



Definitionerna av tillgång och skuld: Så påverkar de användarna och upprättarna av de finansiella rapporterna

- En studie om IASBs föreslagna förändring på definitionerna av tillgång och skuld

Stephanie Eneroth och Evelina Johnsson

Externredovisning 15hp

Halmstad 2015-05-19

Förord

Vi har båda ett stort intresse för redovisning och det har därför varit mycket roligt att skriva den här uppsatsen. Vi har genom vår studie lärt oss mycket på vägen, dels inom ämnet och dels inom uppsatsskrivande.

Vi vill rikta ett stort tack till våra respondenter Clive Brodie och Mark Vaessen, för att de har tagit sig tid att besvara våra frågor. Vi vill även tacka vår handledare Titti Eliasson som har bistått med handledning och tips under resans gång. Till sist vill vi även rikta ett stort tack till våra opponenter som har hjälpt oss i vår process att utveckla vår studie.

Halmstad 2015-05-19

Stephanie Eneroth

Evelina Johnsson

Svensk titel: Definitionerna av tillgång och skuld: Så påverkar de användarna och upprättarna av de finansiella rapporterna - En studie om IASB's föreslagna förändring på definitionerna av tillgång och skuld

Engelsk titel: The definitions of assets and liabilities: How the users and preparers of the financial statements are affected - A study about IASB's proposed changes of the definitions of assets and liabilities

Utgivningsår: 2015

Författare: Stephanie Eneroth och Evelina Johnsson

Handledare: Titti Eliasson

Examinator: Jonas Gabrielsson

Abstract: The organization International Accounting Standards Board (IASB) has a current process to revise the Conceptual Framework. This study's focus is to study and analyze the IASB proposes new definitions of asset and liability. The proposals that the IASB publishes, is given in a Discussion Paper. The Discussion Paper discusses proposals for changes and reasons for the changes.

The studies purpose is to explain and create understanding to what the IASB's proposed new definitions of assets and liabilities may imply for users and preparers of the financial statements.

The studies contribution is to create understanding in the studies topic for the convenience of the regulators in their process of developing new standards. Understanding is created by exploring what a change in the definitions of assets and liabilities may have significance for the IASB's various stakeholders.

With the help of earlier theories in the study topic an interview guide has been designed to the studies empirical study. Interviews with individuals in professions regulators and the accounting profession has been part of the empirical study. The second part of the empirical study is a document examination that consists of a compilation of responses, those responses are called Comment Letters. Comment Letters consists of the opinions from the IASB stakeholder groups who have commented on the proposals for new definitions of asset and liability set out in the IASB's Discussion Paper.

The study's empirical results are linked with the study's theoretical framework in an analysis. The analysis leads to a conclusion that describes how companies can recognize more assets on its balance sheet with the proposed definitions of asset and liability. The increased number of assets and liabilities leads to the value of the corporate increases. For the accounting profession the proposed definitions means demands for increased knowledge and education, since the proposed definitions makes the statement more flexible. Regulators will also be affected by a change in the definitions of assets and liabilities, since they must have the new definitions in mind in the future process of developing new standards.

Keywords: IASB, asset, liability, stakeholders, Discussion Paper, Comment Letters

Sammanfattning

Organisationen International Accounting Standards Board (IASB) har ett pågående arbete med att revidera Föreställningsramen. Studiens fokus ligger på att studera och analysera IASBs förslag på nya definitioner av tillgång och skuld. Förslagen som IASB ger ut, ges i ett så kallat Discussion Paper. I Discussion Paper diskuteras förslag på förändringar samt anledningar till förändringarna.

Studiens syfte är att förklara och skapa förståelse för vad IASBs förslag på nya definitioner av tillgång och skuld kan innebära för användare respektive upprättare av de finansiella rapporterna.

Studiens bidrag är att skapa förståelse inom studiens ämne för att underlätta för regulatorer i deras process att utforma nya standarder. Förståelse skapas genom att kartlägga vad en förändring av definitionerna av tillgång och skuld kan ha för betydelse för IASBs olika intressenter.

Med hjälp av tidigare teorier inom studiens ämne har intervjufrågor till studiens empiriska undersökning kunnat utformas. Intervjuer med personer inom yrkesgrupperna regulatorer samt redovisningsprofessionen har varit en del av den empiriska undersökningen. Den andra delen, en dokumentundersökning består av en sammanställning av remissvar, så kallade Comment Letters. Comment Letters består av åsikter från IASBs intressentgrupper, vilka har kommenterat förslagen på nya definitioner av tillgång och skuld som återfinns i IASBs Discussion Paper.

Efter den empiriska undersökningen sammankopplas studiens empiriska resultat med studiens teoretiska referensram i en analys. Analysen utmynnar i en slutsats som beskriver hur företag kan redovisa fler tillgångar i sin balansräkning med de föreslagna definitionerna av tillgång och skuld. Det ökade antalet tillgångar och skulder leder till att företagets värde ökar. För redovisningsprofessionens del innebär de föreslagna definitionerna krav på ökad kunskap och utbildning, då de föreslagna definitionerna gör att redovisningen blir mer flexibel. Regulatorer blir också påverkade av en förändring av definitionerna av tillgång och skuld, då de blir tvungna att ta hänsyn till dem i den fortsatta processen i att utveckla nya standarder.

Nyckelord: IASB, tillgång, skuld, intressentgrupper, Discussion Paper, Comment Letters

Innehållsförteckning

1. Inledning.....	1
1.1. Bakgrund	1
1.2. Problemdiskussion	2
1.3. Problemformulering	4
1.4. Syfte	4
1.5. Avgränsning	4
1.6. Termologiska Frågor	4
2. Teoretisk referensram.....	5
2.1. Anledning till en förändring på definitionerna av tillgång och skuld	5
2.2. Kritiska begrepp inom definitionerna av tillgång och skuld	5
2.3. Rättvisande bild.....	6
2.4. Möjlighet att redovisa immateriella tillgångar	6
2.5. Normgivningsprocessen	8
2.6. Positiv redovisningsteori och det opportunistiska beteendet	8
2.7. Bredare redovisning kräver mer av redovisningsprofessionen	9
2.8. Intressentmodellen	10
2.9. Vår anpassade intressentmodell	10
2.9.1. Företag.....	11
2.9.2. Redovisningsprofessionen.....	11
2.9.3. Regulatorer	11
2.9.4. Akademiker	12
2.9.5. Enskilda individer	12
2.10. Sammanfattning teoretisk referensram.....	12
3. Metod	14
3.1. Forskning- och undersökningsansats	14
3.1.1. En kvalitativ undersökning med kvantitativa inslag	14
3.1.2. Induktiv och deduktiv undersökningsansats	15
3.2. Insamling av empirisk data	15
3.2.1. Urvalsmetod	15
3.3. Insamling av vetenskapliga artiklar.....	16
3.4. Insamling av litteratur	16
3.5. Metodkritik.....	16

3.6. Vad borde vi gjort annorlunda?.....	17
4. Empiri.....	18
4.1. Dokumentundersökning	18
4.1.1. Sammanställda åsikter kring IASBs definitioner av tillgång och skuld.....	18
4.1.2. Sammanställda åsikter kring begreppet förväntad inom definitionerna av tillgång och skuld	21
4.2. Intervjuundersökning	22
4.2.1. Intervju med Clive Brodie.....	23
4.2.2. Intervju med Mark Vaessen	23
5. Analys.....	26
5.1. IASBs intressenters åsikter och motiv	26
5.1.1. Intressenters åsikter och motiv till IASBs föreslagna definitionerna av tillgång och skuld	26
5.1.2. Intressenters åsikter och motiv till begreppet förväntad inom definitionerna av tillgång och skuld	28
5.2. De finansiella rapporternas betydelse för företag.....	29
5.3. Innebörden av begrepp inom definitionerna av tillgång och skuld.....	29
5.4. Immateriella tillgångars betydelse i de finansiella rapporterna.....	31
5.5. Intressenters egenintresse i IASBs normgivningsprocess	32
5.6. Bredare definitioner kan kräva mer kunskap hos redovisningsprofessionen	32
6. Slutsats	34
6.1. Regulatorer	34
6.2. Redovisningsprofessionen.....	34
6.3. Företag.....	34
6.4. Allmänna slutsatser kring studien	35
6.5. Förslag till fortsatt forskning	35
Källförteckning.....	36
Comment Letters	38
Bilaga I	41
Bilaga II.....	42

1. Inledning

I det här kapitlet följer en introduktion till vår studie. I inledningen beskrivs Föreställningsramens utformning och syfte, samt vilka grupper som påverkas av förändringar i Föreställningsramen. Vidare beskrivs de nuvarande definitionerna av tillgång och skuld, IASBs föreslagna definitioner av tillgång och skuld samt skillnader mellan de här. En problemdiskussion om de nuvarande definitionerna av tillgång och skuld förs, vilken leder till en problemformulering följt av syfte samt avgränsning. Inledningen avslutas med ett avsnitt om termologiska frågor.

1.1. Bakgrund

Föreställningsramen för utformning av de finansiella rapporterna finns för att förenkla för externa användare genom att behandla begrepp och grundprinciper inom finansiell rapportering. Föreställningsramens syfte är bland annat att vägleda regulatorer och redovisningsprofessionen till att förstå de internationella redovisningsstandarderna, för att sedan kunna tolka och utforma de nationella redovisningsstandarderna (Föreställningsram 1989, p. 1). International Accounting Standards Board arbetar för närvarande med att revidera Föreställningsramen. Den omarbetade Föreställningsramen har till syfte att harmonisera redovisningen genom att i olika etapper förändra den nuvarande Föreställningsramen från år 1989 (Marton, Lumsden, Lundqvist & Pettersson 2012, s. 27). International Accounting Standards Board kommer vi fortsättningsvis i vår studie att benämna IASB.

