

HARMONISERAD REDOVISNINGSLAGSTIFTNING – UTVECKLINGEN AV KVALITATIVA EGENSKAPER FÖR FINANSIELLA RAPPORTER

Magisteruppsats i Företagsekonomi

Emelie Olofsson
Emma Thorell

VT 2010:MF12



HÖGSKOLAN I BORÅS
INSTITUTIONEN FÖR DATA- OCH AFFÄRSVETENSKAP

Förord

Vi vill rikta ett stort tack till Sten-Eric Ingblad och Pernilla Lundqvist som varit våra handledare under uppsatsprocessen. Vi uppskattar er tillgänglighet och ert engagemang. Utan ert stöd och er vägledning hade denna uppsats inte varit möjlig.

Borås 2010-05-21

Emelie Olofsson

Emma Thorell

Svensk titel: Harmoniserad redovisningslagstiftning – utvecklingen av kvalitativa egenskaper för finansiella rapporter.

Engelsk titel: Harmonization in accounting standards – the development of qualitative characteristics of financial statements.

Utgivningsår: 2010

Författare: Emelie Olofsson och Emma Thorell

Handledare: Pernilla Lundqvist och Sten-Eric Ingblad

Abstract

Our thesis deals with a part of a project of global convergence between the standard-setting bodies IASB and FASB. The purpose of the project is to harmonize the accounting standards of the standard-setting bodies. One of the steps is to develop a common conceptual framework. The focus of our thesis was chapter two of the framework, which deals with the qualitative characteristics of financial statements. The purpose of our thesis was to identify the reasons of the changes of qualitative characteristics of financial statements that IASB's conceptual framework went through during the project of global convergence.

The starting point of the thesis was examinations of various official documents, published by the standard-setting bodies. We began with IASB's current framework and compared it to the new proposals presented in the form of a Discussion Paper, DP, and later as an Exposure Draft, ED. To fulfill our purpose we needed to use Basis for Conclusions of the two proposals and reactions in the form of comment letters from a few organizations that we selected.

We divided the conclusions into three different categories of changes, which we had specified in advance. We presented the conclusions for each qualitative characteristic separately. We concluded that the main changes were restructurings and reclassifications of the qualitative characteristics that already exist in IASB's framework. In most cases the meaning of the qualitative characteristics only changed slightly. What caused most reactions from our chosen organizations was a pure linguistic change, which the organizations believe will cause confusion among the users of the framework. Another change was the exclusion of a well-established qualitative characteristic with a long tradition.

Keywords: qualitative characteristics of financial statements, global convergence, conceptual framework, Discussion Paper, Exposure Draft

Sammanfattning

Vår uppsats behandlar en del av ett konvergensprojekt mellan de stora normgivarna IASB och FASB. Avsikten med projektet är att harmonisera normgivarnas redovisningsstandarder. Ett av stegen innebär att ta fram en gemensam föreställningsram. Vårt fokus i uppsatsen var på kapitel två i föreställningsramen som behandlar kvalitativa egenskaper för finansiella rapporter. Syftet med vår uppsats var att identifiera orsakerna till de förändringar av kvalitativa egenskaper för finansiella rapporter som hade skett i IASB:s föreställningsram under konvergensprojektets gång.

Uppsatsens utgångspunkt var studier av olika offentliga dokument, publicerade av normgivarna. Vi utgick från IASB:s nuvarande föreställningsram och jämförde den med de nya förslagen som presenterats i form ett Discussion Paper, DP, och sedan ett Exposure Draft, ED. För att uppfylla vårt syfte behövde vi även använda oss av normgivarnas beslutsunderlag till de båda förslagen, Basis for Conclusions, samt reaktioner i form av kommentarer från några organisationer som vi valde ut.

Slutsatserna delade vi in i tre olika kategorier av förändringar, vilka vi hade specificerat på förhand. Vi presenterade slutsatserna för respektive kvalitativ egenskap för sig. Vi kom fram till att de huvudsakliga förändringarna var omstruktureringar och omklassificeringar av de kvalitativa egenskaper som redan idag finns i IASB:s föreställningsram. I de flesta fall hade innebörden av de kvalitativa egenskaperna endast förändrats marginellt. Det som medförde störst reaktioner från våra utvalda organisationer var en rent språklig förändring som organisationerna tror kommer att medföra förvirring hos användarna av föreställningsramen. Ytterligare en stor förändring var exkluderingen av en etablerad kvalitativ egenskap med lång tradition.

Nyckelord: kvalitativa egenskaper för finansiella rapporter, konvergensprojekt, föreställningsram, Discussion Paper, Exposure Draft

Förkortningar

<i>AAA</i>	American Accounting Association
<i>DP</i>	Discussion Paper
<i>ED</i>	Exposure Draft
<i>EFRAG</i>	European Financial Reporting Advisory Group
<i>FAR SRS</i>	Föreningen Auktoriserade Revisorer & Svenska Revisorsamfundet (numera Far)
<i>FASB</i>	Financial Accounting Standards Board
<i>FEE</i>	Fédération des Experts Comptables Européens
<i>IASB</i>	International Accounting Standards Board
<i>IFRS</i>	International Financial Reporting Standards

Innehållsförteckning

1. Inledning	1
1.1 Bakgrund	1
1.2 Problemdiskussion.....	2
1.3 Forskningsfrågor.....	3
1.4 Syfte.....	3
1.5 Avgränsningar	3
1.6 Målgrupp	4
2. Metod	5
2.1 Kvalitativ forskningsansats.....	5
2.1.1 Insamling av data.....	5
2.1.2 Bearbetning och analys av data	7
2.2 Undersökningstyp.....	8
2.3 Giltighetsanspråk.....	8
2.3.1 Reliabilitet	9
2.3.2 Validitet	9
2.3.3 Källkritik.....	10
3. IASB:s föreställningsram	11
3.1 Kvalitativa egenskaper	11
3.1.1 Begriplighet	11
3.1.2 Relevans.....	12
3.1.3 Tillförlitlighet	12
3.1.4 Jämförbarhet	13
3.2 Begränsningar.....	14
3.2.1 Avvägning mellan relevans och tillförlitlighet	14
3.2.2 Rättvisande bild/korrekt bild	14
4. Discussion Paper	15
4.1 Kvalitativa egenskaper	15
4.1.1 Relevans.....	15
4.1.2 Korrekt bild.....	16
4.1.3 Jämförbarhet	17
4.1.4 Begriplighet	17
4.2 Begränsningar.....	17
4.2.1 Väsentlighet	17
4.2.2 Avvägning mellan nytta och kostnad.....	17
5. Discussion Paper - beslutsunderlag och reaktioner	18
5.1 Basis for Conclusions	18
5.1.1 Relevans.....	18
5.1.2 Tillförlitlighet/korrekt bild.....	18
5.1.3 Jämförbarhet	19
5.1.4 Begriplighet	20
5.1.5 Hur de kvalitativa egenskaperna förhåller sig till varandra	20
5.1.6 Begränsningar	20
5.2 Respondenternas kommentarer.....	20

5.2.1	FEE	21
5.2.2	FAR SRS	21
5.2.3	AAA.....	22
5.2.4	EFRAG	22
6.	Exposure Draft	24
6.1	Grundläggande kvalitativa egenskaper	24
6.1.1	Relevans.....	24
6.1.2	Korrekt bild.....	25
6.2	Förbättrande kvalitativa egenskaper	25
6.2.1	Jämförbarhet	25
6.2.2	Verifierbarhet.....	26
6.2.3	Aktualitet	26
6.2.4	Begriplighet	26
6.3	Begränsningar.....	27
6.3.1	Väsentlighet	27
6.3.2	Kostnad.....	27
7.	Exposure Draft - beslutsunderlag och reaktioner.....	28
7.1	Basis for Conclusions	28
7.1.1	Relevans.....	28
7.1.2	Korrekt bild.....	28
7.1.3	Jämförbarhet	29
7.1.4	Verifierbarhet.....	29
7.1.5	Aktualitet	29
7.1.6	Begriplighet	29
7.1.7	Hur de kvalitativa egenskaperna förhåller sig till varandra	29
7.1.8	Begränsningar	30
7.2	Respondenternas kommentarer.....	30
7.2.1	FEE	30
7.2.2	FAR SRS	31
7.2.3	AAA.....	31
7.2.4	EFRAG	32
8.	Analys.....	33
8.1	Begriplighet	33
8.2	Relevans	33
8.3	Väsentlighet	34
8.4	Tillförlitlighet/korrekt bild	35
8.5	Innebörd och form	36
8.6	Neutralitet	37
8.7	Försiktighet.....	37
8.8	Fullständighet	37
8.9	Verifierbarhet.....	38
8.10	Utan väsentliga fel	39
8.11	Jämförbarhet	39
8.12	Avvägning mellan relevans och tillförlitlighet	40
8.13	Tidsaspekten/aktualitet	40
8.14	Avvägning mellan nytta och kostnad	41
8.15	Rättvisande bild/korrekt bild	42

8.16 Prioritetsordning	42
9. Slutsatser.....	44
9.1 Nya alternativt borttagna kvalitativa egenskaper och begränsningar	44
9.1.1 Innebörd och form	44
9.1.2 Försiktighet.....	44
9.1.3 Verifierbarhet.....	44
9.1.4 Utan väsentliga fel	45
9.1.5 Avvägning mellan relevans och tillförlitlighet	45
9.1.6 Rättvisande bild/korrekt bild	45
9.2 Ändrad prioritetsordning och klassificering	45
9.2.1 Väsentlighet	46
9.2.2 Verifierbarhet.....	46
9.2.3 Tidsaspekten/aktualitet	46
9.3 Ändrad innebörd av de kvalitativa egenskaperna och begränsningarna	47
9.3.1 Begriplighet	47
9.3.2 Relevans.....	47
9.3.3 Tillförlitlighet/korrekt bild.....	47
9.3.4 Fullständighet	48
9.3.5 Jämförbarhet	48
9.3.6 Tidsaspekten/aktualitet	49
9.3.7 Avvägning mellan nytta och kostnad.....	49
10. Avslutande diskussion	50
10.1 Egna reflektioner	50
10.2 Förslag till fortsatt forskning	51
Källförteckning.....	52

Figurförteckning

Figur 1 - Illustration över konvergensprojektets Fas A	- 2 -
Figur 2 - Nuvarande föreställningsram.....	11
Figur 3 - Discussion Paper	15
Figur 4 - Exposure Draft.....	24

Bilagor

Bilaga 1 – Översikt över de kvalitativa egenskapernas utveckling

1 Inledning

Det här kapitlet börjar med en bakgrund som ger en förståelse för vår problemdiskussion, vilken mynnar ut i våra frågeställningar och vårt syfte. I kapitlet beskriver vi även avgränsningar och målgrupp för uppsatsen.

1.1 Bakgrund

Vår uppsats handlar om ett gemensamt projekt mellan två normgivare. För att få större förståelse för vår problemdiskussion samt våra frågeställningar ger vi först en bredare bakgrundsbeskrivning.

Financial Accounting Standards Board, FASB, är den normgivare som är ansvarig för utfärdandet av redovisningsstandarder i USA (FASB 2010a). Den internationella normgivaren International Accounting Standards Board, IASB, utfärdar globala redovisningsstandarder. Länder över hela världen har valt att helt eller delvis ansluta sig till IASB:s redovisningsstandarder som går under benämningen IFRS. (IASB 2010a)

Vid skapandet av nya redovisningsstandarder använder sig IASB av en så kallad föreställningsram. Den skall fungera som en vägledning och behandlar till exempel grundläggande antaganden, information om de finansiella rapporternas innehåll och kvalitativa egenskaper som de finansiella rapporterna skall uppfylla för att de skall vara användbara för användarna, fortsättningsvis benämns dessa kvalitativa egenskaper. Kvalitativa egenskaper bidrar till att göra information användbar vid beslutsfattande, men det finns även vissa begränsningar som sätter ramarna för i vilken omfattning dessa kvalitativa egenskaper bör användas. Utöver att fungera som vägledning för normgivaren så har föreställningsramen även andra syften. Den skall till exempel användas som vägledning vid upprättandet av finansiella rapporter om tillämplig redovisningsstandard saknas. Även vid tolkning av information i finansiella rapporter som upprättats enligt IASB:s redovisningsstandarder skall föreställningsramen användas som en vägledning. (Föreställningsramen 2009) FASB har också en föreställningsram, vilken utvecklades på 1970-talet. IASB:s föreställningsram är relativt lik, då inspiration har hämtats från den amerikanska normgivaren. IASB:s föreställningsram skapades och publicerades år 1989. (Whittington 2008)

Sedan september år 2002 har FASB och IASB samarbetat för att harmonisera sina normer och få bort skillnaderna dem emellan. Samarbetet är en form av konvergensprojekt. (IASB 2010b) En del i konvergensprojektet är att ta fram en gemensam föreställningsram som utgör en stadig grund för den framtida utvecklingen av standarder. Den nya föreställningsramen skall byggas på och ersätta IASB och FASB:s redan existerande föreställningsramar samt ta hänsyn till förändringar som har skett sedan de ursprungliga föreställningsramarna togs fram. (FASB 2009) Konvergensprojektet är

indelad i åtta olika faser. Fyra av dessa, A, B, C samt D är i dagsläget påbörjade. Fas A, *Objectives and Qualitative Characteristics*, behandlar kapitel ett och två av föreställningsramen (IASB 2010c). Dessa kapitel handlar om de finansiella rapporternas syfte och kvalitativa egenskaper (IASB 2006). För denna fas gavs först ut ett *Discussion Paper*, DP, den 6 juli 2006. Den 29 maj 2008 publicerades ett *Exposure Draft*, ED. (IASB 2010b)

1.2 Problemdiskussion

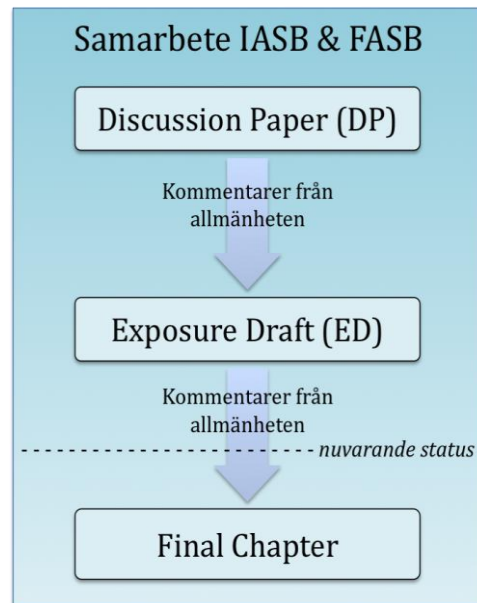
Den fas av konvergensprojektet som har kommit längst är Fas A. Fasen kommer att avslutas genom ett Final Chapter som var tänkt att publiceras under första kvartalet år 2010. (IASB 2010d) *Figur 1* illustrerar hur arbetet med denna fas genomförs. IASB och FASB har först tagit fram ett preliminärt förslag som publicerats i form av ett DP. Allmänheten har sedan haft möjlighet att lämna kommentarer på dess innehåll. En ny överläggning med utgångspunkt i dessa kommentarer har sedan lett till vissa förändringar, varpå ett ED har publicerats. Än en gång har kommentarer efterfrågats och analyserats av normgivarna. Det är i detta skede av genomförandet som vi befinner oss nu. IASB och FASB har haft möten och diskuterat några av de åsikter som lyfts fram i kommentarerna, men ännu inte publicerat något Final Chapter. (IASB 2010b)

Fas A behandlar som tidigare nämnt två kapitel.

Vårt fokus i denna uppsats kommer att ligga på de kvalitativa egenskaperna för finansiella rapporter som behandlas i föreställningsramens andra kapitel. Med utgångspunkt i IASB:s befintliga föreställningsram vill vi analysera utvecklingen av dessa kvalitativa egenskaper under projektets gång. Vi vill på så sätt kunna identifiera vilka förändringar som har skett och orsakerna till dessa.

Vi anser att utvecklingen mot en gemensam, global normgivning inom redovisningsområdet är högst intressant. Konvergensprojektet mellan IASB och FASB, som är de två största normgivarna i världen, är ett betydelsefullt steg i denna riktning. Den nya, gemensamma föreställningsramen kommer att användas som utgångspunkt vid fortsatt normgivning och kommer därmed att utgöra en viktig grund för det framtida arbetet. Föreställningsramens innehåll kommer även att påverka många, exempelvis de som utformar finansiella rapporter samt användare av dessa. Av dessa anledningar tycker vi att området är ytterst aktuellt och intressant att granska närmre. Vi undersökte även vad det fanns för forskning sedan tidigare och konstaterade att det inte fanns särskilt

Konvergensprojektet: Fas A



Figur 1 - Illustration över konvergensprojektets Fas A

mycket om just det område som vi avsåg behandla. Det beror säkerligen delvis på att uppsatsen behandlar ett pågående projekt och att det vanligtvis tar lång tid innan till exempel vetenskapliga artiklar publiceras. Vi hittade framförallt två artiklar som var uppenbart vetenskapliga. En var skriven av Niclas Hellman vid Handelshögskolan i Stockholm, *Accounting Conservatism under IFRS*, och *Fair Value and the IASB/FASB Conceptual Framework Project: An Alternative View*, var den andra, skriven av Geoffrey Whittington. Båda publicerades i vetenskapliga ekonomiska tidskrifter år 2008. Vi anser att bristen på aktuell forskning stärker behovet av genomförandet av denna uppsats.

1.3 Forskningsfrågor

- Hur har de kvalitativa egenskaperna och begränsningarna för finansiella rapporter i IASB:s föreställningsram förändrats under det här konvergensprojektets gång?

Vi utgår från IASB:s nuvarande föreställningsram och med förändringar avser vi:

- Nya alternativt borttagna kvalitativa egenskaper och begränsningar
 - Ändrad prioritetsordning och klassificering
 - Ändrad innebörd av de kvalitativa egenskaperna och begränsningarna
- Vilka är orsakerna till dessa förändringar?

1.4 Syfte

Syftet med vår uppsats är att identifiera orsakerna till de förändringar av kvalitativa egenskaper för finansiella rapporter som har skett i IASB:s föreställningsram under konvergensprojektets gång.

