

TILLGÅNGARS BEHANDLING I FÖRESTÄLLNINGSRAMEN 2015

– EN UNDERSÖKNING UTIFRÅN ETT
INTRESSENT- OCH KULTURPERSPEKTIV

Examensarbete – Civilekonom
Företagsekonomi

Jasmine Jonasson
Eric Nordengren

2016: VT2016CE11



HÖGSKOLAN I BORÅS

Förord

Vi vill rikta ett stort tack till vår handledare, jur. dr. och universitetslektor i företagsekonomi, Kjell Johansson för all vägledning och stöd under hela uppsatsprocessen. Vi vill även tacka alla andra som bidragit med goda råd och kommentarer kring studien.

BORÅS 2016 06-05

Eric Nordengren

Jasmine Jonasson

Svensk titel: Tillgångars behandling i föreställningsramen 2015 – En undersökning utifrån ett intressent- och kulturperspektiv

Engelsk titel: Assets treatment in the Conceptual framework 2015 – A review from a stakeholder- and cultural perspective.

Utgivningsår: 2016

Författare: Eric Nordengren & Jasmine Jonasson

Handledare: Kjell Johansson

Abstract

In the year of 2011, IASB came to the conclusion to once again revise their Conceptual Framework. The purpose of this revision was to create clearer guidelines for the standard setters. The revision led to an Exposure Draft (ED) that IASB published in May of 2015. The result of the revision was a number of propositions that IASB announced in the ED. The process of creating an accepted framework is complex, which is shown in the problem discussion of this study.

The purpose of this study is to examine the stakeholders' attitude towards IASB's revision of the asset definition, year 2015, and examine whether the attitude is different between different stakeholders and cultural areas to see if a new revision should be required.

IASB's website had 241 comment letters available on January 25, 2016 as a response on the ED. These were examined and a defined selection was made which reduced the number of comment letter to 92. To identify the stakeholders' opinions and attitudes towards the revised asset definition, a qualitative content analysis was made. An abductive research approach was used, which means that the study contains both deductive and inductive elements.

A majority of the respondents directed criticism towards some parts of the asset definition. This indicates that a majority of the respondents are critical towards IASB's asset definition as a whole. The main criticism towards the revision involved a concern that more uncertain asset could be recognized in the balance sheet, which would lead to a decreased relevance in the financial reports. The respondents also expressed that the revised asset definition have an absence of guidelines on some parts of the definition.

The conclusion of this study is that it exist some differences between stakeholders' attitudes which in some cases can be linked towards their economic interest. The study also indicates that it exist a marginal difference between different areas of culture (African East, Anglo, Asian-Colonial, Germanic, Less developed Asian, More developed Asian, More developed Latin och Nordic) and that the areas hold a more optimistic view in contrast to previous research. From this conclusion we argue that the asset definition one again should be revised, with clearer guidelines.

This essay will be written in Swedish

Keywords: Conceptual Framework 2015, Exposure Draft, asset definition, recognition, IASB, IFRS, stakeholder model, cultural dimensions.

Sammanfattning

År 2011 drog IASB slutsatsen att föreställningsramen åter borde vara ett prioriterat projekt för revidering. Syftet med denna revidering var att tillhandahålla bättre riktlinjer till standardssättare. Detta mynnade ut i ett "Exposure Draft" (ED), som IASB publicerade i maj år 2015. Revideringen ledde bland annat fram till ett antal förändringar av olika definitioners innehåll. Studiens problemdiskussion visar att processen att skapa en accepterad föreställningsram är komplex.

Syftet med denna studie är att undersöka intressenternas attityd gentemot IASBs revidering av tillgångsdefinitionen i föreställningsramen, år 2015 och utreda om attityden skiljer sig mellan olika intressentgrupper samt kulturer för att se om den borde fortsätta revideras.

Den 25 januari 2016 hade 241 "comment letters" publicerats på IASBs hemsida som svar på IASBs ED 2015. Efter bortfall och urval erhöll vi 92 "comment letters" som behandlades i denna studie. För att utläsa intressenternas åsikter och attityder, avseende tillgångsdefinitionen, valde vi att genomföra en kvalitativ innehållsanalys. Vi antog sedan en abduktiv forskningsansats, som innebär att studien innehåller både deduktiva och induktiva inslag.

Studien indikerar att en majoritet av respondenterna delade IASBs uppfattning angående de olika delarna av tillgångsdefinitionen, dock är det endast en minoritet av respondenterna som delar IASBs uppfattning angående samtliga delar av tillgångsdefinitionen. Detta innebär att de flesta intressenter motsatte sig någon del av definitionen. Den främsta kritiken är att revideringen medför att fler osäkra tillgångar kan recogniseras i balansräkningen. Det förekommer också en avsaknad av riktlinjer kring vissa delar av tillgångsdefinitionen.

Vår slutsats är att det förekommer skillnader mellan intressenternas attityder och att detta i vissa fall är kopplat till deras ekonomiska intresse. Studien indikerar även att det finns en marginell skillnad mellan de olika kulturområdena (African East, Anglo, Asian-Colonial, Germanic, Less developed Asian, More developed Asian, More developed Latin och Nordic). En majoritet av respondenterna inom de studerade kulturområdena innehar ett optimistiskt synsätt gentemot tillgångsdefinitionen vilket står i kontrast till tidigare forskning. Utifrån denna slutsats så anser vi att tillgångsdefinitionen borde fortsätta revideras för att skapa klarare riktlinjer.

Nyckelord: Föreställningsramen 2015, utkast, tillgångsdefinitionen, recognition, IASB, IFRS, intressentmodellen, kulturdimensioner.

Förkortningslista

ACLI	American Council of Life Insurers
AGA	American Gas Association
ACAG	Australasian Council of Auditors-General
AASB	Australian Accounting Standards Board
ANC	Autorite des Normes Comptables
BAT	British American Tobacco
AcSB	Canadian Accounting Standards Board
DP	Discussion paper
EI	Edison Electric Institute
EU	Europeiska unionen
ED	Exposure Draft
FASB	Financial Accounting Standard Board
FEI	Financial Executives International
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
GDV	German Insurance Association
ICPAK	Institute of Certified Public Accountants of Kenya
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IAIS	International Association of Insurance Supervisors
IBM	International Business Machines
IFRS	International Financial Reporting Standards
IOSCO	International Organization of Securities Commission
ISDA	International Swaps and Derivatives Association
LVP	Lägsta värdes princip
NAWC	National Association of Water Companies
NZASB	New Zealand Accounting Standards Board
NASB	Norwegian Accounting Standards Board
PAAB	Public Accountants and Auditors Board
SFAC	Statements of Financial Accounting Concepts
ASBJ	The Accounting Standards Board of Japan
ACCA	The Association of Chartered Certified Accountants
CBA	The Canadian Bankers Association
HoTARAC	The Heads of Treasuries Accounting and Reporting Advisory Committee
ICAEW	The Institute of Chartered Accountants in England and Wales
JICPA	The Japanese Institute of Certified Public Accountants
SAICA	The South African Institute of Chartered Accountants
SAIPA	The South African Institute of Professional Accountants
US	United States

Innehållsförteckning

1	Inledning.....	- 1 -
1.1	Bakgrund.....	- 1 -
1.2	Problemdiskussion.....	- 2 -
1.3	Forskningsfråga.....	- 5 -
1.4	Syfte.....	- 5 -
1.5	Avgränsningar.....	- 5 -
1.6	Terminologiska frågor.....	- 5 -
1.7	Uppsatsens disposition.....	- 6 -
2	Metod.....	- 7 -
2.1	Forskningsansats.....	- 7 -
2.2	Studiens design.....	- 7 -
2.3	Datainsamling.....	- 8 -
2.3.1	Datamaterial.....	- 8 -
2.3.2	Urval.....	- 8 -
2.4	Genomförande av dataanalys.....	- 9 -
2.5	Studiens trovärdighet.....	- 10 -
2.6	Etisk reflektion.....	- 11 -
2.7	Källkritik.....	- 12 -
3	Teoretisk referensram.....	- 14 -
3.1	Redovisningsrättens kretsloppsmodell.....	- 14 -
3.2	Intressentteorin.....	- 16 -
3.2.1	Intressentmodellen.....	- 18 -
3.2.1.1	Ägare.....	- 19 -
3.2.1.2	Investerare.....	- 19 -
3.2.1.3	Kreditgivare.....	- 19 -
3.2.1.4	Staten.....	- 20 -
3.2.1.5	Rådgivare.....	- 20 -
3.3	Modifierad intressentmodell.....	- 21 -
3.3.1	Finansiella sektorn.....	- 21 -
3.3.2	Offentliga sektorn.....	- 21 -
3.3.3	Privata sektorn.....	- 22 -
3.3.4	Redovisningsorgan.....	- 22 -
3.3.5	Normgivande organ.....	- 22 -
3.4	Kulturdimensioner.....	- 22 -
3.5	Grays kulturhypoteser.....	- 24 -
3.6	Modifierad kulturområdesmodell.....	- 25 -
3.7	Predictive ability criterion.....	- 25 -
3.8	Ambiguity aversion.....	- 26 -
4	Empiri.....	- 28 -
4.1	Indelning av ”comment letters” utifrån modifierad intressentmodell.....	- 28 -
4.2	Indelning av ”comment letters” utifrån Hofstedes kulturområden.....	- 28 -
4.3	Tillgångsdefinitionen i sin helhet.....	- 29 -
4.3.1	Intressenternas attityder avseende tillgångsdefinitionen i sin helhet.....	- 30 -
4.3.1.1	Finansiella sektorn.....	- 30 -
4.3.1.2	Offentliga sektorn.....	- 30 -
4.3.1.3	Privata sektorn.....	- 31 -
4.3.1.4	Redovisningsorgan.....	- 31 -
4.3.1.5	Normgivande organ.....	- 31 -
4.3.2	Kulturområdenas attityder avseende tillgångsdefinitionen i sin helhet.....	- 31 -
4.4	Tillgångsdefinitionens indelning.....	- 32 -
4.5	Borttagningen av sannolikhetskriteriet.....	- 32 -
4.5.1	Intressenternas attityder avseende borttagning av sannolikhetskriteriet.....	- 32 -
4.5.1.1	Finansiella sektorn.....	- 33 -

4.5.1.2	Offentliga sektorn.....	- 34 -
4.5.1.3	Privata sektorn.....	- 34 -
4.5.1.4	Redovisningsorgan.....	- 35 -
4.5.1.5	Normgivande organ.....	- 35 -
4.5.2	Kulturområdenas attityder avseende borttagning av sannolikhetskriteriet.....	- 35 -
4.6	En nuvarande ekonomisk resurs.....	- 36 -
4.6.1	Intressenternas attityder avseende en nuvarande ekonomisk resurs.....	- 36 -
4.6.1.1	Finansiella sektorn.....	- 37 -
4.6.1.2	Offentliga sektorn.....	- 37 -
4.6.1.3	Privata sektorn.....	- 37 -
4.6.1.4	Redovisningsorgan.....	- 38 -
4.6.1.5	Normgivande organ.....	- 38 -
4.6.2	Kulturområdenas attityder avseende en nuvarande ekonomisk resurs.....	- 38 -
4.7	Kontrollerad av enheten.....	- 39 -
4.7.1	Intressenternas attityder avseende kontroll.....	- 39 -
4.7.1.1	Finansiella sektorn.....	- 39 -
4.7.1.2	Offentliga sektorn.....	- 40 -
4.7.1.3	Privata sektorn.....	- 40 -
4.7.1.4	Redovisningsorgan.....	- 40 -
4.7.1.5	Normgivande organ.....	- 41 -
4.7.2	Kulturområdenas attityder avseende kontroll.....	- 41 -
4.8	Utifrån resultatet av tidigare händelser.....	- 42 -
4.8.1	Intressenternas attityder avseende resultatet av tidigare händelser.....	- 42 -
4.8.1.1	Finansiella sektorn.....	- 42 -
4.8.1.2	Offentliga sektorn.....	- 42 -
4.8.1.3	Privata sektorn.....	- 43 -
4.8.1.4	Redovisningsorgan.....	- 43 -
4.8.1.5	Normgivande organ.....	- 44 -
4.8.2	Kulturområdenas attityder avseende resultatet av tidigare händelser.....	- 44 -
4.9	En ekonomisk resurs är en rättighet.....	- 44 -
4.9.1	Intressenternas attityder avseende en ekonomisk resurs är en rättighet.....	- 45 -
4.9.1.1	Finansiella sektorn.....	- 45 -
4.9.1.2	Offentliga sektorn.....	- 46 -
4.9.1.3	Privata sektorn.....	- 46 -
4.9.1.4	Redovisningsorgan.....	- 46 -
4.9.1.5	Normgivande organ.....	- 47 -
4.9.2	Kulturområdenas attityder avseende en ekonomisk resurs är en rättighet.....	- 47 -
4.10	Potentialen att producera ekonomiska fördelar.....	- 48 -
4.10.1	Intressenternas attityder avseende potentialen att producera ekonomiska fördelar...-	- 48 -
4.10.1.1	Finansiella sektorn.....	- 48 -
4.10.1.2	Offentliga sektorn.....	- 49 -
4.10.1.3	Privata sektorn.....	- 49 -
4.10.1.4	Redovisningsorgan.....	- 50 -
4.10.2	Kulturområdenas attityder avseende potentialen att producera ekonomiska fördelar-	51
	-	
5	Analys.....	- 52 -
5.1	Revideringens effekter på tillgångsdefinitionen.....	- 52 -
5.2	Analys utifrån ett intressentperspektiv.....	- 53 -
5.2.1	Finansiella sektorn.....	- 53 -
5.2.2	Offentliga sektorn.....	- 53 -
5.2.3	Privata sektorn.....	- 54 -
5.2.4	Redovisningsorgan.....	- 54 -
5.2.5	Normgivande organ.....	- 55 -
5.2.6	Övriga iakttagelser.....	- 55 -
5.3	Analys utifrån ett kulturperspektiv.....	- 56 -

6	Slutsats och diskussion	- 57 -
6.1	Inledning	- 57 -
6.2	Intressenternas attityder avseende IASBs revidering av tillgångsdefinitionen år 2015 ...	- 57 -
6.3	Intressenternas attityder i olika kulturområden.....	- 58 -
6.4	Förslag till vidare forskning	- 58 -
	Litteraturförteckning	- 59 -
	Appendix	- 63 -
	Bilaga 1 - Respondenter från berörda ”comment letters”	- 63 -
	Bilaga 2 - Hofstedes kulturområden	- 67 -
	Bilaga 3 - Beräkningar av modifierad kulturområdesmodell.....	- 68 -
	Bilaga 4 - Kodningsschema	- 69 -

Figurförteckning

Figur 1.	Redovisningsrättens kretsloppsmodell av Johansson (2010, s. 432)	14
Figur 2.	Modifierad intressentmodell	21
Figur 3.	Modifierad kulturmodell	25

Tabellförteckning

Tabell 1.	Fördelning av intressenter utifrån modifierad intressentmodell	28
Tabell 2.	Fördelning av intressenter utifrån Hofstedes kulturområden	29
Tabell 3.	Föreslagen tillgångsdefinition i ED 2015.....	29
Tabell 4.	Intressenternas attityder avseende tillgångsdefinitionen.....	30
Tabell 5.	Kulturområdenas attityder avseende tillgångsdefinitionen.....	31
Tabell 6.	Intressenternas attityd avseende borttagning av sannolikhetskriteriet	33
Tabell 7.	Kulturområdenas attityder avseende borttagning av sannolikhetskriteriet.....	36
Tabell 8.	Intressenternas attityder avseende en nuvarande ekonomisk resurs	37
Tabell 9.	Kulturområdenas attityder avseende en nuvarande ekonomisk resurs	38
Tabell 10.	Intressenternas attityder avseende kontroll	39
Tabell 11.	Intressenternas attityder avseende kontroll	41
Tabell 12.	Intressenternas attityder avseende resultatet av tidigare händelser	42
Tabell 13.	Kulturområdenas attityder avseende resultatet av tidigare händelser	44
Tabell 14.	Intressenternas attityder avseende att en ekonomisk resurs är en rättighet	45
Tabell 15.	Kulturområdenas attityder avseende att en ekonomisk resurs är en rättighet	47
Tabell 16.	Intressenternas attityder avseende potential att producera ekonomiska fördelar	48
Tabell 17.	Kulturområdenas attityder avseende potential att producera ekonomiska fördelar	-51

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Både normgivare och de flesta akademiker framhåller att redovisningsstandarder bör vila på en uppsättning av vägledande principer som ges uttryck för i en föreställningsram (Lin 2015, s. 191). Föreställningsramen för finansiell rapportering (eng. The Conceptual Framework for Financial Reporting) beskriver syftet och konceptet för allmän användning av finansiella rapporter. Föreställningsramen för finansiella rapporter är ett praktiskt verktyg då det bistår International Accounting Standards Board (IASB) med hjälp inom flera olika områden. Föreställningsramen är likt en grund som består av principfasta begrepp som underlättar utvecklingen av redovisningsstandarder. Men den bistår även med stöd för standardsättare att utveckla konsekventa redovisningsprinciper när det saknas standarder som kan tillämpas för specifika transaktioner eller händelser; samt hjälper andra att förstå och tolka standarderna (IASB 2015, s. 6).

International Accounting Standards Committee (IASC) gav ut en föreställningsram år 1989 Aqel (2012, s. 91). Denna kommitté omorganiserades år 2001 och benämns sedermera som IASB (Johansson 2010, s. 60). IASB fungerar som en oberoende normgivare på den internationella marknaden gällande finansiella rapporter (IFRS 2015a). Financial Accounting Standard Board (FASB) föreställningsram kan spåras längre tillbaka i jämförelsen med IASB, nämligen tillbaka till 1970-talet. FASBs föreställningsram från 70-talet består av sju stycken uttalanden vilka publicerades separat (Whittington 2008, s. 141). Föreställningsramen möttes av kritik och erhöll både positiva och negativa kommentarer. Det fanns åsikter att föreställningsramen i sin dåvarande form inte ansågs komplett och att det borde genomföras en revision av denna (Foran och Foran 1987, s. 43; Nussbaumer 1992, s. 235). År 2002 passerade en förordning inom EU som innebar att samtliga listade företag inom EU skulle tillämpa IFRS standarder för redovisningsår som påbörjades efter 2005 (Soderstrom & Sun 2007, s. 675). Den ökade användningen av IFRS standarder ledde till en önskan för en mer harmoniserad redovisning och 2005 påbörjades en revidering samt harmonisering av IASBs och FASBs tidigare föreställningsramar. Revideringen genomfördes som ett gemensamt projekt mellan USAs nationella standardsättare, FASB och den internationella standardsättaren, IASB (Soderstrom & Sun 2007, s. 675). Samarbetet ledde till en Föreställningsram som publicerades år 2010. Samma år som publiceringen, avslutades IASBs och FASBs gemensamma projekt på grund av viljan att koncentrera sig på annat (IASB 2015, s. 6).

Likt mottagningen av IASCs föreställningsram möttes IASBs och FASBs nya föreställningsram av såväl positiva som kritiska kommentarer. Vad som kan ses som en effekt av kritiken, genomförde IASB år 2011 ett samråd med allmänheten där de fann att föreställningsramen åter borde vara ett prioriterat projekt. Slutsatsen ledde till att IASB år 2012 återupptog sitt arbete med föreställningsramen. I kontrast till samarbetet som påbörjades år 2005, genomförs detta projekt inte i samarbete med FASB (IASB 2015, s. 6). I maj 2015 publicerades ett utkast av den reviderade föreställningsramen på IASBs hemsida. Från publiceringen fram till den 26 oktober samma år hade intressenter möjlighet att delge sina åsikter på utkastet, genom att skicka in ett ”comment letter” till IASB. Den 25 januari 2016 hade totalt 241 ”comment letters” kommit IASB tillhanda men endast de som inkom senast den 26 oktober beaktas. Dessa brev kommer att ligga i bakgrund för det fortsatta arbetet kring föreställningsramen (IASB 2015, s.6).

1.2 Problemdiskussion

När två parter ska komma överens om saker och ting skapas det för det mesta debatter speciellt när det handlar om ett stort ämne som berör ett stort antal människor. Hur redovisning skall bedrivas på ett korrekt sätt är något som har en stark effekt på många människor och organisationer. Det är därmed, i enlighet med Whittington (2008, s. 141), inte konstigt att många människor ger uttryck för olika åsikter när utveckling av nya föreställningsramar sker, vilka kan ha en påverkan på utvecklingen av redovisningsstandarder. Whittington (2008, s. 141) förklarar att det exempelvis pågick stora diskussioner relaterade till redovisningsfrågor under 1970-talet. Debatten pågick på grund av problematiken att nå en lösning kring ett antal redovisningsproblem som både normgivare och användare kunde acceptera. Det förekom bland annat kritik utifrån ett investerarperspektiv. En investerare vill ha tillförlitlighet för det underlag man har tillgång till samt att detta ska skildra den mest representativa bilden av ett företags finansiella ställning (Monson 2001, s. 287). För att ta rationella beslut inom investeringsmarknaden så förespråkar Rayman (2007, s. 220) att de transaktioner som inträffar vid köp och sälj ska vara byggda utifrån en korrekt grund, för att vara relevanta för tredje man. Detta är i linje med FASBs primära syfte med sin föreställningsram, vilket är att företag ska tillhandahålla information som är användbar för deltagare på kapitalmarknaden för att fatta beslut om investeringar på den amerikanska kapitalmarknaden (Monson 2001, s. 287).

FASB strävade efter att möta det publika intresset genom att ge ut uttalanden, "Statements of Financial Accounting Concepts" (SFAC), kring hur ekonomiska händelser bör recogniseras och värderas år 1985 (Monson 2001, s. 287). FASBs föreställningsram beskrev begrepp och relationer som skulle fungera som grunden för framtida redovisningsstandarder samt utvärdera existerande standarder och praktiker (Foran & Foran 1987, s. 43). Mot denna föreställningsram riktades det en mängd kritik från bland annat Foran och Foran (1987, s. 43). De motsatte sig bland annat FASBs slutsats att metoden "Lägsta värdes princip" (LVP) skulle användas vid värdering av tillgångar. Nussbaumer (1992, s. 241) förklarar att föreställningsramen kunde betraktas som ett misslyckande på grund av den vida omfattningen, dock var aldrig syftet att upptäcka och tillrättavisa samtliga redovisningsproblem. Syftet med föreställningsramen var istället att tillhandahålla riktlinjer för FASB samt bistå med vägledning i dess fortsatta arbete för att öka användbarheten (Nussbaumer 1992, s. 241). Vid en revidering av föreställningsramen så förespråkar Monson (2001, s. 287) att de kvalitativa egenskaperna föreskrivna i föreställningsramen bör vägleda FASBs styrelse gällande hur bland annat tillgångar och skulder bör bli definierade och tillämpade på den amerikanska marknaden. På den internationella kapitalmarknaden fungerade istället IASC som det normgivande organet mellan år 1973 till 2001 (IAS Plus 2015).

IASC etablerades under år 1973 och ses som en milstolpe i riktningen mot en harmonisering av redovisningen. De gav ut en föreställningsram år 1989 vid namn "Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements" (Aqel 2012, s. 91; IAS Plus 2015). Denna föreställningsram var, i jämförelse med FASBs tidigare föreställningsram, ett mycket mer sammanfattande dokument som i sin helhet bestod av 110 punkter (Whittington 2008, s. 141). År 2001 bytte IASC namn till "International Accounting Standard Board" (IASB) efter en omfattande omstruktureringsprocess (Johansson 2010, s. 60). IASB är ett oberoende normgivande organ (IFRS (2015a) vars standarder utvecklas och ges ut under beteckningen International Financial Reporting Standards (IFRS), med angivna ordningsnummer samt

namnet på standarden (Johansson 2010, s. 60). Syftet med dessa standarder är bland annat att uppnå konvergens mellan IFRS och nationella redovisningsstandarder (Aqel 2012, s. 85).

Författaren Aqel (2012, s. 84) beskriver att det blir vanligare att investeringar sker utanför investerarens hemland vilket har lett till en ökad global förflyttning av kapital. Den ökade förflyttningen kan därför ses som en stark drivkraft till arbetet med att öka harmoniseringen mellan olika nationella redovisningsstandarder. För att förbättra de olika föreställningsramarna ingick FASB och IASB i en överenskommelse år 2002, vid namn Norwalk Agreement för att bistå varandra med stöd för att konvergera föreställningsramarna samt få en högre redovisningskvalité (Whittington 2008, s. 142; Aqel 2012, s. 92). Samarbetet kan ses i kölvattnet av en förordning som passerade i EU under år 2002 som innebar att alla noterade företag inom EU behövde tillämpa IFRS för de redovisningsår som startade efter den första januari år 2005. Den ökade tillämpningen av IFRS innebar att företag från olika rätts- och redovisningssystem i allt större grad adapterade en enskild redovisningsstandard (Soderstrom & Sun 2007, s. 675). Tre år efter överenskommelsen påbörjade IASB och FASB processen att konvergera sina föreställningsramar med syfte att skapa en mer enhetligt föreställningsram. Författarna Demski & Christensen (2007, s. 352) nämner genom hänvisning till FASB att den gemensamma föreställningsramen är en viktig del i att utveckla krav för finansiell rapportering. Rayman (2007, s. 211) ansåg att den nya föreställningsramen borde bli mer användbar och enligt Whittington (2008, s. 142) leda till en mer konsekvent redovisning. Dessa åsikter står dock i kontrast till Soderstrom & Sun (2007, s. 688) som ansåg att användningen av ett enskilt redovisningsramverk inte skulle leda till en förbättrad redovisningskvalité för samtliga företag och länder. Detta grundar författarna på att ytterligare faktorer såsom politiska hinder och olika rättssystem har en påverkan på ett lands redovisningskvalité.

Vid en jämförelse mellan FASBs och IASBs föreställningsramar kan man finna många skillnader, men det existerar även vissa likheter. En likhet mellan respektives föreställningsram är att båda har bristfälliga riktlinjer gällande värdering vilket leder till att de, enligt Whittington (2008, s. 141), borde ses som inkompleta. Barth (2007, s. 7) anför att värdering är en viktig aspekt i de finansiella rapporterna. Författaren anser bland annat att tillgångsdefinitionen specificerar det ekonomiska fenomenet som innebär att redovisning ska värderas, trots att definitionen i sig inte specificerar hur värderingen ska ske. De beslut som IASB fattar angående värdering är därmed grundat i tillgångsdefinitionen, som är formulerad i deras föreställningsram. IASBs val att fokusera på tillgångsdefinitionen samt skullddefinitionen är grundat i att vinster och förluster är viktiga komponenter i redovisning. Det enda sättet att definiera hur man borde värdera intäkter och kostnader, vilka omfattar vinst och förlust, är att först definiera tillgångar och skulder. Författaren anför även att tidigare försök att definiera intäkter och kostnader utan att beakta tillgångar inte har lett till framgång (Barth 2007, s. 10). Tillgångsdefinitionen förtydligar ytterligare att inte samtliga inflöden av ekonomiska fördelar, som är förväntade i organisationen, är tillgångar (Barth 2007, s. 10). Vidare förklarar Barth (2007, s. 10) att tillgångar inte får recogniseras i balansräkningen om de inte kan uppfylla de kriterier som är formulerade i tillgångsdefinitionen. Gällande skillnader mellan föreställningsramarna går det bland annat att urskilja differenser i hur de anses bistå med stöd till deras användare. Aqel (2012, s. 92) förklarar i sin text att IASBs föreställningsram är tänkt att vara till hjälp för standardsättare såväl som för användare av redovisningsstandarder samt finansiella uttalanden genom att tillhandahålla vägledningar som är tolkningsbara. Detta står då i kontrast till FASBs föreställningsram vars inriktning inte rättfärdigar förändringar av GAAP, som påverkar den praktiska rapporteringen som grundas på personliga tolkningar av regelverken (Aqel 2012, s. 92).