IASB gav i juli år 2013 ut ett Discussion Paper med diskussion kring Föreställningsramen och förändringar som IASB anser borde göras i den. Utifrån Discussion Paper har IASB fått in kommentarer på aktuella förändringar i Föreställningsramen, de här kommentarerna som har lämnats till IASB benämns Comment Letters (Discussion Paper 2013, s. 2). IASB ger möjlighet till att lämna Comment Letters för att erhålla åsikter från olika parter som är berörda av förändringar i Föreställningsramen, vilket ger parterna chans till att vara delaktiga i utvecklingen av den reviderade Föreställningsramen (Orens, Jorissen, Lybaert & Van Der Tas 2011, s. 214). IASB strävar efter att ses som en legitim organisation, vilket ses som en framstående anledning till att IASB låter respondenter kommentera förslagen till den förändrade Föreställningsramen (Jorissen, Lybaert, Orens & Van Der Tas 2012, ss. 694, 717).

Den nuvarande definitionen av tillgång enligt Föreställningsramen är: ”En resurs över vilken företaget har det bestämmande inflytandet till följd av inträffade händelser och som förväntas innebära ekonomiska fördelar för företaget i framtiden” (Marton et al. 2012, s. 38).

IASBs förslag på ny definition av tillgång är: “A present economic resource controlled by the entity as a result of past events” (Discussion Paper 2013, s. 7), vilket vi har översatt till: En nuvarande ekonomisk resurs, över vilken företaget har det bestämmande inflytandet till följd av inträffade händelser.

Skillnaden mellan IASBs föreslagna definition av tillgång och den nuvarande definitionen beträffande tillgång är till största del att tillgången inte längre behöver *förväntas innebära ekonomiska fördelar* för företaget i framtiden, utan IASB benämner tillgången som en ekonomisk resurs (Discussion Paper 2013, ss. 5, 25). Ett borttagande av *förväntade ekonomiska fördelar* skulle innebära att definitionen av tillgång öppnar upp mer för att ta upp tillgångar som inte har *förväntade ekonomiska fördelar*. Det här skulle för redovisningen innebära att fler tillgångar skulle kunna redovisas i företags balansräkning vilket skulle kunna

resultera i att företag värderas till ett högre värde än vad de gör idag med de nuvarande definitionerna av tillgång och skuld. Fler tillgångar skulle kunna redovisas i balansräkningen, även de som inte säkert kommer att generera ekonomiska fördelar. Ett exempel på en resurs som med den nuvarande definitionen inte kan tas upp som en tillgång är forskning då de *förväntade ekonomiska fördelarna* av forskningen är svåra att mäta. Med IASBs förslag på ny definition fokuseras tillgången på resursen och forskning kan redovisas som en tillgång i balansräkningen (Discussion Paper 2013, ss. 5, 25).

Skuld definieras i den aktuella Föreställningsramen som: ”En befintlig förpliktelse för företaget till följd av inträffade händelser, vilken väntas ge upphov till ett utflöde från företaget av resurser som innefattar ekonomiska fördelar” (Marton et al. 2012, s. 39).

IASB föreslår att skuld ska definieras som ”A present obligation of the entity to transfer an economic resource as a result of past events” (Discussion Paper 2013, s. 7), vilket vi har översatt till: En befintlig förpliktelse för företaget till följd av inträffade händelser, vilken väntas ge upphov till ekonomiskt utflöde.

Skillnaden mellan den nuvarande definitionen av skuld och IASBs föreslagna definition av skuld är den samma som för definitionen av tillgång, det vill säga att kravet på *förväntade ekonomiska fördelar* har tagits bort i IASBs föreslagna definition av skuld. De här förändringarna vill IASB göra då de anser att det bör fokuseras mer på att en tillgång är en resurs och en skuld är en skyldighet snarare än ett ekonomiskt kassaflöde. I och med att IASBs föreslagna definitioner väljer att fokusera på resursen/skyldigheten krävs även en definition för vad som menas med en ekonomisk resurs. IASB benämner ekonomisk resurs som: ”A right, or other source of value, that is capable of producing economic benefits” (Discussion Paper 2013, s. 7), vilket vi har översatt till: En rättighet eller annan värdekälla som är kapabel att producera ekonomiska fördelar.

1.2. Problemdiskussion

De nuvarande definitionerna av tillgång och skuld har varit användbara under lång tid, då de har kunnat vägleda i många olika redovisningsfrågor. IASB menar dock att definitionerna behöver tydliggöras ytterligare, då det kan uppstå missförstånd i vad som innebär med ett ekonomiskt in- och utflöde (Discussion Paper 2013, s. 7).

IASB menar att definitionerna av tillgång och skuld ger upphov till en rad bedömningar för de som upprättar de finansiella rapporterna som i sin tur har stor betydelse för företaget. Hur intressenterna ser på företaget och företagens framtidsutsikter speglas av företagets bedömningar på definitionerna av tillgång och skuld. Informationen i de finansiella rapporterna är också en viktig del för företaget i och med att långgivare och investerare har direkt påverkan på företagens framtid. För att skapa rättvisa bedömningar krävs att definitionerna av tillgång och skuld är utformade på ett fungerande sätt (Discussion Paper 2013, s. 23).

De nuvarande redovisningsreglerna medför att när en tillgång inte uppfyller kraven för att redovisas som en tillgång, måste den redovisas som en kostnad. En skuld som inte uppfyller kraven för att redovisas som en skuld, ska enligt nuvarande regler redovisas som en intäkt. Det som upplevs som ett problem med de nuvarande definitionerna av tillgång och skuld är att de inte är tillräckligt tydliga i vad som innebär en tillgång och vad som innebär en skuld. Otydligheten i definitionerna leder till ett behov av distinktare definitioner för att minska risken att missta en tillgång för en kostnad och en skuld för en intäkt (Samuelson 1996, s. 148).

De nuvarande definitionerna av tillgång och skuld är inte aktuella och passar därför inte att användas i dagens redovisning (Kvifte 2008, s. 90). Ett tydligt exempel på att definitionerna är inaktuella är att en tillgång och skuld med de nuvarande definitionerna av tillgång och skuld måste uppfylla kraven för *förväntade ekonomiska fördelar* och *skyldigheter*. Kraven för förväntade ekonomiska fördelar och skyldigheter inom de båda definitionerna måste vara sannolika (Kvifte 2008, s. 90). De nuvarande definitionerna kan leda till osäkerhet för både upprättare och bedömare eftersom de istället för att hänföras till det förväntade ekonomiska in- eller utflödet, också kan hänföras till själva resursen eller skyldigheten. För upprättare finns osäkerheten i de beslut som ska tas om vilka tillgångar och skulder som faktiskt ska redovisas i balansräkningen. För bedömare i sin tur ligger osäkerheten i hur upprättare har gjort sina tolkningar angående vilka tillgångar och skulder som kan redovisas, när de har upprättat de finansiella rapporterna (Discussion Paper 2013, ss. 24-25). Osäkerheten leder till ett problem där det blir svårt för upprättare att avgöra om de har möjlighet att redovisa den potentiella tillgången och skulden eller inte (Discussion Paper 2013, ss. 24-25).

Ett annat problem med de nuvarande definitionerna av tillgång och skuld är kopplat till begreppet *förväntad* som kräver någon typ av tröskel på sannolikhet. En tröskel på sannolikhet krävs för att kunna avgöra vad som kan anses vara förväntad eller inte förväntad. Användare har en tendens att med de nuvarande definitionerna av tillgång och skuld, koppla begreppet *förväntad* endast till ekonomiska fördelar och inte lika mycket till ekonomiska skyldigheter. Effekten av att användare främst kopplar begreppet *förväntad* till fördelar är att skillnaden mellan en resurs och en skyldighet inte är tydlig nog utan det finns utrymme för förväxling mellan de två begreppen resurs och skyldighet (Discussion Paper 2013, ss. 24-25). Till följd av att tillgångar och skulder med dagens definitioner måste innebära ekonomiska fördelar och skyldigheter har vissa självklara tillgångar och skulder inte möjlighet att synas i balansräkningen trots att resursen eller skyldigheten är betydande för företaget (Discussion Paper 2013, s. 5). Självklara tillgångar som med dagens definition inte kan redovisas på grund av att definitionen är för smal, är immateriella tillgångar som är viktiga för företaget (El-Tawy & Abdel-Kader 2012, ss. 335-339). IASB vill lösa de här problemen genom att skapa nya, tydligare definitioner av tillgång och skuld samt lägga till en definition av vad som innebär med en ekonomisk resurs (Discussion Paper 2013, ss. 24-25).