1.5 Avgränsningar

Vi har avgränsat vår uppsats till att endast studera de kvalitativa egenskaper som behandlas i konvergensprojektets Fas A, föreställningsramens andra kapitel. Fas A inkluderar även föreställningsramens första kapitel, vilket vi dock inte har gått in på. För att besvara våra forskningsfrågor behövde vi viss bakgrundsförståelse och därför redogjorde vi även för innehållet i IASB:s nuvarande föreställningsram. Vi valde att utgå ifrån IASB:s perspektiv trots att konvergensprojektet är ett gemensamt projekt mellan IASB och FASB. Vi motiverade detta med att uppsatsen skrevs på svenska och att vår målgrupp i mycket större utsträckning berörs av IASB:s normgivning än FASB:s. Att vi själva är verksamma inom Europa och på så sätt påverkas av IASB:s föreställningsram gjorde att avgränsningen från FASB mot ett europeiskt perspektiv blev naturlig. Vid uppsatsens författande fanns som sagt inget Final Chapter publicerat, men det beräknades bli färdigt under första kvartalet år 2010.

1.6 Målgrupp

Målgruppen som denna uppsats riktar sig till återfinns både i praktiken och inom akademien. Dels så avsåg vi att underlätta förståelsen för förändringarna avseende de kvalitativa egenskaperna för de som upprättar rapporterna och för deras användare. Kännedom om vad som ligger bakom förändringarna kan till exempel öka förståelsen för hur dessa kvalitativa egenskaper skall tillämpas rent praktiskt. Inom akademien finns dock vår främsta målgrupp. Vi ville inspirera studenter och forskare till att utvärdera konsekvenserna av förändringarna. Även lärare inom externredovisning borde ha intresse av vår uppsats då det är viktigt att de är uppdaterade på vad som är på gång inom branschen. Vi utgick från att vår målgrupp hade viss kunskap om externredovisning och gav därför inte några detaljerade beskrivningar av ekonomiska begrepp.

2 Metod

Det här kapitlet handlar om metoden för genomförandet av vår undersökning. Vi har en kvalitativ forskningsansats och deskriptiv samt förstående undersökningstyp. Vi redogör även för vårt giltighetsanspråk som innefattar reliabilitet, validitet samt källkritik.

2.1 Kvalitativ forskningsansats

Vi har genomfört vår uppsats med en kvalitativ forskningsansats. Kvalitativt inriktad forskning handlar om på vilket sätt information genereras, bearbetas och analyseras (Patel & Davidson 2003).

2.1.1 Insamling av data

Vid en kvalitativ forskningsansats arbetar forskaren med mjuka data, vilket är data som inte lämpar sig för räkneoperationer. Avsikten med denna forskningsansats är att samla in detaljerad och nyanserad information för att kunna göra fylliga beskrivningar. Data kan till exempel vara tillgänglig i form av texter som behöver bearbetas och tolkas. (Johannessen & Tufte 2003)

Denna uppsats har huvudsakligen baserats på studier av en mängd olika dokument. Då vi exempelvis var intresserade av att identifiera orsaker till förändringarna av de kvalitativa egenskaperna behövde vi data av sådant slag som inte var lämplig att analysera genom statistiska beräkningar. Vi har skildrat en utveckling över tid och menar att en kvalitativ ansats var nödvändig för att vi skulle få tillgång till så pass detaljrik och utförlig information som vi behövde.

Som konsekvens av vårt ämnesval var IASB:s nuvarande föreställningsram, DP samt ED självklara dokument för vår uppsats. Vi valde dock att inte inkludera FASB:s nuvarande föreställningsram, vilket vi motiverat närmre i vår avgränsning. Dessa dokument var nödvändiga för att besvara vår första forskningsfråga kring vilka förändringar som skett. När vi samlade in data började vi med att hämta hem DP och ED från IASB:s hemsida varefter vi studerade dokumenten och redogjorde för utvalda delar på ett objektivt sätt. Med utvalda delar menas kapitel två samt Basis for Conclusions. Båda Basis for Conclusions var nödvändiga dokument för att vi skulle kunna besvara vår andra forskningsfråga. I början av uppsatsprocessen hade vi funderingar på att även använda oss av protokoll från möten mellan IASB och FASB som legat till grund för deras beslut. Under uppsatsens gång insåg vi dock att Basis for Conclusions tillsammans med kommentarer var tillräckligt för att besvara våra forskningsfrågor och menar därför att mötesprotokollen inte skulle ha tillfört särskilt mycket. Även tiden var en begränsning

som gjorde att materialet då hade blivit alltför omfattande för att hantera under den utsatta uppsattsperioden.

Vi hämtade även hem ett antal kommentarer som lämnats in som respons från allmänheten på såväl DP som ED från IASB:s hemsida. Det lämnades totalt 179 kommentarer på DP och 139 kommentarer på ED. IASB och FASB presenterade en fördelning över de lämnade kommentarerna efter vem som hade lämnat dem, exempelvis branschorganisationer, universitet, revisionsbyråer och enskilda individer. Då vi inte kände till alla organisationer och individer som hade lämnat kommentarer var det svårt för oss att använda oss av den uppdelningen i vårt urval av kommentarer. Vi gjorde istället ett eget urval och studerade kommentarer från fyra framstående organisationer, varav tre verkar i Europa och en i USA. Vårt fokus låg trots allt på reaktioner i form av kommentarer från europeiska organisationer, men eftersom även amerikanska organisationer hade inflytande i utformningen av den nya gemensamma föreställningsramen ansåg vi att även dessa kommentarer kunde vara intressanta. Anledningen till att vi valde just dessa fyra organisationer var att de är institutioner som representerar branschorganisationer och akademien. Vi ansåg att detta var att föredra framför enskilda företag och högskolor eftersom branschorganisationer inte bara ser till sitt eget företag utan branschen som helhet. Vi ville ta del av kommentarer som inte enbart representerar ett alltför smalt perspektiv. De fyra organisationerna vi valde är välkända större organisationer som representerar revisorskåren och bedriver forskning. Vi ansåg även att en av organisationerna var extra intressant då det är vår svenska branschorganisation för revisorer och rådgivare. Våra utvalda organisationer presenteras kort här nedan.

FEE står för Fédération des Experts Comptables Européens och är den europeiska branschorganisationen för revisorer. FEE:s medlemmar består av 43 branschorganisationer i 32 olika länder. FEE bildades år 1987. (FEE 2010) FAR SRS är den svenska branschorganisationen för revisorer och rådgivare. FAR SRS bildades år 2006 och heter från och med mars 2010 endast Far. (Far 2010) AAA står för American Accounting Association och grundades redan år 1916. AAA arbetar med forskning, utbildning och praxis inom redovisning och medlemmarna utgörs av personer som är intresserade av dessa områden. (AAA 2009) EFRAG står för European Financial Reporting Advisory Group och bildades år 2001 för att assistera Europeiska Kommissionen vid införandet av IASB:s normgivning. EFRAG skall bidra med råd gällande den tekniska kvaliteten av IFRS. (EFRAG 2010)

När vi refererade till kommentarerna från våra utvalda organisationer använde vi oss av organisationernas namn i källhänvisningarna trots att vi hämtade de olika organisationernas kommentarer från IASB:s hemsida där de publicerades. Vi ansåg att det skulle ha varit missvisande att referera till IASB i texten, då det inte handlade om IASB:s egna kommentarer och dokument. Vi ville klargöra att det var kommentarer skrivna och lämnade av våra utvalda organisationer själva och inte en sammanställning gjord av normgivarna. I källförteckningen valde vi att namnge källorna med organisationens namn och respektive år för publicering på samma sätt som i källhänvisningen, för att det skulle vara lätt att hitta de olika källorna till informationen.

Av källförteckningen framgår det sedan att de olika dokumenten är hämtade från IASB:s hemsida och vi specificerade sökvägen precis som vanligt.

2.1.2 Bearbetning och analys av data

I en kvalitativ undersökning är det ofta praktiskt att göra analyser löpande under arbetets gång. Kvalitativ analys karaktäriseras av att det insamlade datamaterialet komprimeras och organiseras så att det blir analyserbart (Johannessen & Tufte 2003). Ett exempel på analysmetod som kan användas är innehållsanalys. Innehållsanalys kan utföras på en mängd olika sätt och behöver anpassas efter varje specifik undersökning. Innehållsanalys är en form av textanalys som är särskilt lämplig vid jämförelser av olika texter. Då komplicerade tolkningar behöver göras är en kvalitativ innehållsanalys att föredra. (Bergström & Boréus 2000)

I vår uppsats gjorde vi en slags kvalitativ innehållsanalys. För att kunna analysera materialet började vi med att läsa igenom alla dokument. Sedan sammanfattade vi det innehåll som var relevant för vår studie. Vi började med de tre grundläggande dokumenten; IASB:s föreställningsram, DP samt ED. Redan i detta stadium kunde vi börja analysera dokumentens innehåll. En naturlig utgångspunkt var att börja med vår första forskningsfråga, vilken var nödvändig att besvara först för att sedan kunna besvara vår andra forskningsfråga och uppfylla vårt syfte. Den första forskningsfrågan handlar om att identifiera vilka förändringar som skett under konvergensprojektets gång, med utgångspunkt i IASB:s nuvarande föreställningsram. Analysen baserades alltså på en jämförelse mellan de olika dokumenten.

Vi hade på förhand beslutat oss för vilka förändringar som vi skulle fokusera på. Det var relativt enkelt att identifiera vilka kvalitativa egenskaper och begränsningar som tillkommit respektive tagits bort mellan dokumenten. Även förändringen av prioritetsordning och klassificering framgick relativt tydligt. Den tredje förändringen avseende de kvalitativa egenskaperna och begränsningarnas innebörd var något svårare. Vi började med att jämföra normgivarnas formuleringar i de olika dokumenten. Sedan tog vi hjälp av respektive Basis for Conclusions samt kommentarer från våra utvalda organisationer för att även täcka in de fall där normgivarna själva respektive respondenterna som lämnat in kommentarer ansåg att själva innebörden hade förändrats. På så sätt kompletterades analysen med alla de dokument som byggte upp de föregående delarna av uppsatsen.

För att läsaren skulle kunna följa utvecklingen och få en så enkel och tydlig bild av förändringarna som möjligt valde vi att knyta samman dokumenten genom att analysera varje kvalitativ egenskap för sig. Strukturen av analysen försvårades av att begränsningar plötsligt blev kvalitativa egenskaper, en komponent av en egenskap blev en fristående kvalitativ egenskap och så vidare. Vi valde därför att utgå från de olika benämningarna av kvalitativa egenskaper respektive begränsningar och i texten beskriva deras innebörd, prioritetsordning och så vidare. Vi presenterade innehållet i respektive dokument avseende det specifika begreppet i kronologisk ordning.

En kvalitativ undersökning karaktäriseras av att vara tidskrävande. Texten som genererats genom insamling skall läsas igenom, vanligtvis flera gånger. Sist men inte minst skall den även bearbetas och analyseras. (Patel & Davidson 2003) Att läsa, bearbeta och analysera texterna tog oerhört lång tid då vi använde oss av många olika dokument. Att de flesta dokumenten var på engelska gjorde att det tog ännu längre tid att bearbeta och sammanfatta materialet. Då vi valde att inte göra någon slags empirisk undersökning, utan endast fokusera på det omfattande textmaterialet, kunde vi dock genomföra arbetet under den utsatta tidsperioden.

2.2 Undersökningstyp

Den beskrivande eller deskriptiva studien är vanlig inom beteendevetenskaplig forskning. Den handlar just om att beskriva något, snarare än att tolka eller förstå. Med den här undersökningstypen kan forskarna beskriva allt från individer, situationer eller händelser som har skett eller som existerar nu, till att beskriva bakgrunden till ett visst fenomen eller konsekvenserna som ett visst fenomen har haft. (Andersen 1998)

Vår undersökning var beskrivande till en början då vi började med att beskriva den befintliga föreställningsramen, DP och ED. Dessa kapitel var till största del beskrivande då vi redogjorde för hur dokumenten ser ut. Vi ansåg att vi borde beskriva hur situationen såg ut från början samt de olika delmomenten för att sedan kunna analysera och förstå utvecklingen till hur det ser ut idag.

Den förstående undersökningstypen är förankrad i de sociala och humanistiska vetenskaperna. Tolkning, helhetsbilder och symboler är vanliga begrepp. Förståelse är knuten till begreppen avsikt och mening, att förstå handlingar utifrån avsikter. Det läggs vikt vid att utveckla nya förståelseramar och nya tolkningar. Språklig kommunikation och läroprocesser spelar därför en central roll vid tolkningsprocesserna i de förstående undersökningarna. (Andersen 1998)

När vi sedan gick in på Basis for Conclusions samt kommentarerna som hade lämnats som reaktion på DP och ED fick vår undersökning ett mer förstående syfte, då vi gick in för att tolka utvecklingen och orsaker till förändringarna. Vi ville förstå utvecklingen och hitta orsaker till förändringarna vilket är starkt kopplat till den förstående undersökningstypen där det handlar mycket om just förståelse för handlingar utifrån avsikter.

2.3 Giltighetsanspråk

Vid diskussioner om en studies kvalitet används begreppen validitet och reliabilitet. I kvalitativa studier omfattar kvalitet hela forskningsprocessen. (Patel & Davidson 2003) Nedan diskuteras kvalitetsbegreppen med koppling till vår studie och forskningsprocess. Vi kommer även in på en diskussion kring källkritik, då vi anser att även detta har stor påverkan på uppsatsens kvalitet.

2.3.1 Reliabilitet

Begreppet reliabilitet får en annan innebörd i kvalitativa studier jämfört med i det kvantitativa fallet. Reliabilitetsbegreppet antas närma sig validitetsbegreppet i kvalitativa studier. Dessa två begrepp är så sammanflätade att kvalitativa forskare sällan använder begreppet reliabilitet, istället får begreppet validitet en vidare innebörd inom kvalitativ forskning. (Patel & Davidson 2003) Då vi inte gjorde en statistisk undersökning med hjälp av mätinstrument utan en kvalitativ undersökning med fokus på förståelse och tolkning blev reliabiliteten i vårt fall mer kopplad till ett vidare validitetsbegrepp. För att få hög reliabilitet i vår studie arbetade vi mycket med validiteten för att se till så att den blev hög i alla delar av vår studie.

2.3.2 Validitet

Validitet handlar om överensstämmelsen mellan vad vi säger att vi skall undersöka och vad vi faktiskt undersöker (Patel & Davidson 2003). Problemet att få giltig, valid, information är i princip mycket mindre i kvalitativa undersökningar än i kvantitativa studier, eftersom forskaren i kvalitativa undersökningar har en mycket större närhet till det eller den som studeras. Frågor om informationens pålitlighet är i sådana här tillvägagångssätt inte i första hand knutna till problem med att reproducera informationen. (Holme & Solvang 1997)

I vår studie hade vi stor närhet till det vi undersökte, vi hade alla dokument som skulle studeras och eftersom de inte förändrades så kunde vi hela tiden gå tillbaka till dem om vi hade blivit osäkra på något. Svårigheten i vår studie var att återge information objektivt utan att förändra dess innehåll. Textmaterialet i form av olika dokument var omfattande och vi var tvungna att komprimera det avsevärt. Det har varit en svår process, men vi var noggranna och lade mycket tid på att se till att texten inte påverkades i allt för stor grad.

Begreppen validitet och reliabilitet har inte samma innebörd i kvalitativ som kvantitativ forskning då den kvalitativa forskningen har ambitionen att upptäcka företeelser, att tolka och förstå innebörden av livsvärlden eller att beskriva uppfattningar. Begreppet validitet i en kvalitativ studie gäller snarare hela forskningsprocessen och får därmed som tidigare nämnt en vidare innebörd jämfört med inom kvantitativ forskning. Validiteten i en kvalitativ studie är inte heller relaterad enbart till själva datainsamlingen utan strävan efter god validitet genomsyrar forskningsprocessens samtliga delar. Varje kvalitativ forskningsprocess är unik och det går inte att fixera några regler eller procedurer för att säkerställa validiteten. (Patel & Davidson 2003)

Vi försökte att hela tiden ha hög validitet i alla delar av i vår studie. Vi fokuserade på kommentarer lämnade av fyra utvalda organisationer för att kunna göra djupare granskningar av ett fåtal kommentarer istället för översiktliga sammanställningar av en större mängd. Vi gjorde noggranna beskrivningar av hur den befintliga föreställningsramen, DP och ED ser ut för att inte utelämna något av betydelse. Utöver detta såg vi till att vi gjorde relevanta kopplingar mellan dokumenten och vi gick tillbaka

till forskningsfrågor och syfte för att se till att vi var på rätt spår. Det gällde att ha studiens syfte i bakhuvudet för att inte hamna på villovägar under studiens gång.

2.3.3 Källkritik

Den inledande källkritiken innebär att forskarna måste ta reda på när och var dokumenten tillkommit. De måste även ta ställning till varför ett dokument har tillkommit och upphovsmannen själv. Forskarna får inte bara välja ut material som stöder deras egna idéer eftersom de då kan skapa en skevhet i materialet och därigenom en falsk bild av en händelse. För att kunna skapa en sannolik och trovärdig bild av händelsen bör även sådana fakta som motsäger resultaten presenteras och diskuteras. (Patel & Davisson 2003)

Eftersom konvergensprojektet var pågående under uppsatsens författande var det viktigt att använda oss av aktuella, uppdaterade källor. Vi försökte att i största möjliga mån använda oss av information direkt från IASB och FASB:s hemsidor, istället för material som andra publicerat om projektet. De flesta dokument vi använt oss av är utgivna av dessa normgivare och finns officiellt tillgängliga.

De källor som vi behövde vara mest kritiska till var de kommentarer från våra utvalda organisationer som vi använde oss av. Vid urval av kommentarer var vi omedvetna om deras innehåll, för att inte bli påverkade att välja varken sådana som argumenterade för eller emot förändringarna. Vi hade i åtanke att kommentarer kan vara vinklade. Respondenter kanske endast ser på hur förändringarna kommer att påverka just dem. IASB och FASB har ett bredare perspektiv för att ta hänsyn till hur deras normgivning påverkar betydligt fler, till exempel upprättare samt användare av finansiella rapporter.

3 IASB:s föreställningsram

I detta kapitel beskriver vi de kvalitativa egenskaperna för finansiella rapporter som finns i IASB:s nuvarande föreställningsram.

