

# HARMONISERING AV FÖRESTÄLLNINGSRAMAR

– EN KOMPARATIV STUDIE  
AV IASB OCH FASB

Examensarbete – Civilekonom  
Företagsekonomi

Kajsa Johansson  
Malin Österberg

År: VT2018CE20



HÖGSKOLAN I BORÅS

## **Förord**

Vi vill passa på att tacka de personer som gjort det möjligt för oss att genomföra denna studie. Först vill vi rikta ett stort tack till vår handledare Kjell Johansson, jur. dr. och universitetslektor i företagsekonomi för den värdefulla hjälp han har bistått med under detta halvår. Vi vill specifikt tacka honom för hjälpen med att få tillgång till det material som ligger till grund för studien då den inte hade varit genomförbar utan detta. Vi vill också passa på att tacka våra närstående för den ovärderliga stöttning de har gett oss under uppsatsens svåra perioder. Slutligen vill vi också tacka varandra för ett fantastiskt roligt och lärorikt halvår.

Borås den 3 juni 2018

---

Kajsa Johansson

---

Malin Österberg

**Svensk titel:** Harmonisering av föreställningsramar – En komparativ studie av IASB och FASB

**Engelsk titel:** The harmonization of Conceptual Frameworks – A comparative study of the IASB and the FASB

**Utgivningsår:** 2018

**Författare:** Kajsa Johansson & Malin Österberg

**Handledare:** Kjell Johansson

### **Abstract**

During the last decades, the international aspect of accounting has become more important due to the fact that a lot of companies prepare their financial statements to an international audience. Despite this, a lot of differences related to accounting exist between different countries, which can obstruct the comparability among companies. Awareness about these differences has emerged and different attempts have been made to eliminate them. In year 2002, the IASB and the FASB entered upon a cooperation to eliminate the differences between their accounting standards to eventually make them more homogenous. The cooperation resulted in another project with a greater focus on the organisations conceptual frameworks. This project was suspended in 2010 due to more urgent projects and only a part of the conceptual frameworks was revised in a consistent manner. While the conceptual framework of the FASB consists of five different documents that originally was published between 1984 and 2010 and after that has been updated, the conceptual framework of the IASB consists of one document that was revised and published in March 2018. Those events have led to the purpose of this study.

The purpose of this study is to examine the extent to which the conceptual frameworks of the IASB and the FASB are harmonized. This will be done by comparing which parts that are dealt with within the conceptual frameworks and by examine the similarities and differences between those parts among the conceptual frameworks of the IASB and the FASB. Beside this, the study aims to present explanations to the identified extent to which the IASBs and the FASBs conceptual frameworks are harmonized. By an extensive comparative textual analysis of the conceptual frameworks we have been able to distinguish parts that are seen as common. Those common parts have then been compared where similarities and differences have been identified. In this way, we have been able to compile an approximate degree of harmonization, which has served as the basis for the theoretical reflection and analysis.

The result of the study shows that the conceptual frameworks mostly contain of similarities, despite that some differences have been identified. Although some differences exist, the overall assessment of the four parts that have been analyzed has been that there is a relatively high degree of harmonization between the IASB and the FASB. Our assessment is that the degree of harmonization could be explained from a legitimacy perspective, as the organizations want to make sure they are perceived as legitimate by third parties. It can also be seen from an isomorphic perspective, which means that organizations tend to emulate other organizations in the same industry that they perceive as more successful.

Our study contributes with literature about harmonization of the conceptual frameworks of the IASB and the FASB. The study is also highly relevant, as no similar study with the revised conceptual framework of the IASB has yet been made.

This thesis is written in Swedish.

**Keywords:** Harmonization, conceptual framework, IASB and FASB.

## **Sammanfattning**

Den internationella aspekten av redovisning har på senare tid blivit allt mer betydande då många företag utformar sina finansiella rapporter för en internationell publik. Det finns dock väsentliga skillnader i redovisning mellan länder som kan försvåra jämförbarheten. Det har växt fram en medvetenhet kring dessa skillnader och olika försök mellan länder har gjorts för att eliminera dessa. IASB och FASB påbörjade år 2002 ett samarbete för att minska antalet skillnader mellan deras redovisningsstandarder, för att sedan försöka göra dem mer enhetliga. Detta samarbete utmynnade även i ett annat projekt som fokuserade mer på respektive normgivares föreställningsram. Detta samarbete avbröts dock år 2010 och endast en liten del av föreställningsramarna hann revideras samstämmt. Medan FASBs föreställningsram består av fem olika dokument som ursprungligen utgavs mellan år 1984 och 2010 och som sedan har uppdaterats, gav IASB ut en helt ny och reviderad föreställningsram i mars år 2018. Dessa händelser har lett fram till studiens syfte.

Syftet med studien är att undersöka hur harmoniserade IASBs och FASBs föreställningsramar är genom att jämföra vilka avsnitt som behandlas i respektive föreställningsram samt undersöka de likheter och skillnader som finns i de gemensamma avsnitten. Dessutom syftar studien till att presentera möjliga förklaringar till den identifierade graden av harmonisering. Genom att jämföra dessa gemensamma delar har vi kunnat ta fram en approximativ grad av harmonisering vilken ligger till grund för den gjorda teoretiska reflektionen och analysen.

De slutsatser som kan dras av studien är att föreställningsramarna främst innehåller likheter, fastän det också finns flera skillnader. Trots att olikheter kunde identifieras har den sammanfattande bedömningen av de fyra delarna varit att det råder en relativt hög grad av harmonisering. Vår bedömning är att graden av harmonisering skulle kunna förklaras ur ett legitimitetsperspektiv, då normgivarna vill försäkra sig om att de uppfattas som legitima av utomstående. Det kan även ses ur ett isomorfiskt perspektiv som menar att organisationer tenderar att efterlikna andra organisationer inom samma bransch som de uppfattar som mer framgångsrika.

Vår studie bidrar med litteratur om harmonisering av IASBs och FASBs föreställningsramar. Studien är även högst aktuell då ingen liknande studie med IASBs nyligen publicerade föreställningsram har hunnit göras.

**Nyckelord:** Harmonisering, föreställningsram, IASB och FASB.

## **Förkortningslista**

FASB	Financial Accounting Standards Board
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
SEC	the Securities and Exchange Commission
US GAAP	US Generally Accepted Accounting Principles

# Innehållsförteckning

1	INLEDNING .....	- 1 -
1.1	Bakgrund .....	- 1 -
1.2	Problemdiskussion .....	- 2 -
1.3	Forskningsfrågor .....	- 4 -
1.4	Syfte .....	- 4 -
1.5	Avgränsningar .....	- 4 -
1.6	Ämnets relevans .....	- 4 -
1.7	Terminologi m.m. ....	- 4 -
1.8	Disposition .....	- 5 -
2	METOD.....	- 6 -
2.1	Inledning.....	- 6 -
2.2	Forskningsansats .....	- 6 -
2.3	Undersökningsansats .....	- 7 -
2.4	Studiens design.....	- 7 -
2.5	Datamaterial .....	- 8 -
2.5.1	Datainsamling.....	- 8 -
2.6	Urval.....	- 9 -
2.7	Kriterier för samhällsvetenskaplig forskning.....	- 9 -
2.7.1	Reliabilitet och replikerbarhet.....	- 9 -
2.7.2	Validitet.....	- 10 -
2.8	Källkritik .....	- 10 -
2.9	Etisk reflektion .....	- 11 -
3	TEORETISK REFERENS RAM .....	- 13 -
3.1	Inledning.....	- 13 -
3.2	International Accounting Standards Board (IASB) .....	- 13 -
3.2.1	IASBs föreställningsram .....	- 13 -
3.3	Financial Accounting Standards Board (FASB) .....	- 14 -
3.3.1	FASBs föreställningsram .....	- 14 -
3.4	Redovisningsteorier.....	- 14 -
3.4.1	Legitimitetsteorin .....	- 14 -
3.4.2	Institutionell teori .....	- 15 -
3.4.2.1	Mimetisk isomorfism .....	- 16 -
3.4.2.2	Tvingande isomorfism .....	- 16 -
3.5	Harmonisering av redovisning .....	- 16 -
3.5.1	Argument för harmonisering .....	- 17 -
3.5.2	Hinder för harmonisering .....	- 17 -
3.5.3	Studiens analysmodell.....	- 17 -
4	EMPIRI OCH ANALYS.....	- 19 -
4.1	Inledning.....	- 19 -
4.2	Innehåll i föreställningsramarna.....	- 19 -
4.2.1	Jämförande analys av innehållet .....	- 20 -
4.3	Behandling av gemensamma delar.....	- 20 -
4.3.1	Mål och syfte med finansiell rapportering .....	- 20 -
4.3.1.1	Mål och syfte med finansiell rapportering enligt IASB.....	- 20 -
4.3.1.2	Mål och syfte med finansiell rapportering enligt FASB.....	- 21 -
4.3.1.3	Jämförande analys utifrån mål och syfte med finansiell rapportering ...	- 22 -
4.3.1.4	Harmonisering av mål och syfte med finansiell rapportering.....	- 23 -
4.3.2	Kvalitativa egenskaper .....	- 23 -

4.3.2.1	Kvalitativa egenskaper enligt IASB.....	- 23 -
4.3.2.2	Kvalitativa egenskaper enligt FASB.....	- 25 -
4.3.2.3	Jämförande analys utifrån kvalitativa egenskaper .....	- 27 -
4.3.2.4	Harmonisering av kvalitativa egenskaper .....	- 27 -
4.3.3	De finansiella rapporternas beståndsdelar.....	- 28 -
4.3.3.1	De finansiella rapporternas beståndsdelar enligt IASB .....	- 28 -
4.3.3.2	De finansiella rapporternas beståndsdelar enligt FASB .....	- 29 -
4.3.3.3	Jämförande analys utifrån de finansiella rapporternas beståndsdelar....	- 31 -
4.3.3.4	Harmonisering av de finansiella rapporternas beståndsdelar.....	- 32 -
4.3.4	Recognition och värdering .....	- 33 -
4.3.4.1	Recognition och värdering enligt IASB.....	- 33 -
4.3.4.2	Recognition och värdering enligt FASB.....	- 34 -
4.3.4.3	Jämförande analys utifrån recognition och värdering.....	- 36 -
4.3.4.4	Harmonisering av recognition och värdering.....	- 36 -
4.4	Avslutande analys .....	- 37 -
5	DISKUSSION OCH REFLEKTION .....	- 40 -
5.1	Inledning.....	- 40 -
5.2	Avslutande diskussion och slutsatser .....	- 40 -
5.3	Reflektion och studiens bidrag .....	- 41 -
5.4	Förslag till vidare forskning .....	- 41 -
	LITTERATURFÖRTECKNING .....	- 42 -

## Figurförteckning

Figur 1.	Grad av harmonisering .....	- 18 -
Figur 2.	Mål och syfte med finansiell rapportering.....	- 23 -
Figur 3.	Kvalitativa egenskaper .....	- 28 -
Figur 4.	De finansiella rapporternas beståndsdelar .....	- 32 -
Figur 5.	Recognition och värdering.....	- 37 -
Figur 6.	Samtliga fyra delar.....	- 37 -
Figur 7.	Genomsnittlig harmonisering .....	- 37 -

## Tabellförteckning

Tabell 1.	Kapitelöversikt för IASB och FASB .....	- 19 -
-----------	---	--------



# 1 INLEDNING

## 1.1 Bakgrund

Redovisning kan ses som ett samtida företagspråk då det fungerar som ett kommunikationsverktyg mellan de som förbereder finansiella rapporter och de som använder dem (Rahahleh & Siam 2009, s. 20). Redovisning har rötter långt bak i tiden, redan före industrialismens genombrott, och normerna och normbildningen inom redovisning har under senare tid växt och förändrats allt snabbare. Den internationella aspekten av redovisningen har dessutom blivit viktigare då många företag i högre grad utformar sina rapporter för en internationell publik (Jennergren, Lind, Schuster & Skogsvik 2008, ss. 11-12).

Betydande skillnader i redovisningen existerar mellan länder till följd av ett antal faktorer. Det kan dels bero på olika inflationsnivåer, att det finns skillnader mellan länders rättssystem eller att beskattningen ser olika ut (Doupnik & Perera 2015, ss. 28-33; Nobes & Parker 2016, s. 121). Doupnik och Perera (2015, ss. 28-33) menar att dessa skillnader kan leda till svårigheter och problem för olika parter, som exempelvis jämförbarhetsproblem och bristande kvalitet på redovisningsinformationen. Dessa svårigheter då uppstå vid upprättande av konsoliderade finansiella rapporter där en del av ett företags verksamhet finns i utlandet, eftersom varje utländskt dotterbolag måste upprätta finansiella rapporter enligt de generellt accepterade redovisningsprinciper i det land där dotterbolaget är verksamt. Danescu och Botos (2016, s. 50) är två forskare som diskuterar risken kring att redovisningsprofessionen skulle förlora sin trovärdighet när korsnoterade företag är tillåtna att använda olika redovisningsmetoder vid samma händelse.

Medvetenheten kring de befintliga skillnaderna mellan länders redovisning har lett till olika försök att minska dessa där det främsta försöket har gjorts av *International Accounting Standards Board* (IASB) (Buchanan 2003, s. 67; Nobes & Parker 2016, s. 4). IASB är ett normgivande organ som ansvarar för att utveckla och publicera redovisningsstandarder, i form av deras *International Financial Reporting Standards* (IFRS) (IFRS u.å a). Den amerikanska motsvarigheten till IASB är det normgivande organet *Financial Accounting Standards Board* (FASB) som utvecklar redovisningsstandarder i form av USAs *Generally Accepted Accounting Principles* (US GAAP) (Buchanan 2003, s. 61; FASB u.å a). Vid grundandet av FASB formulerades en föreställningsram, *FASB Conceptual Framework*, vilken senare kom att användas som bas när IASB utvecklade sin egen föreställningsram (Marthinus, Gerber & Alta Van, 2014, s. 397). Idén med en föreställningsram är enligt Christensen (2010, s. 287) att tillhandahålla konsekventa principer för vägledning vid rapportering och reglering av finansiell information och både IASB och FASB menar att syftet med föreställningsramen är att assistera vid skapandet och omarbetningen av redovisningsstandarder (Marthinus, Gerber & Alta Van 2014, s. 398). Nilsson (2014, ss. 86 & 89) beskriver IASB och FASB som de viktigaste normbildarna på den internationella arenan där FASB egentligen är ett nationellt organ som kan ses som den mest inflytelserika nationella organisationen inom redovisningsområdet. Nilsson (2014, s. 93) menar att IASB däremot kan ses som den dominerande organisationen internationellt. Resonemanget kring att IASB och FASB är de största och viktigaste normgivarna, bekräftas också av Jennergren m.fl (2008, s. 37). Mellan de två normbildarna finns det en del skillnader och Buchanan (2003, s. 63) beskriver en av de viktigaste som graden av specificitet. Medan FASB fokuserar på detaljerade regler, ger IASB mer plats för tolkning vilket möjliggör för användandet av många olika redovisningsmetoder. Nobes och Parker (2016, s. 128) bekräftar detta och menar att medan IFRS kan ses som principbaserat, kan US GAAP ses som mer regelbaserat. Nilsson (2014, s. 98) menar också att IASB och FASB har olika syften där IASB har ett större globalt fokus vilket kan skapa en bredare acceptans av alternativa redovisningsmetoder.

År 2002 påbörjades ett projekt mellan IASB och FASB för att konvergera deras redovisningsstandarder. Konvergens är ett fenomen som kan definieras som processen att röra sig mot enhetlighet (Baudot 2014, s. 959). Projektet från år 2002, också kallat *The Norwalk Agreement*, syftade dels till att göra normgivarnas redan existerande standarder mer jämförbara och kompatibla (Cascini & Delfavero 2011, s. 13; Jr. & Fischer 2013, s. 223; Nilsson 2014, s. 99; Zeff 2012, s. 826) men också till att förbättra dem (Whittington 2008, s. 142). The Norwalk Agreement resulterade också i ett nytt projekt, *The Joint Conceptual Framework Project of the FASB and the IASB*, vars mål istället var att skapa en gemensam föreställningsram för de båda normgivarna (Marthinus, Gerber & Alta Van 2014, s. 397). Trots försöken att konvergera de båda normgivarnas standarder och föreställningsramar, finns det forskare som Satin och Huffman (2015, s. 239) som påstår att konvergens inte kommer att uppnås. De menar att de båda normbildarna kan komma att närma sig varandra men endast på ett asymptotiskt sätt.

## 1.2 Problemdiskussion

Den ökade efterfrågan på globala redovisningsstandarder är en konsekvens av den växande världsekonomin. Harmonisering och konvergens av redovisningsstandarder mellan länder är ett ämne som har fått stor uppmärksamhet från bland annat normgivare, revisorer, analytiker och investerare. Medan IFRS får mer inflytande, har US GAAPs internationella acceptans äventyrats på grund av dess ökade komplexitet (Angeloni 2016, ss. 246-248; Buchanan 2003, s. 63). Palmrose (2009, s. 283) beskriver att den ökade komplexiteten i US GAAP grundar sig i att ramverket är svårt att förstå för användare, svårt att tillämpa vid förberedning av finansiella rapporter och att dessa finansiella rapporter sedan blir svåra att revidera och analysera. Däremot finns det forskare som Kaya och Pillhofer (2013, s. 283) samt Buchanan (2003, s. 68) som menar att det finns argument för att FASB är av högre kvalitet eftersom deras föreställningsram ger mindre utrymme för egna tolkningar genom mer riktlinjer och vägledning. Detta kan ses som ett exempel på det Nobes och Parker (2016, s. 128) menar med att FASBs ramverk baseras på regler istället för principer, till skillnad från IASB. Det finns dock de som också menar att FASB är för regelbaserat då det ofta kan leda till ett "visa mig vart det står att jag inte kan göra så"-beteende. Detta kan i sin tur leda till en dysfunktionell redovisning (Agoglia, Douppnik & Tsakumis 2011, s. 749). En lösning på de problem som kan uppkomma i samband med regelbaserad redovisning är användandet av principbaserad redovisning vilken kräver mer bedömning. Normgivarna är överens om att en sådan redovisning kommer leda till mer meningsfulla och informativa finansiella rapporter (Agoglia, Douppnik, & Tsakumis 2011 s. 750).

Som ett led i att förbättra och förena de båda normgivarnas ramverk, startades konvergensprojektet the Joint Conceptual Framework Project of the FASB and the IASB. Syftet med projektet var att omarbota de redan existerande föreställningsramarna för att på så sätt förbättra, uppdatera och färdigställa dem. De omarbetade föreställningsramarna skulle sedan sammanställas i en ny gemensam föreställningsram, med syftet att användas vid både utvecklandet av nya och omarbetandet av befintliga redovisningsstandarder (Marthinus, Gerber & Alta Van 2014, s. 397). Även Whittington (2008, s. 142) menar att det primära incitamentet för projektet var att konvergera de båda föreställningsramarna för att på så sätt skapa en grund att stå på vid konvergeringen av normgivarnas redovisningsstandarder.

Det finns både de som argumenterar för ett gemensamt ramverk och de som argumenterar emot idén. De som är för ett gemensamt globalt ramverk menar att det skulle leda till en förbättrad transparens och jämförbarhet, vilket i sin tur möjliggör för internationella investeringar och integration av kapitalmarknader. De argumenterar för att global jämförbarhet av finansiella rapporter är nödvändigt för globaliseringen av kapitalmarknaden. Det skulle också förbättra kvaliteten på den finansiella informationen, vilket skulle hjälpa intressenter vid investeringsbeslut. Ett gemensamt ramverk skulle också underlätta för intressenter om

finansiella rapporter är utformade på liknande sätt världen över (Angeloni 2016, s. 251; Doupanik & Perera 2015, s. 82; Handoyo & Budiharta 2015, s. 398). Doupanik och Perera (2015, s. 82) menar också att harmonisering och konvergens kan ge en internationellt sett högre nivå på redovisning som i sin tur leder till ökad trovärdighet. De som argumenterar mot ett gemensamt globalt ramverk menar istället att en sådan implementering skulle leda till höga kostnader, men också att det är en olämplig lösning eftersom redovisningsstandarder bör spegla historia, kultur och institutionella ramverk för varje land (Angeloni 2016, s. 252). Angeloni (2016, s. 261) menar också att det är osäkert om konvergensprojekten faktiskt kommer generera några fördelar. Det finns även forskare som Tickell, Rahman och Alexandre (2013, s. 505) som är skeptiska till att projekten kommer generera den grad av jämförbarhet som eftersträvas.