Det är viktigt för företag som tillämpar det internationella regelverket International Financial Reporting Standards (IFRS) att använda Föreställningsramen då de känner ett behov av att få vägledning i olika beslut. Företag bör använda Föreställningsramen vid behov för att få så konsekventa finansiella rapporter som möjligt (Marton et al. 2012, s. 26). En annan användare av Föreställningsramen är redovisningsprofessionen, vilka gör att de finansiella rapporterna blir tillförlitliga (Cyert & Ijiri 1974, s. 29). Redovisningsprofessionen har stor makt inom redovisningen, makten innebär att de har möjlighet att påverka hur tolkningar görs. Redovisningsprofessionen har genom sin makt möjlighet att påverka slutresultatet i de finansiella rapporterna. Redovisningsprofessionens makt gör att det är betydelsefullt att de fattar beslut på ett rättvist och konsekvent sätt. För att redovisningsprofessionen ska fatta rättvisa och konsekventa beslut behöver de använda sig av Föreställningsramen för vägledning (Deegan & Unerman 2011, ss. 47-48). Varje förändring i definitionerna av tillgång och skuld skulle kunna ha betydelse för de grupper som Föreställningsramen har till syfte att vägleda. De här grupperna är de som upprättar och de som bedömer de finansiella rapporterna, det vill säga företag samt redovisningsprofessionen. Föreställningsramen har också till syfte att vägleda regulatorer i processen att utforma redovisningsstandarder samt att arbeta för en mer harmoniserad redovisning (Föreställningsram 1989, p. 1).

1.3. Problemformulering

De befintliga problem som vi har beskrivit ovan, har lett till frågan som vår studie kommer att grunda sig i:

Vad kan IASBs förslag på nya definitioner av tillgång och skuld innebära för användare respektive upprättare av de finansiella rapporterna?

1.4. Syfte

Vårt syfte med den här studien är att förklara och skapa förståelse för vad IASBs förslag på nya definitioner av tillgång och skuld kan innebära för användare respektive upprättare av de finansiella rapporterna.

Vårt bidrag med studien är att skapa förståelse inom studiens ämne för att underlätta för regulatorer i deras process att utforma nya standarder. Förståelse skapas genom att kartlägga vad en förändring av definitionerna av tillgång och skuld kan ha för betydelse för IASBs olika intressenter.

1.5. Avgränsning

Vi har valt att avgränsa vår studie genom att undersöka de intressentgrupper som har besvarat IASBs Discussion Paper genom Comment Letters. De intressentgrupper som vi har studerat består av företagare, redovisningsprofessionen, regulatorer, akademiker och enskilda individer.

1.6. Termologiska Frågor

Vi kommer i vår studie att använda de engelska orden Discussion Paper samt Comment Letters då vi anser att det inte finns något passande svenskt ord att översätta de här termerna till.

I avsnittet Bakgrund där vi beskriver IASBs föreslagna definitioner av tillgång och skuld har vi valt att översätta ordet *controlled* till *bestämmande inflytande* då den här översättningen har gjorts på de nuvarande definitionerna. Det här har vi gjort även då vi är medvetna om att kontroll och bestämmande inflytande inte alltid har samma betydelse.

2. Teoretisk referensram

I det här kapitlet återfinns tidigare studier inom ämnet som ligger till grund för en analys. Kapitlet beskriver anledningar som finns till en förändring på definitionerna av tillgång och skuld samt svårigheter som är kopplade till nuvarande definitionerna. Vidare beskrivs IASBs normgivningsprocess samt faktorer som kan påverka processen. Här presenteras slutligen IASBs primära intressenter, vilka har varit studiens huvudfokus.

2.1. Anledning till en förändring på definitionerna av tillgång och skuld

För att förstå vad en förändring på definitionerna av tillgång och skuld kan innebära för användarna respektive upprättarna av de finansiella rapporterna måste vi först ta itu med vad som är anledningen till att definitionerna omarbetas. IASB påpekar i sitt Discussion Paper (2013, ss. 5, 24) att de nuvarande definitionerna är i behov av en förändring då vägledningen är något oklar. Ett exempel på oklarhet är att Föreställningsramen anger att en tillgång och skuld ska redovisas endast om resursen eller skyldigheten förväntas ge ekonomiska in- eller utflöden. IASB menar dock att en tillgång eller en skuld är betydande för ett företag även då den inte sannolikt förväntas generera ekonomiska in- eller utflöden och anser därför att en förändring av definitionerna bör ske (Discussion Paper 2013, ss. 5, 24).

Under de senaste åren har samhällets ekonomi blivit allt mer kunskapsbaserad och teknikintensiv, vilket innebär att investeringar i mänskliga resurser, information, marknadsföring och forskning har blivit avgörande för företags lönsamhet och överlevnad (Canibano, Garcia-Ayuso & Sanchez 2000, s. 102). I den nuvarande definitionen av tillgång gör kriteriet för förväntade ekonomiska fördelar det svårt för företag att redovisa tillgångar som information och marknadsföring. Företag blir då tvungna att placera många av de här resurserna som kostnader istället för tillgångar i företagets balansräkning, som då inte speglar företagets faktiska värde (Canibano et al. 2000, s. 102).

Det finns en rad underliggande antaganden till vad som är orsakerna till en förändring av redovisningsstandarder. Ett sådant antagande är att en förändring drivs till största del av rationella regulatorer, men även av de som har något egenintresse och strävar efter någon form av social eller ekonomisk makt. Det är främst intressenter inom företags- eller redovisningsbranschen som drivs av ett egenintresse (Bengtsson 2011, s. 569).

Genom att revidera de nuvarande definitionerna av tillgång och skuld skapas diskussion kring ämnet, vilket gör att användare och upprättare av de finansiella rapporterna får mer kunskap inom ämnet. En ökad kunskap leder till en större struktur med ett tydligare ramverk vilket leder till mer konsekvent redovisning (Tollington 1998, s. 450).

2.2. Kritiska begrepp inom definitionerna av tillgång och skuld

Kvifte (2008, ss. 85-86) påstår att begreppet *förväntade ekonomiska fördelar* och *skyldigheter* är kritiska karaktärer som hänförs till definitionerna av tillgång och skuld. Begreppet *förväntade ekonomiska fördelar* och *skyldigheter* inom de båda definitionerna måste vara sannolika. Genom att de ekonomiska flödena måste vara sannolika blir de nuvarande definitionerna av tillgång och skuld ottydliga och saknar precision, vilket kan leda till många olika tolkningar av vilka tillgångar och skulder som ska redovisas i balansräkningen, det här i sin tur kan ge upphov till konflikter (Kvifte 2008, s. 90).

Information är en immateriell tillgång som många företag är beroende av. Med dagens redovisningsregler kan information definieras som en redovisningstillgång. Det är dock endast företag som säljer information som faktiskt kan redovisa informationen som en tillgång, det här då kravet på *framtida ekonomiska fördelar* ska vara uppfyllt. Anledningen till att det inte är möjligt för företag som inte säljer vidare information att ta upp den här typen av immateriell tillgång är att det är svårt att veta om informationen kommer att leda till några ekonomiska fördelar och hur stora de i så fall kommer att bli (Oppenheim, Stenson & Wilson 2003, s. 164). Dessutom ligger det en svårighet i att separera informationen från verksamheten och urskilja att det är just informationstillgången som leder till de *ekonomiska fördelarna*. Informationstillgångar har däremot en stor betydelse även för de företag som inte säljer vidare sin information, då informationen på många sätt kan öka affärsresultatet i företaget (Oppenheim et al. 2003, ss. 164-165).

Tollington (1998, s. 452) hävdar att de nuvarande definitionerna av tillgång och skuld är för resultatdrivna och fokuserar för mycket på flödet och för lite på själva resursen. Samuelson (1996, s. 150) vidhåller att när definitionerna fokuserar för mycket på de ekonomiska egenskaperna försvinner avsikten med att spegla användandet av resursen eller skyldigheten i företaget. Företag ska redovisa alla sina tillgångar och skulder, så länge det inte finns någon standard som motsäger sig att redovisa en viss typ av tillgång eller skuld (Gordon, Bischof, Daske, Munter, Saka, Smith & Venter 2015, s. 75).

Med de nuvarande definitionerna är det svårt att redovisa vissa tillgångar då de kan vara svåra att mäta om de kommer att generera framtida ekonomiska fördelar. Den grundläggande tanken med att tillgångarna ska generera framtida ekonomiska fördelar är enkel att överföra till anläggningstillgångar så som en fastighet eller en maskin som ska producera varor, eftersom det är tydligt att de här anläggningstillgångarna kommer att ge framtida ekonomiska fördelar (Gordon et al. 2015, s. 75). Gordon et al. (2015, s. 75) menar dock att den grundläggande tanken med de framtida ekonomiska fördelarna gör det svårt att redovisa en del andra tillgångar i företags balansräkning med de nuvarande definitionerna. Det är problematiskt att redovisa osäkra tillgångar som till exempel aktier då det är svårt att mäta huruvida en sådan tillgång kommer att generera framtida ekonomiska fördelar, vilket skapar förvirring i redovisningen av tillgångar (Gordon et al. 2015, s. 75).

2.3. Rättvisande bild

Företags finansiella rapporter lämnar uppgifter om företagets finansiella ställning och resultat. Informationen i de finansiella rapporterna gör det möjligt för aktieägare, investerare, borgenärer samt andra intressenter att få en bra förståelse av företaget och få reda på företagets finansiella ställning och framtidsutsikter (Pallisserry 2012, s. 333). Syftet för de finansiella rapporterna är: ”att tillhandahålla information om ett företags finansiella ställning och resultat samt om förändringar i den ekonomiska ställningen. Informationen är användbar för olika användare som underlag för deras beslut i ekonomiska frågor” (Föreställningsramen 1989, p. 12). Sammanfattningsvis är målet med de finansiella rapporterna att visa en rättvisande bild över företaget, det vill säga ge en aktuell bild som inte är vilseledande för intressenterna (Alexander & Eberhartinger 2009, s. 575).