3.1 Kvalitativa egenskaper

Det är de kvalitativa egenskaperna som gör information i finansiella rapporter användbar. Enligt IASB:s nuvarande föreställningsram finns det fyra kvalitativa egenskaper som är de viktigaste och dessa är begriplighet, relevans, tillförlitlighet och jämförbarhet. Dessa kvalitativa egenskaper kommer att behandlas nedan i samma ordning. Även komponenter till dessa fyra kvalitativa egenskaper kommer att tas upp och beskrivas i enlighet med föreställningsramen. Till sist presenteras hur olika avvägningar skall göras enligt IASB. *Figur 2* ger en överskådlig bild över uppställningen i IASB:s nuvarande föreställningsram. (Föreställningsramen 2009)

Upprättare av finansiella rapporter blir ofta tvungna att välja mellan olika kvalitativa egenskaper. För att uppfylla syftet med de finansiella rapporterna måste målet vara att uppnå en passande balans mellan de olika kvalitativa egenskaperna. IASB säger att avvägningen mellan olika egenskaper skall göras genom professionell bedömning. (Föreställningsramen 2009)

3.1.1 Begriplighet

IASB säger i sin föreställningsram att det är viktigt att informationen i finansiella rapporter är lättbegriplig för användarna, helt enkelt att den skall gå att förstå. Det förutsätts att användarna har vad IASB kallar för rimlig kunskap om affärsverksamhet, ekonomi och redovisning. Dessutom förutsätts det att användarna studerar informationen med rimlig noggrannhet. Information som kan anses vara komplicerad får inte uteslutas

Föreställningsramen

Kvalitativa egenskaper

- **Begriplighet**
- **Relevans**
 - Väsentlighet
- **Tillförlitlighet**
 - Korrekt bild
 - Innebörd och form
 - Neutralitet
 - Försiktighet
 - Fullständighet
- **Jämförbarhet**

Begränsningar

- **Avvägning mellan relevans och tillförlitlighet**
 - Tidsaspekten
 - Avvägning mellan nytta och kostnad
- **Rättvisande bild/korrekt bild**

Figur 2 - Nuvarande föreställningsram

endast på grund av att den inte är lättbegriplig för alla användare, om den ändå är relevant som beslutsunderlag. (Föreställningsramen 2009)

3.1.2 Relevans

För att informationen i de finansiella rapporterna skall vara värdefull för användarna måste den även vara relevant. För att vara relevant skall informationen påverka användarnas beslut genom att underlätta bedömningen av olika händelser samt bekräfta eller korrigera tidigare gjorda bedömningar. Dessa båda roller, alltså den framåtriktade och den bekräftande, är kopplade till varandra. Exempelvis är information om ett företags tillgångar betydelsefull vid bedömningen av hur väl ett företag kan ta tillvara på möjligheter samt förmågan att handla när företagets förutsättningar förändras. En viss information kan styrka såväl tidigare bedömningar som resultatet av planerade åtgärder. Balans- och resultaträkningar används ofta för uppskattningar av framtida finansiell ställning och resultat. Information behöver inte lämnas i en uttrycklig prognos för att vara användbar, men möjligheterna att basera prognoser på informationen i finansiella rapporter påverkas av hur information om tidigare händelser presenterats. (Föreställningsramen 2009)

En komponent av relevans är väsentlighet, då detta är en faktor som spelar in i hur relevant informationen är. IASB säger att information är väsentlig om ett utelämnande eller en felaktighet kan påverka en användares beslut som grundar sig på informationen. Graden av väsentlighet beror exempelvis på postens eller felets storlek. Det kan sägas att väsentlighet är mer en tröskelnivå än en grundläggande kvalitativ egenskap. (Föreställningsramen 2009)

3.1.3 Tillförlitlighet

Information måste vara tillförlitlig, vilket innebär att den inte skall innehålla väsentliga fel eller vara vinklad. Användarna måste kunna lita på att informationen i de finansiella rapporterna avbildar det som avses avbildas. Information kan dock vara relevant men så osäker att de finansiella rapporterna kan bli vilseledande om dessa poster redovisas i balans- och resultaträkningarna. IASB ger rättstvist med skadeståndsanspråk som ett exempel på detta och menar att det då kan vara korrekt att upplysa om beloppet och omständigheterna på ett annat ställe än i just balansräkningen. (Föreställningsramen 2009)

En komponent av tillförlitlighet är något som kallas korrekt bild, vilket innebär att informationen måste återge transaktioner och andra händelser på ett korrekt sätt för att kunna anses vara tillförlitlig. IASB säger dock att det nästan alltid finns en viss risk för att informationen inte ger en helt korrekt bild. Problematiken ligger inte i att informationen kan vara vinklad, utan i andra svårigheter såsom identifiering av transaktionerna eller finnanter och tillämpning av mätmetoder och presentationstekniker. I vissa fall kan mätningen vara så osäker att företaget helt enkelt bör utesluta den. IASB

ger internt genererad goodwill som ett exempel. I andra fall kan det vara relevant att ta med posten men då informera om exempelvis risken för värderingsfel. (Föreställningsramen 2009)

En annan komponent som presenteras är innebörd och form, vilket innebär att transaktioner och andra händelser skall redovisas i enlighet med den ekonomiska innebörden och inte efter den juridiska formen. En transaktions ekonomiska innebörd stämmer inte alltid överens med dess juridiska form. (Föreställningsramen 2009)

Nästa komponent som IASB tar upp är neutralitet, alltså att informationen i finansiella rapporter inte får vara vinklad. Om de finansiella rapporterna påverkar användarnas beslut och bedömningar för att uppnå ett förutbestämt resultat eller mål anses de inte vara neutrala. (Föreställningsramen 2009)

Ytterligare en komponent av tillförlitlighet är försiktighet. Osäkerhet vid upprättandet av finansiella rapporter skall hanteras genom att företaget lämnar upplysningar om osäkerheten samt tillämpar försiktighetsprincipen. Genom att tillämpa försiktighetsprincipen skall företaget genomföra bedömningar med viss försiktighet, detta för att inte överskatta tillgångar och intäkter, samt underskatta skulder och kostnader. Planerade underskattningar av tillgångar och intäkter samt överskattningar av skulder och kostnader är inte heller tillåtna, eftersom de finansiella rapporterna inte längre skulle vara neutrala och tillförlitliga. (Föreställningsramen 2009)

Den sista komponenten är fullständighet. Det innebär att de finansiella rapporterna skall innehålla information som är så fullständig som möjligt i förhållande till kostnaderna för att ta fram informationen. Om viss information utelämnas kan det leda till att informationen i de finansiella rapporterna blir felaktig eller missvisande och därmed inte heller tillförlitlig eller relevant. (Föreställningsramen 2009)

3.1.4 Jämförbarhet

Den sista kvalitativa egenskapen som IASB tar upp i sin nuvarande föreställningsram är jämförbarhet. För att användarna skall ha en möjlighet att skapa sig en uppfattning om trender i företagets resultat och ställning när de ser på företagets finansiella rapporter över tid, krävs det att värderingsprinciper och presentationstekniker redovisas på ett konsekvent sätt. Detta gäller såväl i ett och samma företag under längre tid som i olika företag. Användarna måste alltså även få möjlighet att jämföra olika företags finansiella rapporter. Detta krav på jämförbarhet innebär att användarna skall informeras om vilka redovisningsprinciper som företaget har använt sig utav samt eventuella ändringar och vilka effekter dessa i så fall har haft. Jämförbarhet skall dock inte förväxlas med strikt likformighet eftersom detta skulle hindra företag från att tillämpa bättre redovisningsstandarder. Det är olämpligt att företag håller fast vid redovisningsprinciper som inte bidrar till att de kvalitativa egenskaperna relevans och tillförlitlighet uppfylls, framförallt inte om det finns mer relevanta och pålitliga alternativ. Det är också viktigt att

finansiella rapporter innehåller uppgifter från tidigare perioder då användare ofta vill jämföra ett företags finansiella ställning och resultat över tid. (Föreställningsramen 2009)

3.2 Begränsningar

Användbarheten av informationen i de finansiella rapporterna påverkas inte enbart av de kvalitativa egenskaperna. Det finns även två begränsningar; avvägning mellan relevans och tillförlitlighet samt rättvisande bild/korrekt bild. (Föreställningsramen 2009)

3.2.1 Avvägning mellan relevans och tillförlitlighet

Det finns några aspekter och avvägningar som bör tas hänsyn till vid avvägningen mellan relevans och tillförlitlighet. Dessa är tidsaspekten samt avvägning mellan nytta och kostnad. Vi skall nu redogöra för dessa i tur och ordning. (Föreställningsramen 2009)

Information kan förlora relevans om publiceringen av denna dröjer, vilket innebär att ledningen bör väga fördelarna av tidig rapportering mot fördelarna av mer tillförlitlig information. Om ett företag skall kunna tillhandahålla information vid ett lägligt tillfälle innebär det ofta att rapporteringen sker innan alla konsekvenser av en transaktion är kända, vilket i sin tur kan göra att tillförlitligheten blir sämre. Om information å andra sidan inte lämnas förrän alla konsekvenser är kända har informationen hög tillförlitlighet men är inte speciellt användbar för de som varit tvungna att ta beslut under tiden. En avvägning mellan relevans och tillförlitlighet måste göras med målet att tillfredsställa användarnas informationsbehov på bästa sätt. (Föreställningsramen 2009)

Avvägning mellan nytta och kostnad är snarare en begränsning än en kvalitativ egenskap. Nyttan av information bör vara större än kostnaden för att ta fram den. Detta kan försvåras av det faktum att kostnaderna inte alltid faller på den part som drar nytta av informationen samtidigt som nyttan ibland kan tillfalla andra än de som informationen var avsedd för. Avvägningen mellan nytta och kostnad handlar mycket om bedömningar och det kan vara svårt att göra avvägningar i enskilda fall. Det är dock viktigt för både de som upprättar och de som använder finansiella rapporter att vara medvetna om att den här problematiken existerar. (Föreställningsramen 2009)

3.2.2 Rättvisande bild/korrekt bild

IASB anger att begreppen rättvisande bild och korrekt bild egentligen inte behandlas i föreställningsramen, men säger att då företag upprättar finansiella rapporter i enlighet med de kvalitativa egenskaperna i föreställningsramen och med tillämpliga redovisningsstandarder bör detta ge vad som uppfattas som en rättvisande bild. (Föreställningsramen 2009)

4 Discussion Paper

I det här kapitlet redogör vi för hur de kvalitativa egenskaperna för finansiella rapporter presenterades i ett Discussion Paper år 2006.

4.1 Kvalitativa egenskaper

De fyra viktigaste kvalitativa egenskaperna är relevans, korrekt bild, jämförbarhet och begriplighet. De viktigaste kvalitativa egenskaperna och de komponenter som de omfattar illustreras i *Figur 3*. Relevans identifierar först vilka ekonomiska händelser som skall inkluderas i de finansiella rapporterna. Logiskt sett är korrekt bild nästa kvalitativa egenskap att ta hänsyn till. Det innebär inte att en korrekt bild är mindre betydelsefull, utan bara att det skulle vara ologiskt att överväga hur en korrekt bild ges av något som inte är relevant att ha med i de finansiella rapporterna. Relevans och korrekt bild bidrar båda till att informationen i finansiella rapporter är användbar vid beslutsfattande. Efter relevans och korrekt bild kommer logiskt sett jämförbarhet och begriplighet. Dessa ökar användbarheten av den finansiella informationen som underlag vid beslutsfattande. Det finns även två begränsningar att ta hänsyn till, vilka vi återkommer till senare i kapitlet. (IASB 2006)

Discussion Paper

Kvalitativa egenskaper

- **Relevans**
Aktualitet
- **Korrekt bild**
Verifierbarhet
Neutralitet
Fullständighet
- **Jämförbarhet**
- **Begriplighet**

Begränsningar

- **Väsentlighet**
- **Avvägning mellan nytta och kostnad**

Figur 3 - Discussion Paper

4.1.1 Relevans

För att vara till nytta för användarna av finansiella rapporter vid beslutsfattande så behöver informationen i rapporterna vara relevant. Relevant information kan påverka beslutsfattandet. Relevant information kan vara värdefull antingen genom att den är framåtriktande eller genom att den är bekräftande. Att informationen är framåtriktande betyder inte att informationen i sig är förutsägande, utan att den kan användas som underlag för att kunna göra förutsägelser. Användarna av finansiella rapporter behöver till exempel historisk information för att kunna göra uppskattningar om framtiden. Finansiell information kan även vara framåtriktande utan att vara relevant för användarna. Exempelvis är en linjär avskrivning av en maskins anskaffningsvärde lätt att

förutsäga eftersom den är samma från år till år, men det är inte automatiskt relevant information eftersom det kanske inte avspeglar maskinens verkliga värdeminskning. Information som har bekräftande värde kan bekräfta tidigare eller nuvarande förväntningar baserade på tidigare uppskattningar, eller ändra dessa uppskattningar. Framåtriktande och bekräftande information hör ofta ihop. Information som är förutsäggande är ofta även bekräftande. (IASB 2006)

Aktualitet är en viktig aspekt av relevans. Information behöver vara tillgänglig för beslutsfattare innan den förlorar kapacitet att påverka beslut. Om informationen blir tillgänglig först efter att ett beslut måste fattas kan informationen inte längre påverka beslutet och därmed är den inte längre relevant. Aktualitet kan inte i sig göra information relevant. Att göra relevant information tillgänglig tidigare kan dock öka dess förmåga att påverka beslut och brist av aktualitet kan göra information mindre relevant än vad den annars hade kunnat vara. (IASB 2006) Observera att det engelska begreppet i DP är timeliness, vilket i den nuvarande föreställningsramen översätts som tidsaspekten och är en begränsning. Vi har tagit oss friheten att istället översätta detta till aktualitet då vi anser att det passar bättre som en kvalitativ egenskap.

4.1.2 Korrekt bild

För att vara användbar vid beslutsfattande behöver information utgöra en korrekt bild av den ekonomiska händelse som det avser avbilda. För att informationen skall förmedla en korrekt bild behöver den vara verifierbar, neutral och fullständig. (IASB 2006)

Men verifierbarhet menas att olika kunniga, oberoende granskare skulle vara övergripande överens, dock inte vara helt eniga, antingen om att:

- a) informationen avbildar den ekonomiska händelse som det avser avbilda utan väsentliga fel eller påverkan (direkt verifierbarhet); eller
- b) den valda presentationstekniken eller mätmetoden har använts utan väsentliga fel eller påverkan (indirekt verifierbarhet) (IASB 2006)

Ett belopp behöver inte vara uppskattat till ett exakt belopp för att vara verifierbart, utan även ett intervall av möjliga belopp och deras sannolikheter kan vara verifierbara. (IASB 2006)

Neutralitet innebär avsaknaden av påverkan med intentionen att nå ett förutbestämt mål eller att uppmuntra ett visst beteende. Neutralitet är inte kompatibel med försiktighet, vilken innebär viss påverkan av den finansiella informationen. Neutral information påverkar inte bilden som kommuniceras för att påverka beteende i en särskild riktning. (IASB 2006)

Fullständighet innebär att all information som är nödvändig för att visa en korrekt bild av den ekonomiska händelse som avses avbildas skall inkluderas i de finansiella rapporterna.

Fullständighet, inom gränserna för vad som är viktigt och genomförbart, med hänsyn till kostnaden, är en viktig komponent av korrekt bild. (IASB 2006)

4.1.3 Jämförbarhet

Jämförbarhet, inklusive konsekvens, ökar användbarheten av informationen i finansiella rapporter vid beslutsfattande. Jämförbarhet är information av sådan kvalitet att användare kan identifiera likheter och skillnader mellan olika ekonomiska händelser. Konsekvens handlar om att använda samma redovisningsprinciper, antingen över tid inom en och samma företag, eller under en period i flera företag. Jämförbarhet är ett mål och konsekvens är ett medel för att uppnå det målet. (IASB 2006)

4.1.4 Begriplighet

Begriplighet är information av sådan kvalitet att användare med rimlig kunskap om affärsverksamhet, ekonomiska transaktioner och finansiell rapportering, som studerar informationen med rimlig noggrannhet, kan förstå dess mening. Relevant information bör inte uteslutas endast för att den kan vara för komplex för vissa användare att förstå. Begripligheten ökar då information klassificeras och presenteras tydligt och koncist, vilket upprättaren av finansiella rapporter är ansvarig för. (IASB 2006)

4.2 Begränsningar

Förutom de kvalitativa egenskaperna påverkas användbarheten av informationen i finansiella rapporter av två begränsningar, väsentlighet och avvägning mellan nytta och kostnad. (IASB 2006)

4.2.1 Väsentlighet

Information är väsentlig om en felaktighet i eller avsaknaden av kan påverka användarens beslut som denne tar baserat på informationen i de finansiella rapporterna. Nivån av väsentlighet är avhängig av beloppets storlek och omständigheterna kring felaktigheten i eller avsaknaden av information. Om information är relevant och ger en korrekt bild, så bör hänsyn tas till väsentligheten av en felaktig uppskattning. (IASB 2006)

4.2.2 Avvägning mellan nytta och kostnad

Det finns både direkta och indirekta kostnader med att upprätta och använda finansiella rapporter. Dessa kostnader måste uppväga fördelarna med att upprätta och använda dem. Bland fördelarna kan nämnas bättre underlag för beslutsfattande, effektivare kapitalmarknad och lägre kapitalkostnad för marknaden som en helhet. (IASB 2006)

5 Discussion Paper – beslutsunderlag och reaktioner

I detta kapitel redogör vi för Basis for Conclusions samt kommentarer från allmänheten, kopplat till DP.

5.1 Basis for Conclusions

I DP finns ett avsnitt som benämns Basis for Conclusions, där normgivarna presenterar beslutsunderlaget för de kvalitativa egenskaperna i DP (IASB 2006). Vi redogör här för de viktigaste punkterna med hänsyn till uppsatsens forskningsfrågor och syfte.

5.1.1 Relevans

FASB och IASB har liknande definitioner av den kvalitativa egenskapen relevans, men med ett undantag. Definitionerna skiljer sig åt när det gäller om information faktiskt skall göra någon skillnad, IASB, eller ha möjlighet att göra någon skillnad, FASB, vid beslutsfattande. Normgivarna beslutade att information skall ha möjlighet att göra någon skillnad vid beslutsfattande för att vara relevant. Normgivarna stötte inte på några problem när de identifierade vilka delar som ingår i den kvalitativa egenskapen relevans. (IASB 2006)

Väsentlighet är inte en kvalitativ egenskap som information i finansiella rapporter skall ha, väsentlighet anses istället vara en tröskelnivå för att bestämma vilken information som skall inkluderas i de finansiella rapporterna. IASB:s nuvarande föreställningsram diskuterar tidsaspekten separat, som en begränsning som kan beröva information på dess relevans. I FASB:s nuvarande föreställningsram är aktualitet inkluderat som en aspekt av relevans medan väsentlighet diskuterar separat. Innehållet av de diskuterade kvalitativa egenskaperna i de båda föreställningsramarna är i princip likadant. Normgivarna beslutade att aktualitet hänförs bara till relevans medan väsentlighet är hänförbart till alla kvalitativa egenskaper. I DP separeras alltså väsentlighet från relevans. (IASB 2006)

5.1.2 Tillförlitlighet/korrekt bild

Normgivarna konstaterade att ingen av de nuvarande föreställningsramarna definierar tillförlitlighet på ett tillräckligt klart sätt för att undvika missuppfattningar. Normgivarna beslutade att både korrekt bild och neutralitet är viktiga för information som utgör beslutsunderlag. Deras roller som önskvärda kvalitativa egenskaper är inte kontroversiella och de är inkluderade i båda normgivarnas nuvarande föreställningsramar. Normgivarna beslutade även att verifierbarhet är en viktig aspekt av tillförlitlighet.