Enligt Payne och Ranagan (2008, s. 18) finns det olika hinder och barriärer vid försöket att uppnå full konvergens. Doupanik och Perera (2013, s. 82) menar att det största hindret för konvergens är den stora omfattning av skillnader som existerar mellan länder och det faktum att de politiska kostnaderna för att eliminera dessa, skulle bli enorma. Ett annat hinder för konvergens är nationalism, där risken finns att nationella enheter inte kommer underordna sig en internationell organisation. Konvergens kommer inte enbart vara svårt att uppnå utan problemet ligger också i att efterfrågan på globala standarder inte är universell. Motståndare till konvergens menar också att en välutvecklad global kapitalmarknad redan existerar och har utvecklats utan ett gemensamt ramverk. Satin och Huffman (2015, s. 240) beskriver en annan stor del av den kritik som finns riktad mot projekten mellan IASB och FASB som det faktum att de normgivande organen föredrar sina egna standarder och föreställningsramar, vilket leder till svårigheter kring arbetet med projekten. Detta kan främst ses bland amerikanska förespråkare som menar att US GAAP är "the gold standard of accounting rules" och att denna bör förbli oförändrad. Det finns också de som är skeptiska till att det faktiskt fortfarande existerar grundläggande skillnader mellan de båda normgivarna då mycket arbete redan har lagts ned på att eliminera dessa (Gračanin, Kalač & Stančić 2013, s. 321).

IASBs och FASBs försök att skapa en gemensam föreställningsram genom the Joint Conceptual Framework Project of the FASB and the IASB, avbröts under 2010 (Marthinus, Gerber & Alta Van 2014, s. 397) då de båda normgivarna ansåg att viktigare konvergensprojekt fanns att fokusera på (FASB u.å b). IASB och FASB valde då att fortsätta projektet med att förbättra sina respektive föreställningsramar på var sitt håll (FASB u.å; Marthinus, Gerber & Alta Van 2014, s. 397). Innan projektet avbröts hann normgivarna färdigställa två delar i den gemensamma föreställningsramen (Marthinus, Gerber & Alta Van 2014, s. 397).

Medan FASBs föreställningsram består av fem olika dokument som ursprungligen utgavs mellan år 1984 och 2010 och som sedan har uppdaterats (FASB u.å c), gav IASB ut en helt ny och reviderad föreställningsram i mars 2018 (IFRS u.å b). Då de båda normgivarna ingick ett projekt med syfte att skapa en gemensam föreställningsram vilket sedan kom att avbrytas, finner vi det mycket intressant att analysera hur väl föreställningsramarna överensstämmer idag. Detta är särskilt intressant eftersom IASBs nya och reviderade föreställningsram släpptes i mars år 2018, vilket gör att liknande analyser inte har gått att finna ännu. Detta gör det också intressant att titta på de delar som hann färdigställas, för att se om de fortfarande liknar varandra även efter att IASBs reviderade föreställningsram har publicerats.

### 1.3 Forskningsfrågor

Ovanstående problemdiskussion har utmynnat i följande forskningsfrågor:

Hur harmoniserade är IASBs och FASBs föreställningsramar? <sup>1</sup>

- Vilka avsnitt behandlas i respektive föreställningsram?
- Vilka likheter finns det gällande det som behandlas i båda föreställningsramarna?
- Vilka skillnader finns det gällande det som behandlas i båda föreställningsramarna?
- Vad kan förklara den harmoniseringsgrad som råder?

### 1.4 Syfte

Studien syftar till att undersöka hur harmoniserade IASBs och FASBs föreställningsramar är genom att jämföra *vilka* avsnitt som behandlas i respektive föreställningsram samt undersöka de likheter och skillnader som finns gällande *hur* de avsnitt som återfinns i båda föreställningsramarna behandlas. Vidare syftar studien till att ge förklaring till den harmoniseringsgrad som råder.

### 1.5 Avgränsningar

För att få en bild av hur harmoniserade IASBs och FASBs föreställningsramar är utifrån den tid som finns tillgänglig, har vi valt att avgränsa studien till att endast jämföra avsnitten mål och syfte med finansiell rapportering, kvalitativa egenskaper, de finansiella rapporternas beståndsdelar samt recognition och värdering. Det kommer därför endast vara dessa avsnitt som ligger till grund för slutsatserna kring hur harmoniserade IASBs och FASBs föreställningsramar är. Studien avser att återspegla föreställningsramarnas innehåll den 15 maj 2018.

### 1.6 Ämnets relevans

Studiens ämne kan ses som högst relevant då den växande världsekonomin har skapat en större efterfrågan på globala redovisningsstandarder. Harmonisering och konvergens av redovisningsstandarder mellan länder är också ett ämne som har fått stor uppmärksamhet från bland annat normgivare, revisorer, analytiker och investerare (Angeloni 2016, ss. 246-248; Buchanan 2003, s. 63). Med grund i att IASB och FASB kan ses som de viktigaste normgivarna på den internationella arenan (Nilsson 2014, ss. 86 & 89) är det därför viktigt att deras redovisningsstandarder är enhetliga. Då normgivarnas föreställningsramar är avsedda att användas vid utvecklandet av redovisningsstandarder (Marthinus, Gerber & Alta Van 2014, s. 397), är det också viktigt att dessa är homogena för att enhetliga redovisningsstandarder ska kunna växa fram. Något som gör ämnet extra relevant och intressant är IASBs reviderade föreställningsram som publicerades i mars 2018 (IFRS u.å b) och det faktum att någon liknande studie ännu inte har gått att finna. Det kan därför ses som mycket relevant att en studie lik denna genomförs.

### 1.7 Terminologi m.m.

Harmonisering: Harmonisering kan beskrivas som en metod som används för att komma bort från fullständig olikhet (Thorell & Whittington 1994, s. 216). Det är en process för att öka jämförbarheten genom att begränsa graden av variation (Alexander, Britton & Jorissen 2009, s. 40; Deegan 2014, s. 112; Nobes & Parker 2016, s. 90).

Recognition: I uppsatsen kommer det engelska begreppet recognition att användas. Detta då Johansson (2010, s. 49) beskriver att ingen lämplig svensk översättning finns till processen av recognition, det vill säga att en tillgång, skuld, intäkt eller kostnad tas med i balansräkning/rapport över finansiell ställning eller resultaträkning/rapport över totalresultat.

---

<sup>1</sup> De indragna frågorna är underfrågor för att besvara studiens huvudfråga.

Användandet av termen recognition kommer även minska riskerna för feltolkning då studiens empiri är skriven på engelska.

Derecognition: I uppsatsen förekommer även det engelska begreppet derecognition i enlighet med Johansson (2010, s. 49) att användas, av samma ovan nämnda anledning. Begreppet avser när en tillgång eller skuld ska tas bort från balansräkningen eller rapporten över finansiell ställning.

Conceptual Framework: I uppsatsen kommer den svenska termen för Conceptual Framework att användas, vilken har översatts till föreställningsram.

Indragning: Indragning av text kommer att användas vid hänvisning till större citat från IASBs och FASBs föreställningsramar.

## **1.8 Disposition**

Uppsatsen kommer fortsättningsvis att disponeras på följande sätt. I kapitel 2 presenteras studiens metodval, vilket bland annat innefattar studiens design med val av forsknings- och undersökningsansats. I kapitlet återfinns även urval, insamling av datamaterial, källkritik, kriterier för samhällsvetenskaplig forskning samt etisk reflektion. I kapitel 3 följer sedan en redogörelse av den teoretiska referensram som används i studien, vilken innehåller de teorier, modeller samt övrig teoretisk förklaring som rör uppsatsen. I kapitel 4 redovisas sedan studiens empiri och analys där normgivarnas föreställningsramar jämförs och analyseras. Avslutningsvis i kapitel 5 presenteras de slutsatser som dras från studiens analys där kopplingar görs till studiens forskningsfråga och syfte. Även en reflektion av studien med förslag till vidare forsknings framförs.

## 2 METOD

### 2.1 Inledning

I följande kapitel kommer en presentation av studiens metodval att göras, vilket innefattar studiens design med val av forsknings- och undersökningsansats. Andra delar som också går att finna i kapitlet är urval, insamling av datamaterial, källkritik, kriterier för samhällsvetenskaplig forskning samt etisk reflektion. Kapitlet är till för att ge en förståelse för hur studien är uppbyggd och hur uppsatsprocessen har gått till.

### 2.2 Forskningsansats

För att bemöta problem och för att förklara förhållandet mellan teori och praktik inom den samhällsvetenskapliga forskningen finns det tre olika tillvägagångssätt (Bryman & Bell 2017, s. 42). Detta förhållande kan förklaras genom användningen av en deduktiv, induktiv eller abduktiv ansats (Alvesson & Sköldberg 2017, ss. 12-13).

Den deduktiva ansatsen utgår från den teori som redan finns inom ett visst område, för att sedan deducera ner de teoretiska övervägandena i en eller flera hypoteser eller argument som testas genom en empirisk granskning (Järvensivu & Törnroos 2010, s. 102). Med ett induktivt förhållningssätt är istället teorin resultatet av forskningen (Halvorsen 1992, s. 30) och Järvensivu och Törnroos (2010, s. 102) menar att teori konstrueras av empiri och erfarenheter. Forskare adopterar ofta en tredje ansats, den abduktiva, som istället är ett mellanting mellan deduktion och induktion. Till skillnad från induktion, accepterar abduktion redan existerande teorier vilket kan förbättra den teoretiska styrkan i analysen. Abduktionen tillåter även en forskningsprocess där teori inte har lika stort fokus som i deduktionen, vilket möjliggör en empirigrundad teoriframställning (Järvensivu & Törnroos 2010, s. 102). Den abduktiva ansatsen startar enligt Alvesson och Kärreman (2007, s. 1 269) med fastställande av en teori där sedan ett empiriskt fenomen inom teorin observeras vilket slutligen utmynnar i en ny teori som kan förklara det som observerades.

I studien har en abduktiv forskningsansats antagits då det sker en interaktion mellan de huvudsakliga ansatserna, deduktion och induktion. Då varken hypoteser grundade i teori framställs eller att studien syftar i att framta en ny teori, finns det ingen grund för varken en renodlad induktiv eller deduktiv ansats. Studiens syfte har istället bearbetats fram genom att beakta aktuell forskning för att sedan undersöka relevanta teorier. Genom den empiriska genomgången har institutionell teori och dess mimetiska och tvingande isomorfism samt legitimitetsteorin kunnat identifieras som väsentliga för studien. Genom denna empirigrundade teoriframställning kan det således argumenteras för att det finns inslag av både induktion och deduktion och att en abduktiv ansats därför ligger till grund för studien.

Enligt Alvesson och Sköldberg (2017, s. 13) är abduktion den metod som oftast används vid fallstudiebaserade undersökningar. En typ av fallstudiebaserad undersökning beskriver Bryman och Bell (2017, s. 93) som flerfallstudier där studien har en komparativ prägel. Grunden för studier med en komparativ design är att särskilja dragen i två eller fler fall för att få dessa att fungera som utgångspunkt för teoretiska reflektioner. Enligt Halvorsen (1992, s. 68) kännetecknas komparativa undersökningar av jämförelser som sker genom observationer av likheter och skillnader. Det som mer specifikt kallas för komparativa studier är när dessa jämförelser sker mellan olika länder. Då studien innefattar en jämförelse mellan föreställningsramar utgivna av IASB och FASB, har studien även implicit innefattat en jämförelse mellan länder. Genom den djupgående dokumentanalysen har likheter och skillnader identifieras, vilket har varit en utgångspunkt för den teoretiska reflektionen och analysen. Med hänsyn till detta har en komparativ forskningsdesign setts som mest lämpad för att besvara studiens syfte och forskningsfråga.

## 2.3 Undersökningsansats

Ett sätt att lösa problem och att komma fram till ny kunskap inom samhällsvetenskapen är genom användandet av olika metodiska angreppssätt. De två centrala angreppssätten är den kvalitativa och den kvantitativa metoden där Jacobsen (2002, s. 154) förklarar de båda som mycket olika då den ena metoden utgår från analys av ord och text medan den andra utgår från siffror. Holme och Solvang (1997, s. 13) påpekar att den viktigaste skillnaden mellan dessa är hur användandet av statistik och siffror sker. Valet av metod bör grundas i kunskap kring de olika metoderna och med utgångspunkt i studiens forskningsfråga (Holme & Solvang 1997, s. 14).

Den kvantitativa metoden beskrivs som en mer formaliserad och strukturerad metod som präglas av kontroll från forskarens sida. Metoden går ut på att genomföra formaliserade analyser, göra jämförelser och testa sina resultat för att se om generaliseringar kan göras (Holme & Solvang 1997, s. 14). Jacobsen (2002, ss. 57 & 281) menar att den kvantitativa metoden är extensiv, att få nyanser undersöks men över många enheter samt att avsikten med en sådan metod är att erhålla lätt systematiserbar information som i standardiserad form kan analyseras statistiskt. Han beskriver vidare att metoden vill fånga omfånget, frekvensen eller utsträckningen av ett fenomen. Till skillnad från den kvantitativa metoden, innehåller den kvalitativa enligt Holme och Solvang (1997, s. 14) en betydligt mindre grad av formalisering och fokus ligger mer på att nå en djupare förståelse av det som studeras genom insamling av information. Även benägenheten att generalisera är mindre än i den kvantitativa metoden. Reinecker och Jørgensen (2014, s. 193) beskriver också den kvalitativa metoden som en metod som bör användas när specifika egenskaper och kvaliteter i ett datamaterial ska studeras. Ett sätt att använda en kvalitativ metod kan enligt Esaiasson, Gilljam, Oscarsson och Wängnerud (2012, s. 210) ske genom en kvalitativ textanalys. Analysen går ut på att genom en noggrann läsning av en texts delar, helhet och kontext, ta fram det väsentliga innehållet. Denna typ av analys är ett sätt att få en helhetsbild av den text som studeras.

Då syftet med studien är att undersöka hur väl IASBs och FASBs föreställningsramar överensstämmer, har det krävts en djupare förståelse av respektive föreställningsram för att dessa jämförelser ska bli relevanta. För att nå denna djupa förståelse för de båda föreställningsramarna har det varit nödvändigt att studera deras specifika egenskaper och kvaliteter. Då syftet med studien inte är att göra generaliseringar mellan de två normgivarna var den kvantitativa metoden inte optimal för att besvara forskningsfrågan på ett korrekt sätt. Med grund i detta har en kvalitativ textanalys setts som den mest lämpade metoden för studien.

## 2.4 Studiens design

För att besvara studiens syfte har en analys av föreställningsramarnas innehåll gjorts för att få en bild av vilka avsnitt som behandlas i respektive föreställningsram. Efter detta har en djupare granskning gjorts av de avsnitt som behandlas i båda föreställningsramarna och därmed kan ses som gemensamma. I behandlingen av de gemensamma delarna har fokus endast legat på liknande avsnitt inom delarna eftersom det inte är relevant att jämföra och analysera delar som inte återfinns i båda föreställningsramarna. Trots att avsnitten kan ses som gemensamma finns det skillnader i innehållet i dessa avsnitt, vilket ligger till grund för denna avgränsning.

Genom detta tillvägagångssätt har analysen avgränsats till att endast analysera följande delar hos IASB och FASB: mål och syfte med finansiell rapportering, kvalitativa egenskaper, de finansiella rapporternas beståndsdelar samt recognition och värdering. Inom dessa avsnitt har sedan ytterligare avgränsningar gjorts. Inom *mål och syfte med finansiell rapportering* har fokus legat på de delar som beskriver mål och syfte och mindre fokus har legat på de delar som tar upp djupgående beskrivningar om varje del. Avsnittet *kvalitativa egenskaper* har på

samma sätt som mål och syfte med finansiell rapportering avgränsats till de kvalitativa egenskaper som respektive normgivare har med och mindre fokus har legat på de kostnadsbegränsningar som finns med finansiell rapportering. Inom avsnittet *de finansiella rapporternas beståndsdelar* har avgränsningar gjorts till vilka beståndsdelar som behandlas i hos respektive föreställningsram samt definitionen av dessa. I det sista avsnittet, *recognition och värdering*, har recognition avgränsats till att fokusera på definitionen av recognition som begrepp samt vad som krävs för att ett föremål ska recogniseras. Värdering har avgränsats till att endast fokusera på vilka värderingsmetoder som behandlas i respektive föreställningsram samt hur dessa definieras.

## 2.5 Datamaterial

Vid genomförandet av en studie är det viktigt med relevant och tillförlitlig information för att korrekta slutsatser ska kunna dras. Den mest omfattande delen i en undersökning kan därför ses som informationshanteringen där studiens data samlas in och behandlas (Eriksson & Wiedersheim-Paul, 2014 s. 89). Eriksson och Wiedersheim-Paul (2014, s. 90) beskriver också vikten av att skilja på data och information, eftersom data endast innefattar enskilda uppgifter medan information även innefattar betydelsen av data. Klassificering av data i en studie kan ske på flera olika sätt, bland annat genom primär- eller sekundärdata där den huvudsakliga skillnaden grundar sig i hur data har samlats in. Medan primärdata kan beskrivas som sådan data som samlas in genom exempelvis observationer eller intervjuer, kan sekundärdata istället beskrivas som uppgifter som redan finns insamlade och som kan återfinnas i bland annat databaser och arkiv (Eriksson & Wiedersheim-Paul 2014, s. 89; Halvorsen 1992, ss. 63 & 72; Jacobsen 2002, ss. 152-153). Jacobsen (2002, s. 153) beskriver att sekundärdata används i bland annat samhällsvetenskaplig forskning, där data kan vara av både kvalitativt och kvantitativt slag. Vidare beskriver han att kvalitativa sekundärdata samlas in under beteckningen texter, där forskaren tar del av och försöker tolka befintlig text.

För att genomföra studien har datamaterialet bestått av föreställningsramar utgivna av IASB och FASB. Då dessa föreställningsramar är redan existerande dokument, kan studiens data i enlighet med Eriksson och Wiedersheim-Paul (2014, s. 89) ses som sekundärdata eftersom dokumenten redan finns skrivna och kan återfinnas hos normgivarna. Då studien är kvalitativ och materialet kan klassificeras som texter, som har tolkats för att besvara studiens forskningsfråga styrker detta även Jacobsens (2002, s. 153) beskrivning gällande att den data som samlats in för studiens genomförande är att klassificera som sekundär. Vid framtagandet av studiens teoriavsnitt har vetenskapliga artiklar, böcker, webbsidor och olika publikationer använts vilka också klassificeras som sekundärdata baserat på samma grunder som ovanstående.

### 2.5.1 Datainsamling

Insamlingen av det datamaterial som har krävts för studien har genomförts i olika steg. Det första som gjordes var att inhämta IASBs och FASBs föreställningsramar från respektive organs hemsida. Efter detta utfördes en grundlig och utförlig läsning av föreställningsramarna för att få en helhetsuppfattning. Detta gjordes då det var en bra startpunkt för att på så sätt få en stark grund att stå på. Följande moment var att genom databaser tillgängliga på Högskolan i Borås som Primo och ProQuest samt den allmänna sökmotorn Google Scholar söka fram relevant och tillämplig ekonomisk litteratur. De källor som sedan kom att användas i studien, valdes ut baserat på den grad de tillför något till studiens ämne samt dess trovärdighet. Valet baserades också på källornas förmåga att användas för att utveckla akademisk kunskap inom ämnet.