2.4. Möjlighet att redovisa immateriella tillgångar

Samiee (1994, s. 579) understryker att vi idag lever i en allt mer globaliserad värld med större valmöjligheter för konsumenter, vilket betyder att företag måste vara allt mer konkurrenskraftiga. De senaste åren har lett till en stor utveckling av informationsteknik och internet, vilket leder till att dagens företag verkar i en betydligt mer konkurrensutsatt miljö än vad de tidigare har gjort. Företag har på grund av utvecklingen blivit allt mer beroende av

immateriella tillgångar i företaget eftersom företagens kunder förväntar sig en mer kundspecifik service (Kostagiolas & Asonitis 2009, s. 420). Exempel på immateriella tillgångar som i dagens samhälle kan vara avgörande för företag är kompetens från anställda, upphovsrätter, databaser, kundlistor och marknadsföringsmetoder (Grasenick & Låg 2004; Reilly & Schweih 1998 se Kostagiolas & Asonitis 2009, ss. 420-421). Ett exempel på immateriella tillgångar som har fått betydligt större betydelse än tidigare är informationsrelaterade tillgångar (Wilson & Stenson 2008, s. 168). Wilson och Stenson (2008, s. 168) hävdar att immateriella tillgångar så som informationsrelaterade tillgångar kan vara avgörande för ett företag. Det är olämpligt att i dagens samhälle inte se behovet av de immateriella tillgångarna och det innebär en stor förlust för företag att inte kunna redovisa den här typen av tillgångar i de finansiella rapporterna (Powell 2010, s. 797).

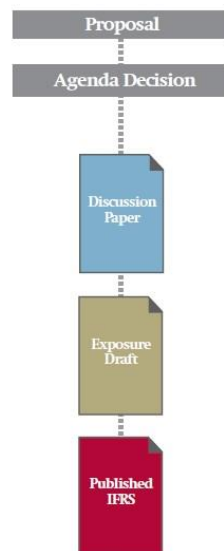
I den nuvarande definitionen av tillgång finns det tydliga begränsningar som gör det svårt eller omöjligt att erkänna immateriella tillgångar på grund av kravet på framtida ekonomiska fördelar (Hand & Lev 2003, Lev & Zambon 2003, Roslender 2004 & Zambon 2003 se Wilson & Stenson 2008, s. 168). Redovisningskriterierna är för smala och otillräckliga, vilket gör det svårt att ta upp immateriella tillgångar i redovisningen (El-Tawy & Abdel-Kaders 2012, s. 343; Tollington 1998, s. 453). Tollington (1998, s. 453) hävdar att det för företag är viktigt att redovisa materiella tillgångar men även immateriella tillgångar och det är många faktorer i den nuvarande definitionen som gör det svårt eller omöjligt för företag att redovisa immateriella tillgångar. Det har visat sig i undersökningar att åtgärder som innebär information för företag oftare prioriteras om det redovisas som en tillgång jämfört med om det redovisas som en kostnad (Tanner 2006 se Wilson & Stenson 2008, ss. 168-169). Wilson och Stenson (2008, s. 169) menar att när företag inte har möjlighet att redovisa den här typen av immateriella tillgångar innebär det att företag visar en felaktig bild av sin finansiella ställning. De menar vidare att en felaktig bild av företaget i sin tur innebär att investerare och andra intressenter får irrelevant information om företaget, vilket gör att företaget riskerar att undervärderas (Wilson & Stenson 2008, s. 169).

De nuvarande redovisningssystemen fokuserar främst på reala och finansiella tillgångar och inte så mycket på de immateriella, trots att de har en betydande roll i värderingen av företaget (Kostagiolas & Asonitis 2009, ss. 420, 427-428). Med den nuvarande definitionen av tillgång misslyckas företag med att uppnå målet med de finansiella rapporterna och uppvisa en rättvisande bild över företaget då många av de immateriella tillgångarna inte uppfyller kraven för en tillgång (El-Tawy & Abdel-Kaders 2012, s. 343; Tollington 1998, s. 453).

För att få konkurrensfördelar idag måste företag satsa mycket på forskning och utveckling för att på så sätt ge företaget kunskap och tekniska förbättringar. För många nya innovativa företag, inom branscher som läkemedel, kommunikation och internet, är många av deras viktigaste tillgångar just immateriella tillgångar som kunskap och tekniska förbättringar. Det finns dock ett problem i att värdet av de här immateriella tillgångarna till stor del inte återspeglas i företagets balansräkning, på grund av att företag har svårigheter att redovisa immateriella tillgångar med de aktuella redovisningsreglerna (Canibano et al. 2000, s. 104). I och med svårigheterna med att redovisa immateriella tillgångar kan det uppstå en betydande skillnad mellan företags bokförda värde och dess marknadsvärde. Investerare är idag försedda med irrelevant data från företagets finansiella rapporter och det blir i och med det svårt för investerare att fatta korrekta beslut. För att användarna av företags finansiella rapporter ska få relevant information för beslut som exempelvis investeringar och krediter bör företag, på ett annat sätt än idag, kunna redovisa immateriella tillgångar (Canibano et al. 2000, ss. 103, 124).

2.5. Normgivningsprocessen

I processen för att utveckla nya redovisningsstandarder påträffar IASB en del hinder i form av åsikter från intressenter. För att tillfredsställa flera olika åsikter och vara så många intressenter som möjligt till lags, väljer IASB att väga in många olika åsikter i de beslut om framtida förändringar som ska tas (Schultz & Hollister 2003, s. 85). För att kunna samla in olika åsikter från intressenter ger IASB ut ett Discussion Paper efter att de har satt en agenda samt gjort upp en planering för förslag på förändringar. Ett Discussion Paper är ett diskussionsunderlag där IASB beskriver sina förslag på vad de vill förändra samt frågor till intressenterna. Intressenterna skriver ett Comment Letter där de lämnar åsikter kring de frågor som de själva anser är relevanta angående IASBs förslag på förändringar i Discussion Paper. IASB samlar in kommentarerna och sammanställer dem för att sedan lämna ut ett Exposure Draft. Ett Exposure Draft innehåller förbättringar kring IASBs förslag utefter de åsikter som IASB har fått in från respondenterna. Efter att IASB har gett ut sitt Exposure Draft ges möjlighet för intressenterna att kommentera ännu en gång. När IASB återigen har samlat in och bearbetat kommentarerna publiceras den nya standarden (Orens et al. 2011, s. 214).



Modell 1, Källa: IASB Feedback Statement: Agenda Consultation (2011, s. 10)

2.6. Positiv redovisningsteori och det opportunistiska beteendet

Positiv redovisningsteori är en förklarande och förutsägande teori som behandlar redovisningspraxis. Positiv redovisningsteori har till syfte att förklara sambandet mellan företag och deras val av redovisningsmetod. Positiv redovisningsteori förklarar däremot inte vilken typ av metod som företag bör välja (Watts & Zimmerman 1986, s. 7). Ur Positiv redovisningsteori utmynnar det opportunistiska beteendet som förklarar att företag kommer att välja den redovisningsmetod som bäst gynnar dem själva, det vill säga de drivs av ett egenintresse. Enligt det opportunistiska beteendet kommer företag att välja den redovisningsmetod som kommer att öka företagets intäkter, även om det inte direkt speglar de faktiska tillgångarna (Deegan & Unerman 2011, ss. 273-275).

Regulatorers försök till att harmonisera redovisningen internationellt är en komplex men viktig process för att öka jämförbarheten mellan olika länder (Tsipouridou & Spathis 2012, s. 76). Det som gör processen komplex är att regulatorer noggrant måste undersöka de olika länderna och vad som kännetecknar deras nationella finansiella rapporter och på så sätt kunna anpassa de internationella standarderna så att de passar alla länder. Trots harmoniseringen och införandet av IFRS förekommer det försök till att manipulera de finansiella rapporterna. Manipulation sker dels på grund av att företagsledningen betar sig opportunistiskt, men även revisorer visar ett opportunistiskt beteende och det är därför svårt att förhindra manipulation

av de finansiella rapporterna. Det finns ett problem med att revisorer är anställda av företagen, då revisorer kritiskt ska granska sin uppdragsgivare och har skyldighet att rapportera avvikelser. Dilemmat ligger i att redovisningsprofessionen inte vill komma i konflikt med företagen genom att rapportera avvikelser eftersom företagen är redovisningsprofessionens uppdragsgivare. Om redovisningsprofessionen kommer i konflikt med sina kunder kan det leda till att företagen väljer att byta ut sina revisorer (Tsipouridou & Spathis 2012, s. 63).

Företag som anser att de har en negativ kassaflödeseffekt på grund av de nuvarande standarderna, tenderar att i större utsträckning engagera sig i lobbying i just de frågorna som rör det negativa kassaflödet, till skillnad från de som upplever en positiv effekt (Jorissen, Lybaert & Vande Poel 2006, s. 693). Företag har även tendens att välja de alternativ i normgivningsprocessen som ger mest utrymme för flexibilitet i de finansiella rapporterna eftersom de själva vill kunna styra företagens räkenskaper. Genom att göra egna bedömningar, kan företag själva påverka vad som ska redovisas externt (Kwok & Sharp 2005, s. 84). Det är därför viktigt att tillsynsmyndigheter antar standarder som begränsar den här typen av manipulation på grund av egenintresse genom reglering (Tsipouridou & Spathis 2012, ss. 63, 76).