Normgivarnas nuvarande föreställningsramar skiljer sig inte speciellt mycket åt när det gäller verifierbarhet. I gemensamma överläggningar beslutade normgivarna att information måste vara verifierbar för att försäkra användarna om att den är utan fel och påverkan och att användarna därmed också kan lita på att den avbildar det som avses avbildas. (IASB 2006)

Normgivarna beslutade att omfattningen av den kvalitativa egenskapen korrekt bild säkerställer att finansiella rapporter presenterar en transaktions ekonomiska innebörd istället för dess juridiska form. I DP identifieras alltså inte innebörd och form som en komponent av korrekt bild eftersom det vore överflödigt att göra så. (IASB 2006)

I normgivarnas nuvarande föreställningsramar inkluderas neutralitet som en viktig komponent av korrekt bild och båda normgivarna har liknande definitioner på den kvalitativa egenskapen. (IASB 2006)

Det är i princip självklart att redovisare skall vara försiktiga när det finns osäkerhet med i bilden. Normgivarna beslutade att det skulle vara i konflikt med neutralitet att beskriva försiktighet som en önskvärd kvalitativ egenskap och valde därmed att exkludera begreppet helt. (IASB 2006)

Normgivarna beslutade att begreppet tillförlitlighet kräver omprövning på grund av begreppets natur och omfattningen av de varaktiga problemen och även de tidigare försöken att lösa dem. Normgivarna sökte ett begrepp som skulle framföra den tänkta meningen. Korrekt bild är grundläggande om information skall vara användbar som beslutsunderlag. Information måste vara fullständig och neutral för att ge en korrekt bild av en ekonomisk händelse. Dessutom är verifierbarhet nödvändigt för att säkerställa att mätningar eller beskrivningar är fria från fel eller påverkan och att informationen därmed avbildar det som avses avbildas. Därmed beslutade normgivarna att korrekt bild omfattar alla kvalitativa egenskaper som de nuvarande föreställningsramarna inkluderar som delar av tillförlitlighet. (IASB 2006)

5.1.3 Jämförbarhet

Jämförbar information om olika alternativ ökar användarnas möjligheter att fatta bra beslut och normgivarna anser därför inte att det är kontroversiellt att se jämförbarhet som en kvalitativ egenskap. Även information som är konsekvent från period till period och mellan företag underlättar användarnas beslutsfattande. Jämförbarhet skall dock inte prioriteras på bekostnad av relevans eller korrekt bild. Därför beslutade normgivarna att jämförbarhet logiskt följer både relevans och korrekt bild. (IASB 2006)

5.1.4 Begriplighet

Normgivarna beslutade att den föreslagna föreställningsramen behöver klargöra den kvalitativa egenskapen begriplighet, då de upptäckt att det förekommer missförstånd. Möjligheten att begripa information ökar om den presenteras tydligt och koncist. Normgivarna beslutade även att i den föreslagna föreställningsramen beskriva en organisations ansvar för att se till att de finansiella rapporterna är tydliga och koncisa, då vissa användare har klagat på att rapporter ibland är överdrivet detaljerade eller innehåller ett komplicerat språk för att företaget försöker dölja något. (IASB 2006)

5.1.5 Hur de kvalitativa egenskaperna förhåller sig till varandra

Normgivarna beslutade att relevans är den kvalitativa egenskap som skall tas hänsyn till först. Om information om en ekonomisk händelse inte är användbar vid beslut så är de andra kvalitativa egenskaperna irrelevanta. Nästa kvalitativa egenskap att ta hänsyn till är korrekt bild. Om information om en relevant händelse ger en korrekt bild av vad som avses avbildas så kommer informationen att vara användbar som beslutsunderlag. Normgivarna konstaterade att både relevans och korrekt bild är nödvändiga för att information skall vara användbar vid beslut om exempelvis investeringar. Den logiska följdordningen av de kvalitativa egenskaperna fortsätter med jämförbarhet och begriplighet. Eftersom jämförbarhet förhöjer begriplighet är det logiskt att jämförbarhet föregår begriplighet. (IASB 2006)

5.1.6 Begränsningar

FASB beskriver i sin nuvarande föreställningsram väsentlighet som en begränsning. IASB diskuterar det dock som en aspekt av relevans. Normgivarna beslutade att väsentlighet trots allt är en begränsning för de finansiella rapporterna eftersom det hänför sig till alla kvalitativa egenskaper och inte bara relevans. (IASB 2006)

Normgivarna beslutade även att avvägningen mellan fördelarna med att upprätta finansiella rapporter och kostnaderna att göra detsamma är en begränsning snarare än en kvalitativ egenskap för att ta fram användbar information. Normgivarna konstaterar även att användarna inte skall behöva genomföra någon mer omfattande analys över nytta och kostnad, men vill ändå underlätta för användarna genom att specificera ett antal exempel på fördelar och kostnader. (IASB 2006)

5.2 Respondenternas kommentarer

Som respons på det publicerade DP fick normgivarna in 179 kommentarer från allmänheten. Vi kommer här att redogöra för de kommentarer som skickats in av organisationerna FEE, FAR SRS, AAA samt EFRAG.

5.2.1 FEE

Tillförlitlighet/korrekt bild: FEE håller inte med om förslaget att ersätta tillförlitlighet med korrekt bild. Tillförlitlighet är ett mer omfattande begrepp. FEE är inte övertygad om att det finns ett problem med tillförlitlighetens betydelse som behöver lösas överhuvudtaget eller att korrekt bild är ett begrepp som kommer att förstås bättre. FEE anser inte att Basis for Conclusions rättfärdigar varför ett etablerat begrepp skall ersättas. (FEE 2006)

Innebörd och form: FEE säger att innebörd och form länge har varit ett av de mest använda uttrycken inom redovisning och att det representerar en grundläggande och lättförstådd princip. FEE tror inte att det hjälper att utesluta det här uttrycket baserat på att det är inkluderat i den kvalitativa egenskapen korrekt bild. Att utesluta innebörd och form kan skapa förvirring bland såväl användare som revisorer. (FEE 2006)

Fullständighet: När det gäller den kvalitativa egenskapen fullständighet står det i DP att inte bara de finansiella rapporterna skall vara fullständiga utan även finansiell rapportering som helhet. Det finns svårigheter i att ta ett begrepp som gäller de finansiella rapporterna och helt enkelt utöka det till att gälla den finansiella rapporteringen som helhet. FEE fruktar att utökningen kan vara riskfylld när det gäller kvaliteten i rapporterna. (FEE 2006)

Verifierbarhet: FEE anser att definitionen av verifierbarhet även skall inkludera begreppet bedömning och behov av tillförlitlig bevisning. (FEE 2006)

5.2.2 FAR SRS

FAR SRS håller med om att fokus bör ligga på relevans, tillförlitlighet/korrekt bild, jämförbarhet och begriplighet, och organisationen håller även med om den inbördes ordningen som presenterades i DP. (FAR SRS 2006)

Tillförlitlighet/korrekt bild: FAR SRS praktiska erfarenhet säger att tillförlitlighet förstås bättre än korrekt bild och därför föreslår FAR SRS att tillförlitlighet inte tas bort. Det faktum att det finns en diskussion om tillförlitlighet eller korrekt bild är bäst visar klart att det behövs en tydligare förklaring för att undvika förvirring. FAR SRS håller med om att verifierbarhet, neutralitet och fullständighet utgör delarna i tillförlitlighet/korrekt bild. FAR SRS tror att innebörd och form bör nämnas och beskrivas i föreställningsramen. För det första skulle det utgöra en del av den generella beskrivningen av vad tillförlitlighet/korrekt bild innebär. För det andra är det tillräckligt viktigt begrepp för att faktiskt omnämnas. (FAR SRS 2006)

Verifierbarhet: FAR SRS anser att det är av extremt stor vikt att betydelsen av verifierbarhet är korrekt uppfattad av läsare (FAR SRS 2006).

Försiktighet: FAR SRS är positiv till att se försiktighet uteslutet i DP (FAR SRS 2006).

Relevans: När det gäller relevans anser FAR SRS att det vore mer naturligt att beskriva den bekräftande rollen som en del av den framåtriktande. (FAR SRS 2006)

Väsentlighet: FAR SRS stödjer normgivarnas diskussion kring väsentlighet och kopplingen till informationens möjlighet att påverka beslutsfattandet hos läsarna (FAR SRS 2006).

5.2.3 AAA

Försiktighet: Det är både aktsamt och rimligt att redovisare har ett försiktigt förhållningssätt, där intäkter inte rapporteras förrän det är klart att de har uppstått. Dessutom bör utgifter rapporteras om det inte är klart att de skall uppvägas mot uppskjutna eller framtida intäkter. Effekten av ett försiktigt förhållningssätt är att uppmuntra tidig öppenhet när det gäller dåliga nyheter samtidigt som öppenheten när det gäller goda nyheter skall vara mer återhållsam. AAA tror alltså att försiktighet är viktigt för att motverka ledningens optimistiska påverkan. (AAA 2006)

5.2.4 EFRAG

Relevans: I DP står det att information skall ha möjlighet att påverka vid beslutsfattande för att vara relevant. EFRAG föreslår en ändring av formuleringen så att det istället står; information som tillhandahålls och som gör en skillnad samt information som inte tillhandahålls men som skulle ha gjort en skillnad om den hade tillhandahållits. Information kan inte vara relevant om den inte är tillförlitlig. Information som inte ger en korrekt bild kan inte heller vara relevant. EFRAG anser att DP kunde ha varit tydligare. (EFRAG 2006)

Relevans och tillförlitlighet/korrekt bild: EFRAG håller med om att det finns varaktiga problem med betydelsen av begreppet tillförlitlighet. EFRAG håller däremot inte med om den föreslagna ändringen. EFRAG anser att IASB har fel när normgivaren menar att ersättningen av tillförlitlighet med korrekt bild inte är en ändring av innehållet. Korrekt bild är ett smalare begrepp än tillförlitlighet. Tillförlitlighet bör hållas kvar och förtydligas. EFRAG föreslår vidare att en del i förtydligandet borde innefatta skapandet av en ny komponent som liksom verifierbarhet fokuserar på osäkerhet och subjektivitet. EFRAG anser även att korrekt bild, som bör behållas som en komponent av tillförlitlighet, bör förtydligas. När tillförlitlighet ersätts handlar det antingen om en innehållsändring, avsmalning, eller en ändring av begreppet korrekt bilds betydelse. EFRAG anser att det handlar om en avsmalning. Relevans handlar om att välja rätt aspekter av rätt händelse för att ta med i de finansiella rapporterna, och tillförlitlighet handlar om att beskriva de delarna på ett sätt som är både pålitligt (neutralt, fullständigt och så vidare) och som verkligen går till kärnan av vad det är som händer (korrekt bild, innebörd och form och så vidare). Korrekt bild är alltså bara en av flera kvalitativa egenskaper som behöver uppfyllas. EFRAG ser ingen anledning till att smalna av den redan existerande kvalitativa egenskapen, den bästa lösningen är helt enkelt att förtydliga

dess betydelse. IASB identifierade även behovet av en ny komponent, kallad verifierbarhet. EFRAG tror att verifierbarhet är en aning för smalt och fokuserar därmed inte på exakt rätt sak. EFRAG föreslår istället pålitlighet som komponent. (EFRAG 2006)

Innebörd och form: EFRAG menar att innebörd och form är ett grundläggande och mycket viktigt begrepp som bör behållas i föreställningsramen. EFRAG tror att det på många sätt är den viktigaste kvalitativa egenskapen. Organisationen anser att begreppet tillför något och att uteslutande förändrar innehållet. EFRAG anser därför inte att det är lämpligt att utesluta innebörd och form utan att göra någon mer bearbetning. (EFRAG 2006)

Verifierbarhet: EFRAG tror att tillförlitlighet/korrekt bild behöver en ny komponent som fokuserar på osäkerhet och subjektivitet, men tror inte att verifierbarhet som det beskrivs i DP är exakt vad som behövs. Dels tror EFRAG inte att det är ett tillräckligt brett begrepp – EFRAG har diskuterat begreppet pålitlighet – och dels känner organisationen sig obekvämd med hur begreppet beskrivs. (EFRAG 2006)

Försiktighet: Med tanke på alla problem som försiktighet verkar ha fört med sig så är inte EFRAG emot att begreppet utesluts från föreställningsramen. Förklaringen om behovet att utöva viss försiktighet vid osäkerhet är dock fortfarande användbar. EFRAG vill därför ha kvar orden även om själva begreppet försiktighet utesluts. (EFRAG 2006)

Begriplighet: EFRAG tror att diskussionen kring begriplighet kan förbättras om det klargörs att begriplighet behöver beaktas både på den enskilda och totala nivån (EFRAG 2006).

Väsentlighet: EFRAG anser inte att det är korrekt att beskriva väsentlighet som en begränsning (EFRAG 2006).

6 Exposure Draft

I det sjätte kapitlet presenterar vi de kvalitativa egenskaperna för finansiella rapporter så som de föreslogs i ett Exposure Draft år 2008.

6.1 Grundläggande kvalitativa egenskaper

De kvalitativa egenskaperna delas i ED upp i grundläggande respektive förbättrande kvalitativa egenskaper. *Figur 4* ger en övergripande bild över innehållet i ED. För att finansiell information skall vara användbar måste den uppfylla de två grundläggande kvalitativa egenskaperna relevans och korrekt bild. Hänsyn skall tas till den kvalitativa egenskapen relevans först, då den avgör vilken information som skall ingå i de finansiella rapporterna. Då det är konstaterat att informationen är relevant skall den avbildas så att den ger en korrekt bild. Information som är irrelevant eller inte ger en korrekt bild är inte användbar vid beslutsfattande. (IASB 2008)

6.1.1 Relevans

Information är relevant om den kan påverka användarnas beslutsfattande. Informationen kan påverka beslutsfattande om den är framåtriktande eller genom att den är bekräftande. Att informationen kan påverka beslutsfattande innebär inte att informationen redan har gjort någon skillnad eller definitivt kommer att göra det i framtiden eftersom användarna själva väljer om de vill ta hänsyn till informationen eller inte. Information har framåtriktande värde om den kan användas i förutsägande processer, så att användarna kan skapa egna förväntningar om framtiden. Information har ett bekräftande värde om den kan bekräfta förväntningar, tidigare eller nuvarande, som är baserade på tidigare uppskattningar. Framåtriktande och bekräftande information hänger ofta ihop. (IASB 2008)

Exposure Draft

Kvalitativa egenskaper

GRUNDLÄGGANDE

- **Relevans**
- **Korrekt bild**
 - Fullständighet
 - Neutralitet
 - Utan väsentliga fel

FÖRBÄTTRANDE

- **Jämförbarhet**
- **Verifierbarhet**
- **Aktualitet**
- **Begriplighet**

Begränsningar

- **Väsentlighet**
- **Kostnad**

Figur 4 - Exposure Draft

6.1.2 Korrekt bild

För att vara användbar i finansiell rapportering behöver informationen ge en korrekt bild av den ekonomiska händelse som det avser avbilda. En korrekt bild uppnås genom att informationen är fullständig, neutral och utan väsentliga fel. Finansiell information som ger en korrekt bild av en ekonomisk händelse avspeglar innehållet i underliggande ekonomiska transaktionen, vilket inte alltid är det samma som dess juridiska form. (IASB 2008)

En avbildning av en ekonomisk händelse är fullständig om den inkluderar all information som är nödvändig för att ge en korrekt bild av det som avses avbildas. (IASB 2008)

Neutralitet beskrivs i ED som avsaknaden av påverkan med intentionen att uppnå ett bestämt mål eller att uppmuntra ett visst beteende. Neutral information ger en korrekt bild av den ekonomiska händelse som avses avbildas eftersom den inte blivit påverkad. Neutral information färgar inte den bild som kommuniceras. (IASB 2008)

Ytterligare en komponent av korrekt bild är att informationen skall vara utan väsentliga fel. Att ge en korrekt bild innebär dock inte att all information skall vara totalt felfri, eftersom innehållet i de finansiella rapporterna vanligtvis omfattas av många osäkerhetsfaktorer. Vid finansiell rapportering behövs många uppskattningar göras, vilka omfattar ledningens bedömningsförmåga. Uppskattningar skall dock baseras på lämpliga data och vara fullständiga och neutrala. (IASB 2008)

6.2 Förbättrande kvalitativa egenskaper

De förbättrande kvalitativa egenskaperna är komplement till de grundläggande kvalitativa egenskaperna. De skiljer mer användbar information från mindre användbar information. De bidrar till att användbarheten av informationen ökar vid beslutsfattande. De fyra förbättrande kvalitativa egenskaperna som presenteras i ED är jämförbarhet, verifierbarhet, aktualitet och begriplighet. Dessa har ingen inbördes prioritetsordning, utan informationen i finansiella rapporter skall uppfylla dem alla i så hög grad som möjligt. Ibland behöver någon av de förbättrande kvalitativa egenskaperna dock uppoffras mer eller mindre för att någon annan kvalitativ egenskap skall kunna maximeras. (IASB 2008)

6.2.1 Jämförbarhet

Jämförbarhet syftar på att informationen måste hålla sådan kvalitet att användarna skall kunna identifiera likheter och skillnader mellan olika ekonomiska händelser. Att använda samma redovisningsprinciper från period till period i samma ekonomiska enhet eller under en period i flera ekonomiska enheter kallas konsekvens. Konsekvens är ett medel som används för att jämförbarhet skall kunna uppnås. Beslutsfattande handlar om att

välja mellan olika alternativ och information om en enhet är mer användbar om den går att jämföra med liknande information om en annan enhet. (IASB 2008)