Det sista momentet inkluderade sökandet efter relevanta teorier som gick att koppla till det valda ämne och som sedan kunde användas i analysen. Vid sökandet efter relevant och tillämplig ekonomisk litteratur samt teorier användes vissa sökord frekvent, dessa var



huvudsakligen IASB, FASB, Conceptual Framework, Convergence Project, Harmonization, Institutional Theory samt Legitimacy Theory.

## 2.6 Urval

Oavsett vilken typ av undersökning som ska genomföras, behöver viss information samlas in och registreras. Vilken typ av information som behövs för att genomföra en undersökning styrs av den valda frågeställningen (Holme & Solvang 1997, s. 185). Alla de undersökningsenheter som en forskare vill säga någonting om kallas för population, men av praktiska skäl samlas oftast inte information in om samtliga undersökningsenheter (Halvorsen 1992, s. 95). För att kunna säga något om populationen utan att behöva studera alla de enheter som är intressanta menar Halvorsen (1997, s. 95) att ett urval kan göras, vilket istället fungerar som ett stickprov ur populationen. Holme och Solvang (1997, s. 186) påpekar att det är viktigt att tänka igenom syftet med undersökningen innan ett beslut tas kring hur urvalet ska göras. I första hand är det urvalsmetoden som avgör hur representativt ett urval är, alltså om resultatet för urvalet skulle bli detsamma om hela populationen undersöktes (Halvorsen 1997, s. 96).

I vissa fall är forskaren inte intresserad av representativitet vilket kan ske då syftet med undersökningen är att få största möjliga kvalitativa innehåll i informationen. Ett sådant urval är vanligt vid kvalitativa undersökningar och kallas för ett strategiskt urval. Dessa strategiska urval är också att föredra om det urval som ska undersökas är relativt litet (Halvorsen 1997, s. 96). Enligt Jacobsen (2002, s. 195) måste kvalitativa undersökningar också skilja på urval av enheter till intervju, till observation eller till dokumentundersökningar. Vid dokumentundersökningar används information som har skrivits eller samlats in av andra, vilket leder till ett problem kring pålitligheten hos den källa som valts vilket kräver en bedömning av källan. I det fall arbete med institutionella källor sker, är det därför viktigt att göra en värdering av hur trovärdig själva institutionen är (Jacobsen 2002, ss. 207-208).

Med grund i studiens syfte där en strävan efter att kunna säga någonting om hur väl IASBs och FASBs föreställningsramar överensstämmer, ligger inte intresset i representativitet. Genom att studiens syfte och forskningsfrågor specifikt inriktar sig på IASBs och FASBs föreställningsramar, har istället ett strategiskt urval använts. Detta har dels använts för att målet är att få största möjliga kvalitativa innehåll i den information som behövs men också eftersom urvalet är relativt litet.

## 2.7 Kriterier för samhällsvetenskaplig forskning

Vid bedömning av företagsekonomisk forskning finns det tre viktiga kriterier att fokusera på. Dessa kriterier är reliabilitet, replikerbarhet och validitet (Bryman & Bell 2017 s. 68) vilka mäter tillförlitligheten, reproducerbarheten och relevansen i forskningen.

### 2.7.1 Reliabilitet och replikerbarhet

Reliabilitet och replikerbarhet är två kriterier inom företagsekonomisk forskning som liknar varandra (Bryman & Bell 2017, s. 68). Medan begreppet reliabilitet relaterar till hur pålitlig en mätning är (Halvorsen 1992, s. 42; Jacobsen 2002, s. 21) syftar begreppet replikerbarhet till huruvida en annan forskare än den som har gjort en undersökning, kan komma fram till samma resultat vid ett identiskt forskningsupplägg (Jacobsen 2002, s. 37). För att nå en hög reliabilitet krävs det därför att mätningen är oberoende av forskaren och att studien ska ge samma resultat med andra urval och vid andra tillfällen (Eriksson & Kovalainen 2008 s. 292; Eriksson & Wiedersheim-Paul 2014, s. 63). Enligt Eriksson och Wiedersheim-Paul (2014, s. 64) är reliabiliteten ett stort problem i kvalitativ forskning där fokus ligger på tolkning. Det finns två typer av reliabilitet, extern och intern. Bryman (2016, s. 383) beskriver extern reliabilitet som till vilken grad en undersökning kan replikerars, vilket dock kan vara svårt att fullborda i en kvalitativ undersökning. Den interna reliabiliteten syftar enligt Bryman (2016,

s. 384) till att forskarna är överens om vad som läses och vad som hörs samt att de är konsekventa i sin bedömning.

Det finns en medvetenhet om att det kan förekomma svårigheter med att uppnå en hög reliabilitet och replikerbarhet i kvalitativa undersökningar då fokus ligger på tolkning och att samma resultat därmed kan bli svårt att uppnå vid annat tillfälle med andra forskare. Trots detta har arbete lagts ner för att kunna nå den högsta möjliga reliabiliteten i studien. Vad gäller den externa reliabiliteten har studien utformats på ett sådant sätt att andra forskare också kan genomföra den. Detta genom att ge tydliga anvisningar om tillvägagångssätt i studien samt exakt vilka delar fokus ligger på. Tolkningen av texterna har skett på ett så objektivt sätt som möjligt vilket ökar den externa reliabiliteten och replikerbarheten. När det kommer till den interna reliabiliteten har kontinuerliga diskussioner förts kring studien och dess empiri, vilket har lett till en samstämmighet. Denna samstämmighet har också lett till att bedömningarna och tolkningarna har gjorts på ett konsekvent sätt där arbetet skett enhetligt, vilket har gett en hög intern reliabilitet.

### **2.7.2 Validitet**

Validitet kan enligt Halvorsen (1992, s. 41) översättas till relevans eller giltighet och handlar om att lyckas samla in relevant data för att besvara en studies forskningsfråga. Holme och Solvang (1997, s. 21) beskriver validitet som förmågan att mäta det som önskas mätas och att det som har mätts också uppfattas som relevant. Validitet kan delas upp intern och extern validitet där Holme och Solvang (1997, s. 21) menar att den interna handlar om huruvida en faktiskt mäter det en tror sig mäta medan den externa relaterar till hur ett resultat från ett begränsat område också är giltigt i andra sammanhang. Med extern validitet avses alltså istället möjligheten att generalisera en studies slutsatser till en större population (Eriksson & Wiedersheim-Paul 2014, s. 62; Esaiasson m.fl. 2012, s. 58). Ihantola och Kihn (2011, s. 43) beskriver möjligheten att generalisera som huruvida en studies resultat kan appliceras på en större kontext. Inom kvalitativ forskning råder det enligt Eriksson och Kovalainen (2008, s. 292) stor diversitet bland åsikterna om validitet och huruvida det är ett lämpligt kriterium. Den kvalitativa forskningen använder validitet på ett sätt där syftet är att tillhandahålla forskning med en garanti om att informationen är korrekt, vilket gör att användandet av kriteriet skiljer sig från den kvantitativa forskningen.

För att försäkra oss om att studien mäter det som faktiskt önskas mätas, har mycket arbete lagts ned på att formulera ett tydligt syfte med en detaljerad forskningsfråga. På detta sätt har en stark utgångspunkt skapats när arbetet sedan har gått vidare med navigering i respektive organs föreställningsram. Genom att specificera vad som önskas åstadkommas med studien har detta underlättat insamlingen av empirin. Det har även underlättat den jämförande analysen då vetenskapen finns om vilken information som behövs samt vart fokus bör ligga vid en jämförelse mellan de respektive föreställningsramarna. Genom det grundläggande arbetet med syfte och forskningsfrågor kan det argumenteras för att studien har uppnått en hög intern validitet. Den externa validiteten, som istället relaterar till att generalisera en studies slutsatser till en större population, uppmärksammas inte i forskningen då studien inte syftar till att generalisera resultatet till ett större sammanhang.

## **2.8 Källkritik**

Vid användandet av olika källor krävs en medveten och kritisk bedömning av varje källa. Vid en granskning av den information som används från tryckt text bör vissa frågor ställas gällande formen på litteraturen, ansvarig utgivare och författare, när källan trycktes, huruvida texten har blivit kvalitetsgranskad samt på vilket sätt texten kan användas för att utveckla akademisk kunskap inom det valda området (Friberg 2006, s. 54). När det kommer till information från internet menar Friberg (2006, ss. 54-55) att det krävs en om möjligt ännu noggrannare granskning. Här kan frågor ställas som vem avsändaren eller ansvarig för sidan

är, för vem är sidan gjord, är sidan uppdaterad, finns det källhänvisningar så att fakta kan kontrolleras och går det att få tag på samma information från annan källa.

Vad gäller de vetenskapliga artiklar som använts har dessa uppfyllt kriterier för att kunna ses som peer-reviewed. Källan har därmed genomgått kritiska granskningar innan publicering, vilket styrker dess tillförlitlighet. Gällande publiceringsdatum har relativt nypublicerade källor använts och vid användning av äldre källor har en väl avvägd bedömning gjorts där källan ansetts tillräckligt relevant för ändamålet. För att undvika att endast använda källor som är partiska åt ett håll har en noggrannhet kring att få med vetenskapliga artiklar skrivna av både internationella, amerikanska och oberoende forskare inom redovisning förelegat.

När det kommer till de fackböcker som använts har många tidigare använts som litteratur vid genomgångna kurser på högskolan, vilket gör att de kan ses som kvalitetsgranskade. De som inte tidigare använts har noggrant valts ut för att stödja studien. Upprepande kontroller av författare och förlag har gjorts samt så har den senaste upplagan, om sådan funnits, använts.

De hemsidor som information har hämtats ifrån är ifrs.org samt fasb.org. Här fanns en noggrannhet med att se till att texten kom från organisationens egen hemsida, vilket gör att det inte blir någon mellanhand som kan orsaka fel. Sidorna är gjorda för allmänheten men mer specifikt till personer med koppling till organisationerna och deras arbete, vilket kunde ses på bland annat det språkbruk som användes. Här var det svårt att få fram datum för vilken tidpunkt texten skrivits eller uppdaterats men källan ansågs ändå som tillförlitlig då det handlade om information från de specifika organisationerna.

Den sista typen av källa som använts är respektive normgivares föreställningsramar som också kan benämnas som offentliga dokument. Dessa dokument har ställts ut av IASB respektive FASB som är två legitima normgivande organ. Även här har en noggrannhet med att alltid använda de senast uppdaterade dokumenten funnits. När det gäller kvaliteten på texten har en trygghet funnits gällande att IASB och FASB gör välgrundade kontroller och granskningar innan publicering av dokument sker.

## **2.9 Etisk reflektion**

I samband med den ökade användningen av samhällsforskning och dess växande betydelse för samhällsutvecklingen, måste de etiska och rättsliga aspekterna av forskningen tillskrivas högre värde (Halvorsen 1992, s. 157). I samhällsforskningen kan en del etiska dilemman uppstå och det grundläggande dilemmat kan relateras till vilket som ska tillskrivas störst betydelse; forskarens rätt till fritt kunskapsinhämtande och samhällets legitima behov av nya kunskaper eller individens självbestämmanderätt och rätt till ett privatliv (Halvorsen 1992, ss. 157-158). Jacobsen (2002, s. 482) menar att en undersökning i regel innebär att vi träder in i enskilda individers privata sfär och att etiska dilemman främst uppstår i situationer där forskaren vill dölja avsikten med en undersökning.

Holme och Solvang (1997, ss. 40-42) menar att det finns vissa gränser för en forskares frihet men att detta inte är helt uppenbart. Detta leder därför till ett problem som blir speciellt framträdande i situationer där forskningen inkluderar människor. Vidare menar Holme och Solvang (1997, s. 42) att det är viktigt att hålla debatten om etik levande både i utbildning och i forskning. De menar att det också är viktigt att var och en som utför en samhällsvetenskaplig undersökning måste vara klar över att det finns ett ansvar för de människor som på olika sätt blir indragna i undersökningen.

Vid genomförandet av studien har en noggrann genomgång gjorts över vilka etiska dilemman som eventuellt kan uppstå i undersökningen. Genom att studien syftar till att undersöka hur två normgivares föreställningsramar ställer sig till varandra, har det primära datamaterialet

bestått av offentligt material i form av dokument utgivna av organisationer. På grund av detta har en interaktion med privatpersoner undvikits och på så sätt har risken med att träda in i individers privata sfär minskat. Genom detta har även risken för etiska övertramp minskats då antalet etiska frågor som behövs ta hänsyn till har varit få. Trots detta har en diskussion kring etiska frågor hållits kontinuerligt för att försäkra oss om att inga övertramp har skett.

## 3 TEORETISK REFERENSRAM

### 3.1 Inledning

I den teoretiska referensramens första del kommer en redogörelse av den information som bidrar med en förståelse kring studiens ämne. I den andra delen av kapitlet presenteras sedan de teorier som analysen i kapitel 4 bygger på. Teorin som presenteras har på så sätt använts som ett analysverktyg för att besvara studiens forskningsfråga.

### 3.2 International Accounting Standards Board (IASB)

Det normgivande organet IASB är efterträdaren till *International Accounting Standards Committee* (IASC) som grundades år 1973 genom en överenskommelse mellan de ledande redovisningsorganen i tio länder. Målet med överenskommelsen var att utforma internationella redovisningsstandarder. Grundandet av IASC var en följd av de stora skillnader som existerade gällande finansiell rapportering mellan länder och IASC var därmed ett sätt att minska dessa (Doupnik & Perera 2015, ss. 66-67). IASC var endast inblandad i skapandet av de internationella redovisningsstandarderna och organets huvudsakliga mål var att publicera och promota standardernas internationella acceptans (Nobes & Parker 2016, s. 94).

År 2001 tog IASB över rollen som skapare av de internationella redovisningsstandarderna, vilka samtidigt kom att kallas för International Financial Accounting Standards (IFRS) (Doupnik & Perera 2015, s. 76). IASB organiseras under *The IFRS Foundation*, vilken är en oberoende stiftelse som etablerades för att skapa en enda uppsättning av högkvalitativa, förståeliga, genomdrivbara och globalt accepterade redovisningsstandarder samt för att förespråka och förenkla adoptionen av standarderna. IASB är stiftelsens normgivande organ och ansvarar därmed för skapandet och utgivandet av IFRS (Doupnik & Perera 2015, s. 77; IFRS u.å a)

#### 3.2.1 IASBs föreställningsram

IASBs föreställningsram, *the Conceptual Framework for Financial Reporting*, beskriver målen och koncepten för finansiell redovisning. Syftet med deras föreställningsram är att assistera IASB vid utvecklandet av redovisningsstandarder, assistera skaparna av redovisningsstandarderna vid utvecklandet av konsekventa redovisningsprinciper när ingen standard kan appliceras på en viss transaktion samt att bistå alla parter med hjälp för att förstå och tolka redovisningsstandarderna (Doupnik & Perera 2015, s. 84; IASB 2018, SP1.1). IASBs föreställningsram är inte en standard och inget i föreställningsramen går före en standard eller ett krav i en standard (IASB 2018, SP1.2). Även föreställningsramen ingår i IASBs och the IFRS Foundations uppdrag, vilket är att utveckla standarder som medför transparens, ansvarsskyldighet och effektivitet till kapitalmarknaderna runt om i världen. Organets arbete tjänar samhällsintresset genom att de främjar förtroende, tillväxt och långsiktig stabilitet i den globala världsekonomin (IASB 2018, SP1.5).

Den ursprungliga föreställningsramen utgavs av IASC år 1989 och reviderades sedan år 2001 av IASB (Doupnik & Perera 2015, s. 84). Under den senare delen av 2000-talet ingick IASB och FASB the Conceptual Framework Project of the FASB and the IASB för att förbättra och förena normgivarnas föreställningsramar. Då viktigare konvergensprojekt fanns att fokusera på avbröts projektet under år 2010 och normgivarna valde då att fortsätta projektet med att förbättra sina föreställningsramar på var sitt håll (Marthinus, Gerber & Alta Van 2014, s. 397). IASBs arbete resulterade i att en uppdaterad och förbättrad föreställningsram släpptes i mars 2018 (IFRS u.å b).

### 3.3 Financial Accounting Standards Board (FASB)

FASB grundades år 1973 och är en oberoende organisation som ansvarar för att upprätta redovisningsstandarder för både publika och offentliga företag som följer US GAAP (FASB u.å a). FASBs uppdrag är att upprätta och förbättra redovisningsstandarder för att tillhandahålla användbar information till investerare och andra användare av finansiella rapporter (Doupnik & Perera 2015, s. 103) samt att utbilda aktieägare kring hur dessa standarder mest effektivt kan förstås och implementeras (FASB u.å a).

FASB är erkänd av *the Securities and Exchange Commission* (SEC) som det utvalda normgivande organet för publika företag och deras standarder har erkänts som auktoritativa av många andra organisationer. Deras redovisningsstandarder utvecklas och publiceras genom en transparent och inkluderade process för att på så sätt främja finansiell redovisning som ger användbar information till investerare och andra intressenter (FASB u.å a).

#### 3.3.1 FASBs föreställningsram

FASB utvecklade en av de första föreställningsramarna inom redovisning och definierade denna som ett sammanhängande system av relaterade mål och grunder som förväntas leda till konsekventa redovisningsstandarder (Deegan 2014, s. 214). FASBs föreställningsram, *FASB Statements of Financial Accounting Concepts* (Concepts Statements), avser att fastställa de mål och grunder vilka fungerar som en bas för finansiell redovisning och vid upprättandet av redovisningsstandarder (FASB 2008a, s. 4.4). Målen identifierar syftet med finansiell redovisning och grunderna är de underliggande koncept som vägleder vid val av vilka transaktioner, händelser och omständigheter som ska redovisas, deras recognition och värdering samt sättet att sammanfatta och kommunicera med berörda parter. FASB (2008a, s. 4.4) beskriver att föreställningsramen används som vägledning vid utvecklandet av redovisningsstandarder genom att tillhandahålla grundläggande resonemang.

FASBs ursprungliga föreställningsram formulerades vid grundandet av FASB (Marthinus, Gerber & Alta Van, 2014, s. 397) och består av fem olika dokument, Concepts Statements. Sedan starten har föreställningsramen reviderats genom uppdaterade Concepts Statements vilka fungerar som ersättare för de tidigare dokumenten. De aktuella fem dokumenten som ingår i FASBs föreställningsram gavs ursprungligen ut mellan åren 1984 och 2010, sedan dess har samtliga uppdaterats (FASB u.å c).

### 3.4 Redovisningsteorier

Teorier kan definieras som allmänna principer, metoder och begrepp vilka kan användas som verktyg för att tolka specifika händelser och observationer. Dessa teorier kan sägas bestå av definitioner, påståenden, antaganden samt modeller som har stöd av argument. De argument som ger stöd åt teorin behöver vara baserade på bevis. Dessa bevis kan både diskuteras och ifrågasättas vilket är ett av syftena med teorier (Jonäll & Rimmel 2016, ss. 21-22). Inom redovisning finns det många olika teorier och det finns inte en allomfattande universell teori (Artsberg 2005, ss. 430-431; Jonäll & Rimmel 2016, s. 24). Medan vissa forskare menar att redovisningsteoriernas främsta roll är att förklara och förutsäga, menar andra att teorierna ska underlätta fastställandet av metoder för redovisning (Jonäll & Rimmel 2016, s. 24).

#### 3.4.1 Legitimitetsteorin

Legitimitetsteorin är en teori som grundar sig i att organisationer ständigt söker att försäkra sig om att de uppfattas som verksamma inom samhällets gränser och normer. De vill försäkra sig om att deras aktiviteter och handlingar uppfattas som legitima av utomstående parter. Dessa normer och gränser är föränderliga vilket kräver att organisationer är mottagliga för den etiska omgivning där organisationen verkar (Chelli, Durocher & Richard 2014, s. 285; Deegan 2014, s. 343). En åtskillnad görs mellan begreppen *legitimitet*, vilket är en status eller

tillstånd, och *legitimering* vilket syftar till den process som leder till att en organisation blir legitim (Deegan 2014, s. 343).