Påverkan av lobbying är något som inte helt kan uteslutas inom redovisningsprofessionen, som till stor del drivs av ett egenintresse och på så sätt verkar för att påverka IASB i sitt arbete för att utforma nya definitioner av tillgång och skuld (Jorissen, Lybaert & Vande Poel 2006, s. 693). Redovisningsprofessionen vill sina kunders bästa i normgivningsprocessen, då det långsiktigt gynnar dem själva. När redovisningsprofessionens kunder, det vill säga företagen kan värderas högre, har de även möjlighet att betala större ersättningar till sina revisorer. Större ersättningar från företag innebär större intäkter för redovisningsprofessionen och egenytan blir på så sätt större (Puro 1984, s. 626). Det här betyder att redovisningsprofessionen är i beroendeställning till företagen och agerar opportunistiskt. Det är ett stort problem med att redovisningsprofessionen agerar på det här sättet då det kan leda till icke tillförlitliga finansiella rapporter (Tsipouridou & Spathis 2012, s. 76).

I den pågående normgivningsprocessen förekommer lobbying och manipulation främst från de intressenterna med störst makt (Schultz & Hollister 2003, s. 85). Redovisningsprofessionen är den av IASBs intressenter som har störst makt i normgivningsprocessen, då de påverkar många andra personers välfärd (Deegan & Unerman 2011, ss. 47-48). Redovisningsbranschen, särskilt stora redovisningsbyråer har fått ett stort inflytande på IASB tack vare sin stora makt, både politiskt och ekonomiskt samt tack vare deras globala räckvidd (Arnold 2009 se Bengtsson 2011, s. 569). Redovisningsprofessionen har stor påverkan på företags välfärd då deras beslut och värderingar påverkar företagens finansiella rapporter och därmed företagens resultat och värde. Redovisningsprofessionen har även möjlighet att påverka investerare och företagsledningens välfärd genom beslut och värderingar som kan driva företagen i en viss riktning (Deegan & Unerman 2011, ss. 47-48). Andra påtryckningar som IASB stöter på i normgivningsprocessen är politiska påtryckningar. De politiska påtryckningarna kan vara ett hinder för IASB i form av pådrivningar från någon av styrelseledamöterna som på grund av egen vinning vill få igenom någon särskild standard (Zeff 2002, s. 43).

2.7. Bredare redovisning kräver mer av redovisningsprofessionen

När reglerna i redovisningen blir mer flexibla och utgår mer från principer än fasta regler menar Carmona och Trombetta (2008, s. 455) att det sätts mer press på redovisningsprofessionens yrkesskicklighet och utbildningsbakgrund. Vid öppnare och mer flexibla regler får revisorer inte någon detaljerad vägledning om hur redovisningen ska ske.

Det blir även viktigare för revisorer att ha en bättre förståelse och en övergripande bild över verksamheten i övrigt då redovisningsreglerna blir bredare och mer tolkningsberoende. De ökade kraven som läggs på revisorerna kan leda till att kvaliteten på de finansiella rapporterna ökar (Carmona & Trombetta 2008, ss. 457, 459).

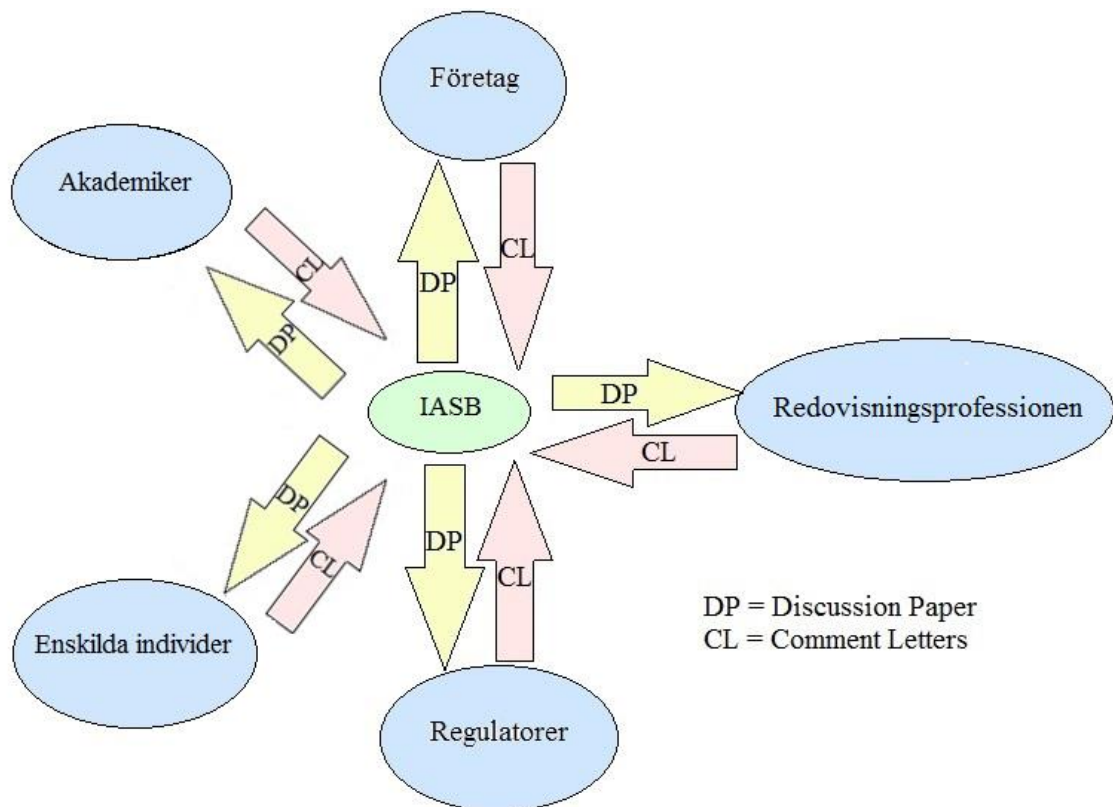
2.8. Intressentmodellen

Intressentmodellen används i stor utsträckning, mycket tack vare enkelheten i modellen (Fassin 2009, s. 113). Den ursprungliga intressentmodellen presenterades av Freeman (1984, Fassin 2008 se Fassin 2009, s. 114). Freeman (1984, Fassin 2008 se Fassin 2009, s. 114) beskrev intressentmodellen genom att företaget eller organisationen placerades i centrum, som sedan omgavs av mindre grupper, vilka bestod av företaget eller organisationens intressenter. Dubbelriktade pilar visade sambandet mellan företaget eller organisationen och deras intressentgrupper (Fassin 2009, s. 114). Intressenterna utgör de grupper som direkt eller indirekt påverkar och/eller påverkas av företaget eller organisationen (Tagesson & Öhman 2010, s. 13). Tagesson och Öhman (2010, s. 13) benämner följande intressenter som de mest primära:

- Ägare
- Ledning och anställda
- Kreditgivare
- Kunder
- Leverantörer
- Staten
- Allmänheten och massmedia
- Analytiker och rådgivare

2.9. Vår anpassade intressentmodell

I vår studie använder vi oss av en anpassad intressentmodell, där vi utgår från Freemans (1984, Fassin 2008 se Fassin 2009, s. 114) intressentmodell. I vår anpassade intressentmodell placerar vi IASB i centrum och IASBs intressenter placeras runt om IASB. De här intressenterna kan påverka och blir påverkade av IASBs beslut, vilket i modellen beskrivs genom de dubbelriktade pilarna. Den anpassade intressentmodell utgår från de intressentgrupper som har lämnat Comment Letters på IASBs Discussion Paper angående definitionerna av tillgång och skuld. Intressenterna som har studerats är företag, redovisningsprofessionen, regulatorer, akademiker samt en uppsamlingsgrupp. Uppsamlingsgruppen består av övriga personer som har lämnat Comment Letters men som inte tillhör någon av de ovan nämnda grupperna, den här gruppen har vi namngett Enskilda individer.



Modell 2, Källa: Egendesignad

2.9.1. Företag

Företag är en viktig intressentgrupp för IASB eftersom de finansiella rapporterna grundar sig i siffror från företags verksamhet. Utan information från företag finns det ingen möjlighet att upprätta tillförlitliga finansiella rapporter (Cyert & Ijiri 1974, s. 29).

Företag är intresserade av att påverka IASB på grund av att när standarderna passar företagen på bästa sätt kan det öka ledningens välfärd. Standarderna som väljs påverkar indirekt faktorer som skatter, reglering, informationskostnader och kompensationsplaner. Genom de här faktorerna kan den ekonomiska välfärden i ledningen påverkas främst genom att aktier i företaget blir mer värdefulla och att bonusar kan höjas i och med ett högre resultat i företaget (Watts & Zimmerman 1978, s. 114).

2.9.2. Redovisningsprofessionen

Redovisningsprofessionen gör att de finansiella rapporterna får en förbättrad tillförlitlighet (Cyert & Ijiri 1974, s. 29). Redovisningsprofessionen är en viktig intressentgrupp för IASB då de har stor makt inom redovisningen och har på så vis möjlighet att påverka hur de nya standarderna kommer att användas (Deegan & Unerman 2011, ss. 47-48).