6.2.2 Verifierbarhet

Information är verifierbar om olika kunniga, oberoende granskare är huvudsakligen, men inte nödvändigtvis vara helt och hållet, överens om att antingen;

- a) informationen avbildar den ekonomiska händelse som det avser avbilda utan väsentliga fel eller påverkan; eller
- b) den valda presentationstekniken eller mätmetoden har använts utan väsentliga fel eller påverkan. (IASB 2008)

Inte bara ett exakt belopp räknas som verifierbart, utan även ett intervall med möjliga belopp och sannolikheter kan verifieras. Verifierbarhet kan vara antingen direkt eller indirekt. Ett exempel på direkt verifierbarhet är när ett belopp kan verifieras genom att räkna pengar. Indirekt verifierbarhet sker när beloppet istället verifieras genom att ingående värde jämförs med utgående värde för att uppskatta skillnaden. (IASB 2008)

6.2.3 Aktualitet

Aktualitet handlar om att information behöver vara beslutsfattare tillhanda innan den förlorar kapacitet att påverka beslut. Att göra information tillgänglig tidigt kan öka dess möjlighet att påverka beslutsfattande medan information som saknar aktualitet kan minska den potentiella användbarheten. Viss information kan dock vara aktuell även långt efter periodens utgång eftersom användare kan fortsätta att ta hänsyn till den vid beslutsfattande. (IASB 2008)

6.2.4 Begriplighet

Begriplighet handlar om att informationen skall ha sådan kvalitet att användarna kan förstå dess innebörd. Begripligheten ökar till exempel genom att information klassificeras och presenteras tydligt och koncist. Jämförbarhet kan också medföra ökad begriplighet. Förutom sättet som informationen presenteras på så handlar begriplighet till stor del om användarna av de finansiella rapporterna. Användarna förutsätts ha rimliga kunskaper om affärsverksamhet, ekonomi och redovisning och antas kunna läsa en finansiell rapport. De antas även studera informationen med rimlig noggrannhet. (IASB 2008)

6.3 Begränsningar

Det finns två saker som begränsar vilken information som kan förmedlas i de finansiella rapporterna; väsentlighet och kostnad. (IASB 2008)

6.3.1 Väsentlighet

Om utelämnandet eller en felaktig uppskattning av finansiell information kan påverka användarnas beslutsfattande är denna information väsentlig. Felets art och storlek, samt de omständigheter som rått kring utelämnandet eller felaktigheten gör att det inte går att specificera en kvantitativ tröskel som skiljer väsentlig information från oväsentlig. Då övervägningar görs kring vad som ger en korrekt bild av en viss ekonomisk händelse är det viktigt att ha i åtanke att utelämnandet, eller en felaktig uppskattning av väsentlig information leder till att informationen blir ofullständig, påverkad eller felaktig. Väsentlighet är en begränsning eftersom den är kopplad till alla de andra kvalitativa egenskaperna. Väsentligheten skall till exempel övervägas vid beslut om vilken information som är tillräckligt fullständig, neutral och ger en tillfredsställande korrekt bild för att inkluderas i de finansiella rapporterna. (IASB 2008)

6.3.2 Kostnad

Finansiell rapportering medför kostnader och fördelarna med finansiell rapportering måste uppväga dessa kostnader. Exempel på kostnader som nämns i ED är kostnader för insamling, bearbetning, verifiering och förmedlande av information. För användarna tillkommer dessutom kostnader för att analysera och tolka informationen. Som fördelar nämns till exempel att informationen i de finansiella rapporterna hjälper användarna att fatta bättre beslut, det leder till en effektivare kapitalmarknad och lägre kostnader för marknaden. Kostnad utgör en begränsning på så sätt att nyttan av finansiell rapportering behöver överstiga kostnaden för att upprätta och använda informationen. (IASB 2008)

7 Exposure Draft – beslutsunderlag och reaktioner

I detta kapitel redogör vi för Basis for Conclusions och kommentarer från allmänheten kopplat till ED.

7.1 Basis for Conclusions

Beslutsunderlaget för ED är en bearbetning av det beslutsunderlag som låg till grund för DP, vars innehåll återfinns i uppsatsens femte kapitel. Därför väljer vi att här fokusera på det som skiljer sig mellan dokumenten.

7.1.1 Relevans

Det huvudsakliga innehållet som handlar om relevans har inte ändrats. Aktualitet behandlas dock inte längre som en komponent av relevans, utan återkommer istället senare som en förbättrande kvalitativ egenskap. Relevans kategoriseras som en grundläggande kvalitativ egenskap för att förtydliga hur betydelsefull relevans är. (IASB 2008)

7.1.2 Korrekt bild

Många respondenter var negativt inställda gentemot normgivarnas förslag att ersätta tillförlitlighet med korrekt bild. Respondenternas kommentarer beskrev dock tillförlitlighet på ett annat sätt än vad normgivarna gör i sina nuvarande föreställningsramar. Deras beskrivningar var närmre kopplade till verifierbarhet än till tillförlitlighet. Normgivarna bestämde sig därför för att hålla fast vid det tidigare beslutet om att ändra benämningen till korrekt bild. För att motverka fler missförstånd valde normgivarna att inte längre ha verifierbarhet som en komponent av korrekt bild. De beslutade att i stället lägga till den kvalitativa egenskapen utan väsentliga fel som en komponent av korrekt bild. Normgivarna anser att även korrekt bild är en grundläggande kvalitativ egenskap. (IASB 2008)

För att ge en korrekt bild av en ekonomisk händelse så måste redovisningen vara fullständig, neutral och utan väsentliga fel. Därför föreslog normgivarna att alla dessa kvaliteter skall innefattas i den kvalitativa egenskapen korrekt bild. (IASB 2008)

7.1.3 Jämförbarhet

Innebörden av den kvalitativa egenskapen jämförbarhet har inte ändrats. Normgivarna har dock beslutat att förtydliga att jämförbarhet logiskt sett kommer efter relevans och korrekt bild genom att kategorisera det som en förbättrande kvalitativ egenskap. (IASB 2008)

7.1.4 Verifierbarhet

Som tidigare nämnt är verifierbarhet inte längre en komponent av korrekt bild. Några respondenter påpekade att det skulle kunna medföra att viss information kan uteslutas från den finansiella rapporteringen. Vissa saker kan vara högst relevanta för beslutsfattande men svåra att verifiera, till exempel ledningens intentioner eller planer. Verifierbarhet kan därför inte vara ett krav för att uppfylla en korrekt bild. Normgivarna menar dock att information som är verifierbar generellt är ett bättre underlag för beslutsfattande än information som inte går att verifiera. Normgivarna beslutar att istället se på verifierbarhet som en förbättrande kvalitativ egenskap. (IASB 2008)

7.1.5 Aktualitet

Efter att normgivarna föreslagit i DP att aktualitet skall ses som en komponent av relevans var det många respondenter som reagerade. De menade att aktualitet påverkar många av de kvalitativa egenskaperna och inte enbart är kopplad till relevans. Efter överväganden kom normgivarna fram till att aktualitet skiljer sig från de övriga komponenterna av relevans. Information som är aktuell behöver inte vara relevant och information som presenteras sent kan vara högst relevant. De beslutar därför att aktualitet är en förbättrande kvalitativ egenskap. (IASB 2008)

7.1.6 Begriplighet

Den kvalitativa egenskapen begriplighet har inte förändrats från DP till ED. Normgivarna förtydligar dock att hänsyn skall tas till begriplighet först efter relevans och korrekt bild och kategoriserar den därför som en förbättrande kvalitativ egenskap. (IASB 2008)

7.1.7 Hur de kvalitativa egenskaperna förhåller sig till varandra

Då vissa respondenter varit förvirrade över de kvalitativa egenskapernas förhållande till varandra beslutade normgivarna att skilja på grundläggande respektive förbättrande kvalitativa egenskaper. Hur de kategoriseras baseras på hur de påverkar användbarheten av information. Alla kvalitativa egenskaper förbättrar dock användbarheten. Normgivarna anser att relevans och korrekt bild är de grundläggande kvalitativa egenskaperna eftersom de tillsammans medför att information blir användbar för beslutsfattande. De beslutar att

relevans skall bedömas först, eftersom ingen av de andra kvalitativa egenskaperna har någon betydelse om informationen ändå är irrelevant. Sedan skall hänsyn tas till korrekt bild. Om en korrekt bild ges av den ekonomiska händelsen som avses avbildas så är informationen användbar vid beslutsfattande. Sist i den logiska prioritetsordningen kommer de förbättrande kvalitativa egenskaperna; jämförbarhet, aktualitet, begriplighet och verifierbarhet. Dessa kan varken enskilt eller tillsammans göra information användbar för beslutsfattande. Istället förbättrar de användbarheten och därför bör de uppfyllas i så hög grad som möjligt. (IASB 2008)

7.1.8 Begränsningar

Definitionen av begränsningen väsentlighet har inte ändrats alls från DP till ED. Den andra begränsande faktorn har dock döpts om från avvägning mellan nytta och kostnad till att enbart benämnas kostnad. Själva innebörden har dock inte förändrats. Normgivarna bestämmer sig dock för att utförligare beskriva exempel på både nytta och kostnad relaterade till finansiell rapportering. (IASB 2008)

7.2 Respondenternas kommentarer

Efter att ED publicerats fick allmänheten möjlighet att lämna in kommentarer på förslaget innehåll, vilket resulterade i 139 stycken inlämnade kommentarer. Våra utvalda organisationer var fyra av dessa. Nedan redogör vi för åsikterna FEE, FAR SRS, AAA och EFRAG lämnade in.

7.2.1 FEE

Korrekt bild: FEE anser fortfarande inte att korrekt bild är ett bättre begrepp än tillförlitlighet (FEE 2008).

Verifierbarhet: I ED nämns att den valda presentationstekniken eller mätmetoden skall ha använts utan väsentliga fel eller påverkan. FEE menar att verifierbarhet även har att göra med vilken presentationsteknik eller mätmetod som skall väljas. (FEE 2008)

Innebörd och form: FEE är fortsatt bekymrad över att innebörd och form inte längre är med i föreställningsramen. Organisationen menar att denna egenskap har varit en av de mest frekvent använda kvalitativa egenskaperna under lång tid och att det är en grundläggande, lättbegriplig princip. (FEE 2008)

Begriplighet: Begriplighet kan argumenteras vara en grundläggande istället för förbättrande kvalitativ egenskap menar FEE. Organisationen tycker även att innebörden av begriplighet bör förtydligas. I ED nämns att information skall vara klar och koncis. FEE anser att det bör förtydligas att mer information inte behöver betyda bättre information. (FEE 2008)

7.2.2 FAR SRS

FAR SRS anser att uppdelningen mellan grundläggande och förbättrande kvalitativa egenskaper är bra, men vill se en utförligare diskussion kring hur dessa skall användas. Organisationen undrar till exempel om det kan finnas situationer då det kan bli nödvändigt att göra kompromisser mellan grundläggande och förbättrande kvalitativa egenskaper. Som exempel nämns ordningsföljden av tillämpningen av korrekt bild och verifierbarhet då information redan är utan väsentliga fel, men där felmarginalen kan minskas ytterligare på kostnad av verifierbarheten. FAR SRS håller med om den föreslagna uppdelningen mellan kvalitativa egenskaper och begränsningar. (FAR SRS 2008)

Relevans: FAR SRS undrar om information kan vara relevant om den har ett bekräftande värde, men inte ett framåtriktande. I ett stycke i ED framgår nämligen att om information har bekräftande värde så är den relevant. På ett annat ställe hänvisas dock till effekter på förväntningar, vilka är framåtriktande. FAR SRS anser att diskussionerna kring bekräftande värde i föreställningsramen borde förtydliga att ett bekräftande värde inte skall vara nödvändigt om det inte är uppenbart att informationen även har ett framåtriktande värde. (FAR SRS 2008)

Korrekt bild och utan väsentliga fel: Bytet av termen tillförlitlighet till korrekt bild tycker FAR SRS känns tilltalande och lovande. Organisationen är dock oroad över beskrivningen av en av dess komponenter; utan väsentliga fel. I ED framgår det att en korrekt bild inte innebär att informationen är helt och hållet felfri. FAR SRS tycker att detta istället bör formuleras som att informationen skall vara utan väsentliga fel och att det sedan skall förtydligas med att totalt felfri information inte alltid är nödvändigt. (FAR SRS 2008)

Verifierbarhet: När det gäller verifierbarhet anser FAR SRS att vad som menas med indirekt verifierbarhet bör förtydligas. Som föreslaget i ED verkar det som att indirekt verifierbarhet endast handlar om att en mätmetod har använts på rätt sätt, men inte om mätmetoden i sig är lämplig. (FAR SRS 2008)

7.2.3 AAA

Relevans: I ED nämns att relevant information är bekräftande eller framåtriktande. AAA anser att bekräftande information som är användbar även har ett framåtriktande värde och därmed kan uteslutas. (AAA 2008)

Korrekt bild: Korrekt bild anser AAA vara en förbättrande kvalitativ egenskap. Relevant information kan förbättras genom att den är fullständig, neutral och utan väsentliga fel, vilka är komponenterna av korrekt bild. AAA anser även att fullständighet inte bör vara en komponent av korrekt bild, då fullständighet kan antyda att det skall finnas säkerhet om beloppets storlek. (AAA 2008)

Kostnad och väsentlighet: AAA håller med om att kostnad är en begränsning. Organisationen anser dock att väsentlighet är synonymt med relevans eftersom information är oväsentlig då förmedlande av den inte skulle påverka användarnas beslut. Väsentlighet bör därför tas bort som en begränsning. (AAA 2008)

7.2.4 EFRAG

EFRAG är huvudsakligen positiva till vilka egenskaper som är kategoriserade som förbättrande kvalitativa egenskaper i ED. Organisationen är dock tveksam till om uppdelningen mellan grundläggande och förbättrande kvalitativa egenskaper fungerar i extrema fall. EFRAG anser till exempel att information som inte är begriplig för någon inte heller är relevant, då den inte kan påverka beslutsfattande. (EFRAG 2008)

Korrekt bild: EFRAG är fortfarande inte positiva till att begreppet tillförlitlighet har ersatts av korrekt bild. Organisationen är dock positiv till förtydligandet att korrekt bild innefattar att det ekonomiska innehållet av en ekonomisk händelse är viktigare än dess juridiska form. (EFRAG 2008)

8 Analys

I detta kapitel redogör vi för vår analys. Vi analyserar varje kvalitativ egenskap för sig och följer utvecklingen kronologiskt med start i IASB:s nuvarande föreställningsram. Därefter går vi igenom DP med tillhörande Basis for Conclusions och sedan reaktioner på dessa i form av kommentarer. Sedan redogör vi för ED med tillhörande Basis for Conclusions och kommentarer.

8.1 Begriplighet

I IASB:s föreställningsram beskrivs vikten av att informationen i finansiella rapporter är lättbegriplig för användarna. Dessa antas dock ha vissa kunskaper och intresse i att granska informationen. Information som är komplicerad skall dock inte uteslutas av endast denna anledning. (Föreställningsramen 2009) Normgivarna kommer fram till att de behöver förklara hur begriplighet kan uppnås. I DP framgår att informationen skall presenteras tydligt och koncist. Normgivarna beslutar även att förtydliga att detta är organisationernas ansvar, då klagomål har kommit in från användare av finansiella rapporter. Begriplighet presenteras i DP som den sista kvalitativa egenskapen, som kommer i en logisk prioritetsordning som tillsammans med jämförbarhet följer relevans och korrekt bild. (IASB 2006) EFRAG tror att diskussionen kring begreppet begriplighet kan förbättras. Normgivarna bör förtydliga att det både är på den enskilda och den totala nivån som begriplighet behöver beaktas. (EFRAG 2006)

I ED beskrivs begriplighet på samma sätt som i DP, utan några väsentliga förändringar. Normgivarna kategoriserar den dock som en förbättrande kvalitativ egenskap för att förtydliga att den kommer efter relevans och korrekt bild i prioritetsordningen. (IASB 2008) FEE anser att begriplighet skulle kunna anses vara en grundläggande kvalitativ egenskap. Organisationen tycker att det är bra att det framgår att begriplig information skall vara tydlig och koncis, men vill att det även skall förtydligas att mer information inte alltid innebär bättre information. (FEE 2008) För att få en överskådlig bild av utvecklingen av denna och övriga kvalitativa egenskaper och begränsningar, se *Bilaga 1*.