Inom legitimitetsteorin ses legitimitet som en resurs som en organisation är beroende av för att överleva. Det är något som tilldelas organisationen av samhället och något som eftersträvas (Deegan 2014, s. 343). Chelli, Durocher och Richard (2014, s. 291) beskriver vidare att legitimitet är enklare att behålla än att försöka erhålla eller reparera. Lik många andra resurser, kan organisationer påverka eller manipulera legitimiteten, vilket kan ske genom olika avslöjanden. Teorin menar att när en organisation blir beroende av en viss resurs, i detta fall legitimiteten, kommer organisationen driva igenom strategier som håller resursen kvar inom organisationen. Strategier som fokuserar på att erhålla, behålla och reparera legitimitet, refereras ofta till som legitimitetsstrategier och kan innefatta riktade avslöjanden eller samarbeten med andra organisationer som ses som legitima, för att på så sätt bli uppfattade på liknande sätt. Vid strävandet efter att bli legitim är det inte organisationens faktiska agerande som är viktigt, utan istället hur samhället uppfattar organisationen. På grund av detta är avslöjande av information avgörande för ett företags legitimitet (Deegan 2014, ss. 343-344). Teorin speglar förhållandet mellan företagsavslöjanden och samhällsförväntningar och menar att företagsledare reagerar på samhällets åsikter vilket kan leda till att nödvändiga förändringar inom organisationen genomförs för att inte skada legitimiteten (Deegan 2014, s. 345).

Vidare bygger teorin på antagandet att det finns ett socialt kontrakt mellan organisationer och omgivningen där organisationen verkar. Detta koncept används för att symbolisera både de implicita och explicita förväntningar som samhället ställer på organisationer (Deegan 2014, s. 346). Bebbington, Larrinaga-González och Moneva-Abadía (2008, s. 372) och Chelli, Durocher och Richard (2014, s. 285) menar att dessa sociala kontrakt som existerar mellan samhället och organisationer kan förstöras och om detta händer kommer den berörda organisationen att upphöra. De offentliga förväntningarna på organisationer har genomgått en signifikant förändring de senaste åren då sociala förväntningar har blivit en allt mer väsentlig del (Deegan 2014, s. 346).

Ett begrepp som används inom teorin är *legitimitetsgap*, vilket refererar till det gap som kan uppstå mellan samhällets förväntningar på hur företaget bör agera och hur de upplever att företaget har agerat. Dessa kan uppkomma på två sätt, dels genom att samhällets förväntningar förändras men också genom att tidigare okänd information blir känd. Enligt Deegan (2014, s. 348) finns det fyra huvudsakliga sätt att gå tillväga för att erhålla, behålla eller reparera organisationens legitimitet. Medan tre av de fyra alternativen innefattar att förändra samhällets förväntningar eller att manipulera informationen som ges ut, innefattar det fjärde alternativet att organisationen faktiskt utbildar och informerar om förändringar i organisationens framträdande och aktiviteter för att på så sätt ställa dessa mer i linje med samhällets förväntningar.

### **3.4.2 Institutionell teori**

Organisationer verkar inom sociala ramverk av normer, värden och antaganden om vad som är lämpligt och accepterat ekonomiskt beteende (Carpenter & Feroz 2001, s. 565; Deegan & Unerman 2011, s. 361). För att förklara varför organisationer tar en viss form eller karaktär inom ett visst organisationsområde, används institutionell teori. Institutionell teori förklarar hur vissa organisationsformer adopteras och hur företag väljer redovisningsprinciper i hopp om att bli mer legitima (Broadbent, Jacobs, & Laughlin 2001, s. 569; Deegan & Unerman 2011, ss. 360-361). Institutionell teori utgör en paradox och påstås representera ett karakteristiskt förhållningssätt för studier av sociala, ekonomiska och politiska fenomen. Det beskrivs vidare att det oftast är enklare att nå enighet om vad teorin *inte är* än om vad den *är* (Powell & DiMaggio 1991, s. 1)

Som ett led i att samstämma med vad samhället och mäktiga grupper anser är normalt beteende, tenderar de organisationsformer som adopteras att bli mer likvärdiga eftersom organisationer försöker passa in i samma mall (Deegan & Unerman 2011, s. 362). Teorin beskriver att organisationers tendens att efterlikna varandra grundar sig i den institutionella press som finns på organisationer då avvikande från accepterade organisationsformer kan leda till legitimitetsproblem (Broadbent, Jacobs & Laughlin 2001, s. 569; Deegan & Unerman 2011, ss. 360-362). Teorin antar att organisationer adopterar strukturer som anses vara legitima av andra organisationer, oavsett om de är användbara eller inte. Dessa legitimerade strukturer kan överföras till andra organisationer genom tradition, imitering, tvång eller genom normativa externa påtryckningar (Carpenter & Feroz 2001, s. 569)

Institutionell teori söker att ge en förklaring till hur vissa mekanismer som används för att inställa sig med samhällets förväntningar gällande sociala och kulturella värden, institutionaliseras i vissa organisationer. Dessa mekanismer kan både vara de som beskrivs av intressentteorin och legitimitetsteorin, vilket gör att dessa tre teorier kan ses som komplementära (Deegan 2014, ss. 382 & 386).

Flera moderna organisationsteorier försöker förklara variationen mellan organisationer gällande beteende och struktur. Institutionell teori försöker förklara homogenitet, istället för variation, och varför det finns så många liknande organisationsformer. Konceptet som bäst förklarar homogenitetsprocessen är isomorfism (Powell & DiMaggio 1991, s. 66). Enligt Powell och DiMaggio (1991 s. 66) och Broadbent, Jacobs och Laughlin (2001, s. 570) kan isomorfism beskrivas som den process som tvingar en enhet inom en population att efterlikna andra enheter som står inför samma miljöförhållanden. Vidare identifierar författarna tre olika typer av isomorfism; mimetisk, tvingande och normativ. Studien bortser från normativ isomorfism.

#### **3.4.2.1 Mimetisk isomorfism**

Mimetisk isomorfism beskriver hur organisationer försöker efterlikna andra organisationer, ofta för att erhålla konkurrensfördelar i form av legitimitet (Deegan 2014, s. 387). Powell och DiMaggio (1991, s. 69) beskriver osäkerhet som en viktig kraft som främjar imitation av organisationsformer. När organisationer stöter på teknologier som är svåra att förstå, när målen är svårtolkade eller när omgivningen skapar en symbolisk osäkerhet, kan organisationer försöka lösa detta genom att efterlikna andra organisationer. Vidare menar författarna att organisationer tenderar att efterlikna andra organisationer inom samma bransch som de uppfattar som mer framgångsrika och legitima. Fördelar med detta mimetiska beteende är bland annat att uppkomna problem kan lösas till låga kostnader (Powell & DiMaggio 1991, s. 69).

#### **3.4.2.2 Tvingande isomorfism**

Tvingande isomorfism uppstår när organisationer genomför förändringar av deras institutionella metoder till följd av påtryckningar från intressenter som organisationen är beroende av (Broadbent, Jacobs & Laughlin 2001, s. 570; Deegan 2014, s. 387). Denna typ av isomorfism härstammar från både formella och informella påtryckningar på organisationer från aktörer som har en betydande roll, men också kulturella påtryckningar från samhället. Dessa påtryckningar kan upplevas som tvingande eller som en inbjudan till en maskopi. Under vissa omständigheter är de institutionella förändringarna också ett direkt resultat av statligt mandat vilket kan vara fallet när ett statligt beslut tas kring miljöregler som måste följas av organisationen (Powell & DiMaggio 1991, s. 67).

### **3.5 Harmonisering av redovisning**

Harmonisering är en metod som används för att komma bort från fullständig olikhet (Thorell & Whittington 1994, s. 216). Det kan även förklaras som en process för att öka jämförbarhet-



en genom att begränsa graden av variation och harmoni råder då jämförbarhet av redovisningspraxis har uppnåtts (Alexander, Britton & Jorissen 2009, s. 40; Deegan 2014, s. 112; Nobes & Parker 2016, s. 90). Alexander, Britton och Jorissen (2009, s. 40) beskriver också att en reduktion av skillnader är efterfrågat och i linje med harmonisering. Det är viktigt att skilja på harmonisering av redovisningsregler eller standarder, även kallat *de jure* samt harmoniseringen av den verkliga tillämpningen av dessa regler, även kallat *de facto* (Douppnik & Perera 2015, s. 67; Nobes & Parker 2016, s. 90). Harmonisering av den verkliga tillämpningen av redovisningsregler, *de facto*, är det ultimata målet med arbetet. Detta eftersom harmonisering av regler inte nödvändigtvis leder till en harmoniserad användning. Uttrycket "internationell konvergens av redovisningsstandarder" syftar både till målet samt processen för att nå dit. Målet med konvergens kan tolkas på olika sätt och strikt tolkat handlar det om att ta fram en enda uppsättning av internationellt accepterade standarder. Det kan även tolkas som strävan efter att minska de skillnader och olikheter bland standarderna som ges ut av olika normgivare (Douppnik & Perera 2015, s. 67).

### **3.5.1 Argument för harmonisering**

De som är för harmonisering av redovisning hävdar att det skulle minska informationsasymmetri, minska kapitalkostnader och öka kapitalflödet över gränserna (Bae, Tan & Welker 2008, s. 595). Finansiella rapporter används i många olika länder av bland annat investerare och finansanalytiker och dessa måste då tolka informationen som står i rapporterna för att kunna avgöra om en investering är aktuell. De vill vara säkra på att informationen är tillförlitlig och jämförbar eller åtminstone vara medvetna om skillnadernas karaktär och omfattning (Nobes & Parker 2016, s. 91; Thorell & Whittington 1994, s. 216).

Med hjälp av harmoniserade standarder skulle investerare och andra intressenter kunna använda sin expertis för att analysera företag från länder med liknande redovisningsstandarder som de har erfarenhet kring (Bae, Tan & Welker 2008, s. 595). Nobes och Parker (2016, ss. 91-92) förklarar att multinationella företag som börsnoteras på internationella aktiemarknader kan behöva upprätta sina finansiella rapporter enligt den inhemska redovisningspraxis, vilket kan vara en anledning till att dessa ser stora fördelar med harmonisering. Även företag med dotterbolag i andra länder gynnas av harmonisering av redovisningsstandarder då bedömning av bland annat ett dotterbolags prestation förenklas. Bae, Tan och Welker (2008, s. 625) poängterar betydelsen av vidare forskning kring kostnaderna och fördelarna med harmonisering av redovisning för att fler ska få förståelse av hur viktigt det globala harmoniseringsarbetet är.

### **3.5.2 Hinder för harmonisering**

Enligt Nobes och Parker (2016, ss. 92-93) är det mest fundamentala hindret för att nå enhetlig praxis de för närvarande stora skillnaderna mellan länders redovisningspraxis. De beskriver även nationalism som ett hinder för harmonisering då det kan yttra sig som en ovilja att acceptera kompromisser som innebär förändring av praxis för att närma sig andra länders praxis. Det finns även andra hinder som exempelvis historia, kultur och institutionella ramverk då standarder som är lämpliga i ett land inte nödvändigtvis är det i ett annat land (Alexander, Britton & Jorissen 2009, ss. 22 & 40; Bae, Tan & Welker 2008, s. 595). Harmonisering ökar även företags kostnader då de måste få kunskap om de nya standarderna. Vidare fastslår Bae, Tan och Welker (2008, s. 595) att även om en uppsättning av en global redovisningspraxis antas internationellt kan osäkert och inkonsekvent användande resultera i begränsad överensstämmelse och sedan i sin tur minska jämförbarheten, istället för att öka den.

### **3.5.3 Studiens analysmodell**

I denna del kommer den modell som har använts för att indikera och belysa den grad av harmonisering som råder mellan IASBs och FASBs föreställningsramar att presenteras. Som beskrivits i avsnitt 3.5 handlar harmonisering om en hög grad av likheter och en minskning av

skillnader vilket i sin tur sedan leder till ökad jämförbarhet (Alexander, Britton & Jorissen 2009, s. 40; Deegan 2014, s. 112; Nobes & Parker 2016, s. 90). Figur 1 är studiens egen modell vilken fungerar som ett hjälpmedel för att illustrera den grad av harmonisering som råder mellan IASBs och FASBs föreställningsramar. Figuren kan beskrivas som en skala där inget neutralt läge finns. De delar som bedöms som identiska och fria från skillnader hamnar längst till höger. Delarna som bedöms bestå av stora skillnader och därmed inte bedöms vara harmoniserade, hamnar längst ut till vänster.

---

**Inte harmoniserat**

**Harmoniserat**

### **Figur 1. Grad av harmonisering**

De delar som sätts in i figuren har genomgått en noggrann och djupgående analys för att säkerställa att avsnitten hamnar på den mest lämpliga platsen i figuren för att ge en rättvisande bild av den harmonisering som råder mellan de gemensamma delarna hos IASB och FASB. Placeringen kommer dock endast kunna ses som approximativ då det kan vara svårt att få till en exakt placering, på grund av faktorer som exempelvis tolkning.

## 4 EMPIRI OCH ANALYS

### 4.1 Inledning

För att underlätta för läsaren har empiri och analys sammanfogats i ett kapitel. Inledningsvis följer en redogörelse av vilka delar som återfinns i respektive föreställningsram. Detta utmynnar sedan i en identifiering av de delar som behandlas av båda normgivarna och därför kan ses som gemensamma, vilket illustreras med hjälp av en färgkoordinerad tabell. Vidare har dessa gemensamma delar analyserats där de jämförts med varandra. Resultatet av analysen har sedan placerats in i den modell som presenterades i kapitel 3 för att på så sätt få en indikation på hur harmoniserade de gemensamma delarna är mellan de båda normgivarna. Vidare har det empiriska materialet analyserats utifrån de teorier som presenterades i kapitel 3.

### 4.2 Innehåll i föreställningsramarna

För att besvara vår första del av syftet, vilket avser att få en översiktlig bild av vad föreställningsramarna behandlar för kategorier, har en genomgång av dessa gjorts. Nedan presenteras de båda föreställningsramarnas respektive innehåll i Tabell 1. Tabellen är färgkoordinerad för att underlätta jämförelsen som efterföljer.

**Tabell 1. Kapitelöversikt för IASB och FASB**

<b>IASB</b>	<b>Innehåll</b>	<b>FASB</b>	<b>Innehåll</b>
Kapitel 1	Beskriver de mål och syften som finns med finansiell rapportering (2018, p. 1.1).	No. 4	Beskriver mål och syfte med finansiell rapportering för ett icke-vinstdrivande företag (2008a, p. 1).
Kapitel 2	Beskriver de kvalitativa egenskaper som finansiell information ska innehålla för att anses vara användbar (2018, p. 2.1).	No. 5	Behandlar recognition, dess kriterier samt de olika värderingsmetoder som ett företag kan välja (2008b, p. 1).
Kapitel 3	Beskriver det rapporterande företaget samt roll och syfte med de finansiella rapporterna (2018, p. 3.1).	No. 6	Beskriver de byggstenar som de finansiella rapporterna består av (2008c, p. 1).
Kapitel 4	Beskriver de byggstenar som de finansiella rapporterna består av (2018, p. 4.1).	No. 7	Behandlar de situationer när framtida kassaflöden används som bas vid värdering (2008d, p. 1).
Kapitel 5	Behandlar kriterierna för och processen vid recognition samt derecognition (2018, p. 5.1).	No. 8 Kapitel 1	Beskriver de mål och syften som finns med finansiell rapportering (2010, p. OB1).
Kapitel 6	Ger vägledning kring värdering samt de olika värderingsmetoderna (2018, p. 6.1).	No. 8 Kapitel 3	Beskriver de kvalitativa egenskaper som finansiell information ska innehålla för att anses vara användbar (2010, p. QC1).
Kapitel 7	Beskriver vilken information som ska redovisas samt hur och var redovisning ska ske för att underlätta för läsaren (2018, p. 7.1).		
Kapitel 8	Ger vägledning kring kapitalbegrepp och kapitalbibehållandebegrepp (2018, p. 8.1).		

## 4.2.1 Jämförande analys av innehållet

Vid en jämförelse av IASBs och FASBs föreställningsramar, går det att urskilja vissa likheter och skillnader. Färgkoderna i ovanstående tabell visar de avsnitt som genom analysen kunnat identifieras hos både IASB och FASB. Rutorna markerade med rosa är IASBs kapitel 1 och FASBs Concepts Statement No. 8 kapitel 1, som båda behandlar mål och syfte med finansiell rapportering. De blå fälten består av IASBs kapitel 2 och FASBs Concepts Statement No. 8 kapitel 3 som berör de kvalitativa egenskaper som är väsentliga för att informationen i de finansiella rapporterna ska kunna ses som användbar. De rutor som är markerade med en orange färg är IASBs kapitel 4 och FASBs Concepts Statement No. 6 som beskriver de byggstenar eller beståndsdelar som de finansiella rapporterna bygger på och består av. De sista färgade fälten i tabellen är de gröna som består av IASBs kapitel 5 och kapitel 6 samt FASBs Concepts Statement No. 5 vilka huvudsakligen berör recognition samt värdering.

När IASB och FASB startade The Joint Conceptual Framework Project of the FASB and the IASB började arbetet med att fokusera på delarna mål och syfte med finansiell rapportering, kvalitativa egenskaper samt det rapporterade företaget (IASB 2015, s. 6). Normgivarna hann färdigställa delarna mål och syfte samt kvalitativa egenskaper innan det gemensamma projektet år 2010 sköts upp på obestämd tid (Marthinus, Gerber & Alta Van 2014, s. 397). Kapitel 1 och 2 i IASBs föreställningsram samt FASBs No. 8 kapitel 1 och 3 är därför mycket lika. IASB har dock på egen hand reviderat dessa i sin nya föreställningsram vilket gör att vissa skillnader förekommer. Det finns därmed en medvetenhet kring att dessa delar hos de båda normgivarna till stor del innehåller likheter. De övriga delarna som i tabellen är ofärgade kommer inte analyseras vidare då det inte finns en tydlig motsvarighet i båda föreställningsramarna.

Vid ovanstående analys har en identifiering av delar som behandlas av båda normgivarna kunnat göras och därför kan ses som gemensamma. De delar som har fastställts som gemensamma för båda föreställningsramarna och ska jämföras med varandra genom en noggrannare analys är därmed avsnitten rörande: mål och syfte med finansiell rapportering, kvalitativa egenskaper, de finansiella rapporternas beståndsdelar samt recognition och värdering.

## 4.3 Behandling av gemensamma delar

### 4.3.1 Mål och syfte med finansiell rapportering

Både IASBs och FASBs föreställningsramar har varsitt avsnitt som behandlar vad målet och syftet med finansiell rapportering är. I IASBs föreställningsram behandlas detta i kapitel 1 medan det i FASBs föreställningsram behandlas i Concepts Statement No. 8 kapitel 1.

#### 4.3.1.1 Mål och syfte med finansiell rapportering enligt IASB

Kapitel 1, som behandlar mål och syfte med finansiell rapportering, utgör en grund för hela föreställningsramen enligt IASB: "The objective of general purpose financial reporting forms the foundation of the Conceptual Framework." (2018, p. 1.1). IASB beskriver målet med finansiell rapportering som:

[...] to provide financial information about the reporting entity that is useful to existing and potential investors, lenders and other creditors in making decisions relating to providing resources to the entity. Those decisions involve decisions about: (a) buying, selling or holding equity and debt instruments; (b) providing or settling loans and other forms of credit; or (c) exercising rights to vote on, or otherwise influence, management's actions that affect the use of the entity's economic resources.

(IASB 2018, p. 1.2)

I enlighet med p. 1.5 är befintliga och potentiella investerare, långgivare och andra fordringsägare de huvudsakliga användarna som de finansiella rapporterna riktar sig till “[...] existing and potential investors, lenders and other creditors [...] are the primary users to whom general purpose financial reports are directed” (IASB 2018). När de huvudsakliga användarna av de finansiella rapporterna ska ta beslut behöver de göra olika bedömningar vilket kräver information om företaget “[...] Existing and potential investors, lenders and other creditors need information to help them make those assessments.” (IASB 2018, p. 1.3). Den information som är av betydelse för användarna beskriver IASB i p. 1.4 som:

- (a) the economic resources of the entity, claims against the entity, and changes in those resources and claims [...]; and
- (b) how efficiently and effectively the entity’s management and governing board have discharged their responsibilities to use the entity’s resources [...].