Redovisningsprofessionen har ett stort intresse av att påverka IASB på grund av att de vill tjäna mer pengar och öka sin egen nytta. När redovisningen blir mer komplicerad kan de sälja mer av sin tjänst och till ett dyrare pris än vid mindre komplicerade standarder (Puro 1984, s. 625).

2.9.3. Regulatorer

Nationella regulatorer ses som en viktig intressentgrupp för IASB. Under flera år har IASB haft ett direkt samarbetsansvar med de nationella regulatorerna (Larson 2007, s. 216). Globala standarder med hög kvalitet kan inte uppnås utan ett sådant pågående samarbete

(Tweedie 2001 se Larson 2007, s. 216). När regulatorerna deltar i normgivningsprocessen blir de mer legitima då de visar engagemang i processen att ta fram nya redovisningsstandarder (Giner & Arce 2012, s. 662).

2.9.4. Akademiker

Jämfört med de övriga intressentgrupperna har akademiker inte samma beroendeförhållande till IASB, då de inte har något direkt egenintresse i processen för att förändra redovisningsstandarder (Tandy & Wilburn 1992 se Giner & Arce 2012, s. 662).

2.9.5. Enskilda individer

Gruppen Enskilda individer fungerar som en uppsamlingsgrupp i studien och är bestående av personer som har kommenterat IASBs förslag på nya definitioner av tillgång och skuld men som inte tillhör någon av de specifikt angivna intressentgrupperna. Enskilda individer består till stor del av personer som inte vill kommentera i sitt företags namn. På grund av att vi gör studien utifrån IASBs intressentgrupper kan vi inte analysera Enskilda individer vidare då de inte passar in i någon intressentgrupp. Gruppen Enskilda individer kommer att finnas med i dokumentundersökningen för att ge studien ett hundraprocentigt resultat men deras åsikter analyseras inte nämnare på grund av att det inte har någon relevans för undersökningen.

2.10. Sammanfattning teoretisk referensram

IASB har beslutat att se över de nuvarande definitionerna av tillgång och skuld. Anledningen till att IASB har sett ett behov av att se över definitionerna är för att de anser att de nuvarande definitionerna innehåller kritiska begrepp som gör det svårt att redovisa vissa typer av tillgångar och skulder (Discussion Paper 2013, ss. 24-25). Det blir svårt att redovisa vissa typer av tillgångar och skulder då definitionerna fokuserar mer på de ekonomiska in- och utflödena än på resursen/skyldigheten (Samuelson 1996, s. 15). De kritiska begreppen studeras för att kunna se vilka begrepp som borde ses över inom definitionerna, vilket hjälper oss att analysera hur IASB förhåller sig till de kritiska begreppen genom deras föreslagna definitioner av tillgång och skuld.

Företags finansiella rapporter lämnar uppgifter om företags finansiella ställning och resultat, den här informationen är viktig för företags intressenter i deras bedömning i olika ekonomiska frågor (Pallisserry 2012, s. 333). När företag inte kan redovisa vissa tillgångar eller skulder som är självklara för företaget, speglar de finansiella rapporterna inte företagets värde på ett rättvist sätt. För att en rättvisande bild ska bli möjlig krävs i sin tur rättvisande definitioner som kan spegla företagets tillgångar och skulder (Wilson & Stenson 2008, s. 169). IASB anser att de nuvarande definitionerna av tillgång och skuld inte uppfyller kraven på rättvisande bild och har därför tagit fram ett förslag på nya definitioner (Discussion Paper 2013, ss. 24-25).

I den globaliserade världen vi lever i idag är företag beroende av immateriella tillgångar så som information och marknadsföring för att kunna ge kundspecifik service (Samiee 1994, s. 579). I den nuvarande definitionen av tillgång finns det tydliga begränsningar som gör det svårt eller omöjligt att erkänna immateriella tillgångar i redovisningen på grund av kravet på framtida ekonomiska fördelar (Hand & Lev 2003, Lev & Zambon 2003, Roslender 2004 & Zambon 2003 se Wilson & Stenson 2008, s. 168). När företag inte har möjlighet att redovisa den här typen av immateriella tillgångar visar de inte en rättvisande bild av dess finansiella ställning (Wilson & Stenson 2008, s. 169).

I IASBs process att utforma nya definitioner av tillgång och skuld försöker de vara många olika intressenter till lags, det här gör IASB genom att ge ut sina förslag på förändringar i ett

Discussion Paper. IASBs förslag kan sedan kommenteras av deras intressenter i så kallade Comment Letters (Orens et al. 2011, s. 214; Schultz & Hollister 2003, s. 85). Många av de kommenterande intressenterna agerar på ett opportunistiskt sätt där de drivs av ett egenintresse. Intressenternas egenintresse kan påverka IASB i deras process att utveckla nya standarder, till exempel vid utvecklandet av nya definitioner av tillgång och skuld (Deegan & Unerman 2011, ss. 273-275).

För redovisningsprofessionen, vilka är en intressentgrupp till IASB i den pågående normgivningsprocessen, kan IASBs föreslagna definitioner av tillgång och skuld innebära krav på ökad profession. Den ökade kunskapen kan komma att krävas då IASBs föreslagna definitioner öppnar upp för fler tolkningar, vilket leder till flexibel redovisning som utgår mer från principer än från fasta regler (Carmona & Trombetta 2008, ss. 455, 457-459).

Studien har utgått från Intressentmodellen som ursprungligen presenterades av Freeman (1984, Fassin 2008 se Fassin 2009, s. 114). Intressentmodellen har sedan anpassat för att passa studiens empiriska undersökning. Vår anpassade intressentmodell är uppbyggd med IASB i centrum och IASBs intressenter placerade runt om.

Alla de teoretiska delarna som visas i Modell 3 behövs tillsammans för att skapa en intervjuguide som kan användas vid den empiriska intervjuundersökningen. Tillsammans med studiens empiriska del kan vi med de här teoridelarna svara på studiens fråga angående vad IASBs förslag på nya definitioner av tillgång och skuld kan innebära för användarna respektive upprättarna av de finansiella rapporterna, på ett rättvist sätt.



Modell 3, Källa: Egendesignad

3. Metod

I det här kapitlet beskrivs tillvägagångssätten i studien samt argumentation till valda metoder. Här redogörs för hur dokument- och intervjuundersökning har gjorts samt hur teori och empirisk data har samlats in. Kapitlet avslutas med ett avsnitt bestående av metodkritik följt av ett avsnitt med vad vi anser att vi kunde ha gjort annorlunda.

3.1. Forskning- och undersökningsansats

3.1.1. En kvalitativ undersökning med kvantitativa inslag

Den empiriska studien har delats upp i två delar där den ena delen har studerats utifrån IASBs Discussion Paper och där svaren från respondenternas Comment Letters har standardiserats. I den andra delen har det genomförts intervjuer med personer från intressentgrupperna Redovisningsprofessionen och Regulatorer. Till största del har kvalitativ data använts, det vill säga öppen och nyanserad mjukdata som grundar sig på ord. Det här är ett naturligt val då målet har varit att få fram många olika synpunkter på studiens frågeställning. En annan anledning till att främst kvalitativ data har används är för att få reda på vad de olika respondenterna har för åsikter och även varför de har de här åsikterna (Jacobsen 2002, s. 135; Svenning 2003, ss. 72-74).

3.1.1.1. Dokumentundersökning

Den första delen av metoden har förutom kvalitativ data, även kvantitativa inslag, då svaren från IASBs respondenter grovt har delats upp i olika åsiktsgrupper. Uppdelningen har gjorts för att kartlägga hur många procent av varje intressentgrupp som instämmer med IASBs föreslagna definitioner av tillgång och skuld samt hur många procent som inte gör det. Genom den kvalitativa datan från Comment Letters har standardiserad kvantitativ data kunnat skapas. IASBs frågor är relativt öppna för att intressenterna ska få möjlighet att skriva orsaken till sina åsikter i deras Comment Letters. För att minska risken för en ytlig präglning har vi kompletterat de standardiserade svaren med att studera enskilda Comment Letters djupare (Jacobsen 2002, ss. 140-141, 147). Den här blandmetoden leder till att studien inte får några brister i undersökningen, varken av de som är relaterade till den kvalitativa metoden eller av de som är knutna till den kvantitativa metoden (Jacobsen 2002, ss. 138-140). Studien får en effektiv del genom att behandla siffror och mer standardiserade svar samt en djupare del genom de relativt öppna frågorna i IASBs Discussion Paper (Jacobsen 2002, ss. 140-141, 147).

Standardiseringen av IASBs Comment Letters har gjorts genom att dela upp respondenterna i olika intressentgrupper och i olika åsiktsgrupper. Intressentgrupperna som har varit möjliga att urskilja från IASBs respondenter är företag, redovisningsprofessionen, regulatorer, akademiker samt enskilda individer.

Till intressentgruppen Företag hör de näringsverksamheter vars finansiella rapporter kommer att påverkas av IASBs förslag på nya definitioner av tillgång och skuld, det vill säga användarna. Företagen är i det här fallet större företag som till största del är noterade. Intressentgruppen Redovisningsprofessionen består av olika redovisningsorgan. Med redovisningsprofessionen menas inte bara revisorer i den här studien utan även redovisare samt personer som arbetar med bokföring. Regulatorer innefattar nationella normgivare från olika länder. Akademiker innefattas av kommenterande studenter, lärare samt forskare på universitet runt om i världen. Intressentgruppen Enskilda individer består av individer som

inte kan placeras i någon av de övriga intressentgrupperna men som ändå utgör en del av studiens population i och med att de har delat med sig av sina åsikter i Comment Letters.