8.2 Relevans

IASB:s föreställningsram beskriver att relevant information är information som påverkar användarnas beslut. Relevant information kan vara antingen framåtriktande eller bekräftande. Dessa roller är ofta kopplade till varandra. I IASB:s föreställningsram ingår väsentlighet som en komponent av relevans. (Föreställningsramen 2009) Vid skapandet av DP upptäcker normgivarna att en definition skiljer sig mellan de bådas föreställningsramar. Medan IASB:s föreställningsram nämner att relevant information

påverkar användarnas beslut så framgår det av FASB:s föreställningsram att relevant information endast skall kunna påverka dessa beslut. I DP väljer de att använda sig av FASB:s formulering. I DP är inte längre väsentlighet en komponent av relevans, det är istället aktualitet. Relevans är den kvalitativa egenskap som presenteras först i DP eftersom normgivarna anser att denna logiskt sett skall prioriteras först av de kvalitativa egenskaperna. (IASB 2006) En mer naturlig beskrivning skulle vara att den bekräftande rollen är en del av den framåtriktande, menar FAR SRS. (FAR SRS 2006) EFRAG anser att normgivarna kan vara tydligare med att förklara att information som inte är tillförlig/ger en korrekt bild inte kan vara relevant. Organisationen föreslår också en ändring av en formulering så att det framgår att information som tillhandahålls och som gör en skillnad samt information som inte tillhandahålls men som skulle ha gjort en skillnad om den hade tillhandahållits är relevant. (EFRAG 2006)

Definitionen av relevans är i ED den samma som i DP, med undantag för att aktualitet inte längre är en komponent. Normgivarna förtydligar även hur viktig relevans är genom att kategorisera den som en grundläggande kvalitativ egenskap. (IASB 2008) FAR SRS ställer sig frågande till om information kan vara relevant om den har ett bekräftande värde, men inte ett framåtriktande. Organisationen anser att det bör förtydligas att informationen inte skall behöva ha ett bekräftande värde om den har ett framåtriktande. (FAR SRS 2008) AAA anser att bekräftande värde inte behöver specificeras då information som har ett bekräftande värde och är användbar även har ett framåtriktande värde. (AAA 2008)

8.3 Väsentlighet

Den kvalitativa egenskapen väsentlighet är i IASB:s nuvarande föreställningsram en komponent av relevans. Normgivaren motiverar det med att väsentlighet är en faktor som påverkar hur relevant information är. Information är väsentlig om utelämnandet eller en felaktighet kan påverka användares beslut som baseras på informationen. Postens eller felets storlek påverkar graden av väsentlighet. Väsentlighet utgör snarare en tröskelnivå än en grundläggande kvalitativ egenskap. (Föreställningsramen 2009) I FASB:s föreställningsram är väsentlighet istället en begränsning. Efter överläggningar kommer normgivarna fram till att väsentlighet skall vara en begränsning i DP, eftersom den hänför sig till alla kvalitativa egenskaper och inte endast relevans. I övrigt är definitionen den samma som i IASB:s föreställningsram. (IASB 2006) FAR SRS stödjer den argumentation som normgivarna presenterar i DP (FAR SRS 2006). EFRAG tycker dock inte att det är korrekt att beskriva väsentlighet som en begränsning (EFRAG 2006). Ingen förändring av väsentlighet sker i ED, utan väsentlighet ligger kvar som en begränsning med samma innebörd. (IASB 2008) Väsentlighet är i princip synonymt med relevans, anser AAA eftersom oväsentlig information inte påverkar användarnas beslutsfattande. (AAA 2008)

8.4 Tillförlitlighet/korrekt bild

Enligt IASB:s föreställningsram är tillförlitlighet en av de viktigaste kvalitativa egenskaperna. Information kan vara relevant, men så osäker att den inte bör redovisas i de finansiella rapporterna. Att informationen i finansiella rapporter skall vara tillförlitlig innebär bland annat att användarna skall kunna lita på att den är korrekt och visar vad den skall. Information behöver vara tillförlitlig för att vara användbar vid beslutsfattande. Information är tillförlitlig om alla komponenter uppfylls. Dessa är korrekt bild, innebörd och form, neutralitet, försiktighet samt fullständighet. En av komponenterna av tillförlitlighet är alltså korrekt bild i IASB:s nuvarande föreställningsram. Korrekt bild handlar om att informationen i finansiella rapporter måste återge ekonomiska händelser på ett korrekt sätt för att den skall anses tillförlitlig. Det finns nästan alltid en viss risk för att informationen inte ger en korrekt bild, menar IASB. Informationen kan vara vinklad och det kan förekomma svårigheter med exempelvis identifiering av transaktioner, tillämpning av mätmetoder, presentationstekniker och liknande. (Föreställningsramen 2009)

I Basis for Conclusions framgår att det förekommer missuppfattningar kring båda normgivarnas respektive definitioner av tillförlitlighet. Både korrekt bild och neutralitet ingår som komponenter av tillförlitlighet i normgivarnas nuvarande respektive föreställningsramar. De beslutar att korrekt bild och neutralitet även fortsättningsvis skall göra det. Normgivarna beslutar att även verifierbarhet skall vara en komponent till tillförlitlighet i DP. Eftersom normgivarna upplevt långvariga problem med missförstånd kring innebörden av tillförlitlighet valde de att även ändra själva begreppet. Normgivarna kom fram till att det som tidigare varit en komponent, korrekt bild, omfattar alla de kvalitativa egenskaper som de nuvarande föreställningsramarna inkluderar som delar av tillförlitlighet. Begreppet tillförlitlighet byts därmed ut till korrekt bild. I DP uttrycks detta som att information behöver utgöra en korrekt bild av den ekonomiska händelse som avses avbildas för att vara användbar vid beslutsfattande. Korrekt bild ges då informationen är verifierbar, neutral och fullständig. (IASB 2006)

Varken FEE, FAR SRS eller EFRAG håller med om normgivarnas förslag med att ändra begreppet tillförlitlighet till korrekt bild (FEE, FAR SRS & EFRAG 2006). FEE anser sig inte övertygade om att det överhuvudtaget finns ett problem som behöver lösas och tror inte heller att den föreslagna lösningen är den bästa. Tillförlitlighet anser FEE vara ett mer omfattande begrepp och därför föredrar organisationen det. (FEE 2006) FAR SRS anser att tillförlitlighet är lättare att förstå än korrekt bild och att det därför inte bör ändras. Den svenska organisationen håller med om att verifierbarhet, neutralitet och fullständighet är de komponenter som tillsammans utgör tillförlitlighet/korrekt bild. (FAR SRS 2006) EFRAG anser att ändringen av begreppet även medför en ändring i den kvalitativa egenskapens betydelse. EFRAG föreslår att korrekt bild även fortsättningsvis skall utgöra en komponent av tillförlitlighet/korrekt bild samt att ytterligare en komponent, pålitlighet, skall läggas till för att förtydliga dess innebörd. (EFRAG 2006)

Att informationen ger en korrekt bild är nödvändigt för att den skall vara användbar vid beslutsfattande även enligt ED. Många respondenter är dock inte nöjda med att begreppet

ändrats, framgår i Basis for Conclusions. De menar att den ändrade benämningen medför att även innebörden av egenskapen ändras. Normgivarna beslutar dock att korrekt bild ändå är den bästa benämningen. Respondenterna beskriver nämligen inte den kvalitativa egenskapen på det sätt som normgivarna avsett, utan beskriver något som närmre liknar verifierbarhet. För att undvika missförstånd väljer de därför att inte längre ha verifierbarhet som en komponent till korrekt bild. De beslutar att istället lägga till den kvalitativa egenskapen utan väsentliga fel som en komponent av korrekt bild. I ED uppfylls alltså korrekt bild genom att informationen är fullständig, neutral och utan väsentliga fel. (IASB 2008)

Även fortsättningsvis håller varken FEE eller EFRAG med om att korrekt bild passar bättre än tillförlitlighet (FEE & EFRAG 2008). EFRAG är dock nöjd med att korrekt bild nu uttryckligen även inkluderar uttalandet att det ekonomiska innehållet av en ekonomisk händelse är viktigare än dess juridiska form (EFRAG 2008). FAR SRS är dock mer positiv till det nya begreppet i sin kommentar om ED (FAR SRS 2008). Korrekt bild är snarare en förbättrande kvalitativ egenskap än en grundläggande, anser AAA eftersom relevant information kan förbättras genom att komponenterna till korrekt bild uppfylls. AAA anser även att fullständighet inte bör utgöra en komponent av korrekt bild då det kan antyda att det krävs säkerhet om beloppets storlek. (AAA 2008)

8.5 Innebörd och form

Innebörd och form är i IASB:s föreställningsram med som en komponent till den kvalitativa egenskapen tillförlitlighet. IASB menar att ekonomiska händelser måste redovisas i enlighet med dess ekonomiska innebörd, vilket inte alltid är det samma som dess juridiska form. (Föreställningsramen 2009) I den Basis for Conclusions som ligger som underlag till DP kommer normgivarna fram till att detta redan täcks in av den kvalitativa egenskapen korrekt bild. De anser därför att det är överflödigt att ha med innebörd och form i DP. (IASB 2006) Både FEE, FAR SRS och EFRAG uttrycker i sina kommentarer sitt missnöje med att innebörd och form inte längre finns med i DP (FEE, FAR SRS & EFRAG 2006). FEE menar att begreppet har varit ett av de mest använda uttrycken inom redovisning under många år och att det är en grundläggande och lättförstådd princip. Att utesluta innebörd och form kan skapa förvirring bland användare och revisorer, menar FEE. (FEE 2006) EFRAG tror att innebörd och form på många sätt är den viktigaste kvalitativa egenskapen och tycker därför att den bör finnas kvar i föreställningsramen. Organisationen anser att ett uteslutande förändrar innehållet och att det därför inte skall uteslutas utan vidare bearbetning. (EFRAG 2006) FAR SRS anser att innebörd och form absolut bör nämnas i den nya föreställningsramen. Om inte annat så bör begreppet åtminstone utgöra en del av den generella beskrivningen av vad tillförlitlighet/korrekt bild är. (FAR SRS 2006)

Vi noterar att beslutet om att ta bort innebörd och form som en separat kvalitativ egenskap kvarstår även till ED, men att själva innebörden av det nämns i samband med korrekt bild. FEE är fortsatt bekymrad över att innebörd och form inte längre är med. Argumentationen är den samma som i dess kommentar om DP. (FEE 2008) EFRAG är

positiv till att det i ED är förtydligt att korrekt bild innefattar att det ekonomiska innehållet av en ekonomisk händelse är viktigare än dess juridiska form (EFRAG 2008).

8.6 Neutralitet

Neutralitet är en komponent av tillförlitlighet enligt IASB:s föreställningsram och innebär att informationen i finansiella rapporter inte får vara vinklad. Informationen i finansiella rapporter är inte neutral om den påverkar beslut med avsikten att uppnå ett förutbestämt resultat eller annat mål. (Föreställningsramen 2009) Även FASB har en snarlik definition av neutralitet, som även i FASB:s föreställningsram utgör en komponent av tillförlitlighet. Normgivarna beslutar att inga förändringar är nödvändiga och presenterar neutralitet på samma sätt i DP. (IASB 2006) Inga förändringar görs till ED (IASB 2008).

8.7 Försiktighet

I IASB:s nuvarande föreställningsram är försiktighet med som en komponent av tillförlitlighet. Här beskrivs försiktighet som att osäkerhet vid upprättandet av finansiella rapporter skall hanteras genom att upplysningar om dess natur och omfattning lämnas, samt att försiktighetsprincipen tillämpas. (Föreställningsramen 2009) I DP är försiktighet helt borttagen. I Basis for Conclusions anger normgivarna att det skulle vara i konflikt med neutralitet och valde därmed att exkludera begreppet försiktighet från de önskvärda kvalitativa egenskaperna. Normgivarna säger även att det i princip är självklart att redovisare skall vara försiktiga vid osäkerhet, men att försiktighet skulle ses som en önskvärd kvalitativ egenskap skulle alltså strida mot neutraliteten i de finansiella rapporterna. (IASB 2006) Kommentarererna från våra utvalda organisationer är något blandande. FAR SRS är glad över att försiktighet är uteslutet från DP (FAR SRS 2006). AAA anser däremot att det både är aktsamt och rimligt att redovisare har ett försiktigt förhållningssätt. Organisationen menar att effekten av ett försiktigt förhållningssätt är att uppmuntra tidig öppenhet när det gäller dåliga nyheter samtidigt som öppenheten när det gäller goda nyheter skall vara mer återhållsam. AAA tror alltså att försiktighet är viktigt för att motverka ledningens optimistiska påverkan. (AAA 2006) EFRAG är inte emot att begreppet utesluts från föreställningsramen med tanke på alla problem som begreppet verkar ha fört med sig. EFRAG vill dock ha kvar orden även om själva begreppet försiktighet utesluts, eftersom förklaringen om behovet att utöva viss försiktighet vid osäkerhet fortfarande är användbar. (EFRAG 2006) Försiktighet återkommer inte i ED (IASB 2008).

8.8 Fullständighet

Fullständighet är en komponent av tillförlitlighet i IASB:s nuvarande föreställningsram. Enligt denna innebär fullständighet att de finansiella rapporterna skall innehålla information som är så fullständig som möjligt i förhållande till kostnaderna för att ta fram informationen. (Föreställningsramen 2009) I DP har definitionen av fullständighet

ändrats något. I DP står det att fullständighet innebär att all information som är nödvändig för att visa en korrekt bild av den ekonomiska händelsen som avses avbildas skall inkluderas i de finansiella rapporterna. Fortfarande skall hänsyn tas till kostnaden för framtagandet. I Basis for Conclusions hänvisas det till definitionen i IASB:s nuvarande föreställningsram. (IASB 2006) Den enda kommentaren som berör den kvalitativa egenskapen fullständighet är lämnad av FEE. Organisationen skriver att det står i DP att det inte bara är de finansiella rapporterna som skall vara fullständiga utan även den finansiella rapporteringen som helhet. FEE menar att det finns svårigheter i att ta ett begrepp som gäller de finansiella rapporterna och helt enkelt utöka det till att gälla den finansiella rapporteringen som helhet och fruktar därför att utökningen kan vara riskfylld när det gäller kvaliteten i rapporterna. (FEE 2006) I ED behålls definitionen från DP och även i denna Basis for Conclusions hänvisas det till den ursprungliga definitionen i IASB:s nuvarande föreställningsram. (IASB 2008) Som tidigare nämnt anser AAA att fullständighet inte bör vara en komponent av korrekt bild, då fullständighet kan antyda att beloppets storlek skall kännas till med säkerhet (AAA 2008). Vi har märkt att det inte längre behövs tas hänsyn till kostnaden, denna del är utelämnad från ED. Att det inte förs några vidare diskussioner kring fullständighet i någon av de två Basis for Conclusions ser vi som ett tecken på att definitionen inte har ändrats i någon väsentlig del.

8.9 Verifierbarhet

Verifierbarhet är en kvalitativ egenskap som introduceras i DP. Där beskrivs verifierbarhet som att olika kunniga, oberoende granskare skall vara övergripande överens om antingen att informationen avbildar den ekonomiska händelse som avses avbildas eller att den valda presentationstekniken eller mätmetoden har använts utan väsentliga fel eller påverkan. Det står även att ett belopp inte behöver vara exakt uppskattat för att vara verifierbart, utan även ett intervall av möjliga belopp och deras sannolikheter kan vara verifierbara. Anledningen till att normgivarna beslutade att introducera verifierbarhet som en komponent av korrekt bild är att information måste vara verifierbar för att försäkra användarna om att informationen är utan fel och påverkan och att användarna kan lita på att informationen avbildar det som avses avbildas. (IASB 2006) FEE anser att definitionen av verifierbarhet även skall inkludera begreppet bedömning och behov av tillförlitlig bevisning (FEE 2006). FAR SRS anser att det är av extremt stor vikt att betydelsen av verifierbarhet är korrekt uppfattad av läsare (FAR SRS 2006). EFRAG är inte helt nöjd med verifierbarhet. Organisationen håller med om att tillförlitlighet/korrekt bild behöver en ny komponent som fokuserar på osäkerhet och subjektivitet, men tror inte att verifierbarhet som det beskrivs i DP är exakt vad som behövs. Dels tror EFRAG inte att det är ett tillräckligt brett begrepp – EFRAG har diskuterat begreppet pålitlighet – och dels känner organisationen sig obekvämd med hur begreppet beskrivs. (EFRAG 2006)

I ED används samma definition av verifierbarhet, men det har ändå skett en relativt stor förändring. Istället för att vara en komponent av tillförlitlighet är verifierbarhet nu en förbättrande kvalitativ egenskap. I Basis for Conclusions framkommer det att några respondenter påpekade att det skulle kunna medföra att viss information kan uteslutas

från den finansiella rapporteringen. Vissa saker kan vara högst relevanta för beslutsfattande men svåra att verifiera, till exempel ledningens intentioner eller planer och verifierbarhet kan därför inte vara ett krav för att uppfylla en korrekt bild. Normgivarna menar dock att information som är verifierbar generellt är ett bättre underlag för beslutsfattande än information som inte går att verifiera. Därför beslutades det att verifierbarhet skall ses som en förbättrande kvalitativ egenskap istället för en komponent av korrekt bild. (IASB 2008) De kommentarer som lämnats av våra utvalda organisationer är relativt lika. FEE menar att verifierbarhet även har att göra med vilken presentationsteknik eller mätmetod som skall väljas och inte enbart med att den valda tekniken eller metoden skall ha använts utan väsentliga fel eller påverkan (FEE 2008). FAR SRS anser att det bör förtydligas vad som menas med indirekt verifierbarhet. Organisationen menar att det i ED verkar som att indirekt verifierbarhet endast handlar om att en mätmetod har använts på rätt sätt, men inte om mätmetoden i sig är lämplig. (FAR SRS 2008)

8.10 Utan väsentliga fel

I ED tillkommer den kvalitativa egenskapen utan väsentliga fel som en komponent av korrekt bild. Det framkommer i ED att all information inte behöver vara totalt felfri för att ge en korrekt bild, då innehållet i de finansiella rapporterna vanligtvis omfattas av många osäkerhetsfaktorer. Vid finansiell rapportering behövs många uppskattningar göras, vilka omfattar ledningens bedömningsförmåga. Uppskattningar skall dock baseras på lämpliga data och vara fullständiga och neutrala. I Basis for Conclusions anger normgivarna att redovisningen måste vara fullständig, neutral och utan väsentliga fel för att ge en korrekt bild av en ekonomisk händelse. Därför beslutade normgivarna att införa utan väsentliga fel som en komponent av korrekt bild. (IASB 2008) FAR SRS är oroade över beskrivningen av utan väsentliga fel. I ED framgår det att en korrekt bild inte innebär att informationen är helt och hållet felfri. FAR SRS tycker att detta istället bör formuleras som att informationen skall vara utan väsentliga fel och att det sedan skall förtydligas med att totalt felfri information inte alltid är nödvändigt. (FAR SRS 2008)

8.11 Jämförbarhet

IASB tar i sin nuvarande föreställningsram upp den kvalitativa egenskapen jämförbarhet. För att användarna skall ha en möjlighet att skapa sig en bild av utvecklingen av företagets resultat och ställning när de över en längre period ser på företagets finansiella rapporter, krävs det att värderingsprinciper och presentationstekniker redovisas på ett konsekvent sätt dels i ett företag under längre tid, men även i olika företag. Användarna måste alltså även ges möjlighet att jämföra olika företags finansiella rapporter. För att användarna av de finansiella rapporterna skall kunna jämföra ett företags finansiella ställning och resultat över tid är det nödvändigt att rapporterna även innehåller uppgifter från tidigare perioder. (Föreställningsramen 2009)

I DP har det formulerats om något, men innebörden är fortfarande densamma. I DP framgår konsekvens en aning tydligare, det står att konsekvens handlar om att använda samma redovisningsprinciper, antingen över tid inom ett och samma företag eller under en period i flera företag. Jämförbarhet är ett mål och konsekvens är ett medel för att uppnå det målet. Detta motiveras i Basis for Conclusions med att jämförbar och konsekvent redovisad information underlättar för användare i beslutssituationer. (IASB 2006)

I ED har normgivarna återigen omformulerat sig lite, men innebörden av jämförbarhet har inte ändrats. Det har exempelvis tillkommit en mening om att beslutsfattande handlar om att välja mellan olika alternativ och information om en enhet är mer användbar om den går att jämföra med liknande information om en annan enhet. En förändring är att jämförbarhet kategoriseras i ED som en förbättrande kvalitativ egenskap, vilket motiveras i Basis for Conclusions. Där står det att normgivarna har beslutat att förtydliga att jämförbarhet logiskt sett kommer efter relevans och korrekt bild genom att kategorisera det som en förbättrande kvalitativ egenskap. (IASB 2008)

8.12 Avvägning mellan relevans och tillförlitlighet

I IASB:s nuvarande föreställningsram beskrivs avvägning mellan relevans och tillförlitlighet som en begränsning. Denna avvägning består i sig av tidsaspekten och avvägningen mellan nytta och kostnad. (Föreställningsramen 2009) Begränsningen tas sedan bort till DP men det motiveras inte varför (IASB 2006).