Åtta år efter Norwalk Agreement påbörjade IASB och FASB processen att skapa en enhetlig föreställningsram (IFRS 2010). Whittington (2008, s. 142) beskriver i sin text att det genomfördes väsentliga förändringar angående form och språk i förarbetet till den nya föreställningsramen. En förändring i 2010 års föreställningsram var borttagningen av försiktighetsprincipen på grund av att principen var oförenlig med neutralitet, vilket är ett kriterium till korrekt bild. Både försiktighetsprincipen i sig och borttagningen av principen ansågs vara kontroversiellt bland såväl standardsättare som investerare och akademiker (Nobes och Stadler 2015, s. 576). Johansson (2010, s. 415) förklarar att borttagningen av principen kan leda till en övervärdering av tillgångarnas värde på lång sikt. Kritiken som riktades mot borttagningen av försiktighetsprincipen skapade, enligt Nobes & Stadler (2015, s. 576), en intention att återinföra principen.

Mot IASBs och FASBs process att harmonisera redovisningen riktades även kritik på andra grunder. En av de forskare som riktade kritik mot projektet är Kvifte (2008, s. 81). Författaren förklarar att IASBs och FASBs föreställningsram innehar en tillgångs-skuld syn vilket innebär att andra delar av föreställningsramen härrör från tillgångs- samt skulddefinitionen. Trots att tillgångar och skulder ska beaktas som de grundläggande byggstenarna i enlighet med tillgångs-skuld synen så anför författaren att det inte finns något stöd för att påstå att dessa definitioner har varit användbara vid processerna att skapa objektiva kriterier för recognition. Kvifte (2008, s. 86) förklarar att framtida ekonomiska fördelar måste vara sannolika för att uppfylla kriterierna för recognition enligt tillgångs- skuld synen. I de fall en tillgång inte är sannolik kan den alltså inte recogniseras i balansräkningen. Sannolikhetskriteriet är dock inkonsekvent med de värderingsregler som förekommer i föreställningsramen (Kvifte 2008, s. 86). Vidare förklarar Kvifte (2008, s.86) att IASB och FASB har identifierat denna aspekt.

IASB valde år 2011 att genomföra ett samråd med allmänheten gällande en revidering av föreställningsramen. Samrådet genomfördes utan samarbete med FASB, med syfte att erhålla acceptans för om föreställningsramen återigen borde vara ett prioriterat projekt för IASB. Av samrådet drog IASB slutsatsen att föreställningsramen åter behöver revideras för att skapa de standarder som tillhandahåller de bästa riktlinjerna för standardsättarna (IASB 2015, s. 6).

IASB presenterade år 2013 ett diskussionsunderlag (DP) där det bland annat förekom diskussioner gällande recognition av tillgångar, till exempel ifall sannolikhetskravet borde vara associerat med recognition av tillgångar. Vissa anser enligt IASB (2013, p. 2.20) att det i många fall föreligger svårigheter i att bedöma ifall ett företag har en tillgång eller inte. Enligt IASB 2013 (p. 2.30; 2.35) föreslår vissa att IASB ska vara mer positiva till att fastställa en tillgång om den är baserad på en verifierbar transaktion samt om man kan stödja värderingen med nuvarande marknadspriser. Det förekommer åsikter att det även borde finnas en sannolikhetsströskel i tillgångsdefinitionen, då de anser att användarna av finansiella rapporter inte kommer beakta scenarion med låg sannolikhet. En sannolikhetsströskel anses vara ett praktiskt sätt att filtrera ut de spekulativa projekten som inte tillför någon nytta till användaren (IASB 2013, p. 2.33). IASB syn på osäkerhet innebär att detta inte bör hindra en recognition av en tillgång. Sannolikhetskriteriet kommer, enligt IASBs syn, leda till en svårighet att erkänna en del tillgångar som till exempel optioner då dessa innehar en låg sannolikhet att generera ett inflöde av framtida ekonomiska fördelar (IASB 2013, p.2.35c). Diskussionerna mynnade ut i ett förslag gällande definitionen av tillgångar vilket sedermera även förekom i det utkast som presenterades i maj 2015. Det förelåg en möjlighet för utomstående parter att kommentera innehållet fram till den 26 oktober 2015.

1.3 Forskningsfråga

- Vad har intressenterna för attityd gentemot IASBs revidering av tillgångsdefinitionen år 2015?
- Skiljer sig intressenternas attityder mellan olika kulturer?

1.4 Syfte

Syftet med denna studie är att undersöka intressenternas attityd gentemot IASBs revidering av tillgångsdefinitionen i förställningsramen, år 2015 och utreda om attityden skiljer sig mellan olika intressentgrupper samt kulturer för att se om den borde fortsätta revideras.

1.5 Avgränsningar

Studiens empiri är begränsad till de ”comment letters” som inkommit till IASB senast den 25 januari 2016.

1.6 Terminologiska frågor

Ambiguity aversion: Begreppet innebär att det råder en motvilja mot mångtydiga scenarion hos tredje man. Då vi inte fann någon svensk version av denna teori kommer studien att använda den engelska termen.

Comment letters: Begreppet ”comment letters” avser allmänhetens såväl som organisationers svar på IASBs ED. Denna engelska beteckning kommer sedermera att användas i uppsatsen.

Conceptual framework: Den svenska versionen för detta begrepp är föreställningsram, vilket sedermera kommer att användas i studien.

Grays redovisningsvärden: Då uppsatsen är av svenskt intresse använder vi svensk terminologi. Originalet är Professionalism vs Statutory Control, Uniformity vs Flexibility, Conservatism vs Optimism och Secrecy vs Transparency.

Hofstede's dimensioner: Då vår studie har en svensk publik så har vi valt att presentera de med en svensk översättning av Studentlitteratur Lund. På engelska är de Power Distance, Individualism vs Collectivism, Masculinity vs femininity. Uncertainty avoidance .

Predictive ability criterion: Är ett kriterium som kretsar kring en persons förutsäggelseförmåga. Då vi inte finner en allmänt vedertagen svensk översättning kommer sedermera den engelska beteckningen användas i studien.

Recognition: Är en process som likställer och tillåter att objektet införlivas på balansräkningen. Vi har valt att använda den engelska terminologin i enlighet med Johansons (2010) terminologi.

1.7 Uppsatsens disposition

Uppsatsen kommer fortsättningsvis disponeras enligt följande. I kapitel 2, kommer vi att redogöra för vår valda ansats och hur vi gått tillväga vid urvalsprocessen av "comment letters" samt genomförande av studien. Vidare diskuteras reliabilitet, validitet samt etiska val i detta kapitel. I kapitel 3 presenteras ett antal teorier samt modeller som kommer att nyttjas vid uppdelning av empirin samt vid analysen av intressenternas attityder. Kapitel 4 inleds med en förklaring av var i kretsloppsmodellen vi befinner oss. Därefter presenteras intressenternas attityder gentemot tillgångsdefinitionens olika delar, uppdelat på intressenter och kulturer. I kapitalet därefter, kapitel 5, kommer vi att analysera attityderna utifrån intressentteorin samt Hofstedes kulturdimensioner. Studien visar även en potentiell förändring på redovisningsrättens kretsloppsmodell. I kapitel 6, presenterar vi de slutsatser som vi drar utifrån analysen, varefter vi besvarar studiens frågeställningar. I det sista kapitlet, kapitel 7, kommer vi att ge en avslutande diskussion samt ge förslag till vidare forskning.

2 Metod

2.1 Forskningsansats

I forskningsprocesser brukar forskare skilja mellan två dominerande ansatser för resonerande och slutledning. Dessa ansatser benämns som induktion och deduktion (Fejes & Thornberg 2015, s. 23). Med en induktiv ansats genomför en forskare ett antal observationer samt nyttjar sin egen erfarenhet för att därefter dra en egen slutsats (Fejes & Thornberg, 2015, ss. 23-24). Denna ansats innebär att man startar i en observerad miljö där man försöker att upptäcka ett mönster som kan leda fram till en teori. En begränsning med den induktiva ansatsen avser människans begränsade förmåga att samla och bearbeta information samt att denna förmåga skiljer sig mellan individer (Jacobsen, Sandin och Hellström 2002, s. 43). Då vår studie inte kommer att resultera i en nyskapande teori inom det företagsekonomiska området så lämpar sig inte en den induktiva inriktningen fullt ut.

I motsats till den induktiva ansatsen så utgår den deduktiva ansatsen från en teori och därefter härledes en hypotes som forskaren undersöker. Med denna ansats kan en forskare systematiskt pröva om en specifik teori kan appliceras i en speciell kontext. Om teorin inte stämmer efter undersökningen så måste den antingen förkastas eller omarbetas (Fejes & Thornberg 2015, s. 24). Jacobsen, Sandin och Hellström (2002, s. 35) riktar dock kritik mot denna ansats då forskare tenderar att enbart söka efter den information som stödjer deras hypotes. Författarna Bryman & Bell (2015, s. 27) anser att svagheten med den deduktiva ansatsen grundar sig i genomförandet. Detta mynnas ut i att ansatsen är beroende av strikta ramar vilket i sin tur kan leda till falska hypoteser och slutsatser. Då vår studie utgår ifrån verkligheten och försöker förklara denna med hjälp av teorier så kommer studien varken utgå eller skapa en ny teori, vilket inte skapar en fullständig deduktiv eller induktiv inriktning.

De svagheter och begränsningar som finns i de två ansatserna har resulterat i en förslagen tredje ansats, den abduktiva ansatsen. Abduktiva ansatser används likt de deduktiva och induktiva ansatserna för att göra logiska slutsatser och bygga teorier för att beskriva ens omvärld (Bryman & Bell 2015, s. 27). Abduktion går ut på att forskaren antingen väljer eller skapar en hypotes som kan förklara det empiriska fallet eller den insamlade data bättre än med andra hypoteser. Vi har därför valt att utgå från den abduktiva ansatsen eftersom vi kommer att växla mellan den deduktiva och induktiva ansatsen.

2.2 Studiens design

Det finns två olika typer av forskningsstrategier vilka benämns som kvalitativ och kvantitativ och dessa ska ses som två distinkta perspektiv (Bryman och Bell 2015, s. 37). Olsson och Sörensen (2011, s. 18) beskriver att all forskningsproblematik kan undersökas med hjälp av båda perspektiven samt att valet beror på forskarens syfte och metod. Då forskarens syfte exempelvis är att utföra en djuptolkning av sitt material för att söka efter mönster i en specifik kontext så betraktas studien som kvalitativ (Olsson & Sörensen 2011, s. 131; Björklund & Paulsson 2012, s. 65). De olika insamlingsmetoderna som hör till en kvalitativ forskningsstrategi är främst intervjuer, observationer samt dokument av olika slag (Olsson & Sörensen 2011, s. 131).

I vår studie har vi analyserat dokument i form av ”comment letters” för att undersöka intressenternas attityder på djupet, avseende den reviderade tillgångsdefinitionen. Detta medför att studiens design innehar en forskning med kvalitativ inriktning. Kvalitativ forskning är en strategi som betonar ord när man samlar in och analyserar sitt datamaterial (Björklund & Paulsson 2015, s. 65) och syftet är att förstå respondenterna ur deras personliga perspektiv (Olsson och Sörensen 2011, s. 102). En kvalitativ studie går ofta in på djupet och kan därmed anses gälla i specifika kontexter (Olsson & Sörensen 2011, s. 18). Valet av forskningsdesign står även i linje med Björklund & Paulsson (2012, s. 65) resonemang att en djupdykning i datamaterial, efter mönster och åsikter, bör undersökas genom en kvalitativ inriktning.

2.3 Datainsamling

2.3.1 Datamaterial

Data kan kategoriseras i två kategorier vilka benämns som primär- samt sekundärdata. Data kategoriseras som primärdata om forskaren själv är involverad i insamling av data medan data som redan är insamlad och finns tillgänglig för forskaren kategoriseras som sekundärdata (Jacobsen, Sandin & Hellström 2002, s. 153).

Vår studie är grundad på sekundärdata i form av ”comment letters” från ett antal intressenter där vi får ta del av historier och infallsvinklar kopplat till vårt ämne som vi därefter försöker tolka. Sekundärdata innebär att vi inte har samlat in data direkt från källan vilket innebär att materialet kan ha utformats efter en annan problemställning än den som vi vill belysa från de inskickade ”comment letters”. Det innebär att vi behöver göra ett selektivt utdrag, vid val av specifika frågor från IASB, för att koppla det till vår forskningsfråga. En fördel med sekundärdata är att vi undviker att samla in materialet på plats vilket leder till att vi får mer tid över till själva analysen av intressenternas attityder.

När vi väl fick tillgång till vårt datamaterial som består av ”comment letters”, var vi till en början frågande om materialet var av primär eller sekundär karaktär. Då IASB har styrt insamlingen av data samt publicerat det på deras hemsida och därmed gjort materialet tillgängligt för allmänheten, valde vi att kategorisera de som sekundär data. En ytterligare aspekt till att vi valde att kategorisera ”comment letters” som sekundärdata var att vi inte varit inblandade i insamlingen och därmed har vi inte påverkat utfallet. Vi klassificerar även studiens resterande data, som till exempel IASBs föreställningsram och de vetenskapliga artiklar, som sekundärdata vilket således innebär att vi inte använt oss av någon form av primärdata i vår studie.

2.3.2 Urval

I maj 2015 publicerade IASB ett ED för en utvecklad föreställningsram på sin hemsida. Varje gång IASB publicerar ett ED önskar de kommentarer för att kunna ta hänsyn till fler åsikter vilket ger ökade möjligheter att producera en förbättrad föreställningsram. Fram till den 25 januari 2016 har 241 ”comment letters” inskickats till IASB och en betydande majoritet av dessa inkom efter den 26 oktober vilka IASB inte kommer ta hänsyn till. Dessa ”comment letters” representerar såväl privatpersoner som olika aktörer på marknaden.

Till en början beslutade vi oss för att ignorera IASBs tidsfrist för att erhålla ett större material och därmed skaffa en tydligare bild över intressenternas attityder gentemot definitionen. Detta gav oss ett ursprungsantal på 241 ”comment letters”. Efter nedladdning av samtliga ”comment letters” så genomlästes dessa för att endast behålla de ”comment letters” där tillgångsdefinitionen diskuteras, det vill säga de organisationer som besvarat IASB tredje (3a) frågeställning. Andra processen i urvalet var sedan att sälla bort de ”comment letters” som var inskickade av privatpersoner, vilka inte representerade en organisation. Orsaken till detta var att vi fann det viktigt att kunna urskilja vilket intresse respondenterna representerade. Den andra processen i urvalet gjordes utifrån Hofstedes kulturområden. De ”comment letters” som kom från länder som vi inte kunde hänföra till en kategori valde vi att sälla bort. Valet grundades på att vi annars inte kunde genomföra en kulturanalys av dessa, i enlighet med Hofstedes kulturdimensioner, vilka presenteras i kapitel 3. Vi valde senare att beakta en kultur som bortfall (less developed Latin) från uppsatsen då vi endast kunde hänföra ett ”comment letters” till denna kultur. Efter genomförd urvalsprocess erhöll vi slutligen 92 ”comment letters” vilket kommer att behandlas i denna studie.

2.4 Genomförande av dataanalys

I enlighet med diskussionen under rubriken undersökningens design fann vi att en kvalitativ studie var mest lämplig för denna studie. Av de olika metoder som främst är hänförliga till kvalitativa studier så ansåg vi att en innehållsanalys är den mest relevanta, för att uppnå studiens syfte. En innehållsanalys består enligt Fejes & Thornberg (2015, s. 24) i grunden av en hermeneutisk inriktning som innebär ett tolkningsperspektiv.

Kopplat till vår empiriska undersökning ska vi därför tolka och analysera breven som har skickats till IASB. Olsson och Sörensen (2011, s. 160) framför ett resonemang om att modern hermeneutik kretsar kring att tolka och förstå hur människors liv och dess existens uttrycks i både det talade och skrivna språket. Målet med vår hermeneutiska tolkning av ”comment letters” är att få en bred förståelse över vilka budskap de olika intressenterna signalerar i sina texter inför den reviderade tillgångsdefinitionen. Meningen med analysen är inte att se hur ofta specifika ord förekommer utan snarare att bedöma texternas budskap. Detta utförs genom att bedöma hur de olika intressenterna ställer sig till ett visst tema. Studien fokuserar på den genomgående kritiken för att kunna få en uppfattning om vad som bör utvecklas. En utmaning med denna metod är att resultatet är beroende av subjektiva åsikter. Detta kan enligt Bryman och Bell (2015, s. 597) skapa en risk att texterna tas ur sitt sammanhang. Detta kan då leda till att det sociala budskapet bakom texten påverkas.

För att kunna sätta respondenternas attityder i ett sammanhang var första steget att kategorisera dem i enlighet med intressentteorin. Vid kategoriseringen valde vi att besöka respektive organisations hemsida för att kunna veta vilken verksamhets som organisationen i fråga bedrev, för att skapa relevanta intressentkategorier. Indelningen av intressenter gjordes i fem stycken kategorier, med sammanlagt tio intressentgrupper (vilka beskrivs i kapitel 3). En kategorisering genomfördes även utifrån Hofstedes kulturområden. För att kunna hänföra organisationerna till en kultur, gick vi återigen igenom respektive organisations hemsida för att finna var huvudkontorets säte är belagt.

Grays modell från år 1988 är skapad utifrån Hofstedes kulturindelning från år 1984. För att skapa en bättre analys valde vi att skapa en modifierad kulturområdesmodell med Hofstedes indextal från år 2010. Orsaken till detta är att kulturerna, enligt vår synvinkel, kan ha

förändrats en del sedan 1984. För att skapa denna modell gjorde vi därefter en tolkning av Grays hypoteser (beskrivna i kapitel 3) för att få fram kvoter.

Ett första steg i dataanalysen var att samla respektive respondents kommentar, angående den reviderade tillgångsdefinitionen, i ett dokument. Detta dokument innefattar därmed de underliggande meningsbärande enheterna som är analysunderlag i denna studie. Därefter läste samtliga kommentarer igenom för att skapa en större bild av respondenternas kommentarer. I dataanalysprocessen valde vi att dela in tillgångsdefinitionen i sex teman (se bilaga 4), där varje tema representerar en del av tillgångsdefinitionen. Denna indelning genomfördes för att få en bättre förståelse av respondenternas attityder. Efter indelning lästes varje ”comment letter” igenom igen, då det i enlighet med Bryman och Bell (2015, s. 298-299) är viktigt att erhålla en tydligare översikt av texten genom upprepande genomläsningar. Vid den andra genomläsningen erhöles en tydligare bild och samtliga ”comment letter” diskuterades för att synkronisera tolkningarna. Nästa steg var att skapa en svensk sammanfattning av respektive ”comment letter” för att lättare förstå respondenternas attityder. För att utläsa respondenternas attityder gjordes sedan en tolkning av deras budskap huruvida de delar IASBs uppfattning eller inte angående de specifika temana (se bilaga 4).

Vår tolkning var att om en organisation inte direkt motsätter sig ett tema från tillgångsdefinitionen så höll de indirekt med temat i fråga. Detta grundar vi på att det fanns en avsaknad av de positiva kommentarerna, då respondenterna främst kommenterade de teman där de inte delar IASBs uppfattning. Vi har vidare gjort tolkningen att de organisationer som inte ser ett behov av revidering, delar IASBs tidigare uppfattning.

För att få en tydlig bild över intressenterna respektive kulturområdenas attityder så illustreras deras ställningstaganden, för respektive tema, i tabeller. Tabelluppdelningen visar att intressenterna antagligen delar IASBs uppfattning eller inte. För att erhålla en bättre motivering till intressenternas attityder presenteras sedan deras argument i den mån som de förekommer.

2.5 Studiens trovärdighet

Kvalitativa strategier är i jämförelse med de kvantitativa mer fokuserade på att skapa en bred och nyanserad bild av ett sammanhang (Jacobsen, Sandin & Hellström 2002, ss. 46-47). En kvalitativ forskare söker i enlighet med Olsson och Sörensen (2011, s 100) efter att skapa sig en helhetsförståelse av situationen och därmed framställa den mest korrekta avbildningen. För att skapa en så korrekt bild som möjligt har vi valt att ta hänsyn till samtliga ”comment letters” inkomna till IASB exklusive bortfall i enlighet med studiens urval.

En utmaning som vi ser, i likhet med vad Fejes och Thornberg (2015, s. 35) beskriver är svårigheten i att skapa en mening av den stora mängden data och att på ett korrekt sätt skilja det betydelsefulla från det triviala för att sedan identifiera ett representativt mönster. När en forskare ska genomföra en kvalitativ forskning menar Lincoln och Guba (1985, s. 219) att man ska bedöma den genom två primära kriterier. Dessa kriterier är *trovärdighet* och *autenticitet*. Ahrne och Svensson (2015, s. 26) anför att trovärdighet hänger samman med hur väl man kan generalisera studiens resultat. Trovärdighetskriteriet är i sin tur uppdelat i fyra underkategorier vilka är, *tillförlitlighet*, *överförbarhet*, *pålitlighet* samt *bekräftelse* (Bryman & Bell 2015, s. 400; Lincoln & Guba 1985, s. 219).

Tillförlitlighet innebär enligt Bryman och Bell (2015, s.52) hur troliga studiens resultat är. Detta innebär att en läsare ska kunna förlita sig på att studien är väl förankrad i verkligheten. Studiens respondenter hade stora möjligheter att framlyfta det man ansåg som viktigt och relevant i revideringen, och därmed ge sin syn. Enligt Bryman och Bell (2015, s. 400) uppnås tillförlitlighet om det bland annat finns en koppling mellan studiens resultat och de teoretiska idéerna. Genom att koppla respondenternas attityder till diverse teorier så kan man anta att tillförlitligheten i studien ökar, eftersom respondenternas attityder sätts i ett välgrundat sammanhang.

Lincolns och Gubas andra kriterium, överförbarhet, handlar enligt Bryman och Bell (2015, s. 52) huruvida studien kan appliceras i ett annat sammanhang, under andra förhållanden. Kan man generalisera studien i andra kontexter. En svårighet med en kvalitativ studie är att generalisera, då urvalet inte är representativt för hela populationen (Jacobsen, Sandin & Hellström 2002, s. 266). Då studien är byggd på ”comment letters” från en bred massa med organisationer som verkar inom olika miljöer så ökar möjligheten att utläsa mönster som man kan anta är överförbart till en annan kontext.

Om en annan forskare kan erhålla ett liknande resultat vid en annan tidpunkt så antas studien inneha pålitlighet. Studiens datamaterial är statistiskt, då ”comment letters” fortfarande finns tillgängliga för analysering även om respondenternas åsikter kan förändras över tid. Studiens tolkningar av datamaterialet är dock beroende av våra subjektiva åsikter, vilket minskar möjligheterna att replikera studien. För att öka pålitligheten i studien är det av väsentlighet att beakta en högre grad av objektivitet.

Det sista kriteriet, bekräftelse, är kopplat till objektivitet. Detta innebär att en studie som innehar bekräftelse inte har påverkats av forskarens värderingar. Forskarens värderingar skall bland annat inte påverka studien på ett sådant sätt att resultatet blir skevt (Bryman & Bell 2015, s. 52). Då studiens metodval innebär att studien är byggd på våra subjektiva åsikter minskar studiens bekräftelse. Ett sätt att öka bekräftelsen är att varje ”comment letter” har läst igenom två gånger både enskilt och tillsammans. För att minska risken att våra subjektiva åsikter har påverkat tolkningen har därmed båda gett sin tolkning av respektive ”comment letter”. Ett problem med studien är om man i enlighet med Jacobsen, Sandin och Hellström (2002, s. 47) förlorar sin kritiska hållning och objektivitet mot det som studeras. Det förekommer därmed en risk att forskaren enbart riktar fokus mot det som försvarar ens hypotes istället för att ge den mest korrekta bilden kopplat till vad man undersöker. Studiens underliggande material av ”comment letters” är oföränderligt men risken finns att vårt sätt att kategorisera respondenternas tankar och åsikter kommer att förändras under arbetets gång. För att minska risken för att analysen påverkas av subjektiva åsikter har vi fört en kort diskussion kring samtliga ”comment letters” för att nå koncensus mellan tolkningarna av de olika ”comment letters”.

2.6 Etisk reflektion

För att värna om den enskilda individens integritet så förekommer det vissa etiska principer som en forskare bör förhålla sig till. Författarna Ahrne och Svensson (2015, s. 29) nämner att forskning endast bör utföras med respekt för människovärdet samt följa de mänskliga rättigheterna. För att värna om människovärdet och de mänskliga rättigheter så bör därför två principer uppfyllas i studien vilka är informerats samtycke samt bibehållen sekretess för respondenterna (Ahrne & Svensson 2015, s. 29).

Ahrne och Svensson (2015, s. 29) beskriver att informerat samtycke innebär att alla personer som studeras har rätt att bli informerade om studien, vad studien innebär och sedan själva bestämma om de vill medverka eller inte. När man sänder in ett "comment letter" till IFRS ger man indirekt sitt samtycke att ens "comment letters" publiceras på deras hemsida då det framgår genom deras ansvarsfriskrivning (IASB 2015, s. 2). Med hänsyn till det ovanstående så anser vi att informerat samtycke är uppnått i studien. Respondenterna har lämnat sitt medgivande till att göra sitt "comment letter" publikt och därmed fritt för allmänheten att beskåda. Detta anser vi innebära att de även har implicit givit sitt medgivande till att breven får bli granskade av såväl IASB som för utomstående parter.

Den andra principen, sekretess, innebär att uppgifter som anskaffats från enskilda individer måste skyddas på ett sådant sätt att en enskild människa i studien inte kan identifieras av utomstående (Ahrne & Svensson 2015, s. 29). I vår studie har vi gjort valet att presentera svaren efter vilken organisation brevet kan hänföras till och analysen sker därefter enligt gruppstillhörighet. Vid hänvisning till ett specifikt "comment letters" kommer vi endast att nämna det genom organisationens namn vilket således innebär att vi inte kommer att nämna författaren vid namn. Vi anser därmed att även principen om sekretess är uppfylld i vår studie.

2.7 Källkritik

Vid genomförandet av studien användes ett flertal olika källor som på olika sätt är relaterade till IASBs och FASBs föreställningsramar samt våra val av redovisningsteorier. Både problemdiskussionen och det teoretiska ramverket består till större del av vetenskapliga artiklar. Detta gav oss grunden för vår studie vilket står i linje med Friberg (2006, s. 39) förklaring att examensarbeten på högskolan alltid ska referera till vetenskapliga artiklar. Under arbetet med denna studie så önskade vi spegla verkligheten på ett så korrekt sätt som möjligt och därför ansåg vi det vara av yttersta vikt att vi kunde förlita oss på våra källor. När vi sökte efter vetenskapliga artiklar valde vi därför att endast använda oss av artiklar som var "peer-reviewed" då dessa har varit utsatta för bedömning och visar på kvalitet samt tillförlitlighet. Vi förlitade oss dock inte fullt ut på det faktum att artiklarna var "peer-reviewed" utan ytterligare saker togs i beaktande vid val av artiklar. Vi försökte bland annat ta författarens kompetens i beaktande, vilket är artikeln publicerades samt hur ofta den har blivit citerad vilket är i linje med Fribergs (2006, s. 43) resonemang.

För att öka tillförlitligheten genom att se till att vi redovisar relevant information sökte vi främst efter artiklar som var skrivna under de senaste 15 åren. Motiveringen till användningen av de äldre artiklarna grundade vi i den långtgående revideringsprocessen av föreställningsramen, som sedan start har triggat åsikter vilket vi fann intresse i att belysa. För att se till att studien grundade sig på tillförlitlig fakta fick vi förhålla oss till en kritisk bedömning av varje källa vilket Friberg (2006, s. 43) beskriver vara ett krav i ett examensarbete.