Av åsikterna från de olika intressentgrupperna har en grov standardisering fått göras, då Comment Letters i många fall är mycket omfattande. Åsikterna har delats upp i de som instämmer, de som inte instämmer och de som inte har svarat på frågan till studiens ämne. För att det skulle vara möjligt att dela upp åsikterna så har endast hänsyn kunnat tas till respondenternas huvudsakliga åsikt. De respondenter som till stora delar instämmer med IASBs förslag på definitionerna av tillgång och skuld, men som har en del åsikter som talar emot förslaget, har valts att placeras i åsiktsgruppen Instämmer.

3.1.1.2. Intervjuundersökning

I den andra delen av studien där intervjuer har genomförts med de olika intressentgrupperna har en ren kvalitativ metod använts, vilken har haft till avsikt att hållas så öppen som möjligt. Med en öppen intervju fås en hög giltighet med en äkta förståelse för intervjufrågorna (Jacobsen 2002, s. 142). Det har varit svårt att boka in en intervju med personer som är tillräckligt insatta i studiens ämne. På grund av de intervjuade personernas tidsbegränsning har mailintervjuer valts som intervjumetod. En mailintervju gör att intervjufrågorna kan skickas ut till respondenterna och de har möjlighet att besvara frågorna när de bäst har tid.

3.1.1.3. Metodtriangulering

Genom att vi standardiserar svaren från Comment Letters och kompletterar med öppna intervjuer fås både svar från många enheter samt en djup förståelse från några få personer (Jacobsen 2002, s. 150). En metodtriangulering har gjorts i och med att två olika metoder har använts, både kvalitativ och kvantitativ, på så sätt undviks till större del så kallade bias än vad som hade gjorts vid användandet av endast en av metoderna (Svenning 2003, s. 93).

3.1.2. Induktiv och deduktiv undersökningsansats

Studien har grundat sig i IASBs Discussion Paper samt tillhörande Comment Letters, vilket innebär att befintlig empirisk data har varit utgångspunkten för att fastställa ett problem. Den befintliga empirin har sedan sammankopplats till passande teori, för att förklara observationerna, vilket innebär att en induktiv undersökningsansats har använts. För att skapa passande frågor till mailintervjuerna har vi utgått från den teoretiska referensramen och på så vis är studien till en stor del även deduktiv. Genom att ha använt de olika metoderna fås en bra sammankoppling mellan empiri och teori (Symon & Cassell 1998, ss. 28-29).

3.2. Insamling av empirisk data

I studien har dels primärdata och dels sekundärdata använts. Primärdatan, som har samlats in direkt från utvalda personer består av personliga intervjuer med personer ur IASBs intressentgrupper Redovisningsprofessionen och Regulatorer. För att ta fram relevanta frågor till de personer som har intervjuats, har vi utgått från studiens Teoretiska referensram och sedan vinklat frågor utefter det. Utöver primärdata, har sekundärdata använts då offentligt material från IASB i form av Discussion Paper samt Comment Letters har studerats (Jacobsen 2002, ss. 152-153). Insamlingen av de här Comment Letters har skett via IASBs hemsida under rubriken Conceptual Framework.

3.2.1. Urvalsmetod

I den anpassade intressentmodellen med kvantitativ karaktär har intressenterna delats upp i grupper beroende på vilken intressentgrupp de tillhör. Populationen i den här delen av undersökningen består av alla IASBs respondenter, 214 stycken. Eftersom att svaren har standardiserats på ett grovt sätt har en totalundersökning gjorts (Svenning 2003, s. 101). Det har däremot gjorts ett selektivt urval där djupare åsikter har studerats. Det selektiva urvalet

innebär att urvalet inte görs slumpmässigt utan att urvalet istället medvetet väljs ut. Urvalet har gjorts selektivt för att kunna välja ut de Comment Letters som anses motsvara fleras åsikter på ett rättvist sätt (Svenning 2003, s. 110).

För att få en förståelse i studiens ämne har det varit viktigt att de personer där en djupare intervju har gjorts, har varit tillräckligt insatta i vad en förändring av definitionerna av tillgång och skuld skulle kunna innebära. Det har därför gjorts ett selektivt urval när det gäller att välja ut personer passande till intervjuerna (Svenning 2003, s. 110). Personerna som har valts till intervjuerna har valts bland de personer som har lämnat Comment Letters angående IASBs förslag på nya definitioner av tillgång och skuld.

3.3. Insamling av vetenskapliga artiklar

Tidigare forskning inom studiens ämne har till stor del hittats i olika databaser på biblioteket på Högskolan i Halmstad. De databaser som har använts är JSTORE, Emerald, ABI/INFORM Global samt Scopus. Valet av databaser har gjorts utifrån studiens ämne vilket är Företagsekonomi. För att få fram relevanta vetenskapliga artiklar har följande sökord använts; "Accounting harmonization", "Asset and Liability Definitions", "Conceptual Framework", "Accounting", "Expected economic benefits", "Intangible assets", "Consumers across a more global market", "True and fair view", "Lobbying IASB", "Standard setting process IASB", "Change definitions", "Opportunistic behavior", "Stakeholder model" och "Accounting profession". I ett fåtal fall förekommer det sekundärkällor i studien vid referering till vetenskapliga artiklar, vilket till största mån har försökts att undvikas. I de fall då det inte har varit möjligt att lokalisera primärkällan men där teorin har varit relevant för studiens ämne, har det ändå valts att referera till den sekundära källan. Den primära källan är dock alltid utskriven i den löpande refereringen för att läsaren ska ha möjlighet att finna den primära källan.

3.4. Insamling av litteratur

Utöver de vetenskapliga artiklarna har även litteratur använts för att söka efter relevanta teorier inom studiens ämne. Sökningen efter litteratur har gjorts i Högskolan i Halmstads biblioteks-katalog. För att bedöma säkerheten i källorna har de förlag som har givit ut böckerna kritiskt granskats. Bedömningen har gjorts utifrån att vi endast har använt förlag som vi känner igen från tidigare etablerade verk. De förlag som har använts är; Antony Rowe Ltd, Clays Ltd, Studentlitteratur AB, SAGE Publications Ltd, Lorentz Förlag, Livonia Print, Elsevier, CPI-Clausen & Bosse och McGraw-Hill Education. De sökorden som har använts vid sökande efter litteratur är; "Redovisning", "Accounting", "Accounting theory", "IFRS", "Metod" och "Method".

3.5. Metodkritik

I studiens Bakgrund har det gjorts egna svenska översättningar av IASBs engelska förslag på nya definitioner av tillgång och skuld. Vi är medvetna om att det kan finnas vissa brister i de översättningar som har gjorts. Översättningarna har trots det gjorts, då det blir enklare att jämföra två svenska definitioner för läsaren. De egna översättningarna har gjorts utifrån de svenska, nuvarande definitionerna av tillgång och skuld. För att läsaren själv ska kunna göra en rättvis bedömning har det valts att även lägga in IASBs engelska förslag på nya definitioner av tillgång och skuld i studiens bakgrund.

Några av källorna under avsnitten Problemdiskussion och Teoretisk referensram kan anses vara relativt gamla då en del är skriva under 1990-talet. Väl medvetandes av det här har de teorier ändå valts att tas med då de kritiserar den nuvarande Föreställningsramen innehållande definitionerna av tillgång och skuld som är utformad år 1989 (Marton et al. 2012, s. 35).

I studiens intervjuundersökning betonar respondenterna att de svarar med sina personliga åsikter och att deras åsikter inte nödvändigtvis kan kopplas samman till företagen som de arbetar på eller deras yrkesroll. Vi tror dock inte att det kommer att ha stor inverkan på resultatet då de här personerna har stor kunskap inom studiens ämne och är väl insatta i IASBs projekt. Vi tror att det finns influenser av personliga åsikter i alla typer av intervjuer.

Av studiens intressentgrupper har endast grupperna Redovisningsprofessionen och Regulatorer blivit intervjuade. De båda grupperna är de som anses vara mest benägna att instämma med IASB då de ligger närmast organisationen rent yrkesmässigt. I studiens undersökning har det försökts att få tag på respondenter från andra intressentgrupper så som Företag, men någon respons från fler än Redovisningsprofessionen och Regulatorer har vi tyvärr inte lyckats få.

I studiens intervjuundersökning har mailintervju använts som intervjumetod. På så vis fås inte samma personliga präglning på intervjun, vilket också gör att det inte heller går att följa upp med följdfrågor som hade kunnat komma naturligt vid ett personligt möte. Anledningen till att mailintervjuer trots de här negativa konsekvenserna har använts är för att respondenterna bor i andra länder än Sverige. Ett annat skäl är att personer som är tillräckligt insatta i studiens ämne är mycket upptagna och har ofta ont om tid. Genom en mailintervju behöver respondenterna inte avsätta någon specifik tid för att svara på intervjufrågorna utan kan svara på dem när det passar dem. En fördel med att ha mailintervju är att svaren skrivs direkt på papper av respondenten själv, vilket gör det lätt att kunna gå tillbaka och se vad respondenten har svarat. Studien kan på så vis även få mer genomtänkta svar i och med att respondenten skriver ner sina tankar och åsikter, vilket kan leda till mindre missuppfattningar (Wärneryd, Davidsson, Wikman & Langlet 1993, ss. 14-15). Att mailintervjuerna har utförts på engelska har varit ytterligare en anledning till varför en mailintervju lämpar sig bäst, då det även minskar risken för språkliga missuppfattningar.