8.13 Tidsaspekten/aktualitet

I IASB:s nuvarande föreställningsram är tidsaspekten en begränsning då information kan förlora relevans om publiceringen av denna dröjer. Om ett företag skall kunna tillhandahålla information vid en lämplig tidpunkt innebär det ofta att rapporteringen sker innan alla konsekvenser av en transaktion är kända, vilket i sin tur kan göra att tillförlitligheten blir sämre. Om information å andra sidan inte lämnas förrän alla konsekvenser är kända har informationen hög tillförlitlighet men är inte speciellt användbar för de användare som varit tvungna att ta beslut under mellantiden. (Föreställningsramen 2009)

I DP har detta ändrats helt, aktualitet presenteras som en kvalitativ egenskap, som en komponent av relevans istället för en begränsning. Information behöver vara tillgänglig för beslutsfattare innan den förlorar kapacitet att påverka beslut. Om informationen blir tillgänglig först efter att ett beslut måste fattas kan informationen inte längre påverka beslutet och därmed är den inte längre relevant. Aktualitet kan inte i sig göra information relevant. Att göra relevant information tillgänglig tidigare kan dock öka dess förmåga att påverka beslut och brist på aktualitet kan göra information mindre relevant än vad den annars hade kunnat vara. I Basis for Conclusions framgår det att FASB i sin föreställningsram har inkluderat aktualitet som en aspekt av relevans. Båda normgivarna

har i princip samma definition av aktualitet och efter förda diskussioner kom de fram till att aktualitet endast hänförs till relevans och de gick därmed på FASB linje. (IASB 2006)

I ED har aktualitet omklassificerats från en komponent av relevans till en förbättrande kvalitativ egenskap. Innebörden av aktualitet är fortfarande densamma, den har omformulerats en aning och dessutom har det tillkommit en mening om att viss information kan vara aktuell även långt efter periodens utgång eftersom användare kan fortsätta att ta hänsyn till den vid beslutsfattande. Anledning till att normgivarna valde att omklassificera aktualitet är att många respondenter reagerade på förändringen. Respondenterna menade att aktualitet inte enbart är kopplad till relevans utan även påverkar många av de andra kvalitativa egenskaperna. Efter överväganden kom normgivarna fram till att aktualitet skiljer sig från de övriga komponenterna av relevans. De konstaterade att information som är aktuell behöver inte vara relevant och information som presenteras sent kan vara högst relevant. De beslutade därför att aktualitet skall kategoriseras som en förbättrande kvalitativ egenskap istället. (IASB 2008)

8.14 Avvägning mellan nytta och kostnad

I IASB:s nuvarande föreställningsram finns avvägning mellan nytta och kostnad med som en begränsning. Det står att nyttan av information bör vara större än kostnaden för att ta fram den. Avvägningen mellan nytta och kostnad handlar mest om bedömningar och det kan vara svårt att göra avvägningar i enskilda fall. (Föreställningsramen 2009) I DP utvecklas begreppet till att även beskriva direkta och indirekta kostnader. I övrigt är innebörden densamma, fördelarna med att upprätta och använda de finansiella rapporterna måste överstiga kostnaderna. I DP tas även fördelar upp, som exempelvis bättre underlag för beslutsfattande, effektivare kapitalmarknad och lägre kapitalkostnad för marknaden som en helhet. Motiveringen i Basis for Conclusions lyder helt enkelt att avvägningen mellan nytta och kostnad snarare är en begränsning än en kvalitativ egenskap. Normgivarna skriver även att de vill underlätta för användarna genom att ge exempel på några fördelar och kostnader med finansiell rapportering. (IASB 2006) I ED har begränsningen döpts om till kostnad istället för avvägning mellan nytta och kostnad, dock är innebörden av begränsningen densamma. Dessutom utvecklas begränsningen ytterligare, det ges exempel på kostnader så som kostnader för insamling, bearbetning, verifiering och förmedlande av information. Det står även att det tillkommer kostnader för användarna för att analysera och tolka informationen. Återigen motiveras det i Basis for Conclusions att det snarare är en begränsning än en kvalitativ egenskap och normgivarna beslutar att gå ännu längre i sina försök att ge exempel på fördelar och kostnader. (IASB 2008) Den enda kommentaren som har lämnats gällande den här begränsningen kommer från AAA som håller med om att kostnad är en begränsning (AAA 2008)

8.15 Rättvisande bild/korrekt bild

I IASB:s nuvarande föreställningsram finns rättvisande bild/korrekt bild med bland begränsningarna. Det står att rättvisande bild och korrekt bild inte är något som egentligen behandlas i föreställningsramen, men då företag upprättar finansiella rapporter i enlighet med de kvalitativa egenskaperna i föreställningsramen och med tillämpliga redovisningsstandarder ger detta vanligtvis vad som uppfattas som en rättvisande bild. (Föreställningsramen 2009) Det här avsnittet tas bort till DP, men motiveringen uteblir i Basis for Conclusions (IASB 2006). Anledningen till detta är antagligen att det i både DP och ED blir större fokus på korrekt bild, det blir en egen kvalitativ egenskap med flera komponenter.

8.16 Prioritetsordning

Enligt IASB:s nuvarande föreställningsram finns det fyra kvalitativa egenskaper som är de allra viktigaste och dessa är begriplighet, relevans, tillförlitlighet och jämförbarhet. IASB skriver även att det ofta är nödvändigt att i praktiken välja mellan skilda kvalitativa egenskaper. För att uppfylla syftet med de finansiella rapporterna bör företag vid upprättandet av dessa ha målet att uppnå en bra balans mellan de olika kvalitativa egenskaperna. IASB säger att avvägningen mellan olika kvalitativa egenskaper skall göras genom professionell bedömning. (Föreställningsramen 2009)

Även i DP finns det fyra kvalitativa egenskaper som är de viktigaste, nämligen relevans, korrekt bild, jämförbarhet och begriplighet. I DP presenteras även en prioritetsordning till skillnad från i den nuvarande föreställningsramen. I DP står det att relevans först identifierar vilka ekonomiska händelser som skall inkluderas i de finansiella rapporterna. Anledningen till detta är enligt Basis for Conclusions att om information om en ekonomisk händelse inte är användbar vid beslut så är de andra kvalitativa egenskaperna irrelevanta. Korrekt bild är nästa kvalitativa egenskap att ta hänsyn till. Det innebär inte att korrekt bild är mindre betydelsefull än relevans, utan bara att det är ologiskt att överväga hur en korrekt bild ges av något som ändå inte är relevant att ha med i de finansiella rapporterna. Relevans och korrekt bild bidrar båda till att informationen i finansiella rapporter är användbar vid beslutsfattande. Logiskt sett kommer jämförbarhet och begriplighet efter relevans och korrekt bild. Dessa ökar användbarheten av den finansiella informationen som underlag vid beslutsfattande. Enligt Basis for Conclusions är det logiskt att jämförbarhet föregår begriplighet eftersom jämförbarhet förhöjer begriplighet. (IASB 2006) Endast FAR SRS har kommenterat den ändrade prioritetsordningen. Organisationen håller med om vilka kvalitativa egenskaper som fokus bör ligga på och håller även med om prioritetsordningen. (FAR SRS 2006)

I ED har prioritetsordningen ändrats markant. Normgivarna har delat upp de kvalitativa egenskaperna i grundläggande respektive förbättrande kvalitativa egenskaper. Anledningen till detta är att flera respondenter var förvirrade över hur de kvalitativa egenskaperna förhöll sig till varandra. Normgivarna menar att information måste uppfylla de två grundläggande kvalitativa egenskaper relevans och korrekt bild för att vara

användbar. Relevans skall tas hänsyn till först eftersom den avgör vilken information som skall ingå i de finansiella rapporterna. Först efter det skall informationen avbildas så att den ger en korrekt bild. Sist i prioritetsordningen kommer de förbättrande kvalitativa egenskaperna; jämförbarhet, aktualitet, begriplighet och verifierbarhet. Normgivarna menar att dessa varken enskilt eller tillsammans kan göra information användbar för beslutsfattande utan att de istället förbättrar användbarheten och de bör därför uppfyllas i så hög grad som möjligt. (IASB 2008) FAR SRS anser att uppdelningen av egenskaperna är bra, men vill se en utförligare diskussion kring hur de skall användas. Organisationen undrar exempelvis om det finns situationer då det kan bli nödvändigt att göra kompromisser mellan de grundläggande och de förbättrande kvalitativa egenskaperna. (FAR SRS 2008) Även EFRAG är positiva till uppdelningen av de kvalitativa egenskaperna, men är tveksam till om uppdelningen fungerar i extrema fall. Organisationen anser till exempel att information som inte är begriplig för någon inte heller är relevant, då den inte kan påverka beslutsfattande. (EFRAG 2008)

9 Slutsatser

I våra slutsatser besvarar vi våra forskningsfrågor, vilka handlar om förändringar av de kvalitativa egenskaperna och begränsningarna samt de bakomliggande orsakerna till dessa. För att undvika upprepningar har vi valt att redogöra för orsakerna i samband med presentationen av respektive förändring, det vill säga kombinerat våra forskningsfrågor. Vi har dock valt att dela upp svaren i de tre olika kategorier förändringar som vi specificerat i det första kapitlet.

9.1 Nya alternativt borttagna kvalitativa egenskaper och begränsningar

I detta avsnitt beskriver vi vilka kvalitativa egenskaper och begränsningar som har tillkommit respektive försvunnit mellan IASB:s föreställningsram och DP respektive DP och ED.

9.1.1 Innebörd och form

Den kvalitativa egenskapen innebörd exkluderas i DP. Normgivarna motiverar detta med att det skulle vara överflödigt att ha med innebörd och form som en separat kvalitativ egenskap då själva innehållet innefattas i korrekt bild.

9.1.2 Försiktighet

Försiktighet finns med som en kvalitativ egenskap i IASB:s nuvarande föreställningsram men är borttaget i DP. Normgivarna anger att anledningen till detta är att försiktighet strider mot den önskvärda kvalitativa egenskapen neutralitet.

9.1.3 Verifierbarhet

I DP finns verifierbarhet med som ny kvalitativ egenskap, som en komponent av korrekt bild. Normgivarna motiverar den nya kvalitativa egenskapen med att information måste vara verifierbar för att kunna försäkra användarna om att informationen är utan fel och påverkan.

9.1.4 Utan väsentliga fel

I ED introduceras ytterligare en ny kvalitativ egenskap, nämligen utan väsentliga fel, som en komponent av korrekt bild. Normgivarna menar att information skall vara utan väsentliga fel för att verkligen kunna ge användarna en korrekt bild.

9.1.5 Avvägning mellan relevans och tillförlitlighet

Avvägning mellan relevans och tillförlitlighet finns med som en begränsning i IASB:s nuvarande föreställningsram men tas bort till DP. Det står dock inte någon motivering till varför. Vi kan konstatera att den prioritetsordning som presenteras i DP gör att avvägningen mellan relevans och tillförlitlighet inte längre behöver göras.

9.1.6 Rättvisande bild/korrekt bild

I IASB:s nuvarande föreställningsram finns rättvisande bild/korrekt bild med bland begränsningarna. Denna begränsning tas bort till DP, men en uttrycklig motivering uteblir. Vi antar att anledningen till att denna begränsning utesluts är att det i både DP och ED blir större fokus på korrekt bild som en kvalitativ egenskap och att denna begränsning som även inkluderar rättvisande bild blir överflödigt.

9.2 Ändrad prioritetsordning och klassificering

Vid besvarandet av denna delfråga valde vi att dela upp svaret i två olika delar; prioritetsordning och klassificering. Först redogör vi för hur den övergripande prioritetsordningen av de mest väsentliga kvalitativa egenskaperna har förändrats och orsakerna bakom dessa förändringar. Sedan kommer vi in på tre specifika kvalitativa egenskaper som har blivit omklassificerade. Vi går då in på djupet och granskar hur komponenterna i de mest väsentliga kvalitativa egenskaperna samt begränsningarna har flyttats.

Förändring från IASB:s föreställningsram till DP

I IASB:s nuvarande föreställningsram finns det fyra kvalitativa egenskaper som är viktigare än de andra, nämligen begriplighet, relevans, tillförlitlighet och jämförbarhet. Dessa har ingen inbördes prioritetsordning och avvägningar skall göras genom professionell bedömning. I DP är det fortfarande samma kvalitativa egenskaper som är de viktigaste, med undantag för tillförlitlighet som ersatts av korrekt bild. Den största skillnaden är att det blir en uttalad prioritetsordning i DP, alltså att de kvalitativa egenskaperna skall uppfyllas i en viss ordning. Detta gör att vissa avvägningar kan undvikas, vilket till exempel har konstaterats i en kommentar. Normgivarna menar att prioritetsordningen är baserad på logik. De säger att om inte information är relevant spelar det ingen roll hur korrekt den är eftersom den ändå inte är användbar och så vidare.

Prioritetsordningen framgår av uppställningen av de kvalitativa egenskaperna, de skall uppfyllas i turordning, uppifrån och ner.

Förändring från DP till ED

I ED är de kvalitativa egenskaperna indelade i två grundläggande och fyra förbättrande. Normgivarna anger att anledningen till förändringarna är förvirring bland respondenterna gällande hur egenskaperna förhåller sig till varandra. Även den här prioritetsordningen är baserad på logik enligt normgivarna, det spelar ingen roll hur korrekt eller begriplig information är om den är irrelevant för användarna ändå. Korrekt bild och relevans är fortfarande de viktigaste kvalitativa egenskaperna. Däremot klassas jämförbarhet, aktualitet, begriplighet och verifierbarhet som förbättrande kvalitativa egenskaper och kommer efter de grundläggande i prioritetsordningen. De anses bara kunna förbättra kvaliteten på information men inte göra den användbar i sig.

9.2.1 Väsentlighet

I IASB:s nuvarande föreställningsram är väsentlighet en komponent till relevans eftersom det är en faktor som påverkar hur relevant information är. I DP är väsentlighet inte längre en kvalitativ egenskap, utan är istället med som en begränsning. Normgivarna ansåg att väsentlighet hänför sig till alla kvalitativa egenskaper och inte endast relevans. Normgivarna valde att gå på FASB:s linje, där väsentlighet är en begränsning.

9.2.2 Verifierbarhet

Verifierbarhet ändras från att vara en komponent av korrekt bild i DP till att bli en förbättrande egenskap i ED. Orsaken till detta är att respondenter har gjort normgivarna uppmärksamma på att viss information skulle kunna uteslutas från finansiella rapporter om den anses vara icke verifierbar. För att uppfylla kravet på korrekt bild skall informationen vara verifierad, men viss information kan behövas även om den är overifierad för att kunna ge en korrekt bild och vara användbar vid beslutsfattande. Normgivarna valde därför att omklassificera verifierbarhet i ED.

9.2.3 Tidsaspekten/aktualitet

I IASB:s nuvarande föreställningsram är tidsaspekten en begränsning, men omklassificeras i DP till en komponent av relevans, vilken vi benämner aktualitet. I FASB:s föreställningsram är tidsaspekten kopplad till relevans och normgivarna väljer att gå på FASB:s linje efter att ha diskuterat saken.

I ED omklassificeras den kvalitativa egenskapen ytterligare en gång, från att vara en komponent av relevans till att bli en separat förbättrande kvalitativ egenskap. Normgivarna anger att det framförallt är respondenternas reaktioner som ligger till grund för denna förändring. Många respondenter menar att tidsaspekten inte enbart hänför sig

till relevans utan påverkar även många av de andra kvalitativa egenskaperna. Normgivarna konstaterade att aktuell information inte alltid behöver vara relevant, samtidigt som för sent presenterad information kan vara högst relevant. De beslutar därför att aktualitet skall klassificeras som en förbättrande kvalitativ egenskap istället.

9.3 Ändrad innebörd av de kvalitativa egenskaperna och begränsningarna

Denna del fråga fokuserar på den ändrade innebörden av de kvalitativa egenskaperna och begränsningarna. Med detta menar vi till exempel nya formuleringar, eller att ny information tillkommit eller tagits bort.

9.3.1 Begriplighet

Förändring från IASB:s föreställningsram till DP

I DP förtydligar normgivarna att begriplighet kan ökas genom att information presenteras tydligt och koncist. Orsaken till förtydligandet är att det förekommer missförstånd.

Det är upprättarna som är ansvariga för att de finansiella rapporterna är tydliga och koncisa, vilket förtydligas i DP. Anledningen till förändringen är att användare har lämnat in klagomål över alltför detaljerade och komplicerade rapporter.

9.3.2 Relevans

Förändring från IASB:s föreställningsram till DP

Definitionen skall göra skillnad i IASB:s nuvarande föreställningsram ändras i DP till skall kunna göra skillnad. Definitionerna skilde sig åt mellan normgivarnas nuvarande föreställningsramar och de valde att gå på FASB:s definition.

Själva innebörden av relevans har ändrats genom att väsentlighet som tidigare inkluderats som en komponent nu har ersatts av aktualitet, eftersom normgivarna har valt att göra en omklassificering.

Förändringar från DP till ED

Definitionen av relevans förändras då normgivarna beslutar att aktualitet inte längre är en komponent av relevans.

9.3.3 Tillförlitlighet/korrekt bild

Förändring från IASB:s föreställningsram till DP

Normgivarna väljer att byta ut benämningen av den kvalitativa egenskapen tillförlitlighet till korrekt bild. Anledningen till detta är långvariga missförstånd över vad tillförlitlighet

betyder. Tre av våra fyra organisationer var negativa till denna förändring. EFRAG ansåg till exempel att även den kvalitativa egenskapens betydelse förändrades till följd av den nya benämningen. FAR SRS anser att tillförlitlighet är lättare att förstå och FEE anser att begreppet tillförlitlighet är att föredra för att det är mer omfattande.