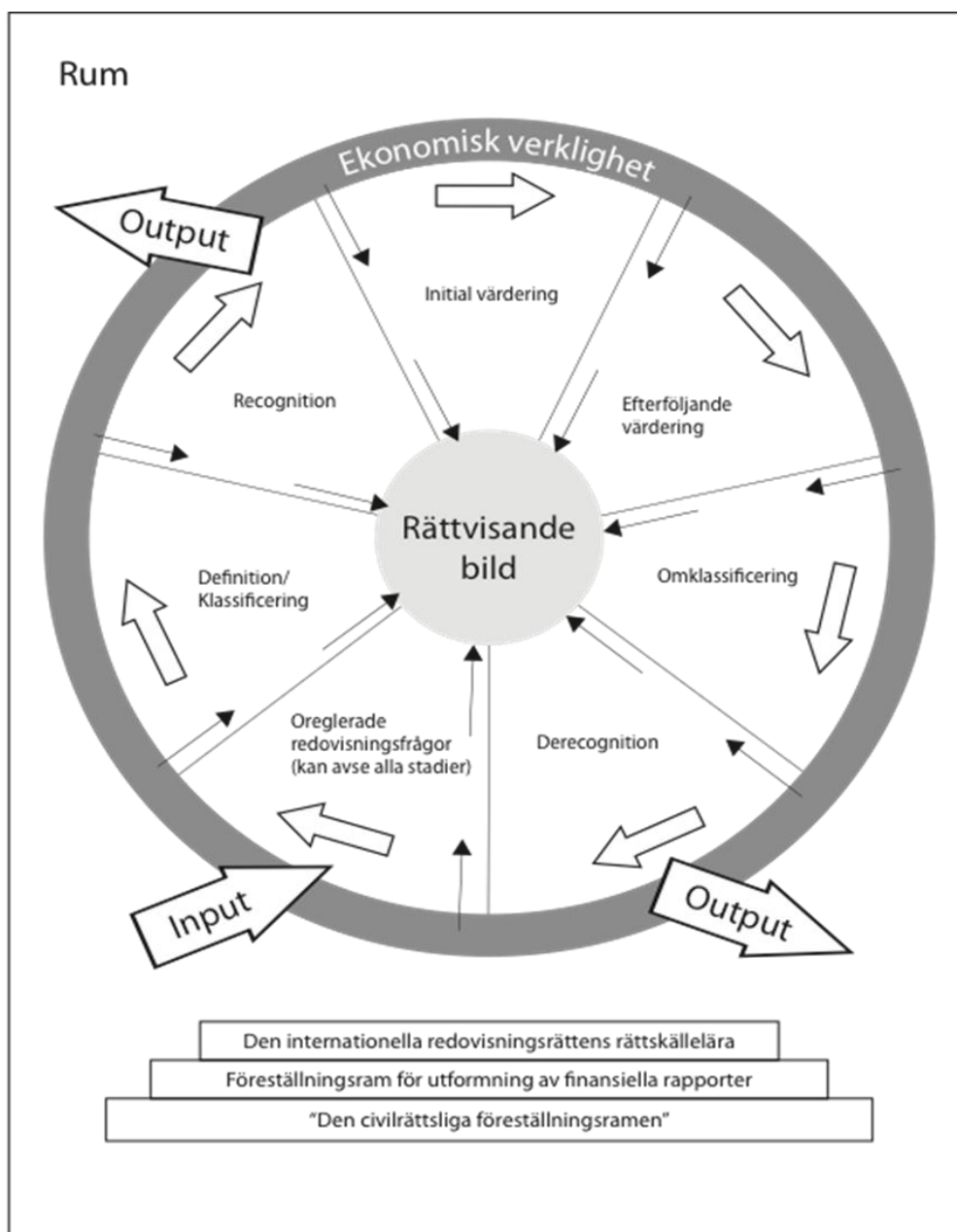
Att reflektera över tidsaspekten var avgörande för studien för att genomföra korrekta kopplingar mellan åsikter och föreställningsramar, då det förekommer ett antal ED, DP och färdiga föreställningsramar. När vi hänvisade till internetsidor så var ett viktigt krav för oss att vi kunde förlita oss på att texterna var författade av personer med rätt kompetens. En undersökning av ansvarig utgivare samt datum gjordes därför för att förstärka

tillförlitligheten. När det gäller information från internet har vi endast använt oss av hemsidor kopplade till IASB och IFRS vilket gör att vi ser dessa som tillförlitliga och korrekta. De ”comment letters” som publicerades på IASBs hemsida presenterar åsikter samt kritik över de förslagna ändringarna i föreställningsramen. De studerade ”comment letters” är de som vi kunde hänföra till en viss organisation för att spegla en viss intressentgrupps åsikter. Eftersom breven är författade av fysiska personer så förekommer det alltid en risk med att kategorisera svaren efter olika intressentgrupper. Denna risk innebär att informanten kan välja att förmedla personliga åsikter än den organisation som den representerar.

3 Teoretisk referensram

3.1 Redovisningsrättens kretsloppsmodell

Det förekommer, enligt Johansson (2010, s. 423) sex stadier som påvisar en tillgångs och skulds livscykel i IFRS-regelverk. Johansson (2010, s. 424) illustrerar detta i en modell, kallad kretsloppsmodellen. Modellen består av en inputdel och en outputdel, som innehåller spärrar och filter. Kraven på sannolikhet och tillförlitlighet agerar som ett filter, samt att rådande presumtionsregler som delas in i förbud och påbudsregler skapar spärreffekter. Modellen innehåller sex stadier i livscykeln (Johansson 2010, s. 423). Stadierna i livscykeln illustreras i figur 1 nedan.



Figur 1: Redovisningsrättens kretsloppsmodell av Johansson (2010, s. 432)

Kretsloppets stadier består av följande delar enligt figur 1 ovan

1. Definition och Klassificering
2. Recognition
3. Initial värdering
4. Efterföljande värdering
5. Omklassificering
6. Derecognition

När ett objekt väl har kunnat definieras som en tillgång så påbörjas processen att recognisera objektet. Enligt IASB (2010, p. 4.37) så är recognition en process som likställer och tillåter att objektet införlivas på balansräkningen. Det förefaller dock en del krav som behöver uppfyllas innan recogniseringen kan godkännas. Det krävs att det är sannolikt att de framtida ekonomiska fördelarna anses kunna tillföras företaget genom framtida kassaflöden, samt att anskaffningsvärdet kan värderas på ett tillförlitligt sätt, sedermera benämnt sannolikhetskriteriet (IASB 2010 p 4.38; Johansson 2010, s. 436 Schuetze 1993, s. 67).

Sannolikhetskriteriet som IASB har med i sin föreställningsram beror enligt Brouwer, Hoogendoorn och Naarding (2015, s.551) på försiktighet. Ett exempel på denna riktning är att även om ett objekt har uppfyllt de huvudsakliga kriterierna enligt tillgångsdefinitionerna så innebär det inte per automatik att den förs in i balansräkningen, då den måste uppfylla kriterierna för recognition (Johanssons 2010, s. 57; IASB 2010, p. 50).

Enligt Watts (2003, s. 208) resonemang leder det försiktiga synsättet i praktiken till en undervärdering av nettotillgångarnas värde. Detta innebär i praktiken att det förekommer tillgångar som inte tas upp per automatik i balansräkningen, som exempelvis delar av immateriella tillgångar (Brouwer, Hoogendoorn & Naarding 2015, s.552; Lin 2015, s.192). Uppfylls inte kriterierna för recognition så ska objektet inte vara kvar i kretsloppmodellen och ska därför fasas ut som en kostnad i resultaträkningen (Johansson 2010, s. 446). Den initiala värderingen härrörs till vilken beräkningsmetod som tillgången bör baseras efter. I enlighet med IASB (2010, p. 100) förekommer det fyra olika metoder till framställandet av värderingen.

- Anskaffningsvärdet – Denna värderingsmetod innebär att tillgångar ska baseras efter det likvida belopp som betalats vid anskaffningstillfället eller till ett verkligt värde om det förekommit ett byte.
- Återanskaffningsvärde – Värderingsmetoden anger att tillgångar ska tas upp till det belopp som härrör till den utgift i vilket företaget hade behövt erlagga vid värderingstillfället för att anskaffa en likvärdig eller identisk tillgång.
- Försäljningsvärde – Tillgångar ska tas upp till det värde som motsvarar ett värde som företaget hade haft möjlighet att erhålla vid en normal försäljning.
- Nuvärde – Tillgångar ska värderas efter det värde som baseras på det diskonterade värdet av framtida nettoinbetalningar som företaget anses få upphov till att erhålla vid en verksamhet av normal karaktär.

I enlighet med IASB (2010, p. 101) anses den vanligaste värderingsmetoden grundas på anskaffningsvärde och brukar förekomma i en blandning tillsammans med värderingsgrunder av en annan karaktär. Johansson (2010, s. 447) anser att vid den initiala värderingen föreligger det ett krav på att de framtida kassaflödenas värde måste överstiga dess återvinningsvärde. Följden blir annars att recognitionen skapar ett nedskrivningsbehov.

Val av metod beror därefter på vilken typ av tillgång som ska värderas, men då vi har valt att titta på detta ur ett generellt perspektiv så har vi valt att inte gå igenom värderingen för varje typ av tillgång. Nästkommande steg i kretsloppsmodellen avser den efterföljande värderingen vilket sedermera leder till en eventuell omklassificering beroende på vilken typ av tillgång som avses (Johansson 2010, s. 423). Det sista steget i kretsloppsmodellen avser enligt Johansson (2010 s. 460) derecognition. Processen med derecognition anger att om en tillgångs värde är noll så föreligger det inte någon nytta ur en ekonomisk synvinkel och därför ska den fasas ut från kretsloppsmodellen (Johansson 2010, s. 462).

3.2 Intressentteorin

Gjesdal (1981, s. 208) börjar sin text med att beskriva syftet med finansiella rapporter. Författaren beskriver att arbetet med att skapa finansiella rapporter handlar om att möta investerarnas behov då dessa ser finansiella rapporter som ett värdefullt verktyg vid investeringsbeslut. Detta är i linje med IASBs syfte med finansiell rapportering vilket man kan utläsa i deras föreställningsram från år 2015. Enligt IASB (2015, p. 1.2) så är syftet med den externa redovisningen att tillhandahålla information om en organisations finansiella ställning. Denna information är användbar då existerande och potentiella investerare samt långgivare och kreditgivare ska göra bedömningar och därefter fatta korrekta beslut.

En vedertagen definition av en intressent, om man ser till antalet citeringar (Chen 2009, s. 1782; Kivits 2011, s. 319; Roberts 1992, s. 597; Siriwardhane & Taylor 2014, s. 359;), är Freemans definition från år 1984. Freeman definierar år 1984 intressenter som de grupper eller individer som kan påverka eller påverkas av ett företags mål (Freeman 2010, s. 46). Den allmänna acceptansen av Freemans definition beskrivs även i Siriwardhane och Taylor (2014, s. 359) text. Författarna beskriver vidare att Freemans definition är en av de mest omfattande definitionerna vilken innebär att alla interna såväl som externa intressenter kan beaktas i en organisations arbete. Roberts (1992, s. 610) beskriver att Freemans definition förutom aktieägare, långgivare och reglerare även inkluderar leverantörer, kunder och övriga intressentgrupper.

Enligt Kivits (2011, s. 319) har intressentteorin växt i intresse sedan Freemans definition och fått en allt större närvaro i såväl akademiska texter som i media och statliga publikationer. Donaldson och Preston (1995, ss. 70-71) är författare som varit delaktiga i utvecklingen av intressentteorin då författarna delade in teorin i tre perspektiv. Detta perspektiv benämns som normativ, deskriptiv och instrumentell. Steurer, Langer, Konrad och Martinuzzi (2005, s. 266) beskriver att den normativa aspekten tolkar intressenters legitimitet och deras anspråk gentemot organisationen medan den deskriptiva tolkar intressenternas karaktärer. Det sista perspektivet tolkar intressenters krav gentemot företaget och möjligheten att nå detta, i relation till organisationens syfte (Steurer et al. 2005, s. 266).

En ytterligare författare som bidragit till utvecklingen av intressentteorin är Clarkson (1995, ss. 105-107). Författaren bidrog med en mer kompakt bild av vad en intressent är då han enligt vår tolkning menar att en intressent är någon som på ett sätt bär risker i ett företag (Clarkson 1995, s. 106). I sin text delar Clarkson (1995, s. 105) in intressenter i två grupper vilka han benämner primära och sekundära grupper. Clarkson (1995, s. 106) menar att de intressentgrupper som ett företag är beroende av för sin existens beaktas som primära intressenter. Aktieägare, investerare, anställda, kunder, leverantörer samt staten beskriver författaren vara primära intressenter för en organisation. Vidare beskriver Clarkson (1995, s. 106) att det finns en stark beroende mellan en organisation och intressenter som klassificeras som primära.

Sekundära intressentgrupper beskrivs vara de som påverkar eller påverkas av en organisation men som däremot inte genomför transaktioner med organisationen. Sekundära intressentgrupper är till exempel media och speciella intressentgrupper. Dessa intressenter är inte essentiella för en organisations överlevnad men de kan ändå påverka en organisation negativt (Clarkson 1995, s. 107). Uppdelningen av intressenter i primära och sekundära grupper är väl accepterat av flera författaren bland annat Arora och Alam (2005, s. 526), Kivits (2011, s. 319) och Siriwardhane och Taylor (2014, s. 360). Begreppet sekundära intressenter anser dock Pesqueux och Damak-Ayadi (2005, s. 6) vara relativt oklart då det innefattar alla som påverkas av ett företag utan att integrera med det. Clarksons (1995, s. 6) tolkning kan jämföras med Lépineux (2005, ss. 103-104) tolkning av intressentmodellen.

Lépineux (2005, ss. 103-104) är en författare som ansåg att teorin borde utvecklas ytterligare och tillhandahåller ett nytt sätt att klassificera intressenter. Författaren menar att det finns brister angående möjligheten att separera intressenter efter olika intressen. Enligt Lépineux (2005, s. 104) representerar intressenter tre intressen vilka han beskriver är ekonomiska, sociala och moraliska. Det utvecklande klassificeringssystemet som Lépineux (2005, s. 103) presenterar omfattar bland annat det globala samhället samt särskiljer denna grupp mot det nationella samhället. Författaren menar att företag bör beakta organisationer med samhällsintresse som primära intressenter. Lépineux (2005, s. 104) system delar in intressenter i två kategorier vilka är relationsintressenter (eng. Business stakeholder) och samhällsinriktade intressenter (eng. Societal stakeholder). Samhälliga intressenter innefattar samhället i stort såväl nationellt som globalt, aktivister och media medan ett företags relationsintressenter innefattar aktieägare, chefer, anställda, handelsorganisationer, kunder, leverantörer, banker etcetera (Lépineux 2005, s. 104).

Chen (2009, s. 1786) förklarar att Freemans definition och förklaring av intressentteorin innebar att företag anses beroende av externa grupper. Författaren anger, med hänvisning till Freeman, att om organisationer vill vara effektiva så behöver organisationen klara av att hantera de intressentrelationer som är viktiga. Chen (2009, s. 405) utvecklar i sin text Freemans definition till att innebära att alla intressenter har rättigheten att beaktas bland annat vid beslut om hur organisationens framtid ska se ut. Roberts (1992, s. 597), som även han grundar sitt resonemang på Freemans definition, menar att företag bör balansera de motstridiga kraven från olika intressenter för att uppnå ökade möjligheterna att nå företagets mål. Islam och Deegan (2008, s. 855) beskriver att företag delar in intressenter efter vilken grad de behöver beaktas i organisationens arbete i enlighet med företagets intresse.

Vidare nämner författarna att de intressenter med mest makt över företaget är de som intressenter som företaget bör fokusera på i första hand. Detta kan ses i kontrast till Chen (2009, s. 1782) som i sin text förklarar att ledningen i ett företag försöker att bemöta en bredare mängd intressenter, eftersom även de mindre gruppernas tankar om företaget kan påverka företagets framtid. Det som är utmärkande för finansiell redovisning är att den ska klara av att bemöta samtliga intressenters önskemål (Tagesson & Öhman 2010, s. 18). Islam och Deegan (2008, s. 855) nämner dock att de mest framgångsrika företagen är de som lyckas bemöta de varierande intressenterna, vilka kan ha konkurrerande intressen. I linje med Chens (2009, s. 1782) resonemang, förklarar Artiach, Lee, Nelson och Walker (2010, s. 34) att allt fler företag försöker beakta en större andel av deras intressenter vid beslutfattande.

Artiach, Lee, Nelson och Walker (2010, s. 34) förklarar vidare att detta är en trend, som är en effekt av allt fler investerare försöker vara socialt ansvarstagande och därmed gör en större utvärdering av företag innan man beslutar att investera.

3.2.1 Intressentmodellen

Donaldson och Preston (1995, s. 68) anser att alla intressenter med legitima intressen väljer att engagera sig i ett företag för att erhålla fördelar samt att ett företag inte ska prioritera en intressent framför en annan. Detta är i linje med Siriwardhane och Taylor (2014, s. 359) som menar att alla intressenter har rätt att beaktas i ett företags verksamhet. Fassin (2009, s. 114) förklarar i sin text att intressentteorin är kompletterad med en intressentmodell vilken visuellt visar en organisations förhållande med sina intressenter. Författarna menar att framgångarna med intressentteorin till stor del är beroende av modellens tydlighet samt enkelhet. Donaldson och Preston (1995, s. 68) beskriver i sin text hur en intressentmodell kan se ut. I modellen placerar man företaget i mitten och binder samman företaget med intressenter genom att pilar går mellan företaget och intressenter. Författarna anser att dessa pilar ska gå i båda riktningarna eftersom det pågår en samverkan mellan företaget och deras intressenter. I modellen avbildas alla intressenter i samma storlek och med samma avstånd till företaget.

Wagner Mainardes, Alves och Raposo (2011, s. 229) förklaring av intressentmodellen är i enlighet med Donaldson och Preston (1995, s. 68). Då båda beskriver att modellen visar på interaktionerna mellan företaget och intressenterna. Vidare förklarar Wagner Mainardes, Alves och Raposo (2011, s. 229) att intressentmodellen är influerad av den traditionella kapitalorganisationsmodellen (eng. capital organization model) som innebär att ett företag korresponderar med fyra grupper vilka är de anställda, leverantörer, aktieägare samt kunder. I kontrast till organisationsmodellen förklarar Wagner Mainardes, Alves och Raposo (2011, s. 229) att en organisation är i centrum av ett större antal beroendeförhållanden vilket återspeglas i intressentmodellen. I linje med Wagner Mainardes, Alves och Raposo (2011, s. 229) resonemang, menar Ax, Johansson och Kullvén (2015, s. 22) att ett företag är beroende av sina intressenter och att intressenterna i sin tur är beroende av företaget.

Mellan intressenterna och organisationen i fråga finns det en direkt eller indirekt koppling, och om en intressent ska bidra till företagets verksamhet så kräver de någon form av belöning. Vilka behov och förväntningar som intressenterna har på redovisningen skiljer sig dock åt mellan intressenter (Tagesson & Öhman 2010, s. 13). Vidare beskriver även Ax, Johansson och Kullvén (2015, s. 22) att ett företagsmål är att möta intressenternas krav gentemot företaget samt att organisationer försöker att skapa en balans mellan sina intressenters krav.

Smith (2015, s. 22) förklarar att syftet med den externa redovisningen är att organisationer ska kunna tillhandahålla finansiell information till deras olika användare. Vidare förklarar Smith (2015, s. 22) att den avgörande fråga ”på vilket sätt bör redovisningen vara utformad för att på bästa sätt tillfredsställa användarnas informationsbehov” är en komplex fråga. Detta grundar författaren i de konkurrerande intressenternas informationsbehov. Smith (2015, s. 22) nämner vidare att ägaren i ett företag har en särställning gentemot de övriga intressenterna, vilket enligt Smith (2015, s. 22), bland annat innefattar investerare, kreditgivare samt staten. Tagesson och Öhman (2010, s. 13) framställer även rådgivare som en organisations intressenter.

3.2.1.1 Ägare

Smith (2015, s. 22) förklarar att ägarna i en organisation innehar en särställning, vilket författaren grundar i att ägarnas ersättning inte är bunden av kontrakt utan istället är det kapital som kvarstår efter det att de övriga intressenterna har erhållit sin andel. Som en effekt av detta har ägare ett specifikt intresse för vad storleken blir på denna, vilket de kan utläsa från den externa redovisningen. Tagesson och Öhman (2010, s. 14) förklarar att ägarna, vilka satsat kapital i organisationen, förväntar sig att kapitalet skall växa.

Vidare förklarar Smith (2015, s. 23) två syften som ägarna har med den externa redovisningen. Det första syftet är att den externa redovisningen ska fungera som ett underlag för att ägaren ska kunna göra en korrekt bedömning om styrelsen i företaget ska få sitta kvar eller inte. Det andra syftet med den externa redovisningen är att aktieägare skall kunna använda denna för att fatta beslut angående ”köp och sälj” av aktier. Hos ägare finns det, enligt Smith (2015, s. 25), även ett intresse av att bedöma alla tänkbara framtidsscenarioer. Detta innebär att såväl de pessimistiska som de mest optimistiska framtidsscenarioer är av intresse, för ägarna att bedöma. Detta beror på att ägarna är intresserade av att bedöma organisationens framtidsplaner samt bedöma huruvida deras satsade kapital kommer att växa i önskad grad (Tagesson & Öhman 2010, s. 14).

3.2.1.2 Investerare

Investerare är en intressent som använder den externa redovisningen som grund för att fatta beslut huruvida de vill sälja eller köpa aktier. Investerare använder den externa redovisningen för att kunna göra den mest representativa prognosen över företagets framtid vad gäller utdelning och aktiernas värdeutveckling. Vidare är investerarna intresserade av att beräkna den risk som föreligger associerat med en investering i företaget i fråga (Smith 2015, s. 25). Med hjälp av den externa redovisningen görs prognoser för hur företaget förmodas utveckla, vilken kapitaltillväxt man förväntar sig. För att investerare ska kunna förlita sig på att prognoserna är välgrundade så krävs det att redovisningen ger den mest rättvisande bilden. Smith (2015, s. 25) förklarar att begreppet innebär, att redovisningen är skapad med användning av de spelregler som anses vara de allmänt accepterade.

3.2.1.3 Kreditgivare

Smith (2015, s.16) beskriver även kreditgivare som en viktig intressent av den externa redovisningen. Deras intresse av finansiell information ligger i att kunna bedöma ett företags

kreditrisk, vilken är beroende av den likviditet och soliditet som organisationen i fråga innehar. Kreditrisken är även beroende av organisationernas lönsamhetsutveckling på lång sikt. Risken är således kopplad till huruvida långgivaren kan förvänta sig att företaget klarar av att infria sina betalningsförpliktelser, vilka enligt Smith (2015, s. 26) är av "antingen-eller-karaktär". Denna karaktär handlar om att kreditgivarna klassificerar företaget efter huruvida det förväntas klara av amorteringarna och räntan, eller inte. Tagesson och Öhman (2010, s. 16) förklarar att kreditgivare även använder organisationers redovisning för att bedöma huruvida organisationen har säkerhet för lånet. Säkerhet för lånet innebär att kreditgivaren anser att organisationen innehar tillgångar vilka kreditgivarna kan använda som säkerhet ifall organisationen inte klarar av sina betalningsförpliktelser.

Vidare förklarar Smith (2015, s. 26) att kreditgivarna ser organisationer utifrån den mest pessimistiska synen, vilket innebär att sannolikheten att organisationen inte kommer klara av sina förpliktelser är av högre väsentlighet än andra scenarion. Även leverantörer och kunder har liknande intresse av den externa redovisningen. Deras intresse ligger i att bedöma huruvida företaget kan förväntas infria sina betalningsförpliktelser respektive leveransförpliktelser.

3.2.1.4 Staten

Staten har ett intresse av att få reda på den inkomstskatt som företaget ska betala in till Skatteverket, vilket grundar sig på organisationers redovisning (Smith 2015, s. 28). Tagesson och Öhman (2010, s. 17) anger att denna koppling, mellan redovisning och beskattning, skiljer sig mellan länder och att den till exempel är väldigt märkbar i Sverige.

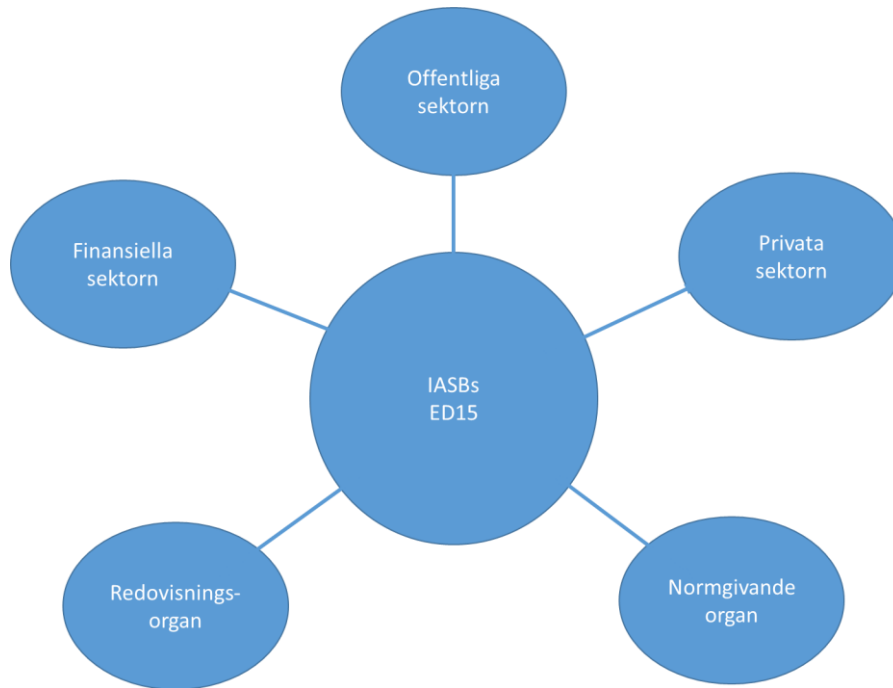
Smith (2015, s. 28) nämner att statliga organisationer, som till exempel skattemyndigheter, har ett intresse av den externa redovisningen. Intresset grundas i deras uppgift att bedöma om redovisningen har gjorts utifrån god redovisningssed samt för att kunna göra en korrekt kartläggning av organisationers ekonomi. Staten genomför också en kartläggning av organisationernas ekonomi, för att kunna skapa nationalräkenskaper, vilka är grundande på information från de finansiella rapporterna. Därmed har staten ett intresse av den externa redovisningen, och redovisningens relevans ur ett makroekonomiskt perspektiv (Smith 2015, s. 28). Tagesson och Öhman (2010, s. 17) nämner vidare att organisationer kan erbjudas infrastruktur samt ge olika sorters bidrag och stöd ifrån statlig organ.

3.2.1.5 Rådgivare

Tagesson och Öhman (2010, s. 17) förklarar att en annan intressent är rådgivare. De organisationer som ingår i denna kategori är organisationer som ger råd till andra intressenter. Vidare beskriver författarna att man förvänta sig att dessa organisationer har expertkunskap inom sitt område. På grund av detta anser Tagesson och Öhman (2010, s. 17) att de rådgivare kan tolka samt förstå information annorlunda gentemot de övriga intressenterna.

3.3 Modifierad intressentmodell

Med intressentmodellen som grund har vi delat in intressenterna i olika kategorier. Indelningen har gjorts efter en genomgång av datamaterialet, där indelning har gjorts efter respondenternas specifika intresse av föreställningsramen.



Figur 2. Modifierad intressentmodell

I enlighet med figur 2 ovan kommer de inkomna ”comment letters” delas in i fem kategorier. Dessa kategorier kommer att benämnas enligt följande: *finansiella sektorn*, *offentliga sektorn*, *privata sektorn*, *redovisningsorgan* samt *normgivande organ*.