(IASB 2018, p. 1.4)

Vidare redogörs det i p. 1.7 att syftet med de finansiella rapporterna inte är att visa ett värde på det rapporterade företaget, utan de erbjuder information till de huvudsakliga användarna så att de i sin tur kan uppskatta ett värde på företaget (IASB 2018). I p. 1.6 beskriver IASB (2018) att de huvudsakliga användarna måste komplettera informationen från de finansiella rapporterna med information från annat håll. Vidare skriver IASB att de är medvetna om att de olika huvudsakliga användarna har olika, och i vissa fall motstridiga, informationsbehov. I p. 1.8 skriver IASB (2018) dock att målet är att försöka uppfylla kraven från så många användare som möjligt.

I p. 1.11 fastställer IASB (2018) att de finansiella rapporterna i det stora hela baseras på uppskattningar, bedömningar och modeller istället för exakta återgivningar. De beskriver att deras föreställningsram fastställer de koncept som ligger till grund för dessa uppskattningar, bedömningar och modeller. Koncepten eller grundtankarna är det mål som IASB och de som framställer de finansiella rapporterna strävar efter.

Det första kapitlet i IASBs föreställningsram tar även upp djupare information kring ekonomiska resurser, fordringar och förändringar i dessa hos företag. Den avslutande delen i kapitlet utvecklar informationen kring hur företagsledningar uppfyllt sitt ansvar att förvalta tillgängliga resurser.

#### **4.3.1.2 Mål och syfte med finansiell rapportering enligt FASB**

Även FASB fastställer mål och syfte med finansiell rapportering vilket fungerar som en grund för hela föreställningsramen “The objective of general purpose financial reporting forms the foundation of the Conceptual Framework” (FASB 2010, p. OB1). FASB beskriver målet med finansiell rapportering som:

[...] to provide financial information about the reporting entity that is useful to existing and potential investors, lenders, and other creditors in making decisions about providing resources to the entity. Those decisions involve buying, selling, or holding equity and debt instruments and providing or settling loans and other forms of credit.

(FASB 2010, p. OB2)

De huvudsakliga användarna av finansiella rapporter är enligt FASB befintliga och potentiella investerare, långgivare samt andra fordringsägare “[...] existing and potential investors, lenders and other creditors [...] are the primary users to whom general purpose financial reports are

directed” (FASB 2010, p. OB5). De huvudsakliga användarna behöver information för att kunna ta beslut och göra bedömningar av företaget “[...] Consequently, existing and potential investors, lenders, and other creditors need information to help them assess the prospects for future net cash inflows to an entity.” (FASB 2010, p. OB3). Den information som är av betydelse för dessa samt exempel på det ansvar företagsledning har återfinns i p. OB4:

[...] the resources of the entity, claims against the entity, and how efficiently and effectively the entity’s management and governing board have discharged their responsibilities to use the entity’s resources. Examples of such responsibilities include protecting the entity’s resources from unfavorable effects of economic factors such as price and technological changes and ensuring that the entity complies with applicable laws, regulations, and contractual provisions. Information about management’s discharge of its responsibilities also is useful for decisions by existing investors, lenders, and other creditors who have the right to vote on or otherwise influence management’s actions.

(FASB 2010, p. OB4)

I p. OB7 beskriver FASB att det huvudsakliga syftet med de finansiella rapporterna inte är att redovisa ett värde på ett företag, utan de erbjuder information till de huvudsakliga användarna så att de i sin tur kan uppskatta ett värde på företaget. I p. OB6 beskriver FASB att informationen i de finansiella rapporterna inte är tillräcklig utan de huvudsakliga användarna måste komplettera med information från annat håll. Vidare förklarar FASB att det finns en medvetenhet kring faktumet att användarna har olika och ibland motstridiga informationsbehov. De beskriver dock dessutom i p. OB8 att målet är att uppfylla krav från så många användare som är möjligt (FASB 2010).

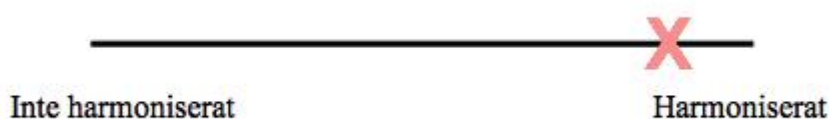
I p. OB11 fastställer FASB att de finansiella rapporterna till störst del bygger på uppskattningar, bedömningar och modeller istället för exakta skildringar. FASBs dokument fastställer de koncept som ligger till grund för dessa uppskattningar, bedömningar och modeller. Koncepten eller grundtankarna är det mål som FASB och de som framställer de finansiella rapporterna strävar efter (FASB 2010). Det första kapitlet avslutas i FASBs föreställningsram med information kring ekonomiska resurser, fordringar och förändringar i dessa hos företag.

#### **4.3.1.3 Jämförande analys utifrån mål och syfte med finansiell rapportering**

Efter en noggrann genomgång av delarna gällande mål och syfte med finansiell rapportering, går det att se att avsnittet enligt båda normgivarna är det som båda föreställningsramarna bygger på. Både IASB och FASB fastställer befintliga och potentiella investerare, långgivare och andra fordringsägare som de huvudsakliga användarna av informationen som återfinns i de finansiella rapporterna. När det gäller vilken information som är väsentlig för de huvudsakliga användarna skiljer det sig åt mellan IASB och FASB. Enligt både IASB och FASB ska de finansiella rapporterna visa information om ett företags resurser, fordringar på företaget samt om ledningen fullgjort sitt ansvar att effektivt förvalta företagets resurser. Information som IASB anser ska finnas med utöver de tidigare nämnda är även de förändringar som sker kring företagets resurser och de fordringar som finns på företaget. Något liknande tar inte FASB upp. Däremot innehåller FASB i anslutning till punkten gällande den information om det ansvar som ledningen har att förvalta företagets resurser, en tydlig beskrivning av olika exempel på ansvarsområde som ledningen bör ha tagit hänsyn till. Denna beskrivning har IASB också, de har dock valt att placera den som ett eget stycke i slutet av kapitlet. I de efterföljande delarna som består av fördjupad information om ekonomiska resurser, fordringar och förändringar i dessa hos företag framkommer det inte några tydliga skillnader mellan IASBs och FASBs framställning.

#### 4.3.1.4 Harmonisering av mål och syfte med finansiell rapportering

Ovanstående analys visar att det finns stora likheter mellan IASBs och FASBs avsnitt gällande mål och syfte med finansiell rapportering. Som Thorell & Whittington (1994, s. 216) beskriver handlar harmonisering om en låg mängd av olikheter, vilket kan ses i detta avsnitt. En skillnad kunde dock identifieras, vilket var det faktum att IASB har ett område, utöver de tre som de har gemensamma med FASB, som de anser är väsentligt för de huvudsakliga användarna. Mål och syfte med finansiell rapportering har fått följande placering i harmoniseringsmodellen.



**Figur 2. Mål och syfte med finansiell rapportering**

Då avsnittet till övervägande del består av likheter och att endast en mycket liten del skillnader finns, påvisar detta att en viss grad av harmonisering är uppnådd. Detta överensstämmer med Alexander, Britton och Jorissen (2009, s. 40) som menar att en reducerad nivå av skillnader ligger i linje med harmonisering. Då det fortfarande finns vissa skillnader kan avsnittet inte få en placering i modellen som tyder på full harmonisering.

#### 4.3.2 Kvalitativa egenskaper

Både IASB och FASB har ett separat avsnitt som behandlar de kvalitativa egenskaperna som informationen i de finansiella rapporterna ska ha för att anses vara användbara. I IASBs föreställningsram behandlas detta i kapitel 3 medan det i FASBs föreställningsram behandlas i Concepts Statement No. 8 kapitel 3.

##### 4.3.2.1 Kvalitativa egenskaper enligt IASB

De kvalitativa egenskaperna hos finansiell information identifierar den typ av information som är lämpligast för att de huvudsakliga användarna ska kunna ta beslut med de finansiella rapporterna som grund. Vidare beskriver IASB i p. 2.4 kriterier som den finansiella informationen måste möta för att vara användbar “[...] it must be relevant and faithfully represent what it purports to represent. The usefulness of financial information is enhanced if it is comparable, verifiable, timely and understandable.” (IASB 2018). De centrala kvalitativa egenskaperna är enligt IASB relevans och verklighetstrogen framställning “The fundamental qualitative characteristics are relevance and faithful representation.” (IASB 2018, p. 2.5).

IASB (2018) beskriver i p. 2.6 att relevant information i de finansiella rapporterna kan göra en skillnad gällande de beslut som användarna av informationen tar. Det beskrivs även i p. 2.7 att informationen kan ha prediktivt och bekräftande värde (IASB 2018). Det prediktiva och det bekräftande värdet är enligt IASB relaterade med varandra. Vidare redogör IASB i p. 2.10 för exempel när information kan ha både prediktivt och bekräftande värde: “[...] For example, revenue information for the current year, which can be used as the basis for predicting revenues in future years, can also be compared with revenue predictions for the current year that were made in past years. [...]” (IASB 2018, p. 2.10). Information beskrivs av IASB som väsentlig om utlämnande eller missuppfattning av den kan påverka de huvudsakliga användarnas beslut. Stycket fortsätter sedan med vidare förklaring av väsentlighet:

[...] In other words, materiality is an entity-specific aspect of relevance based on the nature or magnitude, or both, of the items to which the information relates in the context of an individual entity's financial report. Consequently, the Board cannot specify a uniform quantitative threshold for materiality or predetermine what could be material in a particular situation.

(IASB 2018, p. 2.11)

För att de finansiella rapporterna ska vara användbara beskrivs det i p. 2.12 att de inte bara måste redovisa relevant information utan de måste även “[...] faithfully represent the substance of the phenomena that it purports to represent [...]” (IASB 2018). Vidare står det i p. 2.12 att innehållet i en ekonomisk företeelse ofta är samma som dess rättsliga form. Om de inte är samma och endast rapportering om den rättsliga formen sker, har den ekonomiska företeelsen inte framställts på ett trovärdigt sätt. En ideal trovärdig framställning karaktäriseras av tre egenskaper “[...] It would be complete, neutral and free from error. [...]” (IASB 2018, p. 2.13). En fullständig skildring innehåller all nödvändig information för att användare ska kunna förstå det som skildras vilket enligt p. 2.14 inkluderar nödvändiga beskrivningar och förklaringar (IASB 2018).

En neutral skildring beskrivs i p. 2.15 som “[...] a neutral depiction is not slanted, weighted, emphasised, de-emphasised or otherwise manipulated to increase the probability that financial information will be received favourably or unfavourably by users. [...]” (IASB 2018). Detta betyder dock inte att neutral information inte har något syfte eller att den inte påverkar handlingssätt. Neutralitet baseras på användandet av försiktighet och beskrivs enligt IASB som:

[...] Prudence is the exercise of caution when making judgements under conditions of uncertainty. The exercise of prudence means that assets and income are not overstated and liabilities and expenses are not understated. Equally, the exercise of prudence does not allow for the understatement of assets or income or the overstatement of liabilities or expenses. [...].

(IASB 2018, p. 2.16)

IASB redogör i p. 2.19 för när monetära belopp i de finansiella rapporterna inte direkt kan observeras utan måste uppskattas vilket kan göra att en osäkerhet kring värdering uppstår. Dock skriver IASB att:

[...] The use of reasonable estimates is an essential part of the preparation of financial information and does not undermine the usefulness of the information if the estimates are clearly and accurately described and explained. [...]

(IASB 2018, p. 2.19)

Med detta visar IASB att trots att det kan finnas en hög grad av osäkerhet kring värdering av en händelse kan denna uppskattning ändå medföra användbar information.

I p. 2.20 beskriver IASB att information måste vara både relevant och uppvisas trovärdig för att ses som användbar “Neither a faithful representation of an irrelevant phenomenon nor an unfaithful representation of a relevant phenomenon helps users make good decisions (IASB 2018). I p. 2.21 följer en redogörelse över hur den mest effektiva användningen av de kvalitativa egenskaperna kan ske. I vissa fall kan företag behöva göra en avvägning för att kunna tillhandahålla användbar information. Den mest relevanta informationen för en händelse kan



bestå av uppskattningar och då kan: “[...] the level of measurement uncertainty involved in making that estimate may be so high that it may be questionable whether the estimate would provide a sufficiently faithful representation of that phenomenon. [...]” (IASB 2018, p. 2.22).

Jämförbarhet, verifierbarhet, tidsaspekten och begriplighet är kvalitativa egenskaper som stödjer användandet av information som är både relevant och ger en tillförlitlig skildring. Vidare ska dessa egenskaper enligt p. 2.23 “[...] help determine which of two ways should be used to depict a phenomenon if both are considered to provide equally relevant information and an equally faithful representation of that phenomenon” (IASB 2018).

Jämförbarhet beskriver IASB i p. 2.25 som “Comparability is the qualitative characteristic that enables users to identify and understand similarities in, and differences among, items. Unlike the other qualitative characteristics, comparability does not relate to a single item. A comparison requires at least two items.” (IASB 2018). Överensstämmelse kan relateras till jämförbarhet, dock är de inte samma sak “[...] Comparability is the goal; consistency helps to achieve that goal.” (IASB 2018, p. 2.26). IASB redogör för verifierbarhet i p. 2.30 “Verifiability means that different knowledgeable and independent observers could reach consensus, although not necessarily complete agreement, that a particular depiction is a faithful representation.” (IASB 2018). Tidsaspekten handlar om att information ska vara tillgänglig i rätt tid för de beslut som användarna ska ta vilket beskrivs i p. 2.33 (IASB 2018). Begriplighet uppnås genom “Classifying, characterising and presenting information clearly and concisely [...]” (IASB 2018, p. 2.34). Tillämpning av de förstärkta kvalitativa egenskaperna är en iterativ process som inte följer en bestämd ordning. I p. 2.38 skriver IASB “Sometimes, one enhancing qualitative characteristic may have to be diminished to maximise another qualitative characteristic.” (IASB 2018).

Avslutningsvis i IASBs kapitel 2 beskrivs kostnaderna som en möjlig grund till de begränsningar som finns vid ekonomisk rapportering. Det är viktigt att de kostnaderna blir rättfärdiga av de fördelar som kommer med att redovisa viss information.

#### **4.3.2.2 Kvalitativa egenskaper enligt FASB**

De kvalitativa egenskaperna hos finansiell information identifierar den typ av information som är lämpligast för att de huvudsakliga användarna ska kunna ta beslut med de finansiella rapporterna som grund. FASB fastställer att den finansiella informationen måste vara “[...] relevant and faithfully represent what it purports to represent. The usefulness of financial information is enhanced if it is comparable, verifiable, timely, and understandable.” (FASB 2010, p. QC4). De primära kvalitativa egenskaperna presenteras i p. QC5 som relevans och verklighetstrogen framställning “The fundamental qualitative characteristics are *relevance* and *faithful representation*.” (FASB 2010).

FASB beskriver att relevant information kan göra skillnad gällande de beslut som de huvudsakliga användarna tar utifrån de finansiella rapporterna. Finansiell information kan ha både prediktivt och bekräftande värde. Även FASB redogör för tillfällena när information har både prediktivt och bekräftande värde: “[...] For example, revenue information for the current year, which can be used as the basis for predicting revenues in future years, also can be compared with revenue predictions for the current year that were made in past years. [...]” (FASB 2010, p. QC10). Vad gäller väsentlig information beskriver FASB att det handlar om information som, om utelämnas eller missuppfattas, i sin tur påverkar de beslut som användarna tar. FASB redogör ytterligare för väsentlighet som:

[...] Materiality is an entity-specific aspect of relevance based on the nature or magnitude or both of the items to which the information relates in the context of an individual entity’s financial report. Conse-

quently, the Board cannot specify a uniform quantitative threshold for materiality or predetermine what could be material in a particular situation.

(FASB 2010, p. QC11)

Finansiell information måste utöver att uppvisa relevant information också “[...] faithfully represent the phenomena that it purports to represent [...]” (FASB 2010, p. QC11). För att uppnå en idealisk verklighetstrogen framställning nämner FASB tre betydande begrepp “[...] *complete, neutral, and free from error* [...]” (FASB 2010, QC12). En komplett framställning beskrivs i p. QC13 (FASB 2010) ska innehålla information som de huvudsakliga användarna kan se som nödvändig, vilket även innefattar beskrivningar och förklaringar.

En neutral skildring beskrivs i p. QC14 som “[...] A neutral depiction is not slanted, weighted, emphasised, deemphasised or otherwise manipulated to increase the probability that financial information will be received favourably or unfavourably by users. [...]” (FASB 2010, p. QC14). Detta betyder dock inte att neutral information inte har något syfte eller att den inte påverkar användarnas handlingssätt. FASB beskriver i p. QC16 att endast trovärdig framställning inte nödvändigtvis resulterar i användbar information. Här använder FASB exempel för att redogöra tydligare vad som avses:

[...] an estimate of the amount by which an asset’s carrying amount should be adjusted to reflect an impairment in the asset’s value. That estimate can be a faithful representation if the reporting entity has applied properly an appropriate process, described properly the estimate, and explained any uncertainties that significantly affect the estimate. [...]

(FASB 2010, p. QC16)

Vidare beskriver FASB (2010) i p. QC16 att om osäkerheten i en sådan uppskattning är tillräckligt stor kommer informationen sannolikt inte vara användbar. Med andra ord menar FASB att relevansen av en verklighetstrogen återgivning är diskutabel.

I p. QC17 beskriver FASB att information måste vara både relevant och uppvisas trovärdig för att ses som användbar “Neither a faithful representation of an irrelevant phenomenon nor an unfaithful representation of a relevant phenomenon helps users make good decisions (FASB 2010). I p. QC18 redogörs hur den mest effektiva användningen av de kvalitativa egenskaperna kan ske.

Jämförbarhet, verifierbarhet, tidsaspekten och begriplighet är kvalitativa egenskaper som förstärker användandet av information som är relevant och ger en tillförlitlig skildring. Dessa egenskaper “[...] help determine which of two ways should be used to depict a phenomenon if both are considered equally relevant and faithfully represented.” (FASB 2010, p. QC19).

Även FASB beskriver jämförbarhet som “Comparability is the qualitative characteristic that enables users to identify and understand similarities in, and differences among, items. Unlike the other qualitative characteristics, comparability does not relate to a single item. A comparison requires at least two items.” (FASB 2010, p. QC21). Överensstämmelse kan, som förklaras i p. QC22, förknippas med jämförbarhet, men de är inte samma sak “[...] Comparability is the goal; consistency helps to achieve that goal.” (FASB 2010). FASB beskriver verifierbarhet som “Verifiability means that different knowledgeable and independent observers could reach consensus, although not necessarily complete agreement, that a particular depiction is a faithful representation” (FASB 2010, p. QC26). Tidsaspekten handlar här om att information ska vara tillgänglig i rätt tid för de beslut som användarna ska ta vilket av FASB

beskrivs i p. QC29 (FASB 2010). Begriplighet uppnås enligt FASB genom “Classifying, characterising and presenting information clearly and concisely [...]” (2010, p. QC30). Tillämpning av de kvalitativa egenskaperna är en iterativ process som inte följer en bestämd ordning. I p. QC34 skriver FASB “Sometimes, one enhancing qualitative characteristic may have to be diminished to maximise another qualitative characteristic.” (FASB 2010).

FASBs Concepts Statement No. 8 avslutas med en beskrivning av hur kostnader kan begränsa företag när det kommer till finansiell rapportering. Det är viktigt att de kostnader som uppkommer blir rättfärdiga av de fördelar som beror på redovisning av viss information.