Det som tidigare varit en komponent, korrekt bild, blir alltså den nya benämningen för vad som tidigare varit tillförlitlighet. Även två andra komponenter av försvinner, vilket medför att själva innebörden av den kvalitativa egenskapen förändras. Dessa är innebörd och form samt försiktighet. Normgivarna beslutar att inkludera verifierbarhet som en komponent av korrekt bild. För orsaker bakom omklassificeringarna se respektive kvalitativ egenskap. Även dessa förändringar har att göra med de långvariga missförstånd som tidigare har funnits kring definitionen av tillförlitlighet.

Förändringar från DP till ED

Den enda definitionsmissiga förändringen som sker från DP till ED är att komponenten verifierbarhet försvinner och ersätts av utan väsentliga fel. Normgivarna valde att utesluta verifierbarhet då de upptäckte att många som lämnat in kommentarer på DP verkade tro att korrekt bild var ungefär samma sak som verifierbarhet. Utan väsentliga fel beslutade normgivarna var en bättre komponent än verifierbarhet för att förtydliga deras definition av korrekt bild.

9.3.4 Fullständighet

Förändring från IASB:s föreställningsram till DP

Definitionen av fullständighet är i princip densamma i både IASB:s nuvarande föreställningsram och DP. I DP har det dock utvecklats till att fullständighet innebär att all information som är nödvändig för att visa en korrekt bild av den ekonomiska händelsen som avses avbildas skall inkluderas i de finansiella rapporterna. Orsaken framkommer inte i Basis for Conclusions, men vi konstaterar att det handlar om en mindre förändring. Eftersom tillförlitlighet har ersatts av korrekt bild antar vi att komponenterna till denna kvalitativa egenskap har förändrats för att förtydliga det nya begreppet.

Förändring från DP till ED

Vi har noterat att hänsyn till kostnad är borttaget från fullständighet. Vi antar att det beror på att kostnad är en övergripande begränsning som är relaterad till alla kvalitativa egenskaper och att det därför är onödigt att ha med det i just den här definitionen.

9.3.5 Jämförbarhet

Förändring från IASB:s föreställningsram till DP

I DP har jämförbarhet omformulerats något, främst i och med att begreppet konsekvens framgår en aning tydligare. Orsaken till detta är att jämförbar och konsekvent redovisad information underlättar för användare i beslutssituationer.

Förändring från DP till ED

I ED har normgivarna återigen omformulerat sig lite, det har exempelvis tillkommit en mening om att beslutsfattande handlar om att välja mellan olika alternativ och information om en enhet är mer användbar om den går att jämföra med liknande information om en annan enhet. Eftersom det inte förekommer någon ny motivering i Basis for Conclusions antar vi att det rör sig om en förändring för att förtydliga den kvalitativa egenskapen.

9.3.6 Tidsaspekten/aktualitet

Förändring från IASB:s föreställningsram till DP

I IASB:s nuvarande föreställningsram står det att tidsaspekten påverkar informationens relevans och tillförlitlighet. I DP står det att aktualitet påverkar informationens relevans, men det står inget om tillförlitligheten. Orsaken bakom denna förändring är en omklassificering, FASB har i sin föreställningsram inkluderat aktualitet som en aspekt av relevans. Båda normgivarna har snarlika definitioner av aktualitet, de valde att gå på FASB:s linje och konstaterade att aktualitet endast hänförs till relevans.

Förändring från DP till ED

Till ED har aktualitet omformulerats en aning och dessutom har det tillkommit en mening om att viss information kan vara aktuell även långt efter periodens utgång. Normgivarna kom fram till aktualitet skiljer sig från de övriga komponenterna av relevans. De konstaterade att information som är aktuell behöver inte vara relevant och information som presenteras sent kan vara högst relevant. Med andra ord är aktualitet i ED kopplat till fler kvalitativa egenskaper än relevans.

9.3.7 Avvägning mellan nytta och kostnad

Förändring från IASB:s föreställningsram till DP

I DP utvecklas beskrivningen av avvägningen, direkta och indirekta kostnader beskrivs och det ges exempel på fördelar med att upprätta och använda finansiella rapporter. Orsaken till detta är att normgivarna vill underlätta för användarna genom att ge exempel på såväl fördelar som kostnader.

Förändring från DP till ED

Även i ED utvecklas avvägningen ytterligare, det ges exempel på olika kostnader för upprättandet och användandet av finansiella rapporter. Återigen är orsaken att normgivarna vill underlätta för användarna och går därför ännu längre i sina försök att exemplifiera fördelar och kostnader.

10 Avslutande diskussion

I det här kapitlet presenterar vi de reflektioner vi har gjort efter studiens genomförande. Vi ger även några förslag på fortsatt forskning inom vårt ämnesområde.

10.1 Egna reflektioner

Vårt första intryck var att det hade skett stora förändringar mellan de olika versionerna av föreställningsramen. Då vi granskade innehållet närmre insåg vi dock att det innehållsmässigt inte var några radikala förändringar. De allra flesta kvalitativa egenskaper är de samma i alla dokumenten och deras innebörder har endast förändrats marginellt. Det som syns tydligast vid första anblicken är dock de ändrade prioritetsordningar och omklassificeringar som har skett under konvergensprojektets gång.

Vi var inledningsvis förvånade över att det var så små skillnader mellan IASB och FASB:s nuvarande föreställningsramar. Detta kanske är en av de huvudsakliga anledningarna till att DP och ED inte skilt sig så mycket från IASB:s föreställningsram. Då detta är ett samarbetsprojekt har normgivarna kompromissat och den nya versionen av föreställningsramen är mer omfattande än IASB:s, men kortare än FASB:s. Vi kan tycka att textmassan är ganska omfattande och att det finns en hel del onödig information.

Vi upplever det som att normgivarna fick hård kritik i form av kommentarer, främst till följd av beslutet att ersätta tillförlitlighet med korrekt bild. De bestämde sig dock för att hålla fast vid beslutet och vi uppskattar att de tydligt försöker att argumentera för sin sak. Vi tror dock att det kommer att uppstå förvirring bland användare i början, då tillförlitlighet är ett begrepp som funnits med länge. Många användare kanske inte kommer att uppmärksamma att det endast är begreppet som är ändrat, utan istället tro att tillförlitlighet har ersatts av korrekt bild.

En annan av de största förändringarna är att försiktighet inte längre är en önskvärd kvalitativ egenskap. Vi blev ganska förvånade över detta. Framförallt att den svenska organisationen FAR SRS var positiva till detta. Vi hade fått uppfattningen att försiktighet är betydelsefullt, främst inom svensk redovisning.

Vi tycker att den föreslagna prioritetsordningen i ED är bra. Framförallt är vi positiva till tydligheten med uppdelningen av de kvalitativa egenskaperna i grundläggande och förbättrande. Vi håller dock med några av organisationernas ifrågasättande om huruvida uppdelningen fungerar i vissa extrema fall. Om information är obegriplig borde den till exempel inte vara relevant, till skillnad från vad vi tror att inaktuell, icke verifierbar eller icke jämförbar information i vissa fall kan vara. Vi anser därför att begriplighet borde

vara en komponent av korrekt bild. En korrekt bild borde aldrig kunna ges av något som är obegripligt.

10.2 Förslag till fortsatt forskning

Vi anser att en utvärdering av konsekvenserna av de slutliga förändringar som konvergensprojektet medför är ett högst relevant ämne för fortsatt forskning. Konsekvenserna av förändringarna i de kvalitativa egenskaperna kan vara intressanta att granska enskilt mer på djupet, som till exempel att försiktighetsprincipen försvinner för de svenska företag som tillämpar IFRS.

Vid författandet av denna uppsats var Final Chapter för Fas A ännu inte publicerat. Då fasen är avslutad skulle det vara intressant att göra en studie som liknar denna uppsats, men som fokuserar på förändringar mellan IASB:s nuvarande föreställningsram och den nya, gemensamma föreställningsramen och orsakerna bakom dessa. Vi tror att en sådan studie skulle underlätta för föreställningsramens användare.

Källförteckning

Litteratur

Andersen, Ib (1998). *Den uppenbara verkligheten – val av samhällsvetenskaplig metod*. Lund: Studentlitteratur.

Bergström, Göran & Boréus, Kristina (2000). *Textens mening och makt. Metodbok i samhällsvetenskaplig textanalys*. Lund: Studentlitteratur.

Föreställningsramen (2009). Publicerad i: *Internationell redovisningsstandard i Sverige – IFRS/IAS 2009*. Stockholm: FAR SRS Förlag AB.

Holme, Idar Magne & Solvang, Bernt Krohn (1997). *Forskningsmetodik – om kvalitativa och kvantitativa metoder*. Lund: Studentlitteratur.

Johannessen, Asbjørn & Tufte, Per Arne (2003). *Introduktion till samhällsvetenskaplig metod*. Malmö: Liber AB

Patel, Runa & Davidson, Bo (2003). *Forskningsmetodikens grunder – Att planera, genomföra och rapportera en undersökning*. Lund: Studentlitteratur.

Artiklar

Hellman, Niclas (2008). Accounting Conservatism under IFRS. *Accounting in Europe* vol. 5:2, ss. 71-100.

Whittington, Geoffrey (2008). Harmonisation or discord? The critical role of the IASB conceptual framework review. *Journal of accounting and public policy* vol. 27:6, ss. 495-502.

Elektroniska källor

AAA (American Accounting Association) (2006). *Comment Letter 176*. (Elektronisk) PDF-format. Tillgänglig: < www.iasb.org > / Standards Development / Work Plan for IFRSs / Conceptual Framework / Project History / discussion paper published in July 2006 / Comment Letters / CL176 (2010-04-19)

AAA (American Accounting Association) (2008). *Comment Letter 99*. (Elektronisk) PDF-format. Tillgänglig: < www.iasb.org > / Standards Development / Work Plan for IFRSs / Conceptual Framework / exposure draft for Phase A / Comment Letters / CL99 (2010-04-19)

AAA (American Accounting Association) (2009). American Accounting Association. (Elektronisk) Tillgänglig: < www.aaahq.org > / About AAA (2010-05-03)

EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group) (2006). *Comment Letter 179*. (Elektronisk) PDF-format. Tillgänglig: < www.iasb.org > / Standards Development / Work Plan for IFRSs / Conceptual Framework / Project History / discussion paper published in July 2006 / Comment Letters / CL179 (2010-04-19)

EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group) (2008). *Comment Letter 137*. (Elektronisk) PDF-format. Tillgänglig: < www.iasb.org > / Standards Development / Work Plan for IFRSs / Conceptual Framework / exposure draft for Phase A / Comment Letters / CL137 (2010-04-19)

EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group) (2010). EFRAG Facts. (Elektronisk) Tillgänglig: < www.efrag.org > / About Us / EFRAG Facts (2010-05-03)

Far (Föreningen Auktoriserade Revisorer) (2010). Branschorganisationen för revisorer och rådgivare. (Elektronisk) Tillgänglig: < www.far.se > / Om Far (2010-05-03)

FAR SRS (Föreningen Auktoriserade Revisorer & Svenska Revisorsamfundet) (2006). *Comment Letter 150*. (Elektronisk) PDF-format. Tillgänglig: < www.iasb.org > / Standards Development / Work Plan for IFRSs / Conceptual Framework / Project History / discussion paper published in July 2006 / Comment Letters / CL150 (2010-04-19)

FAR SRS (Föreningen Auktoriserade Revisorer & Svenska Revisorsamfundet) (2008). *Comment Letter 100*. (Elektronisk) PDF-format. Tillgänglig: < www.iasb.org > / Standards Development / Work Plan for IFRSs / Conceptual Framework / exposure draft for Phase A / Comment Letters / CL100 (2010-04-19)

FASB (Financial Accounting Standards Board) (2009). *Conceptual Framework – Joint Project of the IASB and FASB*. (Elektronisk) Tillgänglig: < www.fasb.org > / Projects / Technical Plan and Project Updates / Conceptual Framework Project / Project Objective (2010-02-24)

FASB (Financial Accounting Standards Board) (2010a). *Facts about FASB*. (Elektronisk) Tillgänglig: < www.fasb.org > / About FASB / Facts About FASB (2010-02-24)

FASB (Financial Accounting Standards Board) (2010b). *Project Update*. (Elektronisk) Tillgänglig: < www.fasb.org > Projects / Conceptual Framework Project / Objective and Qualitative Characteristics (2010-02-24)

FEE (Fédération des Experts Comptables Européens) (2006). *Comment Letter 170*. (Elektronisk) PDF-format. Tillgänglig: < www.iasb.org > / Standards Development / Work Plan for IFRSs / Conceptual Framework / Project History / discussion paper published in July 2006 / Comment Letters / CL170 (2010-04-19)

FEE (Fédération des Experts Comptables Européens) (2008). *Comment Letter 138*. (Elektronisk) PDF-format. Tillgänglig: < www.iasb.org > / Standards Development / Work Plan for IFRSs / Conceptual Framework / exposure draft for Phase A / Comment Letters / CL138 (2010-04-19)

FEE (Fédération des Experts Comptables Européens) (2010). Introduction to FEE. (Elektronisk) Tillgänglig: < www.fee.be > / About FEE / Introduction (2010-05-03)

IASB (International Accounting Standards Board) (2006). *Discussion Paper Preliminary Views on an improved Conceptual Framework for Financial Reporting: The Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics of Decision-useful Financial Reporting Information*. (Elektronisk) PDF format. Tillgänglig: < www.iasb.org > / Standards Development / Workplan for IFRSs / Conceptual Framework / Project History / discussion paper published in July 2006. (2010-04-30)

IASB (International Accounting Standards Board) (2008). *Exposure Draft of An improved Conceptual Framework for Financial Reporting: Chapter 1: The objective of Financial Reporting, Chapter 2: Qualitative Characteristics and Constraints of Decision-useful Financial Reporting Information*. (Elektronisk) PDF format. Tillgänglig: < www.iasb.org > / Standards Development / Workplan for IFRSs / Conceptual Framework / Read the Exposure Draft for Phase A. (2010-04-30)

IASB (International Accounting Standards Board) (2010a). *Who we are and what we do*. (Elektronisk) PDF format. Tillgänglig: < www.iasb.org > / About Us / About the organization / Related information, PDF "Who we are and what we do" (2010-02-24)

IASB (International Accounting Standards Board) (2010b). *Convergence between IFRSs and US GAAP*. (Elektronisk) Tillgänglig: < www.iasb.org > / Global convergence / Convergence with US GAAP (2010-02-24)

IASB (International Accounting Standards Board) (2010c). *Conceptual Framework*. (Elektronisk) Tillgänglig: < www.iasb.org > / Standards development / Work plan for IFRSs / Conceptual framework (2010-02-24)

IASB (International Accounting Standards Board) (2010d). *IASB work plan – projected timetable as of 3 March 2010*. (Elektronisk) Tillgänglig: < www.iasb.org > / Work plan for IFRSs (2010-03-08)

Bilaga 1 – Översikt över de kvalitativa egenskapernas utveckling

Föreställningsramen

Kvalitativa egenskaper

- **Begriplighet**
- **Relevans**
- **Väsentlighet**
- **Tillförlitlighet**
- **Korrekt bild**
- Innebörd och form
- **Neutralitet**
- **Försiktighet**
- **Fullständighet**
- **Jämförbarhet**

Begränsningar

- Avvägning mellan relevans och tillförlitlighet
- **Tidsaspekten**
- **Avvägning mellan nytta och kostnad**
- **Rättvisande bild/korrekt bild**

Discussion Paper

Kvalitativa egenskaper

- **Relevans**
- **Aktualitet**
- **Korrekt bild**
- **Verifierbarhet**
- **Neutralitet**
- **Fullständighet**
- **Jämförbarhet**
- **Begriplighet**

Begränsningar

- **Väsentlighet**
- **Avvägning mellan nytta och kostnad**

Exposure Draft

Kvalitativa egenskaper

- #### **GRUNDLÄGGANDE**
- **Relevans**
 - **Korrekt bild**
 - **Fullständighet**
 - **Neutralitet**
 - **Utan väsentliga fel**

FÖRBÄTTRANDE

- **Jämförbarhet**
- **Verifierbarhet**
- **Aktualitet**
- **Begriplighet**

Begränsningar

- **Väsentlighet**
- **Kostnad**

Högskolan i Borås är en modern högskola mitt i city. Vi bedriver utbildningar inom ekonomi och informatik, biblioteks- och informationsvetenskap, mode och textil, beteendevetenskap och lärarutbildning, teknik samt vårdvetenskap.

På **institutionen för data- och affärsvetenskap (IDA)** har vi tagit fasta på studenternas framtida behov. Därför har vi skapat utbildningar där anställningsbarhet är ett nyckelord. Ämnesintegration, helhet och sammanhang är andra viktiga begrepp. På institutionen råder en närhet, såväl mellan studenter och lärare som mellan företag och utbildning.

Våra **ekonomiutbildningar** ger studenterna möjlighet att lära sig mer om olika företag och förvaltningar och hur styrning och organisering av dessa verksamheter sker. De får även lära sig om samhällsutveckling och om organisationers anpassning till omvärlden. De får möjlighet att förbättra sin förmåga att analysera, utveckla och styra verksamheter, oavsett om de vill ägna sig åt revision, administration eller marknadsföring. Bland våra **IT-utbildningar** finns alltid något för dem som vill designa framtidens IT-baserade kommunikationslösningar, som vill analysera behov av och krav på organisationers information för att designa deras innehållsstrukturer, bedriva integrerad IT- och affärsutveckling, utveckla sin förmåga att analysera och designa verksamheter eller inrikta sig mot programmering och utveckling för god IT-användning i företag och organisationer.

Forskningsverksamheten vid institutionen är såväl professions- som design- och utvecklingsinriktad. Den övergripande forskningsprofilen för institutionen är handels- och tjänsteutveckling i vilken kunskaper och kompetenser inom såväl informatik som företagsekonomi utgör viktiga grundstenar. Forskningen är välrenommerad och fokuserar på inriktningarna affärsdesign och Co-design. Forskningen är också professionsorienterad, vilket bland annat tar sig uttryck i att forskningen i många fall bedrivs på aktionsforskningsbaserade grunder med företag och offentliga organisationer på lokal, nationell och internationell arena. Forskningens design och professionsinriktning manifesteras också i InnovationLab, som är institutionens och Högskolans enhet för forskningsstödande systemutveckling.



HÖGSKOLAN I BORÅS

VETENSKAP FÖR PROFESSION

BESÖKSADRESS: JÄRNVÄGSGATAN 5 · POSTADRESS: ALLÉGATAN 1, 501 90 BORÅS
TFN: 033-435 40 00 · E-POST: INST.IDA@HB.SE · WEBB: WWW.HB.SE/IDA