3.3.1 Finansiella sektorn

Den finansiella sektorn innefattar organisationer som är direkt kopplade till den finansiella marknaden. Kategorin innefattar de företag som är kopplade till sparande och finansiering, samt hanterar risker på den finansiella marknaden. I kategorin har vi sedermera valt att dela in respondenterna i tre intressentgrupper för att urskilda eventuella skillnader däremellan. Dessa intressentgrupper är *banker*, *försäkringsbolag* och *investorerare*.

3.3.2 Offentliga sektorn

De organisationer som hamnar under denna kategori är de som verkar under staten eller som har utbildning som fokus. Dessa organisationer drivs inte med vinstdrivande intresse. Då vi finner att de organisationer som hamnat under denna rubrik är av skilda karaktärer så kommer dessa att delas in i två intressentgrupper. Dessa intressentkategorier är *myndigheter* och *universitet*.

3.3.3 Privata sektorn

Till den privata sektorn har vi hänfört de organisationer som styrs av privata aktörer samt drivs efter ett vinstintresse. Nästan en tredjedel av ”comment letter” som matchade detta kriterium, kom från företag kopplade till energibranschen, varefter dessa företag hamnar i en separat intressentkategori. De övriga företagen som härrör utifrån vitt skilda branscher placerades i en intressentkategori vid namn *företag*. Den privata sektorn kommer därför att delas in i två stycken intressentkategorier vilka benämns *energiorganisationer* samt *företag*.

3.3.4 Redovisningsorgan

I denna kategori hamnar de organisationer som innehar en direkt koppling till redovisning, det vill säga de som har redovisning och revision som huvudområde samt ger råd kring ämnet. Kategorin innefattar både branschorganisationer inom redovisning och *revision* (hädanefter *branschorganisationer*) samt *revisionsbolag*. De intressenter som hamnar under kategorin branschorganisationer är organisationer som representerar sina medlemmar samt påverkar tillämpningen av rådande standarder, genom att utbilda samt informera sina medlemmar om dessa. Revisionsbolag är sådana organisationer som driver en redovisnings- och/eller revisionsverksamhet. Detta innebär att de arbetar löpande med klienter, för vilka de genomför revisioner samt erbjuder råd och vägledning kring redovisning. Detta är då organisationer som fortlöpande håller sig uppdaterade kring regelverken för att kunna tillämpa de korrekt enligt rådande lagstiftning.

3.3.5 Normgivande organ

Sista intressentkategorin benämns normgivande organ. Normgivande organ med underkategorin *normgivare inom redovisning och revision*. Dessa organisationer verkar för att skapa standarder för att utveckla redovisningen.

3.4 Kulturdimensioner

Kultur har enligt Grays (1988, s. 4) hänvisning till Hofstedes definition från 1980 definierats som ”The collective programming of the mind which distinguishes the members of one human group from another”. Författaren delade upp ordet kultur i två delar där huvudinriktningen av kulturbegreppet kretsar kring samhället eller hela nationen. Resterande delar, som en del av en organisation, familj eller yrke fick definitionen subkultur (Gray 1988, s. 4). Författaren förde sedan ett deduktivt resonemang om att det vore troligt att det råder en stark korrelation mellan redovisningens mönster internationellt och kulturens specifika mönster (Gray 1988, s. 4). Detta deduktiva resonemang är i linje med författaren Zarzeski (1996, s. 21) som anser att det föreligger ett samband mellan en kulturs utveckling och den stimulans som råder från deras miljö. Sedermera gjorde även Chan, Lin och Mo (2003, s. 282) en empirisk studie som påtalade att det förekommer ett samband mellan olika kulturer och mängden redovisningsproblem. Gray (1988, s. 7) byggde en modell som påvisar flertalet faktorer som påverkar den kulturella miljön och de sociala värdena.

De sociala värdena bygger först och främst på ekologiska faktorer som har påverkats av influenser från externa riktningar som exempelvis investeringar, erövringar, handel och naturens krafter. Det föreligger dock konsekvenser kopplat till de sociala värdena vilka är av institutionell karaktär. De institutionella konsekvenserna är kopplat till legala system, kapitalmarknaderna, utbildning, religion samt företagsamhet. Dessa konsekvenser skapar senare en förstärkning av de ekologiska influenserna och de sociala värdena Gray (1988, s. 7).

Författaren Hofstede (2001) genomförde en empirisk studie år 1980 som ledde fram till en slutsats om att det förekom fyra kulturella dimensioner. Enligt Hofstede, Minkov och Nordfeldt (2011, s. 53) definieras en kulturell dimension som ”en aspekt av en kultur som kan mätas i förhållande till andra kulturer”. Genom en översättning till svensk terminologi erhöll dimensionerna följande beteckningar (Hofstede et al. 2011, s. 53)

- Maktdistans
- Kollektivism kontra individualism
- Femininitet kontra maskulinitet
- Osäkerhetsundvikande

Maktdistans är en dimension som definieras som ”den utsträckning i vilken de mindre inflytelserika medlemmarna av organisationer och institutioner i ett land förväntar sig och accepterar att makten är ojämnt fördelad” (Hofstede & Bond 1984, s. 419; Hofstede et al. 2011, s. 84). Råder det en hög maktdistans så innebär det således att de underställda är beroende av sina högre chefer, medan om maktdistansen är liten så råder ett motsatt förhållande.

Kollektivism kontra individualism är en dimension som enligt Hofstede och Bond (1984, s. 419) samt Hofstede et al. (2011, s. 119) borde ses som motpoler. I samhällen som kännetecknas av en hög grad av individualism leder det till en förväntan om att individiden bör ta hand om sig själv och sina närmsta (Hofstede & Bond 1984, s. 419; Hofstede et al. 2011, s. 119). Medan ett samhälle som kännetecknas av en hög grad av kollektivism kännetecknas av en stark sammanhållning som man integreras efter, i utbyte mot en ömsesidig lojalitet.

Dimensionen femininitet kontra maskulinitet borde ses som motpoler. Hofstede et al, 2011, s. 176) anförde att det råder en tydlig skillnad mellan könsrollerna inom de samhällen som innehar en hög grad av maskulinitet. Skillnaden innebär att män försöker hävda sig och fokusera på materiell framgång medan kvinnor är mer tillbakadragande samt ömsinta. Kvinnorna sätter även mer fokus på livskvalitet. (Hofstede och Bond 1984, s. 420; Hofstede et al, 2011, s. 176).

Den sista kulturella dimensionen är osäkerhetsundvikande. Denna dimension kantraras av uttryck som nervositet, behov av förutsägbarhet och stress inför det okända (Hofstede et al. 2011, s. 239). Dimensionen definieras som ”Den utsträckning som människorna i en kultur känner sig hotade av tvetydliga eller okända situationer” (Hofstede & Bond 1984, s. 419; Hofstede et al. 2011, s. 239)

3.5 Grays kulturhypoteser

Med Hofstedes fyra kulturdimensioner som bas, antydde Gray (1988, s. 5) att det förekom redovisningsvärderingar och attityder som kunde påvisa skillnader i hur redovisningen skildras utifrån en internationell kontext. Dessa redovisningsvärderingar och attityder påverkar i sin tur redovisningssystemen i grunden. Ur detta deduktiva resonemang skapade Gray ett ramverk som gjorde det möjligt att analysera redovisningssystemens utveckling genom att peka på redovisarens värderingar, som i sin tur påstås grundas ifrån de sociala värderingarna (Zarzeski 1996, s. 21). Ramverket består enligt Gray (1988, s. 8) samt Zarzeski (1996, s. 21) av följande redovisningsvärderingar:

- Professionalism kontra Lagstadgad kontroll
- Enhetlighet kontra Flexibilitet
- Konservatism kontra Optimism
- Hemlighet kontra Transparens

Redovisningsvärderingen professionalism kontra lagstadgad kontroll handlar om olika inriktningar som råder för redovisaren. Förekommer det en hög grad av professionalism så leder det till att redovisaren har en möjlighet att använda sin professionella förmåga fullt ut. I motsats till detta är om det råder en lagstadgad kontroll som bygger på föreskrivna regler vilket reglerar redovisaren (Borker 2012, s. 6; Gray 1988, s. 8).

Sedermåra påverkar även enhetligheten och flexibiliteten redovisarens arbete. Förekommer det en hög grad av enhetlighet i redovisningen så innebär det att regelverken är harmoniserade bland företag och över tid. I motsats till detta är om det råder en hög grad av flexibilitet som innebär att reglerna anpassas till den upplevda situationen och bland individuella företag.

Konservatism kontra optimism innebär olika inriktningar på redovisning. Råder det en hög grad av konservatism så förespråkas det en mer tillbakadragande och försiktig inriktning, vilket är i motsats till optimism som föranleder en mer optimistisk och risktagande synsätt (Borker 2012, s. 6; Gray 1988, s. 8).

Hemlighet kontra transparens refererar till en inriktning där den förstnämnda skapar en konfidentiell inställning till att tillhandahålla information till tredje man vilket är i motsats till transparens som skapar en mer öppen inriktning till att sprida information till tredje man. (Borker 2012, s. 6; Gray 1988, s. 8). Ur dessa redovisningsvärden så förde Gray (1988, ss. 8-11) ett deduktivt resonemang som instiftar att det förekommer en interaktion mellan Hofstedes fyra dimensioner och Grays fyra redovisningsvärden, vilket sedermera mynnade ut i fyra stycken hypoteser.

H₁= ”Ju högre form i termer av individualism och lägre i termer av osäkerhetsundvikande och maktdistans desto mer troligt är det med en högre grad av *professionalism*”.

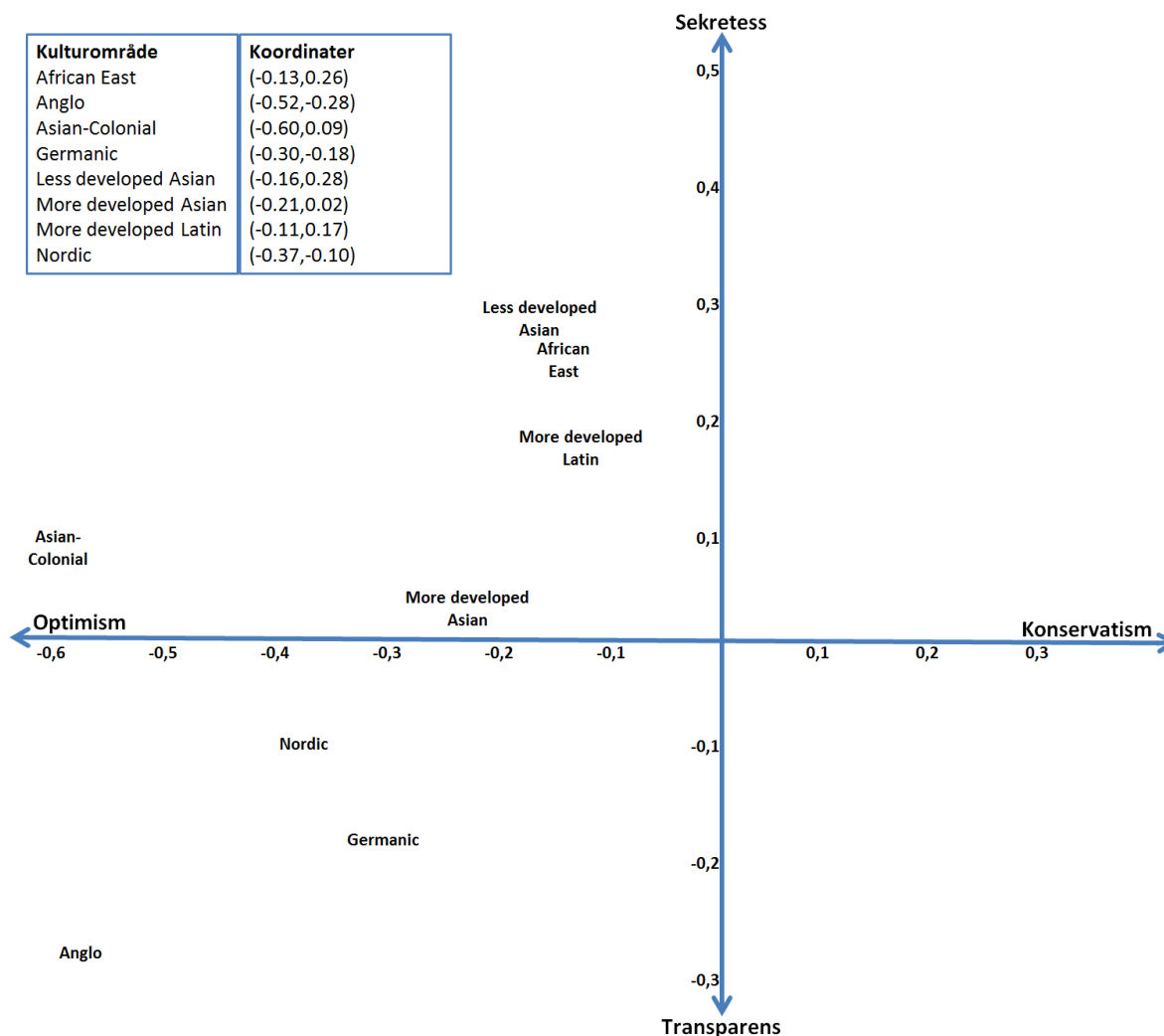
H₂= ”Ju högre form i termer av osäkerhetsundvikande och maktdistans och lägre i termer av individualism desto mer troligt är det med en högre grad av *enhetlighet*”.

H₃= ”Ju högre form i termer av osäkerhetsundvikande och lägre i termer av individualism och maskulinitet desto mer troligt är det med en högre grad av *konservatism*”.

H₄= ”Ju högre form i termer av osäkerhetsundvikande och maktdistans lägre i termer av individualism och maskulinitet desto mer troligt är det med en högre grad av *hemlighet*”.

3.6 Modifierad kulturområdesmodell

Nedan visas en modifierad kulturområdesindelning av Hofstedes kulturindelning (se bilaga 2), med index från författarens bok publicerad år 2010 (Hofstede et al. 2010, ss. 57-59, 95-97, 141-143, 192-194) samt egna kvotberäkningar. Beräkningarna (se bilaga 3) har genomförts utifrån tolkning av Grays (1988, ss. 10-11) hypoteser.



Figur 3. Modifierad kulturområdesmodell

Figur 3, ovan, påvisar att majoriteten av kulturerna drar sig mot optimism, i en varierande grad. En större variation går att finna i kontrasten transparens mot sekretess.

3.7 Predictive ability criterion

Beaver, Kennelly och Voss (1968, s. 675) anser att det föreligger ett intresse från tredje man att kunna förutspå investeringens framtid. De för ett resonemang att den värderingsmetod som har den bästa förmågan att förutspå händelser i framtiden, i kombination till en given händelse, bör då vara den bästa metoden för det syftet. Ur ett intressentperspektiv torde det då vara intressant att kunna analysera och skapa profetior om den ekonomiska framtiden.

Ett kriterium till detta är "predictive ability criterion" som förespråkar att ju lägre felmarginalen är desto mer meningsfull är data för tredje man (Ashton 1974, s. 720; Beaver, Kennelly & Voss 1968, s. 676; Libby 1975, s. 475; Revsine 1971, s. 481).

Kriteriesynsättet, "predictive ability criterion", innebär då att om det förekommer aspekter som är svåra att förutse så torde det innebära att felmarginalen ökar. Ett beslut kan inte göras utan att rent implicit göra en förutsägelse av hur slutresultatet blir, vilket gör det intressant utifrån ett intressentperspektiv (Ashton 1974, s. 720; Beaver, Kennelly & Voss 1968, s. 680). Ashton (1975, s. 710) ansåg att den mänskliga förmågan att avgöra framtida beslut var begränsad och därför förespråkade han att generella modeller borde användas för att förbättra precisionen. Precisionen är nämligen en nödvändig del av "predictive ability criterion", då det avgör vilket beslut som sedan tas av intressenter (Ashton 1974, s. 720).

3.8 Ambiguity aversion

Aversion handlar om en motvilja mot en viss företeelse. Om man slår ihop detta med det svenska ordet för ambiguity, mångtydig, och sätter det i detta sammanhang, så handlar ambiguity aversion om en motvilja mot osäker, mångtydig information. Nelson och Kinney (1997, s. 258) förklarar att det föreligger ett gap mellan olika förväntningar. Revisorn och andra intressenter har olika tolkningar av osäkerhetsfaktorn vilket har lett fram till två olika antaganden inom psykologi. Det första antagandet innebär att om det föreligger en låg risk för en framtida förlust som är grundat på osäkerhet, så kommer människor att agera konservativt. Att agera konservativt innebär att man betraktar osäkerhetsrisken högre än vad den egentligen är. Det andra antagandet står i kontrast till ovan, då det innebär att om det föreligger det en hög risk för en framtida förlust som är grundat på osäkerhet, så kommer människor inte agera konservativt genom att beakta osäkerhetsrisken lägre än vad den egentligen är (Nelson och Kinney 1997, s. 258).

I Epstein och Schneider (2008, s. 197) text förklarar författarna bland annat hur investerare hanterar osäkerhet i information. Osäker information har enligt Epstein och Schneider (2008, s. 198) två primära effekter. Den första effekten beskriver hur agenter kommer att reagera när de mottar osäker information. En effekt av tvetydigheten leder till en asymmetrisk reaktion, vilket innebär att negativa nyheter påverkar ens handlingar mer än om de vore positiva.

Epstein och Schneider (2008, s. 204) presenterar även en modell för hur signaler ska tolkas av agenter vid till exempel värdering av tillgångar. Denna modell innebär att om nyheten beaktas som en god nyhet så kommer agenten att beakta signalen som svårtydlig. I kontrast till signaler om goda nyheter så beaktas dåliga nyheter som mer pålitliga. Detta leder sedermera till att dåliga nyheter påverkar handlingar mer än goda nyheter vid prissättning av tillgångar. Vidare förklarar Epstein och Schneider (2008, s. 210) hur till exempel tillgångar påverkas av att information ses som osäker. Författarna förklarar att om en tillgång bedöms bli svårare att tolka i framtiden så kommer detta sedermera att leda till att tillgången redan idag blir mindre attraktiv och därmed billigare.

Den andra effekten av osäker information inträffar innan dess att signalen kommit upp till ytan och berör kvaliteten på information. Effekten innebär enligt Epstein och Schneider (2008, s. 198) att agenter som förutspått låg informationskvalitet inte kommer vilja konsumera hos de berörda parterna. Epstein och Schneider (2008, s. 197) anser att det föreligger en svårighet med att bedöma samt förutspå kvalitet.

Svårigheten grundas i att deltagarna i den finansiella marknaden blir exponerade för ett stort antal signaler och nyheter varje dag och därmed är det svårt att skilja de tillförlitliga och relevanta från de av motsatt karaktär. Det blir enklare för en investerare att bedöma signaler när denna har samlat på sig en del erfarenheter i ämnet men det kan ändå kvarstå situationer då det finns svårigheter med att bedöma kvalitet (Epstein & Schneider 2008, s. 197). Huvuddraget i Epstein och Schneiders (2008, s. 197) text är att när det finns svårigheter med att bedöma kvalitén så behandlar investerare dessa signaler som osäkra.

Författaren Bigus (2012, s. 24) skriver om denna osäkerhet utifrån revisorns perspektiv. Denna osäkerhet delades in i två olika intressentgrupper grundat på sannolikhet (Bigus 2012, s. 24). Den första kategorin kretsar kring revisorns förmåga att upptäcka fel i de finansiella ställningstagandena och den andra handlar om ifall en domstol kan beteckna revisorns agerande som oaktsamt. Osäkerheten som sådan mynnar sedan ut i två olika innebörder för revisorns handlande vilka är pessimism och sannolikhetsbaserad okänslighet. Innehar revisorn en pessimistisk inställning så innebär det att personen baserar sina handlingar utifrån en överskattning av själva sannolikheten att bli dömd för oaktsamhet. Revisorn räknar med att det värsta utfallet kommer att inträffa, vilket innebär att revisorn måste betala skadeersättning till tredje man (Bigus 2012, s. 24). Författaren för vidare ett resonemang att sannolikhetsbaserad okänslighet grundar sig i att revisorn anser att skadan redan har skett oavsett vilken nivå av noggrannhet som nyttjats. Dessa två motsatser kretsar kring den upplevda marginalnyttan att utföra en viss bedömning av osäkerhetskaraktär. Den pessimistiska inställningen innebär att revisorn får en förstärkt motivation att redovisa korrekt medan sannolikhetsbaserad okänslighet sänker deras initiativ på grund av en marginalnytta som upplevs som mindre (Bigus 2012, s. 24).

I praktiken är den exakta sannolikheten för revisorn sällan känd och därför förekommer det en oro kring sannolikhetsbedömningar (Bigus 2012, s. 28; Nelson & Kinney 1997, s. 257). Revisorns förmåga att genomföra korrekta bedömningar och därefter ta bra beslut, baserade på sannolikheter, förbättras sedermera i takt med ökad erfarenhet av antalet gjorda fel (Nelson, Libby & Bonner 1995, s. 32). Författarna Bonner, Libby och Nelson (1996, s. 224) anser dock att även om kunskapen gällande sannolikhetsbedömningar från tidigare erfarenheter finns i revisorns minne så leder det inte per automatik till att vara avgörande för beslut. Författarna Bigus (2012, s. 24) samt Nelson och Kinney (1997, s. 260) för ett deduktivt resonemang om att det råder en korrelation mellan storleken av den materiella förlusten från företagets sida och revisorns ansvar kopplat till skadan på grund av oaktsamhet. Revisorns förhållande till klientens förtroende kretsar kring mängden fel som bör rapporteras i de finansiella rapporterna, det sker en avvägning mellan vad som anses vara väsentligt respektive oväsentligt. Avvägningen görs bland annat med hänsyn till stämningshotet från tredje man (Nelson & Kinney 1997, s. 259). Förekommer det en låg summa pengar som revisorn ska betalas ut så tenderar den pessimistiska revisorn att sköta sitt arbete med mindre försiktighet än om summan och risken att åka fast vore högre (Bigus 2012, s. 24). För en revisor som har en sannolikhetsbaserad okänslighet så tenderar låga utbetalningskrav att vara fruktlösa (Bigus 2012, s. 24).

4 Empiri

4.1 Indelning av ”comment letters” utifrån modifierad intressentmodell

Empirin kommer i enlighet med vår modifierade intressentmodell att delas in i fem intressentkategorier med totalt tio intressentgrupper (för indelning av respondenter se bilaga 1). Totalt har vi 92 respondenter som fördelats efter de tio intressentgrupperna.

Intressenter	Antal respondenter
Finansiella sektorn	15
Banker	9
Försäkringsbolag	3
Investerare	3
Offentliga sektorn	12
Myndigheter	4
Universitet	8
Privata Sektorn	18
Energiorganisationer	5
Företag	13
Redovisningsorgan	30
Branschorganisationer inom redovisning och revision	23
Revisionsbolag	7
Normgivande organ	17
Normgivare inom redovisning och revision	17
Totalt	92

Tabell 1. Fördelning av intressenter utifrån modifierad intressentmodell

I tabell 1, ovan, visas fördelningen av intressenterna utifrån studiens modifierade intressentmodell. Det går att urskilja att redovisningsorganen är den intressentkategori som innehar flest respondenter. Antalet intressenter i varje huvudkategori är relativt jämt fördelat, med ett genomsnitt på cirka 15 respondenter, exklusive redovisningsorgan.

4.2 Indelning av ”comment letters” utifrån Hofstedes kulturområden

I enlighet med studiens urvalsprocess kommer endast de ”comment letters” som kunde hänföras till ett av Hofstedes kulturområden att beaktas i studien. De 92 ”comment letters” som erhöles efter urval kommer således att fördelas på åtta kulturområden. Dessa kulturområdena är African East, Anglo, Asian Colonial, Germanic, Less developed Asian, More developed Asian, More developed Latin och Nordic.

Kulturområden	Antal respondenter
African East	4
Anglo	46
Asian Colonial	4
Germanic	13
Less developed Asian	6
More developed Asian	2
More developed Latin	12
Nordic	5
Totalt	92

Tabell 2. Fördelning av intressenter utifrån Hofstedes kulturområden

I tabell 2 ovan illustreras fördelningen av ”comment letters” utifrån åtta kulturområden. Det framgår att majoriteten är hänförliga till kulturområdet Anglo, vilket i sin tur påverkar fördelningen av respondenternas åsikter

4.3 Tillgångsdefinitionen i sin helhet

IASBs revidering av föreställningsramen, från år 2010, har lett fram till en omformulering av den nuvarande tillgångsdefinitionen. Omformuleringen innebär att vissa kriterier har tagits bort från definitionen och andra delar har lagts till. Nedan visas en tabell (tabell 3) över hur den nuvarande och den förslagna tillgångsdefinitionen är formulerad.

	Befintlig definition år 2010	Föreslagen definition år 2015
Område	<i>IASBs föreställningsram 2010 p. 49</i>	<i>IASBs föreställningsram 2015, p. 4.4</i>
Tillgång	”En resurs över vilken företaget har det bestämmande inflytandet till följd av inträffade händelser och som förväntas innebära ekonomiska fördelar för företaget i framtiden”.	En nuvarande ekonomisk resurs som kontrolleras av enheten utifrån resultatet av tidigare händelser
Ekonomisk resurs	{Befintlig definition förekommer ej}	En rättighet som innehar potentialen att producera ekonomiska fördelar

Tabell 3. Föreslagen tillgångsdefinition i ED 2015

I tabell 3 framgår det att IASB vill ta bort kriterierna ”förväntas innebära ekonomiska fördelar”. Detta innebär att sannolikhetskriteriet i sin nuvarande form exkluderas i den reviderade tillgångsdefinitionen. En ytterligare förändring i revidering är IASBs förslag att inkludera en definition av kriteriet ”ekonomisk resurs”.

För att en tillgång ska uppnå kriterierna för att klassificeras som en tillgång så ska den, enligt den förslagna tillgångsdefinitionen, inneha potential att producera ekonomiska fördelar (IASB 2015, p. 4.4). Därmed har fokus flyttats från det fysiska objektet i fråga till mer renodlade bedömningar gällande rättigheter.

4.3.1 Intressenternas attityder avseende tillgångsdefinitionen i sin helhet

I tabell 4 nedan illustreras hur många från varje intressentkategori som delar IASBs uppfattning angående revideringen av tillgångsdefinitionen i sin helhet. Den andel som delar IASBs åsikter är de respondenter som inte motsätter sig någon av de sex delarna av tillgångsdefinitionen.

Tillgångsdefinitionen ED 2015	Delar uppfattning		Delar inte uppfattning	
	Antal	Procent	Antal	Procent
Finansiella sektorn	3	20%	12	80%
Banker	2	22%	7	78%
Försäkringsbolag	0	0%	3	100%
Investerare	1	33%	2	67%
Offentliga sektorn	3	25%	9	75%
Myndigheter	2	50%	2	50%
Universitet	1	14%	7	86%
Privata Sektorn	3	17%	15	83%
Energiorganisationer	0	0%	5	100%
Företag	3	23%	10	77%
Redovisningsorgan	18	60%	12	40%
Branschorganisationer inom redovisning och revision	17	74%	6	26%
Revisionsbolag	1	14%	6	86%
Normgivande organ	6	35%	11	65%
Normgivare inom redovisning och revision	6	35%	11	65%
Totalt	33	36%	59	64%

Tabell 4. Intressenternas attityder avseende tillgångsdefinitionen

Tabell 4 visar att en majoritet av respondenterna inte samstämmer med revideringen i sin helhet. Den visade på att 59 av de 92 (64 %) respondenterna delar inte IASBs åsikter. Detta innebär således att en minoritet, av 33 (36 %) respondenter, delar IASBs uppfattning. I tabellen kan man även utläsa att fördelningen skiljer sig mellan intressentkategorier samt mellan intressentgrupperna.