#### **4.3.2.3 Jämförande analys utifrån kvalitativa egenskaper**

Vid en grundläggande analys av avsnitten gällande de kvalitativa egenskaperna är det inte mycket som skiljer de båda normgivarna åt. Struktur och innehåll består av stora likheter. Exempelvis så tillämpas de kvalitativa egenskaperna hos de båda normgivarna för att underlätta beslutsfattande för de huvudsakliga användarna samt för att rapporterna ska kunna ses som användbara. Relevans och verklighetstrogen framställning de också de egenskaper som ses som centrala enligt både IASB och FASB. Andra viktiga kvalitativa egenskaper som beskrivs i både IASBs och FASBs föreställningsramar är jämförbarhet, verifierbarhet, tidsaspekten och begriplighet. En stor skillnad som dock kan identifieras är att IASB förklarar att neutralitet bygger på försiktighet medan FASB anser att neutralitet inte har med försiktighet att göra.

Begreppet relevans beskrivs likvärdigt hos de båda normgivarna. De beskriver båda att väsentlighet är en enhets-specifik aspekt av relevans. Vad gäller verklighetstrogen framställning karaktäriseras detta av de tre begreppen “complete, neutral and free from error” (FASB 2010, p. QC12; IASB 2018, p. 2.13). Här kan dock en skillnad urskiljas då IASB även lägger fokus på det ekonomiska innehållet och den rättsliga formen på informationen. De beskriver att om rapportering om de båda i vissa fall inte sker har en trovärdig framställning inte uppnåtts. Någon sådan beskrivning återfinns inte hos FASB. Båda normgivarna är enade om att information behöver vara både relevant och trovärdig för att överhuvudtaget kunna vara användbar.

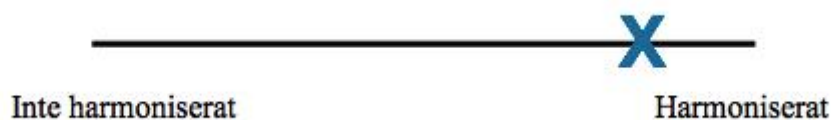
Den största skillnaden som har kunnat identifieras gällande de kvalitativa egenskaperna handlar om beskrivningen av neutralitet. Till viss del överensstämmer IASBs och FASBs beskrivning av neutralitet på så sätt att båda beskriver den som “not slanted, weighted, emphasised, de-emphasised or otherwise manipulated” (FASB 2010, p. QC14; IASB 2018, p. 2.15). IASB anser dock även att neutralitet bygger på försiktighet vilket FASB inte nämner. Att värdering vid vissa tillfällen kan innehålla en hög grad av osäkerhet är också något som de båda normgivarna är överens om men båda menar också att den osäkra informationen ändå kan vara av värde för användarna.

Vad gäller de efterföljande kvalitativa egenskaperna jämförbarhet, verifierbarhet, tidsaspekt och begriplighet är informationen i respektive föreställningsram i princip identisk. De båda normgivarna avslutar även avsnittet beträffande de kvalitativa egenskaperna med en framställning om hur kostnader kan begränsa företag och dess finansiella rapportering.

#### **4.3.2.4 Harmonisering av kvalitativa egenskaper**

Den ovanstående gjorda analysen visar att det finns stora grundläggande likheter mellan IASBs och FASBs avsnitt rörande de kvalitativa egenskaperna hos finansiella rapporter. Det har endast kunnat identifieras två skillnader. Dessa handlade om att IASB skiljer på ekonomisk och rättslig information samt huruvida neutralitet hänger samman med försiktighet. Doupannik och Perera (2015, s. 67) skriver att harmonisering handlar om låga nivåer av olikheter och skillnader vilket går att se hos IASB och FASB beträffande kvalitativa egenskaper.

Med grund i ovanstående analys placeras de kvalitativa egenskaperna enligt nedan presenterad figur.



**Figur 3. Kvalitativa egenskaper**

Även detta avsnitt bestod till övervägande del av stora likheter och graden av skillnader var ganska liten vilket visar på att det är mer harmoniserat än icke-harmoniserat. Alexander, Britton och Jorissen (2009, s. 40) menar att en reducerad nivå av skillnader ligger i linje med harmonisering, vilket detta avsnitt gör. Det finns dock fortfarande vissa väsentliga skillnader vilket är anledningen till att avsnittet inte kan placeras vid full harmonisering.

### **4.3.3 De finansiella rapporternas beståndsdelar**

I både IASBs och FASBs föreställningsramar ingår ett avsnitt som behandlar de beståndsdelar som finansiella rapporter bygger på. Dessa beståndsdelar är enligt båda normgivarna bland annat ett företags tillgångar, skulder och eget kapital (FASB 2008c, p. 1; IASB 2018, p. 4.1). I IASBs föreställningsram behandlas dessa beståndsdelar under kapitel 4 medan det i FASBs föreställningsram behandlas under Concepts Statement No. 6.

#### **4.3.3.1 De finansiella rapporternas beståndsdelar enligt IASB**

I kapitel 4 i IASBs föreställningsram definieras olika typer av beståndsdelar som de finansiella rapporterna består utav “[...] assets, liabilities and equity, which relate to a reporting entity’s position [...] income and expenses, which relate to a reporting entity’s financial performance” (IASB 2018, p. 4.1).

En tillgång definieras i föreställningsramen som “[...] a present economic resource controlled by the entity as a result of past events” (IASB 2018, p. 4.3), där en ekonomisk resurs sedan beskrivs som “[...] a right that has the potential to produce economic benefits” (IASB 2018, s. 28). I p. 4.5 delas därefter tillgångsdefinitionen upp i tre olika aspekter; rättighet, potential att producera ekonomiska fördelar samt kontroll (IASB 2018). I p. 4.6 beskrivs att en sådan rättighet kan vara “rights that correspond to an obligation of another party [...]” (IASB 2018 p. 4.6 a) men också “rights that do not correspond to an obligation of another party [...]” (IASB 2018, p. 4.6 b). I p. 4.9 beskriver IASB att alla rättigheter inte är tillgångar;

Not all of an entity’s rights are assets of that entity - to be assets of the entity, the rights must both have the potential to produce for the entity economic benefits beyond the economic benefits available to other parties [...] and be controlled by the entity [...].

(IASB 2018, p. 4.9)

För att en rättighet ska uppfylla tillgångsdefinitionen så måste den potentiellt kunna ge ekonomiska fördelar enligt p. 4.4. För att den potentiellt ska kunna ge ekonomiska fördelar behöver det varken vara säkert eller ens troligt att den kommer göra det, utan det räcker att möjligheten är liten (IASB 2018, p. 4.14). I p. 4.19 beskrivs det att det sista kriteriet som binder en ekonomisk resurs till ett företag är kontroll (IASB 2018). För att ett företag ska kontrollera en ekonomisk resurs måste enligt p. 4.23 de ekonomiska fördelarna “[...] flow to the entity either directly or indirectly rather than to another party” (IASB 2018). Ett företag anses kontrollera en ekonomisk resurs då:

[...] it has the present ability to direct the use of the economic resource and obtain the economic benefits that may flow from it. Control includes the present ability to prevent other parties from directing the use of the economic resource and from obtaining the economic benefits that may flow from it. [...] if one party controls an economic resource, no other party controls that resource.

(IASB 2018, p. 4.20)

Efter tillgångar behandlas skulder i avsnittet. En skuld definieras i p. 4.26 som “[...] a present obligation of the entity to transfer an economic resource as a result of past events” (IASB 2018). För att en skuld ska existera måste följande tre kriterier vara uppfyllda:

- a) the entity has an obligation [...]
- b) the obligation is to transfer an economic resource [...] and
- c) the obligation is a present obligation that exists as a result of past events [...].

(IASB 2018, p. 4.27)

Det första kriteriet innebär att företaget har en skyldighet. Denna skyldighet beskrivs som “[...] a duty or responsibility that an entity has no practical ability to avoid” (IASB 2018, p. 4.29). Det andra kriteriet för att en skuld ska existera är att skyldigheten innefattar en överföring av en ekonomisk resurs enligt p. 4.36 (IASB 2018). Enligt p. 4.37 måste skyldigheten innefatta en möjlighet att kräva att ett företag överför en ekonomisk resurs. Det behöver därför inte vara säkert eller troligt att företaget måste överföra den ekonomiska resursen utan det räcker att möjligheten är liten (IASB 2018). Det tredje och sista kriteriet kräver att skyldigheten är en nuvarande skyldighet som har uppstått på grund av inträffade händelser (IASB 2018, p. 4.42). En nuvarande skyldighet existerar endast om “[...] the entity has already obtained economic benefits of taken an action and [...] as a consequence, the entity will or may have to transfer an economic resource that it would not otherwise have had to transfer” (IASB 2018, p. 4.43). I p. 4.46 beskriver IASB att “[...] a present obligation can exist even if a transfer of economic resources cannot be enforced until some point in the future [...]” (IASB 2018).

Efter behandlingen av skulder i föreställningsramen, behandlas definitionen av eget kapital. Eget kapital definieras som “[...] the residual interest in the assets of the entity after deducting all its liabilities” (IASB 2018, p. 4.63). Eget kapital beskrivs också som “[...] claims against the entity that do not meet the definition of a liability [...]” (IASB 2018, p. 4.64).

Det sista som behandlas i kapitlet är definitioner av intäkter och kostnader. En intäkt definieras i p. 4.68 som “[...] increases in assets, or decreases in liabilities, that result in increases in equity, other than those relating to contributions from holders of equity claims” (IASB 2018). Kostnader definieras i p. 4.69 som “[...] decreases in assets, or increases in liabilities, that result in decreases in equity, other than those relating to distributions to holders of equity claims” (IASB 2018).

#### **4.3.3.2 De finansiella rapporternas beståndsdelar enligt FASB**

I FASBs Concepts Statement No. 6 definieras tio olika beståndsdelar som de finansiella rapporterna bygger på. Dessa definierade beståndsdelar är ett företags resurser, anspråk på eller intresse i dessa resurser samt förändringar från transaktioner och andra omständigheter involverade i företagets användande av dess resurser för att producera och distribuera varor och tjänster för att skapa vinster (FASB 2008c, p. 10). Av dessa tio beståndsdelar är det sju stycken som gäller för både företag och icke-vinstdrivande organisationer “[...] 7 elements of financial statements of both business enterprises and not-for-profit organizations – assets,

liabilities, equity (business enterprises) or net assets (not-for-profit organizations), revenues, expenses, gains, and losses [...]” (FASB 2008c, p. 1). De övriga tre gäller endast för vinstdrivande företag “[...] and 3 elements of financial statements of business enterprises only—investments by owners, distributions to owners, and comprehensive income” (FASB 2008c, p. 1).

Beståndsdelarna delas också upp i två olika kategorier, “[...] assets, liabilities, and equity (net assets) describe levels or amounts of resources or claims to or interests in resources at a moment in time [...]” (FASB 2008c, p. 20). FASB (2008c, p. 20) beskriver vidare att “[...] all other elements describe effects of transactions and other events and circumstances that affect an entity during intervals of time (periods) [...]”. För att ett föremål ska tas upp i de finansiella rapporterna, räcker det inte att föremålet uppfyller en viss definition,

[...] To be included in a particular set of financial statements, an item must not only qualify under the definition of an element but also must meet criteria for recognition and have a relevant attribute (or surrogate for it) that is capable of reasonably reliable measurement or estimate. Thus, some items that meet the definitions may have to be excluded from formal incorporation in financial statements because of recognition or measurement considerations [...].

(FASB 2008c, p. 23)

I p. 26 tas definitionen av en tillgång upp; “[...] assets are probable future economic benefits obtained or controlled by a particular entity as a result of past transactions or events.” (FASB 2008c). Vidare har en tillgång tre grundläggande egenskaper;

- (a) it embodies a probable future benefit that involves a capacity, singly or in combination with other assets, to contribute directly or indirectly to future net cash in- flows,
- (b) a particular entity can obtain the benefit and control others’ access to it, and
- (c) the transaction or other event giving rise to the entity’s right to or control of the benefit has already occurred.

(FASB 2008c, p. 26)

Vidare beskriver FASB (2008c, p. 26) att en tillgång också har andra drag som kan hjälpa till att identifiera den men att dessa inte är att se som grundläggande egenskaper. Efter tillgångsdefinitionen, ges i p. 35 definitionen av en skuld; “Liabilities are probable future sacrifices of economic benefits arising from present obligations of a particular entity to transfer assets or provide services to other entities in the future as a result of past transactions or events” (FASB 2008c, p. 35). Även skulder har tre grundläggande egenskaper:

- [...] a) it embodies a present duty or responsibility to one or more other entities that entails settlement by probable future transfer or use of assets at a specified or determinable date, on occurrence of a specified event, or on demand,
- (b) the duty or responsibility obligates a particular entity, leaving it little or no discretion to avoid the future sacrifice, and
- (c) the transaction or other event obligating the entity has already happened.

(FASB 2008c, p. 36)

Utöver dessa egenskaper innehar även skulder andra egenskaper som kan hjälpa till att identifiera dem, men som inte är att se som grundläggande egenskaper (FASB 2008c, p. 36). Efter skulder definieras eget kapital; "Equity or net assets is the residual interest in the assets of an entity that remains after deducting its liabilities." (FASB 2008c, p. 49). Eget kapital beskrivs också i p. 50, som skillnaden mellan ett företags tillgångar och dess skulder (FASB 2008c).

- (a) equity is the same as net assets, the difference between the enterprise's assets and its liabilities, and
- (b) equity is enhanced or burdened by increases and decreases in net assets from nonowner sources as well as investments by owners and distributions to owners.

(FASB 2008c, p. 60)

Efter att eget kapital definieras följer definitionen av beståndsdelarna: investments by owners, distributions to owners and comprehensive income. Eftersom dessa beståndsdelar inte är en del av IASBs föreställningsram, kommer en redogörelse för dessa inte göras då det inte går att jämföra definitionerna mellan de två föreställningsramarna. Efter dessa tre definitioner, följer definitionen av en intäkt; "Revenues are inflows or other enhancements of assets of an entity or settlements of its liabilities (or a combination of both) from delivering or producing goods, rendering services, or other activities that constitute the entity's ongoing major or central operations" (FASB 2008c, p. 78). Intäkter representerar faktiska eller förväntade kassainflöden som har uppstått eller kommer att uppstå som ett resultat av företagets pågående verksamhet (FASB 2008c, p. 79). Definitionen av en intäkt följs åt av kostnadsdefinitionen i p. 80; "Expenses are outflows or other using up of assets or incurrences of liabilities (or a combination of both) from delivering or producing goods, rendering services, or carrying out other activities that constitute the entity's ongoing major or central operations" (FASB 2008c). Dessa kostnader representerar faktiska eller förväntade kassautflöden som har uppstått eller som kommer att uppstå som ett resultat av företagets pågående verksamhet (FASB 2008c, p. 81).

De sista beståndsdelarna som behandlas är vinster och förluster vilka beskrivs som att de liknar intäkter och kostnader men att vissa signifikanta skillnader existerar mellan dem. Eftersom dessa inte behandlas i IASBs föreställningsram, kommer en redogörelse för dessa inte att göras.

#### **4.3.3.3 Jämförande analys utifrån de finansiella rapporternas beståndsdelar**

Efter en genomgång av respektive föreställningsrams avsnitt gällande de finansiella rapporternas beståndsdelar, kan både likheter och skillnader urskiljas. En grundläggande skillnad kan relateras till vilka beståndsdelar som avsnitten faktiskt behandlar och ger en definition på. Medan IASB fokuserar på fem olika beståndsdelar; assets, liabilities, equity, income och expenses (IASB 2018, p. 4.1), fokuserar FASB på tio olika beståndsdelar; assets, liabilities, equity (net assets), revenues, expenses, gains, losses, investments by owners, distributions to owners och comprehensive income (FASB 2008c, p. 10). Utöver detta finns det också språkliga skillnader, bland annat gällande intäkter som hos IASB benämns income (IASB 2018, p. 4.2), medan det benämns revenue hos FASB (FASB 2008c, p. 2). En annan grundläggande skillnad som har identifierats är det faktum att FASB skiljer på icke-vinstdrivande organisationer och vinstdrivande företag och därmed skiljer på de beståndsdelar som kan relateras till dessa (FASB 2008c, p. 1). En sådan åtskillnad görs inte i IASBs föreställningsram.

Gällande de beståndsdelar som behandlas av båda föreställningsramarna; tillgångar, skulder, eget kapital, intäkter och kostnader, kan främst likheter ses gällande de olika definitionerna. Tillgångsdefinitionen innefattar stora likheter då både IASB och FASB menar att ett föremål

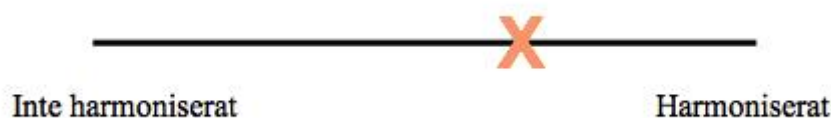
för att få definieras som en tillgång, ska innefatta en framtida ekonomisk fördel, den ska kontrolleras av företaget och att den är ett resultat av en tidigare transaktion eller händelse (FASB 2008c, p. 25; IASB 2018, p. 4.3). Däremot kan också skillnader urskiljas, mest gällande graden av specificitet då IASB ger mer detaljerad vägledning kring definitionen och dess olika krav. Gällande definitionen av en skuld, kan både likheter och skillnader identifieras mellan de båda normgivarna. Både IASB och FASB menar att en skuld innefattar en nuvarande skyldighet att överföra en resurs till en annan enhet som en följd av en tidigare händelse (FASB 2008c, p. 35; IASB 2018, p. 4.26). Däremot innefattar det också skillnader i form av att FASBs definition också menar att en skuld innefattar troliga framtida uppgifter av ekonomiska fördelar (FASB 2008c, p. 35). Eget kapital är en av de beståndsdelar som innefattar störst likheter mellan de båda normgivarna, då definitionen enligt både IASB och FASB innefattar det som återstår av ett företags tillgångar efter att skulderna har dragits av (FASB 2008c, p. 49; IASB 2018, p. 4.63). Även definitionen av en intäkt och kostnad överensstämmer mellan IASB och FASB, där de huvudsakliga skillnaderna kan relateras till hur definitionen har formulerats.

Efter den jämförande analysen har många likheter identifierats gällande definitionerna av de beståndsdelar som ses som gemensamma för båda föreställningsramarna. Flera skillnader har också identifierats, där mestadels kan relateras till språkliga skillnader men också till upplägget i respektive föreställningsram. Medan IASB fokuserar på ett mindre antal beståndsdelar, innefattar deras definitioner och beskrivningar mer information i form av uppdelningar. FASB fokuserar istället på ett större antal beståndsdelar men ger istället mindre vägledning kring definitionen och mer information i form av exempel på vad respektive beståndsdel kan vara.

#### 4.3.3.4 Harmonisering av de finansiella rapporternas beståndsdelar

Ovanstående analys visar att det existerar både likheter och skillnader mellan de två föreställningsramarna. Då det finns vissa grundläggande skillnader, bland annat gällande vilka beståndsdelar som fokus ligger på, språkliga skillnader men också det faktum att FASB gör en åtskillnad på icke-vinstdrivande organisationer och företag vilket inte görs av IASB, går det att argumentera för att det finns en mängd olikheter. Genom analysen går det också att identifiera flera likheter, främst gällande vissa av beståndsdelarnas definitioner.

Då Thorell och Whittington (1994, s. 216) beskriver att harmonisering handlar om en låg mängd olikheter, finns det skäl att argumentera för att avsnittet inte är fullständigt harmoniserat mellan de båda föreställningsramarna då vissa skillnader förekommer. Eftersom de beståndsdelar som faktiskt går att identifiera hos både IASB och FASB är definierade på liknande sätt, väger detta upp för skillnaderna och det går att argumentera för att en viss grad av harmonisering existerar. Med grund i ovanstående har de finansiella rapporternas beståndsdelar fått en placering i modellen som tyder på att avsnitten är relativt harmoniserade. Avsnittet kan inte få en placering som tyder på fullständig harmonisering eftersom det existerar vissa grundläggande skillnader, trots att väsentliga likheter gällande definitionerna går att identifiera.