4.3.1.1 Finansiella sektorn

Inom den finansiella sektorn innehar en majoritet av respondenterna en negativ attityd gentemot tillgångsdefinitionen i sin helhet, då 12 av de 15 (80 %) inte delar IASBs uppfattning. Fördelningen ter sig enligt följande att två av nio (78 %) banker, tre av tre (100 %) försäkringsbolag samt två av tre (67 %) investerare inte delar IASBs åsikter gällande den reviderade tillgångsdefinitionen i sin helhet.

4.3.1.2 Offentliga sektorn

Den offentliga sektorn är den intressentkategori där störst andel inte delar IASBs uppfattning angående tillgångsdefinitionen i sin helhet. Inom denna kategori motsätter sig nio av de tolv (75 %) respondenterna IASBs uppfattning. Fördelningen ter sig som sådan att två av de fyra (50 %) responderande myndigheterna och sju av de åtta (86 %) responderande universiteten inte delar IASBs åsikter.

4.3.1.3 Privata sektorn

Inom den privata sektorn ställer sig en majoritet mot definitionen. Av de 18 respondenterna innehar 15 (83 %) respondenter en negativ attityd gentemot revideringen i sin helhet. I tabell 4 går det att urskilja en att det förekommer en differens i fördelningen. Samtliga inom intressentkategorin energiorganisationer (5 av 5) motsätter sig IASBs åsikter, vilket inte kan urskiljas inom kategorin företag I kategorin företag är det således 10 av de 13 (77 %) respondenterna som inte delar IASBs uppfattning,

4.3.1.4 Redovisningsorgan

Redovisningsorgan är den enda intressentkategori där majoriteten av respondenterna delar IASBs uppfattning. Sex av sju (86 %) revisionsbolag mot 6 av 17 (26 %) branschorganisationer delar inte IASBs uppfattning, angående samtliga delar av definitionen.

4.3.1.5 Normgivande organ

En majoritet, på cirka två tredjedelar, av de normgivande organen motsätter sig IASBs förslagna tillgångsdefinition. Fördelningen ter sig som sådan att, 11 av de 17 (65 %) responderande normgivarna motsätter sig någon eller några delar av tillgångsdefinitionen.

4.3.2 Kulturområdenas attityder avseende tillgångsdefinitionen i sin helhet

I tabellen nedan, (tabell 5) illustrerar hur många från varje kulturområde som delar IASBs uppfattning eller inte, angående tillgångsdefinitionen i sin helhet. Den andel som delar IASBs uppfattning är de respondenter som inte motsätter sig någon av de sex delarna av tillgångsdefinitionen.

Tillgångsdefinitionen ED 2015	Delar uppfattning		Delar inte uppfattning	
	Antal	Procent	Antal	Procent
African East	2	50%	2	50%
Anglo	12	26%	34	74%
Asian Colonial	2	50%	2	50%
Germanic	3	23%	10	77%
Less developed Asian	6	100%	0	0%
More developed Asian	1	50%	1	50%
More developed Latin	4	33%	8	67%
Nordic	3	60%	2	40%
Totalt	33	36%	59	64%

Tabell 5. Kulturområdenas attityder avseende tillgångsdefinitionen

Inom kulturområdena Anglo, Germanic och More developed Latin förekommer det en majoritet som motsätter sig IASBs revidering. Den största kritiken, sett till antal respondenter, kommer från kulturområdet Anglo, där 34 av 46 respondenter inte delar IASBs uppfattning. Procentuellt sätt finns dock den största motsättningen inom kulturområdet Germanic, där 77 procent inte är för den reviderade tillgångsdefinitionen i sin helhet.

I kontrast till kulturområdena ovan så delar en majoritet av respondenterna inom kulturområdena Less developed Asian och Nordic IASBs förslag. Det kulturområde där störst andel är för revideringen i sin helhet är Less developed Asian, då samtliga respondenter samstämmer med IASBs förslag. De resterande tre kulturområdena, African East, Asian Colonial och More developed Asian, innehar en jämn fördelning, då hälften av respondenterna delade IASBs uppfattning och vice versa.

4.4 Tillgångsdefinitionens indelning

För att få så stor förståelse som möjligt angående intressenternas attityder har vi valt att dela in revideringen av tillgångsdefinitionen i sex delar. Detta för att se vilken del av revideringen som erhållit mest debatt från respondenterna.

Indelningen av definitionen blir följande:

1. Borttagning av sannolikhetskriteriet
2. En nuvarande ekonomisk resurs
3. Kontrollerad av enheten
4. Utifrån resultatet av tidigare händelser
5. En ekonomisk resurs är en rättighet
6. Potentialen att producera ekonomiska fördelar

4.5 Borttagningen av sannolikhetskriteriet

Den befintliga tillgångsdefinitionen innehåller ett sannolikhetskriterium. Detta kriterium innehåller två delar. Det krävs att det är sannolikt att de framtida ekonomiska fördelarna kommer företaget tillgodo genom framtida kassaflöden samt att anskaffningsvärdet kan värderas på ett tillförlitligt sätt (IASB 2010 p 4.38; Johansson 2010, s. 436 Schuetze 1993, s. 67). Det rådande sannolikhetskriteriet som förekommer i ED 2010 togs upp till diskussion i DP från 2013. IASB (2013, p. 2.22c) förklarar att de kan vägleda i specifika fall om det förekommer osäkerheter som är signifikanta, på grund av exkluderingen av sannolikhetskriteriet. Detta för att de finansiella rapporterna ska bli så relevanta som möjligt. IASB anser dock att sådana osäkerhetsscenarion är väldigt ovanliga och därför är det onödigt att vidmakthålla kravet för enbart enskilda fall (IASB 2013, p 2.22a)

IASB grundar borttagningen av sannolikhetskriteriet på att en tillgång kan existera även om sannolikheten för ett inflöde är låg. Vidare förklarar IASB att en recognition av en tillgång med en låg sannolikhet ändå kan tillhandahålla relevant information. (IASB 2015, p. 5.17).

4.5.1 Intressenternas attityder avseende borttagning av sannolikhetskriteriet

Tabell 6 illustrerar att en majoritet på 80 procent delar IASBs uppfattning, att ta bort sannolikhetskriteriet från tillgångsdefinitionen. Detta innebär att 18 av de 92 (20 %) respondenterna vill ha kvar sannolikhetskriteriet i definitionen. Det innebär att en majoritet inom två av de tio intressentgrupperna vill ha kvar sannolikhetskriteriet.

Fråga 1. Removal of the probability criterion	Delar uppfattning		Delar inte uppfattning	
	Antal	Procent	Antal	Procent
Intressent				
Finansiella sektorn	9	60%	6	40%
Banker	3	33%	6	67%
Försäkringsbolag	3	100%	0	0%
Investerare	3	100%	0	0%
Offentliga sektorn	11	92%	1	8%
Myndigheter	3	75%	1	25%
Universitet	8	100%	0	0%
Privata Sektorn	11	61%	7	39%
Energiorganisationer	2	40%	3	60%
Företag	9	69%	4	31%
Redovisningsorgan	28	93%	2	7%
Branschorganisationer inom redovisning och revision	22	96%	1	4%
Revisionsbolag	6	86%	1	14%
Normgivande organ	15	88%	2	12%
Normgivare inom redovisning och revision	15	88%	2	12%
Totalt	74	80%	18	20%

Tabell 6. Intressenternas attityd avseende borttagning av sannolikhetskriteriet

4.5.1.1 Finansiella sektorn

Den finansiella sektorn förhöll sig överlag positiva mot en exkludering av sannolikhetskriteriet, då 60 procent delade IASBs uppfattning. Inom intressentgrupperna försäkringsbolag och investerare delar samtliga respondenter IASBs förslag att exkludera sannolikhetskriteriet. Detta innebär att samtliga respondenter från den finansiella sektorn som riktar kritik mot exkluderingen är hänfödda till intressentgruppen banker.

Från försäkringsorganisationerna såväl som hos investeringsorganisationerna förekommer det till skillnad från banksektorn en fullständig samstämmighet angående IASBs exkludering av sannolikhetskravet. Försäkringsorganisationen German Insurance Association (GDV) anser att revideringen medför en klarare och mer koncisa definition. International Association of Insurance Supervisors (IAIS) anser att borttagningen av sannolikhetskravet leder till att fler objekt kan recogniseras som en tillgång. IAIS påvisar bland annat att resurser så som försäkringskontrakt, optioner och avsättningar, som alla baseras på en låg sannolikhetsströskel, nu kan recogniseras som tillgångar. Även investeringsorganisationen, The Investment Association anser att den nya definitionen blir klarare och mer koncist och i med revideringen.

I kontrast till ovan riktar även respondenter från den finansiella sektorn en del kritik mot IASBs förslag att ta bort sannolikhetskriteriet från tillgångsdefinitionen. Kritiken från bankorganisationerna kretsade kring den negativa påverkan som exkluderingen kan ha på recognition. The Canadian Bankers Association (CBA) menar att revideringen leder till lägre recognitionskriterier, vilket kommer att leda till att fler tillgångar recogniseras, i kontrast till den nuvarande definitionen. CBAs argument stöds av organisationen Six Swiss Exchange Ltd, vilka anser att revideringen leder till en ökad recognition av resurser som riskerar att inte skapa ekonomiska fördelar i framtiden. Exkluderingen av sannolikhetskriteriet kommer enligt CBA leda till att immateriella tillgångar, som till exempel kundrelationer, kan tas upp i balansräkningen. Vidare nämner CBA att om hänsyn inte tas till resursens sannolikhetsgrad, vid recognitionstillfället, så ökar risken för att recognitionen av framtida tillgångar sker på olämpliga grunder.

International Organization of Securities Commission (IOSCO) reflekterar över huruvida definitionen kan tillämpas korrekt med nuvarande lagstiftning. Även French Banking Federation kopplar borttagningen av sannolikhetskriteriet till den nuvarande lagstiftningen. Organisationen anser att förslaget strider mot nuvarande bestämmelser, från IFRS, där exempelvis internt upparbetad goodwill inte får tas upp som en tillgång.

4.5.1.2 Offentliga sektorn

En klar majoritet av den offentliga sektorn delar IASBs uppfattning gällande exkluderingen av sannolikhetskriteriet. En av de fyra myndigheterna (25 %) innehar motsättningar mot exkluderingen. Den myndighet som riktar kritik är The Heads of Treasuries Accounting and Reporting Advisory Committee (HoTARAC). Myndigheten ställer sig frågande till huruvida det är relevant att recognisera tillgångar som innehar låga sannolikheter att skapa ett inflöde av ekonomiska fördelar. I kontrast till myndigheterna så föreligger det en total samstämmighet bland universiteten, då samtliga delar IASBs åsikter. Ett argument för exkluderingen presenteras av Vrije Universiteit Amsterdam. Detta universitet anser att revideringen kommer att leda till en tydligare bild eftersom fokus riktas mot tillgångarnas värde istället för deras förväntade värde.

4.5.1.3 Privata sektorn

Tabell 6 visar att en majoritet av respondenterna hänfödda till den privata sektorn delar IASBs uppfattning att exkludera sannolikhetskravet. Om man jämför de två intressentgrupperna, inom den privata sektorn, kan man se att fördelningen skiljer sig. En majoritet av de responderande företagen delar IASBs åsikt men förhållandet är det motsatta för energioorganisationerna

Av de fem energioorganisationerna så delar organisationerna Shell International Ltd och Repsol IASBs beslut att exkludera sannolikhetskriteriet, från tillgångsdefinitionen. Repsol anser dock att sannolikhetskriteriet bör förläggas till recognitionsdelen. I kontrast till Shell International Ltd. och Repsol så motsätter sig tre av de fem (60 %) energioorganisationerna exkluderingen. BP p.l.c. anser överlag att revideringen leder till en bredare definition. Detta kommer enligt Edison Electric Institute (EEI) och American Gas Association (AGA) leda till att informationen blir mindre relevant på grund av mindre förutsägelsebara kassaflöden. Organisationer menar att förutsägelsebarhet är en viktig faktor för att kunna tillhandahålla relevant information.

I intressentgruppen företag delar 9 av de 13 (69 %) IASBs uppfattning att ta bort sannolikhetskriteriet. Accounting and Financial Reporting Daimler Group stödjer exkluderingen då de anser att det inte krävs en nedre sannolikhetsströskel för att en kunna klassificera en tillgång. Detta motsätter sig dock ett antal organisationer, som till exempel Siemens AG och Volkswagen AG. Dessa anser att revideringen kommer leda till att fler tillgångar kan recogniseras, i och med en bredare tillgångsdefinition. British American Tobacco (BAT) anser att revideringen medför en ökad möjlighet att kapitalisera tillgångar som är baserade på en låg sannolikheter, i balansräkningen. Volkswagen AG, anser att revideringen kommer att öka svårigheterna med att skilja på eventulltillgångar och eventullförpliktelser. Vissa av företag, däribland BAT, anser att sannolikhetskriteriet borde

flyttas till recognitionskriterierna, om det exkluderas i definitionen, för att på så vis minska osäkerheten.

Flertalet företag riktade även kritik mot att den nya definitionen minskar användbarheten samt relevansen för användarna. National Association of Water Companies (NAWC) menar att exkluderingen leder till att kassaflödena blir mer baserade på osäkerhet, vilket leder till att minskad relevans. Enligt Unilever p.l.c kommer detta minska användbarheten för tredje man. Företaget International Business Machines (IBM) anser att borttagningen av sannolikhetskriteriet kommer att medföra ett ökat antal osäkra redovisningsberäkningar, vilket strider mot US GAAP.

4.5.1.4 Redovisningsorgan

En övervägande majoritet av redovisningsorganen delar IASBs uppfattning att exkludera sannolikhetskriteriet, från tillgångsdefinitionen. Tabell 6 skildrar att 22 av de 23 (96 %) responderande branschorganisationerna samstämmer med IASB syn i frågan. En av dessa organisationer är Australasian Council of Auditors-General (ACAG). ACAG menar att exkluderingen påvisar att det inte behövs någon lägre sannolikhetströskel för när en tillgång ska existera. En annan branschorganisation som delar IASBs uppfattning är The Japanese Institute of Certified Public Accountants (JICPA). JICPA anser att borttagningen av sannolikhetskravet kommer att leda till att fler objekt med låg sannolikhet kan recogniseras som tillgångar, däribland långa optioner och pågående forskning och utveckling.

Det föreligger även bland revisionsbolagen en positiv fördelning angående IASBs förslag att exkludera sannolikhetskriteriet. Ett av de sju (14%) responderande revisionsbolagen, Mazar, motsätter sig förslaget, då de anser att IASB inte har gjort en tillräcklig utredning av vilka framtida effekter som förslaget kan skapa.

4.5.1.5 Normgivande organ

Inom intressentkategorin normgivande organ delar 15 av de 17 (88 %) respondenterna IASBs förslag att exkludera sannolikhetskriteriet från tillgångsdefinitionen. De två normgivarna som inte delar IASBs uppfattning att exkludera sannolikhetskriteriet är The Accounting Standards Board of Japan (ASBJ) och Norsk Regnskapsstiftelse [Norwegian Accounting Standards Board] (NASB). NASB motivering grundar sig i att revideringen leder till att andra delar av tillgångsdefinitionen blir mindre korrekta.

4.5.2 Kulturområdenas attityder avseende borttagning av sannolikhetskriteriet

Tabell 7 illustrerar kulturområdenas fördelning gällande IASBs förslag att exkludera sannolikhetskriteriet från tillgångsdefinitionen. En majoritet inom samtliga kulturområden delar IASBs uppfattning att ta bort sannolikhetskriteriet från tillgångsdefinitionen.

Samtliga respondenter inom tre av de åtta kulturområdena delar IASBs uppfattning att sannolikhetskriteriet borde exkluderas från tillgångsdefinitionen. Bland de återstående fem kulturområdena riktas främst kritik mot att IASB inte har genomfört en grundlig analys i förväg. I nedanstående stycke presenteras de kritiska åsikterna kring IASBs förslag att ta bort sannolikhetskriteriet från tillgångsdefinitionen.

Fråga 1. Removal of the probability criterion	Delar uppfattning		Delar inte uppfattning	
	Antal	Procent	Antal	Procent
Kulturområde				
African East	4	100%	0	0%
Anglo	35	76%	11	24%
Asian Colonial	4	100%	0	0%
Germanic	11	85%	2	15%
Less developed Asian	6	100%	0	0%
More developed Asian	1	50%	1	50%
More developed Latin	9	75%	3	25%
Nordic	4	80%	1	20%
Totalt	74	80%	18	20%

Tabell 7. Kulturområdenas attityder avseende borttagningen av sannolikhetskriteriet

Den kritik som respondenterna riktat mot IASBs förslag att ta bort sannolikhetskriteriet skiljer sig mellan olika kulturområden. Det förekommer även olika argument mellan respondenter i olika länder inom kulturområdena. Bland annat riktas kritik mot IASB i Nya Zeeland och USA, vilka tillhör kulturområdet Anglo, kritik med skilda argument. Nya Zeeland är det land där respondenter främst riktat kritik mot exkluderingen av sannolikhetskriteriet. De Nya Zeeländska respondenterna menar att definitionen blir för bred om sannolikhetskriteriet skulle exkluderas. En effekt av detta blir att fler tillgångar kommer att recogniseras på olämpliga grunder. Respondenter från USA riktas kritik mot att revideringen i detta avseende minskar relevansen av de finansiella rapporterna, på grund av minskad förutsägelsebarhet i kassaflödena. Vidare menar de att sannolikhetskravet åtminstone borde förläggas i recognitionsstadiet.

Respondenterna inom kulturområdena Germanic samt More developed Latin delar respondenterna i Nya Zeelands åsikt att definitionen blir bredare, i och med exkluderingen av sannolikhetskriteriet. Detta kommer att leda till att fler tillgångar recogniseras och en ökad svårighet att skilja mellan ”eventualförpliktelser och eventualtillgångar”. I sin tur kommer detta skapa mindre relevant och användbar information, för användarna. More developed Latin anser även att IASB inte har genomfört en tillräckligt omfattande analys för att kunna exkludera kriteriet.

4.6 En nuvarande ekonomisk resurs

En ekonomisk resurs måste enligt IASB vara baserad på nuvarande händelser. IASB anger, i sitt ED, att resursers möjlighet att tillhandahålla ekonomiska fördelar skall vara baserade på en nuvarande möjlighet (IASB 2015, p. 4.18).

4.6.1 Intressenternas attityder avseende en nuvarande ekonomisk resurs

Tabell 8 visar att en majoritet av respondenterna delar IASBs uppfattning att inkludera kriteriet ”nuvarande” i tillgångsdefinitionen. Bland normgivarna och redovisningsorganen anger samtliga respondenter att de delar IASBs åsikt. Inom de resterande tre intressentkategorierna så delar 87-89 procent av respondenterna IASBs uppfattning.

Fråga 2. A present economic resource	Delar uppfattning		Delar inte uppfattning	
	Antal	Procent	Antal	Procent
Intressent				
Finansiella sektorn	13	87%	2	13%
Banker	8	89%	1	11%
Försäkringsbolag	3	100%	0	0%
Investerare	2	67%	1	33%
Offentliga sektorn	12	100%	0	0%
Myndigheter	4	100%	0	0%
Universitet	8	100%	0	0%
Privata Sektorn	16	89%	2	11%
Energiorganisationer	4	80%	1	20%
Företag	12	92%	1	8%
Redovisningsorgan	26	87%	4	13%
Branschorganisationer inom redovisning och revision	21	91%	2	9%
Revisionsbolag	5	71%	2	29%
Normgivande organ	17	100%	0	0%
Normgivare inom redovisning och revision	17	100%	0	
Totalt	84	91%	8	9%

Tabell 8. Intressenternas attityder avseende en nuvarande ekonomisk resurs

4.6.1.1 Finansiella sektorn

En stor majoritet av respondenterna inom den finansiella sektorn delar IASBs uppfattning att en tillgång är en nuvarande ekonomisk resurs. Fördelningen ter sig enligt följande att, åtta av nio (89 %) banker, tre av tre (100%) försäkringsbolag och två av tre (67%) investerare delar IASBs uppfattning.

Ingen organisation inom den finansiella sektorn anger någon klagande motivering till varför de delar IASBs åsikt, oberoende av intressentgrupp. De organisationer som motsätter sig kriteriet ”nuvarande” grundar det främst på att de ser den, som överflödigt. Denna motivering delas av både bankorganisationen International Swaps and Derivatives Association (ISDA) och investeringsorganisationen UK Shareholder’s Association. UK Shareholder’s Association anser att kriteriet skapar en begränsning, då en tillgång existerar oberoende om den i nuläget kontrolleras eller inte.

4.6.1.2 Offentliga sektorn

Samtliga 12 (100 %) respondenter inom den offentliga sektorn, delade IASBs uppfattning och därmed råder det en total samstämmighet angående kriterierna ”En nuvarande ekonomisk resurs”. Ingen av organisationerna, inom intressentkategorin tillhandahöll någon motivering till varför de delar IASBs åsikt.

4.6.1.3 Privata sektorn

En klar majoritet av organisationerna som tillhör den privata sektorn delar IASBs uppfattning angående kriteriet, ”en nuvarande ekonomisk resurs”. Fyra av de fem (80%) responderande energiorganisationerna och 12 av de 13 (92%) responderande företagen påvisar en positiv attityd gentemot kriterierna. Energiorganisationen Shell International Ltd. samt företaget Color Accounting International var de enda organisationerna inom den privata sektorn som anger att de inte delar IASBs åsikt att inkludera kriteriet, ”en nuvarande”. Shell International

Ltd. ser kriteriet som onödig i definitionen och Color Accounting International vill hellre se en förenkling av definitionen i sin helhet.

4.6.1.4 Redovisningsorgan

Inom intressentkategorin redovisningsorgan, delar 21 av de 23 (91 %) responderande branschorganisationerna och fem av de sju (71%) responderande revisionsbolagen IASBs uppfattning, att tillgångsdefinitionen skall inkludera kriteriet, ”nuvarande”. De två branschorganisationerna som inte delar IASBs uppfattning angående kriteriet är, Institute of Certified Public Accountants of Kenya (ICPAK) och The South African Institute of Professional Accountants (SAIPA). Båda dessa organisationer anser att kriteriet är onödig och kan skapa en förvirring bland redovisare. Denna uppfattning delas även av revisionsbolaget PWC.

4.6.1.5 Normgivande organ

Bland de 17 normgivande organen råder det en total samstämmighet angående kriteriet, ”nuvarande”, då samtliga respondenter delar IASBs uppfattning. Kriteriet diskuteras inte speciellt omfattande i de ”comment letters” som är hänförliga till normgivarna men det föreligger ändå en positiv attityd i frågan.

4.6.2 Kulturområdenas attityder avseende en nuvarande ekonomisk resurs

Nedanstående tabell (tabell 9) visar hur respondenter i olika kulturerna ställer sig till IASBs uppfattning att inkludera kriterierna ”en nuvarande ekonomisk resurs” i tillgångsdefinitionen. Tabellen påvisar att en majoritet inom samtliga kulturer delar IASBs uppfattning.

Fråga 2. A present economic resource	Delar uppfattning		Delar inte uppfattning	
	Antal	Procent	Antal	Procent
Kulturområde				
African East	3	75%	1	25%
Anglo	39	85%	7	15%
Asian Colonial	4	100%	0	0%
Germanic	13	100%	0	0%
Less developed Asian	6	100%	0	0%
More developed Asian	2	100%	0	0%
More developed Latin	12	100%	0	0%
Nordic	5	100%	0	0%
Totalt	84	91%	8	9%

Tabell 9. Kulturområdenas attityder avseende en nuvarande ekonomisk resurs

Av de åtta kulturområden responderar endast två områdenas respondenter kritik mot IASBs vilja att inkludera kriteriet ”nuvarande”. De två kulturområden som riktar kritik mot termen är African East och Anglo. Den kritik som riktas skiljer sig mellan de två kulturområdena. En av de fyra respondenterna från kulturområdet African East kritiserar kriteriet på grund av att den kan skapa förvirring efter översättningar till andra språk. De respondenter som är hänförliga till kulturområdet Anglo anser istället att kriteriet borde utvecklas mera. Kulturområdet Anglo, anser att kriteriet är för komplex och att den inte stämmer överrens med verkligheten.

4.7 Kontrollerad av enheten

IASB menar att ordet kontroll innebär att det föreligger en länk mellan den ekonomiska resursen och enheten i fråga. Detta innebär att IASB anser att kriteriet, ”kontroll”, bidrar med hjälp vid bedömning samt identifiering av vilka ekonomiska resurser som borde beaktas (IASB 2015, p. 4.17). I grund och botten innebär kriteriet att de skall föreligga kontroll över resursen. IASB anger att de ekonomiska fördelarna som resursen producerar måste flöda in till den enhet som innehar kontroll över resursen (IASB 2015, p. 4.21).

4.7.1 Intressenternas attityder avseende kontroll

Tabellen nedan (tabell 10) visar hur stor andel som delar IASBs uppfattning att inkludera kriteriet, ”kontroll” i tillgångsdefinitionen. Det går att utläsa att en majoritet av respondenterna delar IASBs uppfattning samt att denna fördelning skiljer sig mellan de olika intressentgrupperna

Fråga 3. Controlled by the entity	Delar uppfattning		Delar inte uppfattning	
	Antal	Procent	Antal	Procent
Intressent				
Finansiella sektorn	13	87%	2	13%
Banker	9	100%	0	0%
Försäkringsbolag	1	33%	2	67%
Investerare	3	100%	0	0%
Offentliga sektorn	8	67%	4	33%
Myndigheter	4	100%	0	0%
Universitet	4	50%	4	50%
Privata Sektorn	16	89%	2	11%
Energiorganisationer	5	100%	0	0%
Företag	11	85%	2	15%
Redovisningsorgan	26	87%	4	13%
Branschorganisationer inom redovisning och revision	21	91%	2	9%
Revisionsbolag	5	71%	2	29%
Normgivande organ	15	88%	2	12%
Normgivare inom redovisning och revision	15	88%	2	12%
Totalt	78	85%	14	15%

Tabell 10. Intressenternas attityder avseende kontroll

4.7.1.1 Finansiella sektorn

Inom den finansiella sektorn delar en övervägande majoritet IASBs uppfattning att inkludera kriteriet ”kontroll” i tillgångsdefinitionen. Av de 15 responderna inom den finansiella sektorn så är det två (13 %) respondenter som inte delar IASBs uppfattning. De två respondenter som inte delar IASBs uppfattning hör till intressentgruppen försäkringsbolag.

De försäkringsbolag som inte delar IASBs uppfattning anser att kriteriet ”kontroll” inte borde förekomma i tillgångsdefinitionen. Försäkringsbolaget IAIS, anser att en rättighet, med nödvändighet, kräver kontroll och därmed borde kriteriet istället föreläggas i recognitionsdelen. Denna åsikt delas även av försäkringsbolaget GDV.

I kontrast till IASB (IASB 2015, p.4.37) anser GDV att en resurs borde innehålla ett krav på att vara identifierbar eller separerad från den övriga verksamheten för att den skall anses vara kontrollerad.

4.7.1.2 Offentliga sektorn

En övervägande andel av respondenterna inom den offentliga sektorn delar IASBs uppfattning i frågan, men fördelningen skiljer sig mellan intressentgrupperna. Samtliga av de responderande myndigheterna samt fyra av de åtta (50 %) responderande universiteten delar IASBs uppfattning, att inkludera kriteriet ”kontroll” i tillgångsdefinitionen. De myndigheter samt universitet som delar IASBs uppfattning, lämnar dock ingen klargörande motivering till sin åsikt.

De universitet som motsätter sig kriteriet grundar bland annat detta på att kriteriet, ”kontroll”, är svårapplicerad och svårtolkad. Kritiken skiljer sig dock mellan de olika universiteten. Swinbourne University of Technology riktar kritik mot punkt 4.21, i den reviderade föreställningsramen, som påvisar att de ekonomiska fördelarna måste flöda till den enhet som innehar kontrollen. Innebörden av punkten är, enligt deras syn, svårapplicerbar i den offentliga sektorn, då förmånstagaren och ägaren av fördelarna inte alltid är samma part. Ett exempel är att den offentliga sektorn tillhandahåller infrastruktur som allmänheten kan nyttja, detta innebär att allmänheten betraktas som förmånstagare av tillgången istället för staten, som äger tillgången.

Vrije Universiteit Amsterdam anser att kriteriet ”kontroll” blir oklart i relation till kriteriet ”en rättighet”. Denna åsikt grundar universitetet på att de ser ”en rättighet” som grundläggande. Därmed borde kriteriet ”kontroll” endast tillämpas när det förekommer en oklarhet huruvida man innehar en rättighet eller inte. Slutligen anser universitet University of Melbourne . Dept. Of Accounting att kriteriet inte borde vara inkluderad i definitionen, utan istället förflyttas till recognitionsdelen.

4.7.1.3 Privata sektorn

En övervägande majoritet av respondenterna från den privata sektorn delar IASBs uppfattning att inkludera kriteriet, ”kontroll”. Samtliga respondenter från den privata sektorns underkategori, energiorganisationer, delar IASBs uppfattning. Inom den andra underkategorin, företag, delar 11 av de 13 (85 %) respondenterna IASBs åsikt.

De två företagen som inte delar IASBs åsikter är, Financial Executives International (FEI) och Color Accounting International. Ingen av de två företagen ger dock någon motivering till varför de inte delar IASBs uppfattning.

4.7.1.4 Redovisningsorgan

Inom intressekategorin redovisningsorgan delar 26 av 30 (87 %) av respondenter IASBs uppfattning att inkludera kriteriet, ”kontroll”. Detta innebär att två (9 %) av de responderande branschorganisationerna och två (29 %) av de responderande revisionsbolagen inte delar IASBs åsikt. En av de branschorganisationer som inte vill inkludera kriteriet är Stevenson McGregor, då de anser att den borde flyttas till recognitionsdelen istället.

De revisionsbolag som riktar kritik mot kriteriet, ”kontroll” är Mazar och Ernst & Young Global Limited. De anser att IASB inte gjort tillräckligt med undersökningar kring kriteriets effekter. Ernst & Young Global Limited vill även se fler riktlinjer kring kriteriet, då det se ställer sig frågande till huruvida ett företag kan förhindra andra parter från att använda och dra fördel av en ekonomisk resurs. De reflekterar även hur kriteriet reglerar detta scenario.

4.7.1.5 Normgivande organ

En stor majoritet av de normgivande organen delar IASB uppfattning kriteriet ”kontroll”. 15 av de 17 (88%) respondenter delar IASBs åsikt, dock utan några klargörande motiveringar. Detta innebär att två (12 %) respondenter vill inkludera kriteriet, ”kontroll”, i tillgångsdefinitionen. De normgivare som inte delar IASBs uppfattning är Australian Accounting Standards Board (AASB) och New Zealand Accounting Standards Board (NZASB). AASB upplever ett gap huruvida gemensam kontroll över en ekonomisk resurs kan uppnå kriterierna för en tillgång. De efterlyser därmed fler riktlinjer över kriteriet ”kontroll”.

4.7.2 Kulturområdenas attityder avseende kontroll

Tabell 11 visar hur de olika kulturområdena ställer sig till IASBs uppfattning att inkludera kriteriet, ”kontroll”, i tillgångsdefinitionen. Tabellen påvisar att en majoritet av respondenterna inom samtliga kulturområden delar IASBs uppfattning.

Fråga 3. Controlled by the entity	Delar uppfattning		Delar inte uppfattning	
	Antal	Procent	Antal	Procent
African East	4	100%	0	0%
Anglo	36	78%	10	22%
Asian Colonial	4	100%	0	0%
Germanic	11	85%	2	15%
Less developed Asian	6	100%	0	0%
More developed Asian	2	100%	0	0%
More developed Latin	11	92%	1	8%
Nordic	4	80%	1	20%
Totalt	78	85%	14	15%

Tabell 11. Intressenternas attityder avseende kontroll

Samtliga respondenter inom fyra av de åtta kulturområdena delar IASBs uppfattning att inkludera kriteriet ”kontroll” i tillgångsdefinitionen. De fyra kulturområden som riktar kritik mot kriteriet är, Anglo, Germanic, More developed Latin samt Nordic. Den främsta kritiken mot kriteriet är att den är för vag och därmed efterfrågas fler riktlinjer kring kriteriet.

Det kulturområde där störst andel respondenter, inte delar IASBs uppfattning är Anglo. Respondenter från kulturområdet Anglo anser att det krävs fler riktlinjer kring kriteriet, ”kontroll”. Efterfrågan grundas på att kriteriet, ”kontroll”, är otydlig i förhållande till kriteriet ”rättighet”. De två kulturområdena More developed Latin och Nordic delar kulturområdet Anglos åsikt att kriteriet borde utvecklas. Detta grundar de två kulturområdena på att kriteriet är för vag och otydlig, i IASBs förslag. Vidare anser respondenter, från kulturområdet Anglo och Germanic, att kriteriet hellre borde föreläggas i recognitionsdelen.

4.8 Utifrån resultatet av tidigare händelser

Den fjärde delen av tillgångsdefinitionen är kriterierna ”utifrån resultatet av tidigare händelser”. Dessa kriterier har IASB valt att inkludera eftersom tillgångar skall vara baserade på tidigare händelser, som till exempel tidigare transaktioner. IASB menar också att transaktioner eller händelser som förvänas ske i framtiden, inte kan ge upphov till en tillgång (IASB 2010, p. 4.13).

4.8.1 Intressenternas attityder avseende resultatet av tidigare händelser

Tabell 12 visar på andelen intressenter som ”delar” respektive ”delar inte” IASBs uppfattning, att inkludera kriterierna ”utifrån resultatet av tidigare händelser”. Av de 92 respondenterna är det 11 (12 %) respondenter som inte delar IASBs uppfattning att inkludera kriterierna. Inom en av de fem intressentkategorier delar samtliga respondenter IASBs åsikt.

Fråga 4. As a result of past events	Delar uppfattning		Delar inte uppfattning	
	Antal	Procent	Antal	Procent
Intressent				
Finansiella sektorn	15	100%	0	0%
Banker	9	100%	0	0%
Försäkringsbolag	3	100%	0	0%
Investerare	3	100%	0	0%
Offentliga sektorn	9	75%	3	25%
Myndigheter	2	50%	2	50%
Universitet	7	88%	1	12%
Privata Sektorn	16	89%	2	11%
Energiorganisationer	4	80%	1	20%
Företag	12	92%	1	8%
Redovisningsorgan	27	90%	3	10%
Branschorganisationer inom redovisning och revision	21	91%	2	9%
Revisionsbolag	6	86%	1	14%
Normgivande organ	14	82%	3	18%
Normgivare inom redovisning och revision	14	82%	3	18%
Totalt	81	88%	11	12%

Tabell 12. Intressenternas attityder avseende resultatet av tidigare händelser

4.8.1.1 Finansiella sektorn

Tabell 12 visar på en tendens till ett samband inom den finansiella sektorn, då samtliga respondenter delar IASBs uppfattning att inkludera kriterierna ”utifrån resultatet av tidigare händelser”. De flesta respondenterna inom den finansiella sektorn uttalar inte någon motivering till varför de delar IASBs åsikt.

4.8.1.2 Offentliga sektorn

Den offentliga sektorn är den intressentkategori där störst andel inte delar IASBs uppfattning att inkludera kriteriet ”utifrån resultatet av tidigare händelser”, dock delar ändå en majoritet av respondenterna IASBs åsikt.

I tabell 12 kan man utläsa att fördelningen skiljer sig mellan de två intressentgrupperna. Sju av de åtta (88 %) responderande universiteten samt två av de fyra responderande (50 %) myndigheterna delar IASBs uppfattning att inkludera kriterierna.

De två myndigheterna som inte delar IASBs åsikt är HoTARAC och PAAB. Deras motvilja grundar de på att de upplever kriteriet som onödigt och därmed överflödigt i definitionen. HoTARAC anser att kriterierna istället borde fungera som vägledning. PAAB grundar istället sin åsikt på att IASBs inkludering av kriteriet ”nuvarande” gör kriteriet ”utifrån resultatet av tidigare händelser” överflödigt. Det universitet som inte delar IASBs uppfattning är Brasilians University. Detta universitet anser att kriterierna ”tidigare händelser” innehar ett för brett spektrum av tid och därmed anser de att det är oklart hur man ska tolka kriterierna.

4.8.1.3 Privata sektorn

Inom den privata sektorn delar en majoritet på 89 procent IASBs uppfattning att inkludera kriteriet ”utifrån resultatet av tidigare händelser”. Inom den privata sektorns två intressentgrupper ter sig fördelningen enligt följande att, fyra av de fem (80 %) responderande energioorganisationerna samt 12 av de 13 (92 %) responderande företagen delar IASBs åsikt. Detta innebär således att en respondent från respektive underkategori inte delar IASBs uppfattning.

De två organisationer som inte delar IASBs uppfattning är energioorganisationen Shell International Ltd och företaget Color Accounting International. Shell international Ltd. finner att kriterierna är onödigt i definitionen. Detta grundar organisationen på att, en rättighet inte kan skapas och formas av något annat än av en tidigare händelse. Color Accounting International ger ingen motivering till varför de vill utesluta dessa kriterier från definitionen, dock tillhandahåller de en egen definition som inte innehåller kriterierna ”utifrån resultatet av tidigare händelser”.

4.8.1.4 Redovisningsorgan

Inom intressentkategorin redovisningsorgan delar en majoritet på 90 procent IASBs uppfattning att inkludera kriteriet ”utifrån resultatet av tidigare händelser”. En viss skillnad går att urskilja mellan de två intressentgrupperna där fördelningen ter sig som sådan att, 21 av de 23 (91 %) responderande branschorganisationer samt sex av de sju (86 %) responderande revisionsbolag delar IASBs åsikt.

De två branschorganisationerna som riktar kritik mot kriteriet ”utifrån resultatet av tidigare händelser”. är Stevenson McGregor och SAIPA. Organisationerna anser att kriteriet är överflödigt i definitionen. Stevenson McGregor grundar detta på införandet av kriteriet ”nuvarande”. SAIPAs förklaring är istället att kriterierna inte tillför något värde, då de finansiella rapporterna är historiska i sin natur. Denna åsikt delas även av revisionsbolaget BDO. BDO ställer sig frågande till huruvida en organisation kan erhålla kontroll över en nuvarande ekonomisk resurs om den inte är baserad på tidigare händelser.

4.8.1.5 Normgivande organ

En majoritet på 82 procent (14 av 17), av de normgivande organen delar IASBs uppfattning att inkludera kriteriet, ”utifrån resultatet av tidigare händelser”. Detta innebär att tre (18 %) av de responderande normgivarna, inom redovisning och revision, inte delar IASBs uppfattning. Kritik riktades bland annat från Canadian Accounting Standards Board (AcSB) och NASB, vilka anser att kriterierna är överflödigt i definitionen. AcSB anser dock att kriterierna kan vara till stöd vid beslut huruvida en tillgång existerar i nuläget och därmed bör kriterierna flyttas till recognitionsdelen.

4.8.2 Kulturområdenas attityder avseende resultatet av tidigare händelser

Nedanstående tabell (tabell 13) visar hur de olika kulturområdena ställer sig till IASBs uppfattning att inkludera kriteriet ”utifrån resultatet av tidigare händelser”, i tillgångsdefinitionen. Tabellen visar att en majoritet inom samtliga kulturer delar IASBs uppfattning.

Fråga 4. As a result of past events	Delar uppfattning		Delar inte uppfattning	
	Antal	Procent	Antal	Procent
Kulturområde				
African East	3	75%	1	25%
Anglo	38	83%	8	17%
Asian Colonial	4	100%	0	0%
Germanic	13	100%	0	0%
Less developed Asian	6	100%	0	0%
More developed Asian	2	100%	0	0%
More developed Latin	11	92%	1	8%
Nordic	4	80%	1	20%
Totalt	81	88%	11	12%

Tabell 13. Kulturområdenas attityder avseende resultatet av tidigare händelser

Inom fyra av de åtta kulturområdena delar samtliga respondenter IASBs uppfattning att inkludera kriteriet ”utifrån resultatet av tidigare händelser” i tillgångsdefinitionen. Inom de resterande kulturområdena förekommer det respondenter som inte delar IASBs åsikter.

Samtliga kulturområden som inte delar IASBs uppfattning anger att kriteriet, ”utifrån resultatet av tidigare händelser”, är en överflödigt del i definitionen. Respondenten från African East grundar detta på inkluderingen av kriteriet ”nuvarande”. En respondent från kulturområdet Anglo, motiverar detta på att de finansiella rapporterna är historiska i sin natur och därmed blir det onödigt att inkludera kriterierna i tillgångsdefinitionen.

4.9 En ekonomisk resurs är en rättighet

IASB förklarar att rättigheter som skapar ekonomiska resurser till exempel kan etableras genom kontrakt och förpliktelser som uppstått från en annan part. Rättigheter som skapar ekonomiska resurser kan även erhållas genom rättigheter som inte är tillgängliga för alla, som till exempel ”know-how” och kundrelationer (IASB 2015, p. 4.8a-c).

IASBs förklarar även att organisationers rättigheter att använda allmänna varor, som till exempel vägar, samt allmän kunskap inte är ekonomiska resurser (IASB 2015, p. 4.10).

IASB anger att varje rättighet som en organisation har är separata tillgångar. På grund av redovisningsmässiga skäl behandlas dessa dock som enskilda tillgångar. Detta innebär således att en ekonomisk resurs är en uppsättning av rättigheter, i kontrast till det fysiska objektet (IASB 2015, p. 4.12).

4.9.1 Intressenternas attityder avseende en ekonomisk resurs är en rättighet

Tabellen nedan (tabell 14) visar att en majoritet på 82 procent delar IASBs uppfattning att inkludera kriterierna ”en ekonomisk resurs är en rättighet” i tillgångsdefinitionen.

Tabellen visar även att fördelningen, av hur stor andel inom respektive intressentgrupp som delar eller inte delar IASBs uppfattning skiljer sig åt.

Fråga 5. An economic resource is a right	Delar uppfattning		Delar inte uppfattning	
	Antal	Procent	Antal	Procent
Intressent				
Finansiella sektorn	10	67%	5	33%
Banker	6	67%	3	33%
Försäkringsbolag	2	67%	1	33%
Investerare	2	67%	1	33%
Offentliga sektorn	10	83%	2	17%
Myndigheter	4	100%	0	0%
Universitet	6	75%	2	25%
Privata Sektorn	17	94%	1	6%
Energiorganisationer	5	100%	0	0%
Företag	12	92%	1	8%
Redovisningsorgan	28	93%	2	7%
Branschorganisationer inom redovisning och revision	22	96%	1	4%
Revisionsbolag	6	86%	1	14%
Normgivande organ	10	59%	7	41%
Normgivare inom redovisning och revision	10	59%	7	41%
Totalt	75	82%	17	18%

Tabell 14. Intressenternas attityder avseende en ekonomisk resurs är en rättighet

4.9.1.1 Finansiella sektorn

Inom den finansiella sektorn är det två tredjedelar som delar IASBs uppfattning att inkludera kriteriet ”en rättighet”. Denna fördelning gäller även för samtliga av den finansiella sektorns tre intressentgrupper. Detta innebär att fördelningen ter sig som sådan att, sex av de nio (67 %) responderande banker, två av de tre (67 %) av de responderande försäkringsbolagen och två av de tre (67 %) responderande investerarna, delar IASBs åsikt.

De tre bankerna som inte delar IASBs uppfattning angående kriteriet, ”en rättighet”, är Credit Agricole SA Group, ISDA och IOSCO. De två förstnämnda organisationernas motsättning grundas i att de inte ser ett behov av en revidering. Den tredje bankorganisationen, IOSCO, anger att de önskar fler riktlinjer angående kriteriet. Detta grundar de på svårigheten att bestämma om en organisation innehar en rättighet eller inte. IOSCO ställer sig även frågande till huruvida det finns begränsningar för vilka typer av rättigheter som kan ge upphov till en tillgång. Därmed anser IOSCO att kriterierna inte är tillräckligt koncist.

IOSCOs åsikt att kriteriet, ”en rättighet”, är otydlig delas av investeringsorganisationen SwissHoldings och försäkringsorganisationen GDV. Dessa två organisationer anser att kriteriet är otydlig i relation till den nuvarande lagstiftningen. SwissHoldings anser också att IASB inte tydliggjort huruvida vissa tillgångar skall beaktas som separata rättigheter eller inte. Försäkringsorganisationen GDV anser att, om definitionen innefattar kriteriet, ”en rättighet”, så torde det leda till en stor förändring i förhållande till de nuvarande bestämmelserna. GDV anger också att de inte delar IASBs åsikt, att det är rättigheterna som skall recogniceras, då de hellre vill att de fysiska objekten skall vara föremål för recognition.

4.9.1.2 Offentliga sektorn

Inom den offentliga sektorn delar tio av de tolv respondenterna IASBs uppfattning att inkludera kriteriet, ”en rättighet”. Fördelningen inom den offentliga sektorn ter sig enligt följande att, fyra av de fyra (100 %) responderande myndigheterna och sex av de åtta (75 %) responderande universiteterna delar IASBs åsikt.

De två universitet som riktar kritik mot kriteriet, ”en rättighet” är Singapore Management University och Open University Business School. Singapore Management University motsätter sig IASBs fokusering på kriteriet ”en rättighet”, eftersom de anser att denna strider mot flera IAS standarder som inte definierar tillgångar som rättigheter. Det andra universitetet, Open University Business School, riktar sin kritik mot mångtydigheten i kriteriet, då det enligt dem finns minst tio sätt att definiera en rättighet.

4.9.1.3 Privata sektorn

Endast 1 av de 18 (6 %) respondenterna, inom den privata sektorn, delar inte IASBs uppfattning angående kriteriet, ”en rättighet”. Inom denna sektor ter sig fördelningen som sådan att, fem av de fem (100 %) responderande energioorganisationerna och 12 av de 13 (92 %) responderande företagen delar IASBs åsikt. En av de respondenter som delar IASBs uppfattning är företaget Accounting and Financial Reporting Daimler Group. Organisationen anser att innebörden av kriteriet (rättigheterna skapar tillgångarna), samstämmer med kontrollkriteriet i tillgångsdefinitionen.

4.9.1.4 Redovisningsorgan

I tabell 14 framgår det att en övervägande majoritet av respondenterna i kategorin redovisningsorganen delar IASBs uppfattning att ”en ekonomisk resurs är en rättighet”. Inom denna intressentkategori delar 22 av de 23 (96 %) responderande branschorganisationer samt sex av de sju (86 %) responderande revisionsbolag IASBs åsikt. Den branschorganisation, som riktar kritik mot kriteriet, ”en rättighet”, är The Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW). Deras argument kopplas till redovisningen av vägar. Vägar är ekonomiska resurser som behandlas under rättigheter, dock anser inte ICAEW att detta är tillgångar för en organisation. Detta grundar de på att en organisation inte kan kontrollera vägar. Således anser organisationen att vägar skall istället ska behandlas under kriteriet ”kontroll”.

Det revisionsbolag som inte delar IASBs uppfattning är KPMG IFRG Limited. Denna organisation är osäker på huruvida kriteriet, ”en rättighet”, borde vara med i tillgångsdefinitionen. Organisationen förklarar att tidigare tolkningar av kriteriet har skapat utmaningar, vid såväl utvecklingen av nya standarder som vid appliceringen av existerande standarder. Organisationen vill att IASB klargör hur man ska behandla sammansatta rättigheter i redovisningen.

4.9.1.5 Normgivande organ

Denna intressentkategori är den kategori där flest, både till antal och till procentuell fördelning, respondenter inte delar IASBs uppfattning angående kriteriet, ”en rättighet”. Bland normgivarna riktar 10 av de 17 (59%) respondenterna kritik mot kriteriet. De normgivare som motsätter sig kriteriet grundar detta på att de saknar tydligare riktlinjer, bland annat gällande sammansättande rättigheter. Exempelvis vill AASB ha riktlinjer för när sammansättningen av rättigheter har förändrats. De vill även att IASB bekräftar att en värdering av kollektiva sammansättningar av rättigheter, nödvändigtvis inte är summan av de individuella rättigheterna, som tillsammans skapar tillgången. NASB anser bland annat att kriterierna, ”en ekonomisk resurs är en rättighet”, inte ger någon klarhet i vad en tillgång är.

4.9.2 Kulturområdenas attityder avseende en ekonomisk resurs är en rättighet

Nedanstående tabell (tabell 15) visar hur de olika kulturområdena ställer sig till IASBs uppfattning att ”en ekonomisk resurs är en rättighet”. Tabellen visar att en majoritet av respondenterna inom sex av de åtta kulturområdena delar IASBs åsikt. I de andra två kulturområdena, är förhållande som sådant att, 50 procent av respondenterna delar IASBs uppfattning och 50 procent delar inte IASBs uppfattning.

Fråga 5. An economic resource is a right Kulturområde	Delar uppfattning		Delar inte uppfattning	
	Antal	Procent	Antal	Procent
African East	4	100%	0	0%
Anglo	39	85%	7	15%
Asian Colonial	2	50%	2	50%
Germanic	9	69%	4	31%
Less developed Asian	6	100%	0	0%
More developed Asian	1	50%	1	50%
More developed Latin	10	83%	2	17%
Nordic	4	80%	1	20%
Totalt	75	82%	17	18%

Tabell 15. Kulturområdenas attityder avseende att en ekonomisk resurs är en rättighet

Inom kulturområdena Asian Colonial och More developed Asian råder ett jämviktsläge där majoriteten varken är för eller mot IASBs vilja att inkludera kriteriet, ”en rättighet”. Inom de resterande kulturområdena så erhöles en mer positiv attityd där samtliga respondenter från kulturområdena African East och Less developed Asian delar IASBs uppfattning.

De respondenter från kulturområdet Anglo som riktar kritik baserar detta främst på avsaknaden av klara riktlinjer från IASB. Det finns till exempel en osäkerhet kring hur man ska behandla sammansättningar av rättigheter.

Denna åsikt delas av kulturområdena More developed Asian och Asian Colonial, där den senare även anser att kriteriet står i strid med andra flera IAS standarder som inte definierar tillgångar som rättigheter. Respondenterna från kulturområdet Germanic riktar främst kritik mot IASBs val att fokusera på rättigheter istället för fysiska objekt.

4.10 Potentialen att producera ekonomiska fördelar

För att en enhet ska kunna klassificera en resurs som en tillgång så måste den ha en potential att producera ekonomiska fördelar. Kriteriet ”potential” innebär att den ekonomiska resursen måste inneha minst ett scenario där den kan producera ekonomiska fördelar. Således behöver en ekonomisk resurs, enligt IASB varken inneha en säkerhet eller för den delen en sannolikhet att producera ekonomiska fördelar (IASB 2015, p. 4.13). Ekonomiska fördelar som uppstått från ekonomiska resurser är till exempel erhållandet av avtalsenliga kassaflöden (IASB 2015, p.4.14 a-c).

4.10.1 Intressenternas attityder avseende potentialen att producera ekonomiska fördelar

Tabellen nedan (tabell 16) illustrerar att en majoritet, på 72 procent, delar IASBs uppfattning angående kriteriet, ”potential”. I denna del av tillgångsdefinitionen motsätter sig flest intressenter IASBs åsikt. Av de 92 respondenterna är det 26 stycken (28 %) som inte delar IASBs uppfattning.

Fråga 6. The potential to produce economic benefits	Delar uppfattning		Delar inte uppfattning	
	Antal	Procent	Antal	Procent
Intressent				
Finansiella sektorn	11	73%	4	27%
Banker	6	67%	3	33%
Försäkringsbolag	2	67%	1	33%
Investerare	3	100%	0	0%
Offentliga sektorn	8	67%	4	33%
Myndigheter	2	50%	2	50%
Universitet	6	75%	2	25%
Privata Sektorn	8	44%	10	66%
Energiorganisationer	2	40%	3	60%
Företag	6	46%	7	54%
Redovisningsorgan	27	90%	3	10%
Branschorganisationer inom redovisning och revision	21	91%	2	9%
Revisionsbolag	6	86%	1	14%
Normgivande organ	12	71%	5	29%
Normgivare inom redovisning och revision	12	71%	5	29%
Totalt	66	72%	26	28%

Tabell 16. Intressenternas attityder avseende potential att producera ekonomiska fördelar

4.10.1.1 Finansiella sektorn

En övervägande majoritet inom den finansiella sektorn delar IASBs uppfattning att inkludera kriteriet, ”potential”, i tillgångsdefinitionen. Inom den finansiella sektorns underkategori investerare, delar samtliga tre respondenter IASBs åsikt. Inom de andra intressentgrupperna finns det dock ett antal respondenter som inte delar IASBs förslag.

Fördelningen inom banker och försäkringsbolag ter sig som sådan att, sex av de nio (67 %) responderande bankerna samt två av de tre (67 %) responderande försäkringsbolagen delar IASBs uppfattning. De tre bankorganisationerna som riktar kritik mot kriteriet, ”potential” är ISDA, SIX Swiss Exchange Ltd. och IOSCO. ISDA ser inte ett behov av en revidering, och därmed vill de vidmakthålla den gamla definitionen, som inte innefattade kriteriet, ”potential”. SIX Swiss Exchange Ltd. delar inte IASBs åsikt att inkludera kriteriet, trots att de anser att kriteriet är i linje med IFRS senaste utveckling. Organisationens motvilja att inkludera kriteriet är grundad på att recogniseringen av fler tillgångar som är baserade på en låg sannolikhet kommer att öka.

Det försäkringsbolag som inte delar IASBs uppfattning är American Council of Life Insurers (ACLI), vilka anser att kriteriet ”potential” borde omarbetas. ACLI anser till exempel att IASB borde tillägga att en ekonomisk resurs har potential att producera ekonomiska som sträcker sig längre än den nuvarande perioden.

4.10.1.2 Offentliga sektorn

Inom den offentliga sektorn är det två tredjedelar som inte delar IASBs uppfattning, angående kriteriet ”potential”. Fördelningen inom den offentliga sektorn ter sig som sådan att, två av de fyra (50 %) responderande myndigheter och sex av de åtta (75 %) responderande universiteten delar IASB åsikt. De två myndigheter som motsatte sig IASBs val att inkludera kriteriet, ”potential”, är HoTARAC och PAAB. Dessa riktade främst kritik mot att en tillgångsdefinition med detta kriterium öppnar upp för att fler tillgångar kan recogniseras. I sitt ”comment letter” reflekterar HoTARAC bland annat över huruvida en inkludering av kriteriet, ”potential”, kommer att leda till olämpliga tolkningar. De reflekterar även över huruvida det är relevant att recognisera tillgångar som innehar en låg sannolikhet att skapa ett inflöde av ekonomiska fördelar.

De två universitet som riktar kritik mot kriteriet, ”potential” är Singapore Management University och Fort Lewis College. Singapore Management University väljer att ge ett eget förslag på en tillgångsdefinition, i vilken de inte har inkluderat kriteriet, ”potential”. Universitetet ger dock ingen motivering till varför de vill exkludera kriteriet från tillgångsdefinitionen. Det andra universitet, Fort Lewis College, anger att de hellre vill skapa en länk mellan kriteriet ”rättigheter” och icke-finansiella fördelar av den underliggande resursen.

4.10.1.3 Privata sektorn

Den privata sektorn är den enda intressegrupp där en majoritet av respondenterna inte delar IASBs uppfattning att inkludera kriteriet, ”potential”, i tillgångsdefinitionen. Inom den privata sektorns två intressentgrupper ter sig fördelningen som sådan att, två av de fem (40 %) responderande energioorganisationer och 7 av de 13 (46 %) responderande företagen delar IASB uppfattning. Av de 18 respondenterna är det således 10 som riktar kritik mot kriteriet.

De två energioorganisationer som delar IASBs uppfattning är AGA och EEI. Organisationerna framför liknande argument, då de menar att kriteriet, ”potential”, är användbar och relevant för att definiera tillgångar.