Figur 4. De finansiella rapporternas beståndsdelar



#### 4.3.4 Recognition och värdering

I både IASBs och FASBs föreställningsramar ingår avsnitt som behandlar recognition och värdering. I IASBs föreställningsram delas dessa upp i olika avsnitt där recognition behandlas i kapitel 5 och värdering behandlas i kapitel 6. I FASBs föreställningsram behandlas detta istället i ett dokument, Concepts Statement No. 5.

##### 4.3.4.1 Recognition och värdering enligt IASB

Enligt IASB beskrivs recognition som “the process of capturing for inclusion in the statement of financial position or the statement(s) of financial performance an item that meets the definition of one of the elements of financial statements - an asset, a liability, equity, income or expenses [...]” (IASB 2018, p. 5.1). Recognition innefattar därmed att ett föremål tas upp i en av dessa finansiella rapporter med både ord och ett monetärt belopp. Recognition länkar också samman element, exempelvis genom att tillgångar minus skulder är lika med eget kapital både vid början och slutet av en period. Begreppet länkar inte bara samman element, utan också finansiella rapporter då recognition av ett föremål leder till recognition av ett annat (IASB 2018, p. 5.3 & 5.4). För att ett föremål ska tas upp i ett företags rapporter finns krav.

Only items that meet the definition of an asset, a liability or equity are recognised in the statement of financial position. Similarly, only items that meet the definition of income or expenses are recognised in the statement(s) of financial performance. However, not all items that meet the definition of one of those elements are recognised.

(IASB 2018, p. 5.6)

En tillgång eller en skuld ska endast recogniseras om detta för med sig “relevant information about the asset or liability and about any resulting income, expenses or change in equity [...] and a faithful presentation of the asset or liability and of any resulting income, expenses or changes in equity [...]” (IASB 2018, p. 5.7). Recognitionen av tillgången eller skulden för inte alltid med sig relevant information. Detta händer bland annat när det är osäkert om tillgången eller skulden existerar samt vid tillfällen när tillgången eller skulden faktiskt existerar men sannolikheten att den kommer generera inflöden eller utflöden av ekonomiska fördelar är liten (IASB 2018, p. 5.12). En tillgång eller skuld recogniseras oftast endast om fördelarna med att dela med sig av denna information är större än kostnaderna för att erbjuda informationen (IASB 2018, p. 5.8). Vidare beskriver IASB (2018, p. 5.9) också att bedömningar krävs vid recognition av ett föremål.

När en beståndsdel recogniseras krävs en värderingsmetod vilket ger tillgången eller skulden ett mått. Om hänsyn tas till de kvalitativa egenskaperna är det troligt att olika värderingsmetoder används för olika beståndsdelar (IASB 2018, p. 6.2). IASB beskriver två huvudsakliga värderingsmetoder som kan användas vid värdering av ett föremål; historical cost och current value (IASB 2018, p. 6.4 & 6.10). Den första värderingsmetoden, historical cost eller anskaffningsvärde, beskriver IASB på följande sätt: “Historical cost measures provide monetary information about assets, liabilities and related income and expenses, using information derived, at least in part, from price of the transaction or other event that gave rise to them [...]” (IASB 2018, p. 6.4). Anskaffningsvärdet för exempelvis en tillgång består därmed av kostnaderna för att erhålla eller tillverka tillgången samt kostnaderna för att få tag i tillgången plus relaterade transaktionskostnader (IASB 2018, p. 6.5). Eftersom värderingsmetoden grundar sig i kostnaderna relaterade till att erhålla tillgången eller skulden, reflekterar den inte värdeförändringar (IASB 2018, p. 6.5).

Den andra värderingsmetoden, current value eller nuvärde beskriver IASB på följande sätt: “Current value measures provide monetary information about assets, liabilities and related income and expenses, using information updated to reflect conditions at the measurement

date” (IASB 2018, p. 6.10). Värderingsmetoden reflekterar därmed värdeförändringar som har uppstått sedan den förra värderingstidpunkten till skillnad från anskaffningsvärdemetoden. En ytterligare skillnad gentemot anskaffningsvärdemetoden är att nuvärdet inte baseras på ett transaktionspris som gav uppkomst till föremålet.

IASB delar in nuvärdesmetoden i tre olika värderingsmetoder; fair value, value in use and fulfilment value och current cost. Fair value eller verkligt värde kan beskrivas som “[...] the price that would be received to sell an asset, or paid to transfer a liability, in an orderly transaction between market participants at the measurement date” (IASB 2018, p. 6.12) vilket i vissa fall kan bestämmas genom att observera priser på en aktiv marknad (IASB 2018, p. 6.14). Value in use kan beskrivas som “[...] the present value of the cash flows, or other economic benefits, that an entity expects to derive from the use of an asset and from its ultimate disposal” (IASB 2018, p. 6.17) och fulfilment value kan beskrivas som “[...] the present value of the cash, or other economic resources, that an entity expects to be obligated to transfer as it fulfils a liability” (IASB 2018, p. 6.17). Dessa två mått kan inte bestämmas genom att observera priser på en aktiv marknad utan endast genom kassaflödesbaserade värderingstekniker (IASB 2018, p. 6.18). Den sista värderingsmetoden, current cost, beskrivs som “[...] the cost of an equivalent asset at the measurement date, comprising the consideration that would be paid at the measurement date plus the transaction costs that would be incurred at that date” (IASB 2018, p. 6.21). Current cost beskrivs likt historical cost som “[...] an entry value: it reflects prices in the market in which the entity would acquire the asset or would incur the liability” (IASB 2018, p. 6.21). Detta gör att denna värderingsmetod skiljer sig från de tre övriga, eftersom dessa är exit values (IASB 2018, p. 6.21).

#### 4.3.4.2 Recognition och värdering enligt FASB

Recognition beskrivs av FASB som “[...] the process of formally incorporating an item into the financial statements of an entity as an asset, liability, revenue, expense, or the like” (FASB 2008b, p. 58). Ett recogniserat föremål ska tas upp i de finansiella rapporterna med både ord och ett monetärt belopp (FASB 2008b, p. 58). Enligt FASB innefattar recognition både den initiala recognitionen av ett föremål men också recognition av efterföljande förändringar eller borttagande av ett tidigare recogniserat föremål (FASB 2008b, p. 58). För att ett föremål ska recogniseras i de finansiella rapporterna måste fyra olika grundläggande kriterier uppfyllas, vilka grundar sig i de kvalitativa egenskaper som beskrivs i Concept Statement No. 2. Recognition ska sedan ske vid den tidpunkt när samtliga fyra kriterier är uppfyllda (FASB 2008b, p. 63).

An item and information about it should meet four fundamental recognition criteria to be recognized and should be recognized when the criteria are met [...]. Those criteria are:

*Definitions* —The item meets the definition of an element of financial statements.

*Measurability* — It has a relevant attribute measurable with sufficient reliability.

*Relevance* — The information about it is capable of making a difference in user decisions.

*Reliability* — The information is representationally faithful, verifiable, and neutral.

(FASB 2008b, p. 63)

Dessa fyra kriterier beskrivs också som “[...] subject to a pervasive cost-benefit constraint [...]” FASB (2008b p. 63). Med grund i detta bör de förväntade fördelarna från recognition av ett visst föremål rättfärdiga de kostnader som följer med informationen som företaget förser användarna av de finansiella rapporterna med (FASB 2008b p. 63).

Avsnittet gällande recognition fortsätter med en separat del som endast behandlar recognition och värdering för revenues och gains samt expenses och losses. För dessa gäller ytterligare recognitionskriterier “[...] revenues and gains generally are not recognized until realized or realizable [...]; revenues are not recognized until earned” (FASB 2008b, p. 83). Expenses och losses ska generellt recogniseras när “[...] an entity’s economic benefits are used up in delivering or producing goods, rendering services, or other activities that constitute its ongoing major or central operations or when previously recognized assets are expected to provide reduced or no further benefits” (FASB 2008b, p. 85).

Ett föremål som tas upp i de finansiella rapporterna ska också värderas vilket sker enligt olika värderingsmetoder, beroende på föremålets natur och värderingsmetodens relevans och pålitlighet (FASB 2008b, p. 66). Enligt FASB kan fem olika värderingsmetoder användas för värdering av tillgångar och skulder. Dessa är historical cost, current cost, current market value, net realizable (settlement) value samt present (or discounted) value of future cash flows (FASB 2008b, p. 67).

Historical cost beskrivs i föreställningsramen som “[...] the amount of cash, or its equivalent, paid to acquire an asset, commonly adjusted after acquisition for amortization or other allocations [...]” (FASB 2008b, p. 67a). Historical cost för en skuld beskrivs vidare i p. 67a som “[...] the amount of cash, or its equivalent, received when the obligation was incurred and may be adjusted after acquisition for amortization or other allocations” (FASB 2008b). Current market value beskrivs som “[...] the amount of cash, or its equivalent, that could be obtained by selling an asset in orderly liquidation” (FASB 2008b, p. 67c). FASB beskriver den tredje värderingsmetoden, current cost, som “[...] the amount of cash, or its equivalent, that would have to be paid if the same or an equivalent asset were acquired currently [...]” (FASB 2008b, p. 67b). Det fjärde alternativet som en tillgång eller skuld kan värderas till, net realizable (settlement) value, är “[...] the non-discounted amount of cash, or its equivalent, into which an asset is expected to be converted in due course of business less direct costs, if any, necessary to make that conversion [...]” (FASB 2008b, p. 67d). Det sista alternativet, present (or discounted) value of future cash flows, beskriver FASB som “[...] the present or discounted value of future cash inflows into which an asset is expected to be converted in due course of business less present values of cash outflows necessary to obtain those inflows [...]” (FASB 2008b, p. 67e).

The different attributes often have the same amounts, particularly at initial recognition. As a result, there may be agreement about the appropriate amount for an item but disagreement about the attribute being used [...].

(FASB 2008b, p. 68)

I p. 68 beskriver FASB anledningen till varför det finns flera olika varianter att använda vid värdering av tillgångar och skulder.

Although the “historical cost system” description may be convenient and describes well present practice for some major classes of assets (most inventories, property, plant, and equipment, and intangibles), it describes less well present practice for a number of other classes of assets and liabilities—for example, trade receivables, notes payable, and warranty obligations.

(FASB 2008b, p. 68)

#### 4.3.4.3 Jämförande analys utifrån recognition och värdering

Vid en jämförande analys av recognition och värdering hos IASB och FASB, kan vissa grundläggande skillnader urskiljas. Dessa kan främst relateras till upplägget då IASB åtskiljer avsnitten och behandlar dem under varsitt kapitel medan FASB sammanfogar dessa i ett dokument. En grundläggande skillnad gällande recognition kan relateras till hur detta framställs i respektive föreställningsram. Medan FASB ger en mer detaljerad beskrivning genom att sätta upp kriterier för olika beståndsdelar, berör IASBs definition av recognition samtliga beståndsdelar.

Utöver dessa grundläggande skillnader finns det också stora likheter vid en noggrannare granskning av bland annat recognitionskriterierna, trots skillnader i presentationen. Både IASB och FASB kräver att ett föremål möter definitionen av en viss beståndsdel för att få tas upp i de finansiella rapporterna (FASB 2008b, p. 58; IASB 2018, p. 5.1). Förutom detta kräver dessutom båda normgivarna att recognitionen för med sig relevant information om föremålet som recogniseras samt att en trovärdig presentation av det recogniserade föremålet kan ske (FASB 2008b, p. 63; IASB 2018, p. 5.7). Här kan dock även skillnader identifieras i form av specificitet då FASB har ytterligare ett kriterium vilket saknas hos IASB samt att vissa kriterier har en mer detaljerad beskrivning i FASBs föreställningsram.

Beträffande värdering kan även här en del grundläggande skillnader identifieras, främst gällande de värderingsalternativ som är tillåtna inom respektive föreställningsram. Medan IASB tillåter två huvudkategorier i form av historical cost och current value med dess tre underkategorier fair value, value in use and fulfilment value samt current cost (IASB 2018, p. 6.11), tillåter FASB fem olika värderingsmetoder i form av historical cost, current cost, current market value, net realizable (settlement) value samt present (or discounted) value of future cash flows, vilka inte delas in i huvud- och underkategorier (FASB 2008b, p.67).

Vid en närmare granskning av dessa olika värderingsalternativ går det att se att skillnader existerar, framförallt språkliga skillnader. Även skillnader gällande specifika värderingsalternativ har identifierats såsom IASBs current value och FASBs net realizable value där en identisk motsvarighet i den andra föreställningsramen inte går att finna. Förutom detta går det också att identifiera vissa av värderingsalternativen som överensstämmande mellan de respektive föreställningsramarna trots språkliga skillnader. Framförallt historical cost samt current cost vars innebörd nästintill är identisk mellan de båda normgivarna. Trots att vissa skillnader existerar kan även IASBs fair value kan ses överensstämma med FASBs current market value samt IASBs value in use and fulfilment value och FASBs present (or discounted) value of future cash flows, då de senare två båda baseras på kassaflöden.

#### 4.3.4.4 Harmonisering av recognition och värdering

Ovanstående analys visar att det existerar både likheter och skillnader gällande avsnittet. Gällande recognition existerar det vissa grundläggande skillnader i form av språkliga skillnader samt grad av specificitet gällande definition av recognitionsbegreppet. Utöver detta framställs kriterierna för recognition på liknande sätt av både IASB och FASB. Då harmonisering handlar om att identifiera en hög grad likheter (Alexander, Britton & Jorissen 2009, s. 40; Deegan 2014, s. 112; Nobes & Parker 2016, s. 90) går det att argumentera för att avsnittet gällande recognition är relativt harmoniserat, eftersom recognition behandlas på ett liknande sätt i båda föreställningsramarna.

Gällande avsnittet värdering, går det här att identifiera fler skillnader. Medan IASB delar in värderingsmetoderna i huvud- och underkategorier, gör inte FASB någon liknande åtskillnad mellan de tillåtna värderingsmetoderna i sin föreställningsram. Det existerar också stora språkliga skillnader då majoriteten av benämningarna på värderingsmetoderna skiljer sig åt mellan föreställningsramarna. Det går också att se olikheter gällande definitionen av dessa

metoder, då endast vissa överensstämmer mellan de två föreställningsramarna. Trots att det existerar likheter mellan vissa av värderingsmetoderna, går det att argumentera för att fullständig harmonisering inte råder eftersom en mängd olikheter existerar. Enligt Thorell och Whittington (1994, s. 216) är just detta ett tecken på att det inte är harmoniserat.



**Figur 5. Recognition och värdering**

Med grund i ovanstående har recognition och värdering placerats till höger om mitten i studiens harmoniseringsmodell. Avsnittet kan inte få en placering som tyder på fullständig harmonisering eftersom det existerar vissa grundläggande skillnader. Avsnittet kan inte heller få en placering som tyder på att de inte är harmoniserade, eftersom det trots vissa olikheter, också går att identifiera flera likheter.

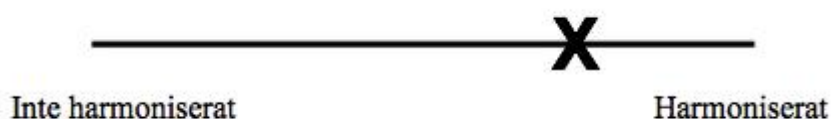
#### 4.4 Avslutande analys

Efter att ha analyserat de fyra delar som identifierades som gemensamma för båda föreställningsramarna, har fyra olika varianter av studiens harmoniseringsmodell skapats. Det vi kan se i samtliga varianter, är att alla delar placerar sig på en plats som indikerar att en hög grad av harmonisering råder. Det existerar dock en viss skillnad gällande hur hög grad av harmonisering som råder. Medan avsnitten mål och syfte med finansiell rapportering samt kvalitativa egenskaper indikerar en hög grad av harmonisering, har de finansiella rapporternas beståndsdelar samt recognition och värdering placerat sig på en plats som tyder på att dessa delar är att se som mindre harmoniserade än de övriga två delarna. I nedanstående modell har samtliga avsnitt sammanfogats i en modell:



**Figur 6. Samtliga fyra delar**

Genom att jämföra dessa fyra delar kan också en genomsnittlig harmoniseringsgrad fastställas för de fyra avsnitten, vilken har förts in i modellen på nytt. Observera att den genomsnittliga harmoniseringsgraden endast avser de avsnitt som har analyserats ovan och kan inte generaliseras på normgivarnas hela föreställningsramar. Detta utmynnade i följande modell:



**Figur 7. Genomsnittlig harmonisering**

Vår bedömning är att IASBs och FASBs föreställningsramar är relativt harmoniserade trots att det existerar vissa olikheter i respektive avsnitt, vilka presenterades ovan. Då harmonisering handlar om en låg mängd olikheter och en hög grad likheter (Alexander, Britton & Jorissen 2009, s. 40; Deegan 2014, s. 112; Nobes & Parker 2016, s. 90) går det därmed att argumentera för placeringen i studiens modell. Enligt analyserna ovan framgår det att de flesta skillnader kan relateras till grundläggande skillnader, medan likheterna främst går att koppla till mer djupgående information såsom olika definitioner. Med grund i detta argumenterar vi därmed för att det existerar en hög grad likheter och en viss grad olikheter, vilket gör att föreställningsramarna är att se som relativt harmoniserade.

Då de finansiella rapporterna som är utställda av företag används i många olika länder måste användarna av rapporterna kunna förstå och tolka informationen för att kunna avgöra om en investering är aktuell (Nobes & Parker 2016, s. 91; Thorell & Whittington 1994, s. 216). Detta kan vara en anledning till att de gemensamma delarna i IASBs och FASBs föreställningsramar har den relativt höga harmoniseringsgrad som identifierats. Internationaliseringen gör att många företag ser positivt på harmonisering då det underlättar för de som verkar på en multinationell marknad (Nobes & Parker 2016, ss. 91-92). Detta kan också ha skapat en medvetenhet hos IASB och FASB om att en global jämförbarhet mellan finansiella rapporter är nödvändigt för utvecklingen och globaliseringen av kapitalmarknader. Denna globalisering kan för de båda normgivarna betyda att det kommer påtryckningar från användare av ramverken samt de som ses som användare av företags finansiella rapporter. Detta för att många företag vill erövra den internationella marknaden och intressenterna ser möjligheter på många olika kapitalmarknader. Förändringarna och harmoniseringen kan då enligt Powell och DiMaggio (1991, s. 69) ses som en produkt av en tvingande isomorfism.

Något annat som kan förklara varför IASBs och FASBs föreställningsramar är relativt harmoniserade kan också vara det som Powell och DiMaggio (1991, s. 69) beskriver gällande mimetisk isomorfism - hur organisationer tenderar att efterlikna andra organisationer inom samma bransch som de uppfattar som mer framgångsrika och legitima. Ett motiv angående detta från FASBs sida skulle kunna gälla det som både Angeloni (2016, ss. 346-248) och Buchanan (2003, s. 63) beskriver kring hur IASB får mer inflytande, medan FASBs internationella acceptans har äventyrats på grund av dess ökade komplexitet. Legitimitet kan enligt Deegan (2014, s. 343) ses som en resurs som en organisation är beroende av för att kunna överleva. Detta skulle därmed kunna leda till den osäkerhet som Powell och DiMaggio (1991, s. 69) beskriver är en anledning till att organisationer tar efter varandra. Faktumet att FASBs ramverk ses som komplext kan vara en osäkerhet men också vetskapen om att IASB har en större internationell acceptans. Normgivarna kan då ha valt att närma sig varandra för att kunna behålla den legitimitet som de redan har, istället för att behöva kämpa extra hårt om de i framtiden skulle förlora legitimitet. Som Chelli, Durocher och Richard (2014, s. 291) beskriver är legitimitet enklare att behålla än att försöka erhålla eller reparera.