De tre (60 %) energiorganisationerna som i kontrast till AGA och EEI inte delar IASBs uppfattning är Repsol, Shell International Ltd. och BP p.l.c. Shell International Ltd anger att revideringen kommer att öka komplexiteten och därmed skapa en mer komplicerad redovisning. Organisationen har även svårt att se ifall en definition som innehåller detta kriterium, kan ge en objektiv bild över de finansiella rapporterna, eftersom det kommer kräva fler subjektiva bedömningar.

Den största kritiken hos företagen är att en inkludering av kriteriet, ”potential”, inte kommer skapa en förbättrad användbarhet. Både BAT och Siemens AG föredrar den tidigare definitionen i detta avseende. Siemens AG anser bland annat att den tidigare definitionen är väl införstådd och inarbetad. Organisationen anser också att den tidigare definitionen inte leder till bristfälliga resultat. En genomgående kommentar, från företagen, är också att en inkludering av kriteriet, ”potential”; kommer att göra definitionen bredare. BusinessEurope framför till exempel att kriteriet ger en väldigt låg tröskel för att erkänna en resurs som en tillgång och därmed borde IASB införa fler begränsningar i tillgångsdefinitionen.

IASB menar, enligt Siemens AG, att en inkludering av kriteriet, ”potential”, varken kommer leda till en bredare eller mer begränsad tillgångsdefinition. Siemens AG motsätter sig dock denna åsikt då de, tvärt emot IASB, anser att definitionen kommer att bli bredare. Detta grundar de på att kriteriet inkluderar samtliga tänkbara scenario som kan leda till ekonomiska fördelar. Den nuvarande definitionen antyder istället, i kontrast till den föreslagna, att det måste finnas ett *realistiskt* framtida scenario att tillgången kommer att inbringa ekonomiska fördelar. Detta innebär, enligt Accounting and Financial Reporting Daimler Group, att organisationer med den reviderade tillgångsdefinitionen måste ta samtliga osannolika scenarion i beaktande när de skall fastsälla en resurs som en tillgång. Organisationen upplever detta som opraktiskt då det krävs många bedömningar.

4.10.1.4 Redovisningsorgan

Inom intressentkategorin redovisningsorgan, delar 90 procent IASBs uppfattning, att inkludera kriteriet, ”potential”, i tillgångsdefinitionen. Detta innebär att, 3 av de 30 responderande redovisningsorganen riktar kritik mot kriteriet. Inom intressentgrupperna ter sig fördelningen som sådan att, 21 av de 23 (91 %) responderande branschorganisationer samt sex av de sju (86 %) responderande revisionsbolag delar IASB uppfattning gällande kriteriet ”potential”

De två branschorganisationerna som riktar kritik mot kriteriet är ACAG och The Association of Chartered Certified Accountants (ACCA). Deras kritik grundas främst på att en inkludering av detta kriterium kommer att leda till en bredare tillgångsdefinition. ACAG anser vidare att kriteriet, ”potential”, förtydligar att det inte förekommer en lägsta sannolikhetströskel för när en tillgång kan existera. Därför lägger ACCA stor vikt på att recognitionskriterierna borde vara väl bearbetade.

Det revisionsbolag som inte delar IASBs uppfattning angående kriteriet, ”potential”, är Ernst & Young Global Limited. Detta revisionsbolag pekar på att det råder svårigheter att förutse de ekonomiska fördelarna på daglig bas. Organisationen ställer sig även frågande till huruvida man kan estimerar potentialen att producera ekonomiska fördelar.

4.10.2 Kulturområdenas attityder avseende potentialen att producera ekonomiska fördelar

Nedanstående tabell (tabell 17) visar hur de olika kulturområdena ställer sig till IASBs uppfattning att en ekonomisk resurs ska ha potentialen att producera ekonomiska fördelar”. Tabellen påvisar att en majoritet inom samtliga kulturer, utom en, delar IASBs uppfattning.

Fråga 6. The potential to produce economic benefits	Delar uppfattning		Delar inte uppfattning	
Kulturområde	Antal	Procent	Antal	Procent
African East	3	75%	1	25%
Anglo	34	74%	12	26%
Asian Colonial	3	75%	1	25%
Germanic	7	54%	6	46%
Less developed Asian	6	100%	0	0%
More developed Asian	1	50%	1	50%
More developed Latin	8	67%	4	33%
Nordic	4	80%	1	20%
Totalt	66	72%	26	28%

Tabell 17. Kulturområdenas attityder avseende potential att producera ekonomiska fördelar

Det enda kulturområde där samtliga respondenter delar IASBs uppfattning är Less developed Asian. För de resterande kulturområdena skiljer sig fördelningarna en del. Ett av kulturområdena, More developed Asian, innehar en 50/50 fördelning och inom de resterande kulturområdena delar en majoritet IASBs uppfattning.

Respondenter i kulturområdena African East och More developed Latin, riktade kritik mot att en inkludering av kriteriet potential kommer innebära att fler osäkra tillgångar kommer att recogniseras. Den kritik som riktas från kulturområdena Anglo och More developed Latin kretsar kring användbarheten av de finansiella rapporterna. De anser att användbarheten minskar i och med inkluderingen av kriteriet, ”potential”. Respondenter från kulturområdet Anglo grundar detta på att organisationer måste genomföra fler bedömningar, som är svåra att förutsäga på förhand. De två kulturområdena Germanic och More developed Latin anser också att det är komplext att behöva förutspå samtliga osannolika scenarion, och därför önskar de fler riktlinjer kring kriteriet, ”potential”. Det sista kulturområdet, Nordic, anser att kriteriet inte förstärker tolkningen av definitionen och därför borde IASB inte inkludera kriteriet, ”potential”.

5 Analys

5.1 Revideringens effekter på tillgångsdefinitionen

Den nuvarande tillgångsdefinitionen delas in i tre huvuddelar. För det första ska de enheten ha bestämmande inflytande över objektet. De framtida ekonomiska fördelarna ska även komma företaget till del samt vara baseras på en inträffad händelse (IASB 2010 p. 4.4a). I enlighet med IASB (2010, p.4.4a) samt Johansson (2010, s. 431) måste en resurs uppfylla de tre delarna för att kunna definieras som en tillgång. Tillgångsdefinitionen i sin nuvarande form medför att det förekommer tillgångar som inte per automatik tas upp i balansräkningen som exempelvis delar av immateriella tillgångar (Brouwer, Hoogendoorn & Naarding 2015, s.552; Lin 2015, s.192)

IASBs revidering har lett fram till tre nya delar. De tre huvuddelarna i den reviderade tillgångsdefinitionen, från år 2015, är en nuvarande ekonomisk resurs, kontrollerad av enheten samt att den ska vara baserad utifrån resultatet av tidigare händelser (IASB 2015, p. 4.4). En ekonomisk resurs definieras, enligt IASB, ”som en rättighet som har en potential att producera ekonomiska fördelar”. Johansson (2010, s. 423) förklarar i sin avhandling att sannolikhetskriteriet fungerar som ett filter, för vilka tillgångar som skall var kvar i kretsloppet. Enligt vår tolkning innebär IASBs revidering en del förändringar på redovisningsrättens kretsloppsmodell. En borttagning av sannolikhetskravet torde leda till en bredare definition, vilket leder till att fler resurser blir kvar i kretsloppet. En tillgång ska enligt de nya kriterierna inneha potential att producera ekonomiska fördelar. Många intressenter menar att detta kriterium är svagare än sannolikhetskriteriet och därmed torde fler osäkra tillgångar, likt optioner och kundrelationer att recogniseras. Vår tolkning är därmed att med införandet av kriteriet ”potential” så blir det den nya definitionen bredare än den befintliga.

En effekt av att organisationer kan recognisera fler resurser med låga sannolikheter är att felmarginalen kan påverkas negativt. ”Predictive ability criterion” är en förmåga som anger att ju lägre felmarginalen är desto mer meningsfull är data för tredje man (Ashton 1974, s. 720; Beaver, Kennelly & Voss 1968, s. 676; Libby 1975, s. 475; Revsine 1971, s. 481). Vår tolkning av deras resonemang är att om osäkerheten ökar så torde detta leda till att felmarginalen ökar. Då revideringen kan innebära att fler tillgångar kan recogniseras på osäkra grunder torde det leda till en försämrad användbarhet och relevans av de finansiella rapporterna. Detta är grundat i att det torde leda till en ökad svårighet att förutspå organisationers framtid på grund av en högre felmarginal.

I kontrast till ovan anser IASB att tillgångar som innehar en låg sannolikhet att skapa ekonomiska fördelar kan tillhandahålla relevant information (IASB 2015, p. 5.17). Vidare anser IASB att det är ovanligt att det föreligger scenarion där det kan skapa osäkerhet på grund en exkludering av sannolikhetskriteriet. Därför anser IASB att det inte är nödvändigt att behålla kravet enbart för enskilda fall (IASB 2013, p. 2.22a-c). I empirin kan vi se att flera intressenter inte delar IASBs uppfattning. Flera intressenter uttrycker en oro kring att revideringen kan leda till att de finansiella rapporterna blir mindre relevanta för tredje man. För att revideringen inte ska leda till att för många osäkra tillgångar i balansräkningen, så önskar ett flertal intressenter att sannolikhetskriteriet åtminstone borde införlivas i recognitionsdelen, vilket är andra stadiet i redovisningsrättens kretsloppsmodell (Johansson 2010, s. 446).

5.2 Analys utifrån ett intressentperspektiv

5.2.1 Finansiella sektorn

Exkluderingen av sannolikhetskriteriet är den del av revideringen där man finner den största motsättningen inom den finansiella sektorn. Motsättningarna var som störst bland bankorganisationer, där sex av nio (67 %) inte delade IASB uppfattning. Inom bankorganisationerna finner vi en tendens till en oro att exkluderingen kommer att leda till att fler osäkra tillgångar kommer att kapitaliseras i balansräkningen. Denna motivering förändels även angående inkluderingen av kriteriet ”nuvarande”. Revidering kan enligt dem leda till att organisationers finansiella ställning erhåller en mer fördelaktigare bild samtidigt som den reala förbättringen vilar på osäkra grunder. I egenskap av kreditgivare så föreligger deras intresse enligt Smith (2015, s.16) i att kunna skapa tillförlitliga kreditriskbedömningar utifrån kredittagarnas finansiella rapporter. En ökning i värdet av en organisations tillgångar kan leda till en förbättring av organisationens nyckeltal så som soliditeten, vilket är ett användbart nyckeltal vid riskbedömning. Banker bedömer, i enlighet med Smith (2015, s. 26), kredittagarna utifrån en pessimistisk synvinkel för att på bästa möjliga sätt bedöma sannolikheten att kredittagaren kan genomföra sina betalningsåtaganden. I och med att revideringen av tillgångsdefinitionen kan ge en mer optimistisk bild, så går detta mot bankernas intresse av vad den externa redovisningen borde spegla.

I motsatt till bankorganisationerna så delade samtliga sex organisationer inom intressentgrupperna försäkringsbolag och investerare IASBs uppfattning att exkludera sannolikhetskriteriet. Deras svar kopplar vi till att de verkar i sitt eget finansiella intresse. Deras svar grundar vi bland annat på deras egna intressen. IAIS nämner bland annat att fler försäkringskontrakt, optioner och avsättningar kan recogniseras, vilket vi antar leder till en förbättrad finansiell ställning överlag för de berörda organisationerna. Eftersom revideringen ger en förbättrad bild av organisationens balansräkning så, kan intresset öka för organisationen i fråga. Författarna Epstein och Schneider (2008, s. 210) anger att om investerare anser att en tillgång bedöms bli svårare att värdera i framtiden så kommer det leda till att tillgången redan idag blir mindre attraktiv. Utifrån de empiriska resultaten, så går det att urskilja tendenser att investerare är för IASBs reviderade tillgångsdefinition, då tre av tre (100 %) investerare samstämmer med exkluderingen. Detta tolkar vi som att de uppskattar att tillgångens existens blir mer förutsägbar genom borttagandet av sannolikhetskriteriet och därmed mer attraktiv för investerare. Det förekommer likväl samstämmighet för kriteriet ”potentiell” mellan investerarena. Detta kriterium antas leda till en bredare tillgångsdefinition, i enlighet med den finansiella sektorn, vilket överensstämmer med ovanstående åsikter.

5.2.2 Offentliga sektorn

Myndigheter har i enlighet med Smith (2015, s. 28) ett intresse i huruvida redovisning sker enligt rådande lagstiftning. Detta tolkar vi som att staten har ett intresse i att redovisning sker på ”rätt” sätt, och visar den mest representativa bilden av organisationers finansiella ställning. I empirin ser vi en viss tendens till att revideringen inte uppfyller detta. Denna åsikt uttrycks exempelvis av HoTARAC, som ställde sig frågande till huruvida det är relevant att recognisera tillgångar som innehar en låg sannolikhet att producera ekonomiska fördelar. Vår tolkning av detta är att den reviderade definitionen inte ger den mest representativa bilden av den finansiella ställningen.

Det förekommer även en viss motsättning mot kriteriet ”kontroll” vilket kan vara grundat på den offentliga sektorns eget intresse kring redovisning. University of Technology nämner bland annat kriteriet innebär svårigheter för staten. Ett exempel är att staten inte är förmånstagare av vissa tillgångar och därmed inte uppfyller kriterierna även om de äger den. Detta innebär således att staten inte kan recognisera dessa tillgångar.

5.2.3 Privata sektorn

Den privata sektorn beskrivs i empirin utifrån två intressentgrupper, energioorganisationer och företag. På de flesta delarna av tillgångsdefinitionen så förekommer det organisationer som är både för och mot IASBs revidering. Det går likaså att finna delade åsikter om man jämför de två intressentgrupperna. Tabell 6 påvisar tendenser till att organisationer som verkar inom olika branscher har olika ekonomiska intressen och vidare olika syn på vad som ger bäst resultat för den egna organisationen. Smith (2015, ss.24-25) påvisar att organisationer har ett intresse i att bedöma sin organisation utifrån de mest pessimistiska till de mest optimistiska scenarierna.

Det föreligger även ett intresse att bedöma hur kapitalet kommer att växa och därmed besluta om man ska köpa eller sälja aktier (Tagesson & Öhman 2010, s.14). En blandning av dessa åsikter kan uttydas ur empirin. En stor del anser att revideringen kommer att leda till att definitionen breddas. Vår tolkning av detta är att organisationers vilja att erhålla den bredaste bilden uppfylls, då definitionen breddas så att fler scenarier uppstår. De som motsätter sig revideringen tycker dock att det inte är relevant att recognisera tillgångar med en låg sannolikhet. Detta grundar de i att kassaflödena blir mindre förutsägbara och att informationen därmed blir mindre relevant och användbar. En del av de organisationer som motsätter sig revideringen anser att revideringen kommer att leda till ett mer komplext arbete, då det är opraktiskt för organisationer att hålla koll på samtliga osannolika scenarion. Revideringen leder till en mer optimistisk bild av organisationer, trots att de reala förändringarna kanske inte sker. Därmed tolkar vi att den bredare definitionen kan skapa ogrundade förväntningar på organisationer, vilka de eventuellt inte kan uppfylla. Således leder bedömningarna till en mer optimistisk bild över organisationers framtid än vad den hade blivit under rådande tillgångsdefinition.

5.2.4 Redovisningsorgan

Författarna Ax, Johansson och Kullvén (2015, s. 22) förklarar att ett företagsmål är att möta intressenternas krav gentemot företaget samt skapa en balans mellan intressenters krav. Vår tolkning utifrån redovisningsorganens synvinkel är därmed att klienter vill vara säkra på att deras finansiella rapporter är korrekta. För att kunna fastställa detta vill revisorer, redovisare och redovisningskonsulter gärna försäkra sig om att bedömning av rådande standarder blir så korrekt som möjligt. Detta är då i enlighet med ”ambiguity aversion” som påvisar att det förekommer ett samband mellan revisorns bedömning och risk för repressalier på grund av felaktiga beslut. I enlighet med Bigus (2012, s. 28) och Nelson & Kinney (1997, s. 257) är den exakta sannolikheten för revisorn sällan känd och därför förekommer det en oro kring sannolikhetsbedömningar. Detta stämmer därför överens med IASBs förslag att exkludera sannolikhetskriteriet som enligt vår tolkning innebär att lättare sannolikhetsbedömningar kan förekomma och därmed minskar revisorernas oro.

Det går att urskilja tendenser i datamaterialet att redovisningsorganen samstämmer med exkluderingen av sannolikhetskriteriet då 28 av 30 (93 %) delar IASB uppfattning i frågan. Detta står i linje med Bigus (2012, s. 28) och Nelson & Kinney (1997, s. 257) resonemang. Revideringen i detta avseende, anses leda till färre bedömningar och därmed minskar revisorers svårigheter att genomföra sina arbetsuppgifter. Vi anser att redovisningsorgan välkomnar revideringar som minskar deras bedömningar eftersom de vill förenkla tolkningen av redovisningsstandarderna. Det går även att urskilja tendenser för detta utifrån den kritik som riktats mot inkluderingen av kriteriet ”potential”. Deras kritik är grundad i att kriteriet ”potential” kommer att leda till fler bedömningar som den enskilde redovisaren måste utföra. Vår tolkning, att redovisningsorgan eftersträvar tydliga standarder, går även att tyda utifrån deras kritik mot kriteriet ”kontroll”. Kritiken baseras främst på att de saknar riktlinjer för att förstå hur kriteriet skall tolkas och tillämpas. Detta medför att kriteriet betraktas som vagt och komplext. Denna åsikt tolkar vi direkt vara kopplad till deras arbetsuppgifter som därmed ökar.

5.2.5 Normgivande organ

Författaren Smith (2015, s. 22) anser att syftet med extern redovisning är att organisationer skall kunna tillhandahålla information angående deras ekonomi till olika användare. I enlighet med Smith (2015, s. 22) föreligger den en svårighet att utveckla redovisningens utformning och samtidigt möta intressenternas informationsbehov. Överlag så går det att se tendenser kring att de normgivande organens majoritet delar IASBs uppfattning gällande den reviderade tillgångsdefinitionen. I den empiriska undersökningen så går det dock att tydligt urskilja tendenser att delar av tillgångsdefinitionen skapade mest debatt från de normgivande organen. De största motsättningar inom denna sektor kretsade kring IASBs definition av kriteriet ”ekonomisk resurs”. Fördelningen var 7 av 17 (41 %) för kriterierna ”En ekonomisk resurs är en rättighet” och 5 av 17 (29 %) för ”potentialen att producera ekonomiska fördelar”. De normgivande organens motsättningar kretsar kring att denna del, av tillgångsdefinitionen, inte inbringar tillräcklig klarhet för användaren. Respondenterna anser istället att kriteriet förstärker osäkerheten och bidrar till en ökad komplexitet i redovisningen. Det förekommer en oro kring att revideringen medför en ökad risk för att fler tillgångar kommer att recogniseras i balansräkningen, vilket leder till en ökad osäkerhet. Därmed tenderar normgivarna att kräva fler riktlinjer från IASB sida för att stävja denna osäkerhet, då det enligt dem inte bidrar till en ökad förståelse för vad de finansiella uttalandena egentligen ska spegla.

5.2.6 Övriga iakttagelser

Kriteriet ”nuvarande” är ett kriterium där de flesta organisationer, oberoende av vilken intressentkategori de tillhör, anger att de delar IASBs uppfattning. Kritiken som riktas skiljer sig inte heller över kategorierna. Organisationer från, den finansiella sektorn, den privata sektorn samt från redovisningsorganen anger liknande argument mot kriteriet. De motsätter sig antingen revideringen i sin helhet eller ser kriteriet i sig som överflödigt och därmed onödigt.

Angående kriterierna ”utifrån resultatet av tidigare händelser” så förekommer det ingen tydlig slutsats att dra från det empiriska datamaterialet. Fördelningen över hur många som inte delar IASBs uppfattning i frågan skiljer sig mellan intressenterna och det finns ett antal intressenter ur varje intressentkategorin som motsätter sig detta.

5.3 Analys utifrån ett kulturperspektiv

Sannolikhetskravet som IASB har med i sin föreställningsram år 2010 berodde enligt Brouwer, Hoogendoorn och Naarding (2015, s. 551) på försiktighet. Vår tolkning av inriktningen är att exkluderingen av sannolikhetskravet kan leda till en minskad försiktighet i redovisningen. En minskad försiktighet leder, i enlighet med Borker (2012, s. 6) och Gray (1988, s. 8) resonemang, till ett mer optimistiskt och risktagande synsätt. Detta skildras även i vår modifierade kulturmodell, (figur 3, i kapitel 3). Denna angivna inriktning mot optimism kan vi även urskilja tendenser av från vår empiri. Tabell 4.4.1 och 4.9.1 skildrar att en övervägande majoritet inom varje kulturområde, förutom More developed Asian, delar IASB åsikt kring både exkluderingen av sannolikhetskriteriet och kriteriet ”potential”. Därmed går det urskilja tendenser kring att kulturområdena kan vara optimistiska i sitt synsätt. Vi tolkar att detta i enlighet med (Gray 1988, ss. 8-11) innebär att kulturområdena innehar en lägre grad av osäkerhetsundvikande och en högre grad av individualism.

Osäkerhetsundvikande innebär enligt Hofstede et al. (2011, s. 239) ett behov av förutsägbarhet och stress inför det okända. Vår tolkning av Hofstede et al. (2011, s. 239) är att om graden osäkerhetsundvikande sjunker så innebär det ett minskat behov av kontroll över det okända. Vi kan utifrån vårt datamaterial urskilja tendenser kring att en majoritet i varje kulturområde delar IASBs uppfattning i fråga 1 och fråga 6, enligt tabell 7 och 17. Vår tolkning blir därmed att en majoritet i varje kulturområde innehar en relativt låg grad av osäkerhetsundvikande vilket gör att de inte har svårt för förändringar, men graden av osäkerhetsundvikande skiljer sig åt. Exempelvis förekommer kritik från exempelvis Germanic. Kulturområdet Germanic ansåg att ordet ”potential” var komplex då det var svårt att förutspå samtliga osannolika scenarion, och de kräver därmed fler riktlinjer. Kravet på fler riktlinjer indikerar enligt vår tolkning att det råder en rädsla för det okända och därför förekommer det en grad av osäkerhetsundvikande.

Utifrån ett deduktivt resonemang kan vi anse att om alla kulturområden hade haft en fullständig samstämmighet, så hade inte skillnader i attityd mot IASBs reviderade tillgångsdefinition förekommit. Från vårt empiriska material så kan vi urskilja tendenser till att det förekommer skillnader i attityder mellan respondenter i olika kulturer, men att det beror på vilken del av tillgångsdefinitionen som besvarats. Tabell 7 visar att tre av åtta kulturområden har en samstämmighet sinsemellan, medan resterande fem av åtta kulturområden har vitt skilda åsikter. Medan i fråga 2, som skildras i tabell 9, så innehar sex av åtta kulturområden en samstämmighet sinsemellan vilket tyder på att vissa delar av tillgångsdefinitionen skapar mer enighet och andra delar inte. Graden av samstämmighet beror därmed av vad som besvarats.

De delar av tillgångsdefinitionen som kräver mer beslutsförmåga skapar större skillnader mellan kulturer. Vårt datamaterial indikerar en tendens till att kulturområdenas grad av optimism kan skilja sig åt jämfört med den föreslagna fördelningen av kvoter utifrån Hofsteds indextal. Figur 3 skildrar att kulturområdena Asian-Colonial och Anglo bör ha den mest optimistiska synsättet för redovisningen. Detta stämmer överens med Asian-Colonial där en fullständig samstämmighet råder för borttagandet av sannolikhetskriteriet, men inte för Anglo. Istället råder det en fullständig samstämmighet bland African East, Asian Colonial och Less Developed Asian för exkluderingen av sannolikhetskriteriet, vilket inte stämmer särskilt väl med Hofstedes indextal.

6 Slutsats och diskussion

6.1 Inledning

Syftet med denna studie är att undersöka intressenternas attityd gentemot IASBs revidering av tillgångsdefinitionen i förställningsramen från år 2010 och utreda om attityden skiljer sig mellan olika intressentgrupper samt kulturer för att se om den borde fortsätta revideras.

Syftet kommer att besvaras utifrån studiens två frågeställningar.

6.2 Intressenternas attityder avseende IASBs revidering av tillgångsdefinitionen år 2015

Studien har bidragit med att ge en bild över vad olika intressenter har för attityder gentemot IASBs revidering av tillgångsdefinition, år 2015. Intressenternas attityd innebär att intressenterna antagligen delar IASBs uppfattning eller inte. Empirin indikerar att en majoritet inom tio av de elva intressentgrupperna inte delar IASBs uppfattning angående den reviderade tillgångsdefinitionen i sin helhet. Går man in i detalj så förekommer det dock en bred acceptans för tillgångsdefinitionens olika komponenter. Studien visar även att intressentgrupperna, i varierande grad, motsatte sig olika delar av definitionen. Detta är i linje med Tagesson och Öhman (2010, s. 13) som förklarar att olika intressenter har olika behov och förväntningar på utformningen av redovisningen.

Borttagningen av sannolikhetskriteriet och inkluderingen av kriteriet ”potential” är de delar av revideringen som frambringt mest kritik från intressenterna. Trots detta så är en majoritet av respondenterna för dessa delar av revideringen. De som kritiserar delarna anser att exkluderingen av sannolikhetskriteriet och införandet av kriteriet ”potential” kan leda till att fler tillgångar, med låg sannolikhetsgrad, recogniseras i balansräkningen. Intressenterna riktar kritik mot denna förändring då de upplever att detta kan leda till en högre grad av osäkerhet samt en minskad relevans i de finansiella rapporterna. Intressenternas synvinkel är i linje med ”predictive ability criterion” som anger att resurser med låg sannolikhet kan påverka felmarginalen och därmed leda till mindre relevant information för tredje man. Likt ett antal intressenter ser vi inte heller relevansen av att recognicera tillgångar som innehar en låg sannolikhet. Vår tolkning av revideringen är bland annat att en exkludering av sannolikhetskriteriet kan leda till att fler osäkra tillgångar kan stanna kvar i redovisningsrättens kretslopp, på grund av en bredare definition.

Studien indikerar även att tillgångsdefinitionen innehar fler brister som IASB borde ta hänsyn till. En del av intressenterna antyder att den reviderade tillgångsdefinitionen innehåller delar som uppfattas som otydliga. Det förekommer nämligen indikationer att kriterierna ”potential”, ”rättighet” och ”kontroll” i tillgångsdefinitionen uppfattades som vaga. Detta kan innebära att föreställningsramen blir mer svårtolkad och komplex. Komplexiteten kan, enligt oss, medföra mindre relevanta finansiella rapporter vilket kan leda till försämrade jämförbarhet mellan organisationer på grund av tolkningsutrymmet. På grund av vagheten efterfrågar ett antal intressenter fler riktlinjer som kan förtydliga dess innebörd. Det föreligger dock, enligt Smith (2015, s. 22) en komplexitet i att tillfredsställa samtliga intressenters informationsbehov. Vi anser dock att IASB borde fortsätta revideringen av tillgångsdefinitionen, för att kunna utveckla delar av den genom att tillföra fler riktlinjer för att förtydliga kriterierna ”potential”, ”rättighet” och ”kontroll”.

6.3 Intressenternas attityder i olika kulturområden

Studien har även bidragit med en bild över hur intressenternas attityder skiljer sig mellan olika kulturer. De föreligger indikationer på att intressenterna har olika åsikter mellan kulturområdena. Vi finner dock att attitydernas skillnader är marginella, då det empiriska resultatet indikerar att det finns en relativ stor enighet mellan de olika kulturområdena. Hur stora skillnaderna är, är bland annat beroende på vilken del av tillgångsdefinitionen som undersöks.

Den modifierade kulturmodellen (figur 3 i kapitel 3) ger indikationer på att de flesta kulturområden rör sig mot en mer optimistisk synvinkel. Den optimistiska synvinkeln innebär enligt Borker (2012, s. 6) och Gray (1988, s. 8) ett mer risktagande synsätt och minskad försiktighet. Detta innebär enligt oss att organisationer, oberoende av vilket kulturområde de tillhör, blir allt mer riskorienterade. Vi kan urskilja att majoriteten inom de flesta kulturområden är för de delar av tillgångsdefinitionen som innehar sannolikhetsbedömningar. Inom dessa förekommer det en marginell oenighet mellan kulturerna, det vill säga att ett antal inom varje kultur delar respektive delar inte IASBs uppfattning.

Denna synvinkel får vi även indikationer om från vår empiri (tabell 7 & 17 i kapitel 4) som visar att majoriteten inom sju av åtta kulturområden delar IASBs förslag, som kan innebära en bredare tillgångsdefinition. Detta innebär att majoritet ställer sig positiva till att minska andelen sannolikhetsbedömningar, i enlighet med Hofstede et al. (2011, s. 239) teori om osäkerhetsundvikande. Samtidigt kan vi urskilja tendenser, av marginell karaktär, att det förekommer skillnader mellan graden av optimism i jämförelse Hofstedes indextal.

Inom de resterande delarna av tillgångsdefinitionen förekommer det även skillnader mellan kulturområdena (African East, Anglo, Asian-Colonial, Germanic, Less developed Asian, More developed Asian, More developed Latin och Nordic). Detta kunde vi urskilja utifrån vårt datamaterial, då det inte råde en fullständig samstämmighet mellan kulturerna, och därmed skiljer sig intressenternas attityder till viss del mellan kulturområden.

6.4 Förslag till vidare forskning

Studien ger vid handen att det föreligger motsättningar mot den förslagna tillgångsdefinitionen. Det vore därmed intressant att urskilja hur väl IASB har mottagit kritiken gentemot ED 2015. Det förekommer likväl andra frågetecken som enligt vår mening borde studeras. Enligt IASB kommer revideringen inte göra tillgångsdefinitionen bredare, vilket ett antal intressenter motsatte sig. Det vore därmed intressant att se hur definitionen och därmed redovisningen av tillgångar påverkas av revideringen, genom att undersöka effekten utifrån en kvantitativ studie över tid. Studien ger även indikationer på att Hofstedes kulturområden rör sig allt mer mot en optimistisk synvinkel. Det vore därmed intressant att se om detta stämmer i en mer omfattande studie med en kvantitativ inriktning.

Litteraturförteckning

- Ahrne, G. & Svensson, P. (2015). *Handbok i kvalitativa metoder*. Stockholm: Liber.
- Aqel, S. (2012). The IASB and FASB Convergence Process: Current Developments. *Acta Universitatis Danubius : Oeconomica*, 8(2), ss. 83-105.
- Arora, A. & Alam, P. (2005). CEO Compensation and Stakeholders' Claims. *Contemporary Accounting Research*, 22(3), ss. 519-547. DOI: 10.1506/8DLT-1RHN-WGBB-CHTM
- Artiach, T., Lee, D., Nelson, D. & Walker, J. (2010). The determinants of corporate sustainability performance. *Accounting and Finance*, 50(1), ss. 31-51. DOI: 10.1111/j.1467-629X.2009.00315.x
- Ashton, R. H. (1974). The Predictive-Ability Criterion and User Prediction Models. *The Accounting Review*, 49(4), ss. 719-732.
- Ashton, R. H. (1975). User Prediction Models in Accounting: An Alternative Use. *The Accounting Review*, 50(4), ss. 710-722.
- Ax, C., Johansson, C. & Kullvén, H. (2015). *Den nya ekonomistyrningen*. Stockholm: Liber.
- Barth, M. E. (2007). Standard-setting measurement issues and the relevance of research. *Accounting and Business Research*, 37(sup1), ss. 7-15. DOI:10.1080/00014788.2007.9730079
- Beaver, W. H., Kennelly, J. W. & Voss, W. M. (1968). Predictive Ability as a Criterion for the Evaluation of Accounting Data. *The Accounting Review*, 43(4), ss. 675-683.
- Bigus, J. (2012). Vague auditing standards and ambiguity aversion. *Auditing*, 31(3), ss. 23-45. DOI: 10.2308/ajpt-50170
- Björklund, M., Paulsson, U., Linköpings, u., Tekniska, h., Logistik & Institutionen för ekonomisk och industriell, u. (2012). *Seminarieboken: att skriva, presentera och opponera*. Lund: Studentlitteratur.
- Bonner, S. E., Libby, R. & Nelson, M. W. (1996). Using decision aids to improve auditors' conditional probability judgments. *The Accounting Review*, 71(2), s. 221.
- Borker, D. R. (2012). Accounting, Culture And Emerging Economies: IFRS In Central And Eastern Europe. *The International Business & Economics Research Journal*, 11(9), s. 1003.
- Bryman, A. & Bell, E. (2015). *Business research methods*. Oxford: Oxford Univ. Press.
- Chan, K. H., Lin, K. Z. & Mo, P. L. L. (2003). An empirical study on the impact of culture on audit-detected accounting errors. *Auditing*, 22(2), ss. 281-295. DOI: 10.2308/aud.2003.22.2.281
- Chen, C. X. (2009). Who Really Matters? Revenue Implications of Stakeholder Satisfaction in a Health Insurance Company. *The Accounting Review*, 84(6), ss. 1781-1804.
- Clarkson, M. B. E. (1995). A stakeholder framework for analyzing and evaluating corpora. *Academy of Management. The Academy of Management Review*, 20(1), s. 92.

- Demski, J. S. & Christensen, J. (2007). Anticipatory reporting standards. *Accounting Horizons*, 21(4), ss. 351-370. DOI: 10.2308/acch.2007.21.4.351
- Donaldson, T. & Preston, L. E. (1995). The Stakeholder Theory of the Corporation: Concepts, Evidence, and Implications. *The Academy of Management Review*, 20(1), ss. 65-91. DOI: 10.5465/AMR.1995.9503271992
- Epstein, L. G. & Schneider, M. (2008). Ambiguity, Information Quality, and Asset Pricing. *The Journal of Finance*, 63(1), ss. 197-228. DOI: 10.1111/j.1540-6261.2008.01314.x
- Fassin, Y. (2010). A Dynamic Perspective in Freeman's Stakeholder Model. *Journal of Business Ethics*, 96(1), ss. 39-49. DOI: 10.1007/s10551-011-0942-6
- Fejes, A. & Thornberg, R. (2015). *Handbok i kvalitativ analys*. Stockholm: Liber.
- Freeman, R. E. (2010). *Strategic management: a stakeholder approach*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Friberg, F. (2006). *Dags för uppsats: vägledning för litteraturbaserade examensarbeten*. Lund: Studentlitteratur.
- Gjesdal, F. (1981). Accounting for Stewardship. *Journal of Accounting Research*, 19(1), s. 208.
- Gray, S. J. (1988). Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally. *Abacus*, 24(1), ss. 1-15. DOI: 10.1111/j.1467-6281.1988.tb00200.x
- Hofstede, G. (2001). *Culture's consequences: comparing values, behaviors, institutions, and organizations across nations*. Thousand Oaks, Calif: Sage.
- Hofstede, G. & Bond, M. H. (1984). Hofstede's Culture Dimensions: An Independent Validation Using Rokeach's Value Survey. *Journal of Cross-Cultural Psychology*, 15(4), ss. 417-433. DOI: 10.1177/0022002184015004003
- Hofstede, G., Hofstede, G. J., Minkov, M. & Nordfeldt, S. (2011). *Organisationer och kulturer*. Lund: Studentlitteratur.
- IASB. (2010). *Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter*. London: IFRS Foundation.
- IASB. (2014). *Discussion Paper DP/2013/1 A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting* London: IFRS Foundation.
- IASB. (2015). *Exposure Draft ED/2015/3 Conceptual Framework for Financial Reporting*. London: IFRS Foundation.
- IAS Plus (2015) *About The International Accounting Standard Committee (IASC)*
<http://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf/history/resource25> [2016-03-02]
- IFRS. (2015a) *About us*. <http://www.ifrs.org/About-us/IASB/Pages/Home.aspx> [2016-02-19]
- IFRS. (2015b) *Comment letters* <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Pages/Comment-letters.aspx> [2016-01-25]

- IFRS.(2015c). *Who we are and what we do*. http://www.ifrs.org/The-organisation/Documents/2015/WhoWeAre_ENGLISH_July%202015.pdf [2016-02-19]
- Islam, M. A. & Deegan, C. (2008). Motivations for an organisation within a developing country to report social responsibility information: Evidence from Bangladesh. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(6), s. 850. DOI: 10.1108/09513570810893272
- Jacobsen, D. I., Sandin, G. & Hellström, C. (2002). *Vad, hur och varför: om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*. Lund: Studentlitteratur.
- Johansson, K., Handelshögskolan, Juridiska, i., University of, G., Department of, L., Göteborgs, u., School of Business, E. & Law (2010). *Substance over form: en redovisningsrättslig studie*. Diss. Jure Förlag. Stockholm.
- Kivits, R. A. (2011). Three component stakeholder analysis. *International Journal of Multiple Research Approaches*, 5(3), ss. 318-333. DOI: 10.5172/mra.2011.5.3.318
- Koeppen, D. R. (1988). Using the FASB's Conceptual Framework: Fitting the Pieces Together. *Accounting Horizons*, 2(2), s. 18.
- Kvifte, S. S. (2008). Revisiting the Concepts: Time to Challenge the Asset-Liability View. *Australian Accounting Review*, 18(1), ss. 81-92. DOI: 10.1111/j.1835-2561.2008.0008.x
- Lépineux, F. (2005). Stakeholder theory, society and social cohesion. *Corporate Governance: The international journal of business in society*, 5(2), ss. 99-110. DOI: 10.1108/14720700510562640
- Libby, R. (1975). The Use of Simulated Decision Makers in Information Evaluation. *The Accounting Review*, 50(3), ss. 475-489.
- Lin, H. (2015). Discussion about Conceptual Framework. *International Business Research*, 8(6), s. 191. DOI: 10.5539/ibr.v8n6p191
- Lincoln, Y. S. & Guba, E. G. (1985). *Naturalistic inquiry*. Beverly Hills, Calif: Sage.
- Maines, L. A. & Wahlen, J. M. (2006). The nature of accounting information reliability: Inferences from archival and experimental research. *Accounting Horizons*, 20(4), ss. 399-425. DOI: 10.2308/acch.2006.20.4.399
- Monson, D. W. (2001). The conceptual framework and accounting for leases. *Accounting Horizons*, 15(3), ss. 275-287. DOI: 10.2308/acch.2001.15.3.275
- Nelson, M. W. & Kinney, W. R. (1997). The Effect of Ambiguity on Loss Contingency Reporting Judgments. *The Accounting Review*, 72(2), ss. 257-274.
- Nelson, M. W., Libby, R. & Bonner, S. E. (1995). Knowledge Structure and the Estimation of Conditional Probabilities in Audit Planning. *The Accounting Review*, 70(1), ss. 27-47.
- Nobes, C. W. & Stadler, C. (2015). The qualitative characteristics of financial information, and managers' accounting decisions: evidence from IFRS policy changes. *Accounting and Business Research*, 45(5), ss. 572-601. DOI: 10.1080/00014788.2015.1044495
- Nussbaumer, N. (1992). Does the FASB's conceptual framework help solve real accounting issues? *Journal of Accounting Education*, 10(1), ss. 235-242. DOI: 10.1016/0748-5751(92)90028-4

- Olsson, H. & Sörensen, S. (2011). *Forskningsprocessen: kvalitativa och kvantitativa perspektiv*. Stockholm: Liber.
- Pesqueux, Y. & Damak-Ayadi, S. (2005). Stakeholder theory in perspective. *Corporate Governance: The international journal of business in society*, 5(2), ss. 5-21. DOI: 10.1108/14720700510562622
- Rayman, R. A. (2007). Fair value accounting and the present value fallacy: The need for an alternative conceptual framework. *The British Accounting Review*, 39(3), ss. 211-225. DOI: 10.1016/j.bar.2007.03.006
- Revsine, L. (1971). Predictive Ability, Market Prices, and Operating Flows. *The Accounting Review*, 46(3), ss. 480-489.
- Roberts, R. W. (1992). Determinants of corporate social responsibility disclosure: An application of stakeholder theory. *Accounting, Organizations and Society*, 17(6), ss. 595-612. DOI: 10.1016/0361-3682(92)90015-K
- Schuetze, W. P. (1993). What is an asset? *Accounting Horizons*, 7(3), s. 66.
- Siriwardhane, P. & Taylor, D. (2014). Stakeholder prioritisation by Mayors and CEOs in infrastructure asset decisions. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 10(3), ss. 355-381. DOI: 10.1108/JAOC-03-2012-0018
- Smith, D., Brännström, D., Jansson, A., Linnéuniversitetet, Ekonomihögskolan & Institutionen för ekonomistyrning och, l. (2015). *Redovisningens språk*.
- Soderstrom, N. S. & Sun, K. J. (2007). IFRS Adoption and Accounting Quality: A Review. *European Accounting Review*, 16(4), ss. 675-702. DOI: 10.1080/09638180701706732
- Steurer, R., Langer, M. E., Konrad, A. & Martinuzzi, A. (2005). Corporations, Stakeholders and Sustainable Development I: A Theoretical Exploration of Business-Society Relations. *Journal of Business Ethics*, 61(3), ss. 263-281. DOI: 10.1007/s10551-005-7054-0
- Tagesson, T. & Öhman, P. (2010). *Redovisning i ett nötskal*. Lund: Studentlitteratur.
- Wagner Mainardes, E., Alves, H. & Raposo, M. (2011). Stakeholder theory: issues to resolve. *Management Decision*, 49(2), ss. 226-252. DOI: 10.1108/00251741111109133
- Watts, R. L. (2003). Conservatism in accounting part I: Explanations and implications. *Accounting Horizons*, 17(3), ss. 207-221. DOI: 10.2308/acch.2003.17.3.207
- Whittington, G. (2008). Fair Value and the IASB/FASB Conceptual Framework Project: An Alternative View. *Abacus*, 44(2), ss. 139-168. DOI: 10.1111/j.1467-6281.2008.00255.x
- Zarzeski, M. T. (1996). Spontaneous harmonization effects of culture and market forces on accounting disclosure practices. *Accounting Horizons*, 10(1), s. 18.

Appendix

Bilaga 1 - Respondenter från berörda "comment letters"

Namn	Intressent	Intressentkategori	Land
Australia and New Zealand Banking Group Limited	Banker	Finansiella sektorn	Nya Zeeland
Bradesco	Banker	Finansiella sektorn	Brasilien
Credit Agricole SA Group	Banker	Finansiella sektorn	Frankrike
French Banking Federation	Banker	Finansiella sektorn	Frankrike
International organization of Securities Commission (IOSCO)	Banker	Finansiella sektorn	Spanien
International Swaps and Derivatives Association (ISDA)	Banker	Finansiella sektorn	UK
SIX Swiss Exchange Ltd	Banker	Finansiella sektorn	Schweiz
The Canadian Bankers Association (CBA)	Banker	Finansiella sektorn	Kanada
The Hong Kong Association of Banks (HKAB)	Banker	Finansiella sektorn	Hong Kong
American Council of Life Insurers (ACLI)	Försäkringsbolag	Finansiella sektorn	USA
German Insurance Association (GDV)	Försäkringsbolag	Finansiella sektorn	Tyskland
International Association of Insurance Supervisors (IAIS)	Försäkringsbolag	Finansiella sektorn	Schweiz
SwissHoldings [Federation of Industrial and Service Groups in Switzerland]	Investerare	Finansiella sektorn	Schweiz
The Investment Association	Investerare	Finansiella sektorn	UK
UK Shareholders' Association (UKSA)	Investerare	Finansiella sektorn	UK
Accounting Standards Committee of Germany (ASCG)	Normgivare inom redovisning och revision	Normgivande organ	Tyskland
Australian Accounting Standards Board (AASB)	Normgivare inom redovisning och revision	Normgivande organ	Australien
Austrian Financial Reporting and Auditing Committee (AFRAC)	Normgivare inom redovisning och revision	Normgivande organ	Österrike
Autorite des Normes Comptables (AMC)	Normgivare inom redovisning och revision	Normgivande organ	Frankrike
Canadian Accounting Standards Board (AcSB)	Normgivare inom redovisning och revision	Normgivande organ	Kanada
European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG)	Normgivare inom redovisning och revision	Normgivande organ	Belgien
Federation of Accounting Professions [Thailand] (FAP)	Normgivare inom redovisning och revision	Normgivande organ	Thailand
Israel Accounting Standards Board	Normgivare inom redovisning och revision	Normgivande organ	Israel

Malaysian Accounting Standards Board (MASB)	Normgivare inom redovisning och revision	Normgivande organ	Malaysia
New Zealand Accounting Standards Board (NZASB)	Normgivare inom redovisning och revision	Normgivande organ	Nya Zeeland
Norsk RegnskapsStiftelse [Norwegian Accounting Standards Board] (NASB)	Normgivare inom redovisning och revision	Normgivande organ	Norge
Singapore Accounting Standard Council (ASC)	Normgivare inom redovisning och revision	Normgivande organ	Singapore
The Accounting Standards Board of Japan (ASBJ)	Normgivare inom redovisning och revision	Normgivande organ	Japan
The Danish Accounting Standards Committee (DASC)	Normgivare inom redovisning och revision	Normgivande organ	Danmark
The Indonesian Financial Accounting Standards Board ((Dewan Standar Akuntansi Keuangan – DSAK IAI)	Normgivare inom redovisning och revision	Normgivande organ	Indonesien
The South African Institute of Chartered Accountants (SAICA)	Normgivare inom redovisning och revision	Normgivande organ	Sydafrika
Zambia Institute of Chartered Accountants (ZICA)	Normgivare inom redovisning och revision	Normgivande organ	Zambia
European Securities and Markets Authority (ESMA)	Myndigheter	Offentliga sektorn	Frankrike
Public Accountants and Auditors Board (PAAB)	Myndigheter	Offentliga sektorn	Zimbabwe
Securities and Exchange Board of India (SEBI)	Myndigheter	Offentliga sektorn	Indien
The Heads of Treasuries Accounting and Reporting Advisory Committee (HoTARAC)	Myndigheter	Offentliga sektorn	Australien
Brasiliass University	Universitet	Offentliga sektorn	Brasilien
Fort Lewis College	Universitet	Offentliga sektorn	USA
Loughborough University	Universitet	Offentliga sektorn	UK
Open University Business School	Universitet	Offentliga sektorn	UK
Singapore Management University	Universitet	Offentliga sektorn	Singapore
Swinburne University Of Technology	Universitet	Offentliga sektorn	Australien
University of Melbourne . Dept. Of Accounting	Universitet	Offentliga sektorn	Australien
Vrije Universiteit Amsterdam	Universitet	Offentliga sektorn	Nederländerna
American Gas Association (AGA)	Energiorganisationer	Privata sektorn	USA
BP p.l.c.	Energiorganisationer	Privata sektorn	UK
Edison Electric Institute (EEI)	Energiorganisationer	Privata sektorn	USA
Repsol	Energiorganisationer	Privata sektorn	Spanien
Shell International Ltd	Energiorganisationer	Privata sektorn	UK
Accounting and Financial Reporting Daimler Group	Företag	Privata sektorn	Tyskland
British American Tobacco (BAT)	Företag	Privata sektorn	UK

BusinessEurope	Företag	Privata sektorn	Belgien
Color Accounting International	Företag	Privata sektorn	USA
Confederation of Swedish Enterprise [Svenskt näringsliv]	Företag	Privata sektorn	Sverige
Financial Executives International (FEI)	Företag	Privata sektorn	Kanada
Group of 100 Inc. (Australia)	Företag	Privata sektorn	Australien
International Business machines (IBM)	Företag	Privata sektorn	USA
National Association of Water Companies (NAWC)	Företag	Privata sektorn	USA
Siemens AG	Företag	Privata sektorn	Tyskland
The Linde Group	Företag	Privata sektorn	Tyskland
Unilever PLC	Företag	Privata sektorn	Uk
Volkswagen AG	Företag	Privata sektorn	Tyskland
American Accounting Association (AAA)	Branschorganisationer inom redovisning och revision	Redovisningsorgan	USA
Australasian Council of Auditors-General (ACAG)	Branschorganisationer inom redovisning och revision	Redovisningsorgan	Australien
Certified Practising Accountants Australia (CPA Australia)	Branschorganisationer inom redovisning och revision	Redovisningsorgan	Australien
Chartered Accountants (ANZ)	Branschorganisationer inom redovisning och revision	Redovisningsorgan	Australien
FAR – The Institute for the Accountancy Profession in Sweden	Branschorganisationer inom redovisning och revision	Redovisningsorgan	Sverige
Fédération des Experts Comptables Européens [The Federation of European Accountants] (FEE)	Branschorganisationer inom redovisning och revision	Redovisningsorgan	Belgien
Financial Accounting and Reporting Special interest Group (FARSIG)	Branschorganisationer inom redovisning och revision	Redovisningsorgan	UK
Hong Kong Institute of Certified Public Accountants (HKICPA)	Branschorganisationer inom redovisning och revision	Redovisningsorgan	Hong Kong
Institut der Wirtschaftsprüfer e.V. [Institute of Public Auditors in Germany] (IDW)	Branschorganisationer inom redovisning och revision	Redovisningsorgan	Tyskland
Institute Akautan Awam Bertauliah Malaysia [The Malaysian Institute of Certified Public Accountants] (MICPA)	Branschorganisationer inom redovisning och revision	Redovisningsorgan	Malaysia
Institute of Certified Public Accountants in Ireland (CPA Ireland)	Branschorganisationer inom redovisning och revision	Redovisningsorgan	Irland
Institute of Certified Public Accountants in Israel (ICPAI)	Branschorganisationer inom redovisning och revision	Redovisningsorgan	Israel
Institute of Certified Public Accountants of Kenya (ICPAK)	Branschorganisationer inom redovisning och revision	Redovisningsorgan	Kenya

Institute of Certified Public Accounting of Uganda (CPA U)	Branschorganisationer inom redovisning och revision	Redovisningsorgan	Uganda
Institute of Chartered Accountants of Pakistan (ICAP)	Branschorganisationer inom redovisning och revision	Redovisningsorgan	Pakistan
Stevenson McGregor	Branschorganisationer inom redovisning och revision	Redovisningsorgan	Australien
The Association of Chartered Certified Accountants (ACCA)	Branschorganisationer inom redovisning och revision	Redovisningsorgan	UK
The Chartered Institute of Public Finance & Accountancy (CIPFA)	Branschorganisationer inom redovisning och revision	Redovisningsorgan	UK
The Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW)	Branschorganisationer inom redovisning och revision	Redovisningsorgan	UK
The Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS)	Branschorganisationer inom redovisning och revision	Redovisningsorgan	UK
The Institute of Public Accountants (IPA)[Australia]	Branschorganisationer inom redovisning och revision	Redovisningsorgan	Australien
The Japanese Institute of Certified Public Accountants (JICPA)	Branschorganisationer inom redovisning och revision	Redovisningsorgan	Japan
The South African Institute of Professional Accountants (SAIPA)	Branschorganisationer inom redovisning och revision	Redovisningsorgan	Sydafrika
BDO	Revisionsbolag	Redovisningsorgan	UK
Ernst & Young Global Limited	Revisionsbolag	Redovisningsorgan	UK
Grant Thornton International Ltd	Revisionsbolag	Redovisningsorgan	UK
KPMG IFRG Limited	Revisionsbolag	Redovisningsorgan	UK
MAZARS	Revisionsbolag	Redovisningsorgan	Frankrike
PWC	Revisionsbolag	Redovisningsorgan	UK
RSM	Revisionsbolag	Redovisningsorgan	UK

Bilaga 2 - Hofstedes kulturområden

FIGURE 1
CULTURE AREAS (HOFSTEDE)

<i>More developed</i>	<i>Less developed</i>	<i>More developed</i>
<i>Latin</i>	<i>Latin</i>	<i>Asian</i>
Belgium	Colombia	Japan
France	Ecuador	
-----	Mexico	
Argentina	Venezuela	
Brazil	-----	
Spain	Costa Rica	
-----	Chile	
Italy	Guatemala	
	Panama	<i>African</i>
	Peru	East Africa
	Portugal	West Africa
	Salvador	
	Uruguay	
 <i>Less Developed</i>	 <i>Near Eastern</i>	
<i>Asian</i>	Arab countries	
Indonesia	Greece	
Pakistan	Iran	
Taiwan	Turkey	<i>Asian-Colonial</i>
Thailand	Yugoslavia	Hong Kong
-----		Singapore
India		
Malaysia		
Philippines		
 <i>Germanic</i>	 <i>Anglo</i>	 <i>Nordic</i>
Austria	Australia	Denmark
Israel	Canada	Finland
-----	Ireland	Netherlands
Germany	New Zealand	Norway
Switzerland	U.K.	Sweden
	U.S.A.	

	South Africa	

(Källa Gray 1988, s. 6)

Bilaga 3 - Beräkningar av modifierad kulturområdesmodell

Konservastim

Kulturområde	Osäkerhetsundvikande	Individualism och Maskulinitet	Totalsumma	Kvot Konservatism
African East	208	272	480	-0,133333333
Anglo	313	994	1307	-0,521040551
Asian-Colonial	37	150	187	-0,604278075
Germanic	272	509	781	-0,303457106
Less developed Asian	258	358	616	-0,162337662
Less developed Latin	86	51	137	0,255474453
More developed Asian	92	141	233	-0,210300429
More developed Latin	341	426	767	-0,110821382
Nordic	155	337	492	-0,369918699

Sekretess

Kategori	Maktdistans + Osäkerhetsundvikande	Individualism och Maskulinitet	Totalsumma	Kvot Sekretess
African East	464	272	736	0,260869565
Anglo	564	994	1558	-0,275994865
Asian-Colonial	179	150	329	0,088145897
Germanic	357	509	866	-0,17551963
Less developed Asian	636	358	994	0,279678068
Less developed Latin	149	51	200	0,49
More developed Asian	146	141	287	0,017421603
More developed Latin	602	426	1028	0,171206226
Nordic	273	337	610	-0,104918033

Källa för rådata: (Hofstede, Hofstede, Minkov & Nordfeldt 2011, ss. 57-59, 95-97,141-143,192-194)

Kodningsschema

Kod		Kategori	Tema
1	1.1	Delar IASBs uppfattning angående borttagning av sannolikhetskriteriet	Borttagning av sannolikhetskriteriet
	1.2	Delar inte IASBs uppfattning angående borttagning av sannolikhetskriteriet	
2	2.1	Delar IASBs uppfattning angående kriteriet "en nuvarande ekonomisk resurs"	En nuvarande ekonomisk resurs
	2.2	Delar inte IASBs uppfattning angående kriteriet "en nuvarande ekonomisk resurs"	
	3.1	Delar IASBs uppfattning angående kriteriet "kontrollerad av enheten"	
3	3.2	Delar inte IASBs uppfattning angående kontrollerad av enheten	Kontrollerad av enheten
	4.1	Delar IASBs uppfattning angående kriteriet "utfån resultatet av tidigare handlinger"	
4	4.2	Delar inte IASBs uppfattning angående kriteriet "utfån resultatet av tidigare handlinger"	Utfån resultatet av tidigare handlinger
	5.1	Delar IASBs uppfattning angående kriteriet "en ekonomisk resurs är en rättighet"	
5	5.2	Delar inte IASBs uppfattning angående kriteriet "en ekonomisk resurs är en rättighet"	En ekonomisk resurs är en rättighet
	6.1	Delar IASBs uppfattning angående kriteriet "potentialen att producera ekonomiska fördelar"	
6	6.2	Delar inte IASBs uppfattning angående kriteriet "potentialen att producera ekonomiska fördelar"	Potentialen att producera ekonomiska fördelar

Bilaga 4 - Kodningsschema



HÖGSKOLAN I BORÅS

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