Faktumet att IASB och FASB har tagit efter varandra skulle också kunna förklaras av det som Broadbent, Jacobs och Laughlin (2001, s. 569) samt Deegan och Unerman (2011 ss. 360-362) beskriver gällande den institutionella press som finns på organisationer då avvikande från accepterade organisationsformer kan leda till legitimitetsproblem. Även Deegan (2014, s. 387) menar att försöket att efterlikna andra organisationer kan vara ett sätt att uppnå konkurrensfördelar, ofta i form av legitimitet. Faktumet att föreställningsramarna är relativt harmoniserade kan därmed vara ett sätt, för både IASB och FASB, att erhålla legitimitet. Då IASB främst verkar på den internationella arenan och FASB på den amerikanska, kan det vara ett sätt för IASB att bli mer legitim i USA samtidigt som det kan vara ett sätt för FASB att öka sin internationella trovärdighet. Föreställningsramarna innefattar stora likheter vilket alltså kan vara ett sätt att försäkra sig om att deras aktiviteter och handlingar uppfattas som

legitima av utomstående parter, likt det Chelli, Durocher och Richard (2014, s. 285) samt Deegan (2014, s. 343) beskriver.

Det får dock inte glömmas att det, trots flera likheter mellan föreställningsramar, också existerar flera olikheter. En förklaring till detta skulle kunna vara det som Satin och Huffman (2015, s. 240) beskriver angående det faktum att de normgivande organen föredrar sina egna standarder och föreställningsramar vilket kan leda till svårigheter med harmoniseringsarbetet. Det kan också bero på det som Angeloni (2016, s. 252) menar med att redovisningsstandarder bör spegla historia, kultur och institutionella ramverk för varje land, vilket kan vara en orsak till att både IASB och FASB har valt att inte revidera vissa delar.

## 5 DISKUSSION OCH REFLEKTION

### 5.1 Inledning

Nedan kommer en redogörelse av de slutsatser som kan dras utifrån studien att presenteras. Vidare kommer en avslutande diskussion kring slutsatserna att hållas för att summera upp studien. Kapitlet avslutas sedan med en reflektion av studien samt förslag på vidare forskning.

### 5.2 Avslutande diskussion och slutsatser

Syftet med studien har varit att undersöka hur harmoniserade IASBs och FASBs föreställningsramar är samt att ge en förklaring till den harmoniseringsgrad som råder. Detta har skett genom att jämföra *vilka* avsnitt som behandlas i respektive föreställningsram samt undersöka de likheter och skillnader som finns gällande *hur* de avsnitt som återfinns i båda föreställningsramarna behandlas. För att besvara vårt syfte ställdes även följande forskningsfråga och underfrågor upp:

- Hur harmoniserade är IASBs och FASBs föreställningsramar?
  - Vilka avsnitt behandlas i respektive föreställningsram?
  - Vilka likheter finns det gällande det som behandlas i båda föreställningsramarna?
  - Vilka skillnader finns det gällande det som behandlas i båda föreställningsramarna?
  - Vad kan förklara den harmoniseringsgrad som råder?

En första slutsats som kan dras kan relateras till innehållet i föreställningsramarna. Av analysen i kapitel 4 går det att utläsa att IASBs föreställningsram består av åtta stycken avsnitt, medan FASBs föreställningsram endast består av fem stycken. Av dessa kan fyra avsnitt identifieras som gemensamma vilka avser mål och syfte med finansiell rapportering, kvalitativa egenskaper, de finansiella rapporternas beståndsdelar samt recognition och värdering. Det går därmed att se att det existerar vissa skillnader gällande de avsnitt som respektive föreställningsram behandlar då endast fyra är att se som gemensamma. Eftersom det framkommer att innehållet i föreställningsramarna skiljer sig åt skulle detta kunna tyda på en lägre grad av harmonisering än den som har identifierats. Då vår studie är avgränsad till att endast fokusera på de fyra delar som har identifierats som gemensamma, kan dock inga direkta slutsatser dras kring de avsnitt som inte analyserats djupare. Vid en analys av dessa fyra gemensamma avsnitt går det också att se att det existerar både likheter och skillnader gällande hur dessa avsnitt behandlas. De likheter som går att finna kan ofta relateras till djupgående information, såsom olika definitioner. De skillnader som kan identifieras kan istället ofta relateras till vad som behandlas under respektive avsnitt och hur denna information presenteras.

Genom att analysera de likheter och skillnader som existerar gällande de fyra gemensamma avsnitten, har den harmoniseringsmodell som presenterades i kapitel 3 kunnat appliceras på samtliga avsnitt. Genom att analysera de fyra modellerna i kapitel 4 kan en andra slutsats dras kring att det råder en relativt hög grad av harmonisering mellan IASB och FASB i samtliga avsnitt, då de är placerade mer åt harmoniserade än inte harmoniserade. Detta trots att det existerar vissa skillnader mellan de respektive avsnitten. Modellen har på så sätt använts som ett verktyg för att tydligt kunna gestalta de olika delarnas grad av harmonisering. De separata avsnitten kan sammanfattas i Figur 7. Genomsnittlig harmonisering<sup>2</sup>, vilken visar den översiktliga bedömningen av hur harmoniserade de analyserade avsnitten är.

De slutsatser som kan dras efter den gjorda analysen i kapitel 4 är därmed att det finns en relativt hög grad av harmonisering mellan de avsnitt som identifierades som gemensamma i

---

<sup>2</sup> Figuren återfinns avsnitt 4.4.



IASBs och FASBs föreställningsramar. Detta illustreras tydligt i Figur 6 och Figur 7<sup>3</sup> där det går att utläsa de slutsatser som kan dras utifrån studien, nämligen att de gemensamma delarna är mer harmoniserade än inte harmoniserade. Den sammanfattande bedömningen av de fyra delarna är alltså att de är relativt harmoniserade, trots att olikheter mellan föreställningsramarna har identifierats. Eftersom fokus har legat på de delar som har identifierats som gemensamma kan inget allmänt yttrande gällande harmoniseringsgraden göras, då delarna inte på ett rättvist sätt kan representera helheten. För att kunna göra ett sådant yttrande bör urvalet representera helheten för vardera föreställningsram.

I analysen har också förklaringar till den harmoniseringsgrad som råder mellan de gemensamma avsnitten presenterats. Vår slutsats är att det dels skulle kunna förklaras av att det finns en medvetenhet hos IASB och FASB om att en global jämförbarhet mellan finansiella rapporter är nödvändigt för utvecklingen och globaliseringen av kapitalmarknader, vilket i sin tur kan leda till en typ av tvingande isomorfism. Detta då det kommer påtryckningar rörande globaliseringen från utomstående företag som vill erövra globala marknader men också från intressenter till dessa företag som ser möjligheter på internationella kapitalmarknader. Vidare är vår bedömning att det också skulle kunna förklaras ur ett legitimitetsperspektiv då det kan vara ett sätt för både IASB och FASB att försäkra sig om att de uppfattas som legitima av utomstående parter. Det skulle också kunna förklaras ur ett mimetiskt isomorfiskt perspektiv som menar att organisationer tenderar att efterlikna andra organisationer inom samma bransch som de uppfattar som mer framgångsrika.

### **5.3 Reflektion och studiens bidrag**

Innan genomförandet av studien fanns uppfattningen att stora olikheter existerar mellan IASBs och FASBs föreställningsramar och att resultatet skulle utmynna i en låg harmoniseringsgrad. Resultatet visade istället en högre harmoniseringsgrad än förväntat. Målet med studien var till en början att jämföra IASBs och FASBs föreställningsramar i sin helhet. Det framkom dock tidigt i uppsatsprocessen att en sådan omfattande jämförelse inte skulle vara möjlig under den tid som fanns tillgänglig. Det får alltså inte glömmas att studien endast utgår från fyra delar av de respektive föreställningsramarna, vilket gör att resultatet inte går att generalisera på föreställningsramarna i sin helhet. Det kan därmed finnas andra delar i föreställningsramarna som hade visat andra resultat. Eftersom analysen har skett genom en kvalitativ innehållsanalys, har en stor del baserats på tolkning vilket också kan leda till att andra forskare får ett resultat som skiljer sig från studiens.

Denna studie har bidragit med information som rör harmonisering kring två av de viktigaste normgivarna på den internationella arenan och vår förhoppning är att denna information kan bidra med underlag vid framtida harmoniseringsarbeten. Vidare är studien en av de första i sitt slag vad gäller att analysera IASBs nya och reviderade föreställningsram vilket har gett vår studie ett unikt och högt nyhetsvärde.

### **5.4 Förslag till vidare forskning**

Då studien endast utgår från de delar som identifierats som gemensamma för IASBs och FASBs föreställningsramar, vore det intressant att göra fortsatta studier där fokus ligger på hela föreställningsramarna. En sådan studie skulle kunna ge ett bredare svar som går att tillämpa på helheten kring huruvida normgivarna är harmoniserade eller inte. Vidare forskning på området skulle även kunna vara att addera fokus på regel- och principbaserad redovisning då många forskare menar att IASB och FASB befinner sig på olika plan gällande detta.

---

<sup>3</sup> Figureerna återfinns i avsnitt 4.4.

## LITTERATURFÖRTECKNING

- Agoglia, C., Douppnik, T. & Tsakumis, G. (2011). Principles-Based versus Rules-Based Accounting Standards: The Influence of Standard Precision and Audit Committee Strength on Financial Reporting Decisions. *The Accounting Review*, 86(3), ss. 747-767.
- Alexander, D., Britton, A. & Jorissen, A. (2009) *International Financial Reporting and Analysis*. 4. uppl., London: Cengage Learning
- Alvesson, M. & Kärreman, D. (2007). Constructing mystery: Empirical matters in theory development. *Academy of Management Review*, 32(4), ss. 1265-1281. DOI: 10.5465/AMR.2007.26586822
- Alvesson, M. & Sköldberg, K. (2017). *Tolkning och reflektion: vetenskapsfilosofi och kvalitativ metod*. 3. uppl., Lund: Studentlitteratur AB.
- Angeloni, S. (2016). Cautiousness on convergence of accounting standards across countries. *Corporate Communications: An International Journal*, 21(2), ss. 246-267. DOI: 10.1108/CCIJ-06-2015-0034.
- Artsberg, K. (2005). *Redovisningsteori -policy och -praxis*. Malmö: Liber AB.
- Baudot, L. (2014). GAAP convergence or convergence Gap: unfolding ten years of accounting change. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 27(6), ss. 956-994. DOI: 10.1108/AAAJ-03-2013-1297.
- Bae, K. H., Welker, M. & Tan, H. (2008). International GAAP differences: The impact on foreign analysts. *Accounting Review*, 83(3), ss. 593-628. DOI: 10.2308/accr.2008.83.3.593
- Bebbington, J., Larrinaga-González, C. & Moneva-Abadía, J. (2008). Legitimizing reputation the reputation of legitimacy theory. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(3), ss. 371-374.
- Broadbent, J., Jacobs, K. & Laughlin, R. (2001). Organisational resistance strategies to unwanted accounting and finance changes. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 14(5), ss. 565-586.
- Bryman, A. (2016) *Social Research Methods*. 5. uppl., Oxford: Oxford University Press
- Bryman, A. & Bell, E. (2017). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. 3. uppl., Stockholm: Liber
- Buchanan, F. (2003). International accounting harmonization: Developing a single world standard. *Business Horizons*, 46(3), ss. 61-70. DOI: 10.1016/S0007-6813(03)00030-2.
- Carpenter, V. L & Feroz, E. H. (2001). Institutional theory and accounting rule choice: An analysis of four US state governments' decisions to adopt generally accepted accounting principles. *Accounting, Organizations and Society*, 26(7-8), ss. 565-596. DOI: 10.1016/S0361-3682(00)00038-6.

- Cascini, K. & Delfavero, A. (2011). An Evaluation Of The Implementation Of Fair Value Accounting: Impact On Financial Reporting. *Journal of Business & Economics Research*, 9(1), ss. 1-16.
- Chelli, M., Durocher, S & Richard, J. (2014) France's new economic regulations: insights from institutional legitimacy theory. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 27(2), ss. 283-316. DOI: 10.1108/AAAJ-07-2013-1415.
- Christensen, J. (2010). Conceptual frameworks of accounting from an information perspective. *Accounting and Business Research*, 40(3), ss. 287-299. DOI: 10.1080/00014788.2010.9663403
- Danescu, T. & Botos, A. (2016). Research on the international accounting harmonization process. *Annals of the University of Craiova: Economic Sciences Series*, 1(44), ss. 49-58.
- Deegan, C. & Unerman, J. (2011). *Financial Accounting Theory*. Berkshire: McGraw-Hill Education.
- Deegan, C. (2014). *Financial Accounting Theory*. 4. uppl., North Ryde: McGraw-Hill Education.
- Douppnik, T., & Perera, H. (2015). *International accounting*. 4. uppl., Dubuque: McGraw-Hill Education.
- Esaiasson, P., Gilljam, M., Oscarsson, H. & Wängnerud, L. (2012). *Metodpraktikan: konsten att studera samhälle, individ och marknad*. 4. uppl., Stockholm: Norstedts Juridik AB.
- Eriksson, L. P. & Wiedersheim-Paul, F. (2014). *Att utreda, forska och rapportera*. 10. uppl., Stockholm: Liber AB.
- Eriksson, P. & Kovalainen, A. (2008). *Qualitative methods in business research*. Los Angeles: SAGE.
- Etheridge, H. & Hsu, K. H. Y. (2013). Financial Instrument Credit Impairment Models - A Rift in The Convergence of IASB and FASB Accounting Standards. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 17(1), ss. 119-126.
- Financial Accounting Standards Board (2008a). *Concepts Statement No. 4 Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations*. Norwalk: FASB.
- Financial Accounting Standards Board (2008b). *Concepts Statement No. 5 Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises*. Norwalk: FASB.
- Financial Accounting Standards Board (2008c) *Concepts Statement No. 6 Elements of Financial Statements—a replacement of FASB Concepts Statement No. 3 (incorporating an amendment of FASB Concepts Statement No. 2)*. Norwalk: FASB.
- Financial Accounting Standards Board (2008d). *Concepts Statement No. 7 Using Cash Flow Information and Present Value in Accounting Measurements*. Norwalk: FASB.

Financial Accounting Standards Board (2010). *Concepts Statement No. 8 Conceptual Framework for Financial Reporting—Chapter 1, The Objective of General Purpose Financial Reporting, and Chapter 3, Qualitative Characteristics of Useful Financial Information (a replacement of FASB Concepts Statements No. 1 and No. 2)*. Norwalk: FASB.

Financial Accounting Standards Board (u.å a). *About the FASB*. <http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid=1176154526495#> [2018-01-24].

Financial Accounting Standards Board (u.å b). *Project Update*. [http://www.fasb.org/jsp/FASB/FASBContent\\_C/ProjectUpdatePage&cid=900000011090](http://www.fasb.org/jsp/FASB/FASBContent_C/ProjectUpdatePage&cid=900000011090) [2018-03-20]

Financial Accounting Standards Board (u.å c). *Standards*. <http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/PreCodSectionPage&cid=1176156317989> [2018-03-20]

Friberg, F. (2006). *Dags för uppsats*. Lund: Studentlitteratur AB.

Gračanin, S., Kalač, E. & Stančić, V. (2013). Convergence of IFRS and US GAAP – New Model. *Economic Research-Ekonomska Istraživanja*, 26, ss. 321-334. DOI: 10.1080/1331677X.2013.11517681.

Halvorsen, K. (1992). *Samhällsvetenskaplig metod*. Lund: Studentlitteratur AB.

Handoyo, B. Y. & Budiharta, P. (2015). The effect of IAS 32 and IAS 39 adoptions on earnings quality: A study of banking companies in indonesia. *Review of Integrative Business and Economics Research*, 4(1), ss. 397-409.

Holme, I. M. & Solvang, B. K. (1997). *Forskningsmetodik: Om kvalitativa och kvantitativa metoder*. 3. uppl., Lund: Studentlitteratur AB.

Ihantola, E. & Kihn, L. (2011). Threats to validity and reliability in mixed methods accounting research. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 8(1), ss. 39-58. DOI: 10.1108/11766091111124694

International Financial Reporting Standards (u.å a). *About the International Accounting Standards Board* <http://www.ifrs.org/groups/international-accounting-standards-board/> [2018-01-24].

International Financial Reporting Standards (u.å b). *Issued Standards*. <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/conceptual-framework/> [2018-03-20]

International Accounting Standards Board (2015). *Conceptual Framework for Financial Reporting*. London: IASB.

International Accounting Standards Board (2018). *Conceptual Framework for Financial Reporting*. London: IASB.

Jacobsen, D. (2002) *Vad, hur och varför: Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*. Lund: Studentlitteratur.

- Jennergren, P., Lind, J., Schuster, W. & Skogsvik, K. (2008). *Redovisning i fokus*. Malmö: Studentlitteratur.
- Johansson, K. (2010) *Substance Over Form - en redovisningsrättslig studie*. Stockholm: Jure Förlag AB.
- Jonäll, K. & Rimmel, G. (2016). *Redovisningsteorier: viktiga begrepp och teoretiska perspektiv inom redovisning*. Stockholm: Sanoma Utbildning.
- Jr., C. & Fischer, D. (2013). Why The SEC Is Delaying Adoption Of International Financial Reporting Standards. *The International Business & Economics Research Journal (Online)*, 12(2), ss. 223-228.
- Järvensivu, T. & Törnroos, J. (2010). Case study research with moderate constructionism: Conceptualization and practical illustration. *Industrial Marketing Management*, 39(1), ss. 100-108. DOI: 10.1016/j.indmarman.2008.05.005
- Kaya, D. & Pillhofer, J. A. (2013). Potential adoption of IFRS by the United States a critical view. *Accounting Horizons*, 27(2), ss. 271-299.
- Marthinus, C. G., Gerber, A. J. & Alta Van, D. M. (2014). An analysis of fundamental concepts in the conceptual framework using ontology technologies. *South African Journal of Economic and Management Sciences*, 17(4), ss. 396-411. DOI: 10.4102/sajems.v17i4.525
- Nilsson, S. (2014). *Redovisningens normer och normbildare*. Malmö: Studentlitteratur.
- Nobes, C. & Parker, R. (2016) *Comparative International Accounting*. 13. uppl., Harlow, England; New York: Pearson.
- Palmrose, Z. V. (2009). Science, politics, and accounting: A view from the Potomac. *Accounting Review*, 84(2), ss. 281-297. DOI: 10.2308/accr.2009.84.2.281.
- Payne, W. M. & Ranagan, J. E. (2008). To converge or not to converge? *The Journal of Government Financial Management*, 57(1), ss. 14-20.
- Powell, W. & DiMaggio, P. (1991). *The New Institutionalism in Organizational Analysis*. Chicago: University of Chicago Press.
- Rahahleh, M. Y. & Siam, W. Z. (2009). The importance of applying the international accounting standard IAS 32 and its effect on financial statement presentation at jordanian commercial banks. *International Management Review*, 5(1), ss. 20-36.
- Reinecker, L & Jørgensen, P. S. (2014) *Att skriva en bra uppsats*. 3. uppl., Stockholm: Liber AB.
- Satin, D. & Huffman, T. (2015). FASB and IASB Convergence: Asymptotic Relationship or Transmogrification? *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 19(2), ss. 239-249.
- Thorell, P. & Whittington, G. (1994). The harmonization of accounting within the EU. *European Accounting Review*, 3(2), ss. 215-240.

- Tickell, G., Rahman, M. & Alexandre, R. (2013). You say IFRS, I say FASB...let's call the whole thing off. *American Journal of Business Education*, 6(5), ss. 505-512.
- Toth, K. & Herczeg, A. (2015). The effect of globalization on frameworks and concepts in accounting. *Annals of the University of Oradea: Economic Science*, 25(1), ss. 968-975.
- Whittington, G. (2008). Fair Value and the IASB/FASB Conceptual Framework Project: An Alternative View. *Abacus*, 44(2), ss. 139-168. DOI: 10.1111/j.1467-6281.2008.00255.
- Zeff, S. A. (2012). The Evolution of the IASC into the IASB, and the Challenges it Faces. *The Accounting Review*, 87(3), ss. 807-837.



# HÖGSKOLAN I BORÅS

Besöksadress: Allégatan 1 · Postadress: 501 90 Borås · Tfn: 033-435 40 00 ·  
E-post: [registrator@hb.se](mailto:registrator@hb.se) · Webb: [www.hb.se](http://www.hb.se)