3.6. Vad borde vi gjort annorlunda?

Vid uppstarten av vår studie hade vi svårigheter med att formulera studiens problemformulering och vad som egentligen var anledningen till att IASB ville förändra de nuvarande definitionerna av tillgång och skuld. För att underlätta för oss själva hade vi under arbetets början kunnat ta kontakt med någon vid IASB som är ansvarig för de föreslagna definitionerna av tillgång och skuld för att få mer bakgrundsfakta när det gäller studiens problemdiskussion.

Vi tog kontakt med våra respondenter för intervjuundersökningen tidigt under arbetets gång, men eventuellt hade vi behövt kontakta respondenter ännu tidigare för att även få in företag som en respondent i studiens intervjuundersökning. Hade vi haft möjlighet att genomföra en intervju med någon respondent från intressentgruppen Företag hade vi fått ännu en infallsvinkel i vår studie.

4. Empiri

I det här kapitlet redovisas studiens empiriska resultat från dokument- och intervjuundersökningen. Dokumentundersökningen är baserad på IASBs Discussion Paper samt Comment Letters, där kommentarerna har sammanställs på ett standardiserat sätt. Intervjuundersökningen baseras på mailintervjuer från personer från intressentgrupperna Redovisningsprofessionen och Regulatorer.

4.1. Dokumentundersökning

Dokumentundersökningen är en sammanställning av Comment Letters avseende IASBs Discussion Paper angående den föreslagna förändringen på definitionerna av tillgång och skuld.

4.1.1. Sammanställda åsikter kring IASBs definitioner av tillgång och skuld

IASBs förslag på ny definition av tillgång i sitt utgivna Discussion Paper lyder: "A present economic resource controlled by the entity as a result of past events" (Discussion Paper 2013, s. 7), vilket vi har översatt till: En nuvarande ekonomisk resurs, över vilken företaget har det bestämmande inflytandet till följd av inträffade händelser.

IASB föreslår i sitt utgivna Discussion Paper att skuld bör definieras som "A present obligation of the entity to transfer an economic resource as a result of past events" (Discussion Paper 2013, s. 7), vilket vi har översatt till: En befintlig förpliktelse för företaget till följd av inträffade händelser, vilken väntas ge upphov till ekonomiskt utflöde.

De här förändringarna vill IASB göra då de anser att definitionerna bör fokusera mer på att en tillgång är en resurs och att en skuld är en skyldighet snarare än ekonomiska kassaflöden. I och med att IASB väljer att fokusera på resursen/skyldigheten krävs även en definition på vad som menas med en ekonomisk resurs. IASB benämner ekonomisk resurs i sitt utgivna Discussion Paper som: "A right, or other source of value, that is capable of producing economic benefits" (Discussion Paper 2013, s. 7), vilket vi har översatt till: En rättighet eller annan värdekälla som är kapabel att producera ekonomiska fördelar.

De frågor som IASBs Discussion Paper behandlar inom ämnet definitionerna av tillgång och skuld och vilka åsikterna från Comment Letters är baserade på är: Instämmer du med definitionerna av tillgång, skuld och ekonomisk resurs? Varför eller varför inte? Om du inte instämmer, vilka förändringar föreslår du, och varför? (Discussion Paper 2013, s. 35 se Bilaga I, Question 2)

Nedan följer vårt resultat från sammanställningen av Comment Letters med åsikter avseende de föreslagna definitionerna av tillgång och skuld hos IASBs olika intressentgrupper:

Q2	Företag	Redovisnings- profession	Regulatorer	Akademiker	Enskilda individer	Totalt
Instämmer	75 (62 %)	32 (75 %)	22 (96 %)	6 (32 %)	1 (12 %)	136 (64 %)
Instämmer inte	20 (16 %)	7 (16 %)	1 (4 %)	8 (42 %)	3 (38 %)	39 (18 %)
Inget svar	26 (22 %)	4 (9 %)	0 (0 %)	5 (26 %)	4 (50 %)	39 (18 %)
Totalt	121 (100 %)	43 (100 %)	23 (100 %)	19 (100 %)	8 (100 %)	214 (100 %)

Tabell 1, Källa: Egendesignad tabell med uppgifter från: <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Discussion-Paper-July-2013/Pages/Comment-letters.aspx>

4.1.1.1. Instämmer med IASBs föreslagna definitioner av tillgång och skuld

Vi kan i Tabell 1 se att det totalt sett är 64 procent av respondenterna som instämmer med IASBs förslag på nya definitioner av tillgång och skuld. De svarande Comment Letters som instämmer med IASB angående de föreslagna definitionerna av tillgång och skuld anser att de föreslagna definitionerna är tydligare och enklare att förstå samt mer koncisa och fokuserade, vilket de anser kommer att leda till en mer konsekvent tolkning. Bland de som har kommenterat IASBs förslag finns respondenter vilka anser att paralleller mellan tillgång och skuld blir tydligare i IASBs föreslagna definitioner och de påpekar att de föreslagna definitionerna matchar varandra på ett bättre sätt än vad de gör i de nuvarande (Students 2013, s. 3; Flores 2014, s. 8).

Ett flertal av de respondenter som har kommenterat IASBs Discussion Paper hävdar att väsentliga exempel på tillgångar, skulder och ekonomiska resurser hade underlättat då det kan ge bättre vägledning (Norberg 2014, s. 3; De Munnik 2014, s. 11). Av de svarande som instämmer med IASB angående de föreslagna definitionerna av tillgång och skuld anser en del att en förändring är lämplig för att fokusera mer på resursen snarare än framtida ekonomiska in- eller utflöden (Shying 2013, s. 2; Hicks 2013, s. 2). Det finns respondenter som påpekar att de föreslagna definitionerna anses öppna upp och ge mer möjligheter att redovisa immateriella tillgångar (Gibson 2013, ss. 4-5; Schneider 2013, ss. 2-3). Exempel på immateriella tillgångar som respondenterna tar upp är arbetskraft och en förbättrad marknadsposition, vilka inte är möjliga att redovisa med den nuvarande definitionen av tillgång men som med IASBs föreslagna definitioner kan bli aktuella att redovisa (Flores 2014, s. 8).

4.1.1.2. Instämmer inte med IASBs föreslagna definitioner av tillgång och skuld

Tabell 1 visar att det totalt sett är 18 procent av respondenterna som inte instämmer med IASBs förslag på nya definitioner av tillgång och skuld. Respondenter som inte instämmer med IASBs förslag, kommenterar i sina Comment Letters att de föreslagna definitionerna är bredare än de nuvarande och de anser att det blir mer otydligt vad som är en tillgång och vad som är en skuld (Rechtschaffen 2013, s. 1). Respondenterna menar att det här ger mer utrymme för tolkningar och ökar pressen på de som upprättar redovisningen och på tillämpningen i varje standard (Blomme 2014, ss. 6-8; Chauvin 2014, s. 6; Lepinay 2014, s. 5). Kritikerna som har lämnat Comment Letters ifrågasätter vilket syfte IASB har med de nya föreslagna definitionerna, kommer utbudet av tillgångar och skulder att öka eller minska? Eller är syftet att minska antalet oidentifierade tillgångar och skulder? (Morshuis 2014, s. 4).

Ett flertal av de som har kommenterat Discussion Paper bedömer att *inträffade händelser* är ett överflödigt begrepp. De menar att definitionerna inte behöver innehålla både begreppet *nuvarande* och *inträffade händelser* (Brodie 2013, s. 8; Fieseler 2013, s. 4; Reilly 2013, s. 5; Lefebvre 2013, s. 2).

Bland de respondenter som har lämnat Comment Letters finns de som anser att det inte förekommer några skillnader mellan IASBs föreslagna definitioner av tillgång och skuld och de nuvarande definitionerna (Kee Ho 2013, s. 2). Kee Ho (2013, s. 2) som har kommenterat IASBs förslag genom Comment Letters menar att det inte blir någon skillnad mellan de föreslagna och de nuvarande definitionerna då IASB endast flyttar begreppet *ekonomiska fördelar* in i definitionen för en ekonomisk resurs.

4.1.1.3. Respondenters egna förslag på definitioner av tillgång och skuld

Bland de respondenter som har lämnat Comment Letters och som inte instämmer med IASBs förslag på nya definitioner av tillgång och skuld kunde vi se att några respondenter hade egna förslag på hur tillgång och skuld ska definieras. Totalt sett var det fyra procent av de som angav ett tydligt eget förslag på definitioner av tillgång och skuld, bland de respondenter som inte var instämmande med IASB. När vi ser till varje intressentgrupp var det främst Akademiker, i relativa termer, som angav egna förslag följt av Företag och därefter Redovisningsprofessionen. De som vill ha en annan vinkling av definitionen har lämnat sitt förslag i Comment Letters tillsammans med en förklaring på vad och varför deras definition stämmer bättre överens med verkligheten.

Musoke (2013) som tillhör intressentgruppen Redovisningsprofessionen är en av dem som har angett sina egna förslag på definitionerna av tillgång och skuld, vilket han har valt att göra på följande sätt:

“An asset is a present economic and/or social impact resource controlled by the entity and/or controlled on behalf of the entity by other parties as past events” (Musoke 2013, s. 1).

“A liability is a present obligation of the entity to transfer an economic and/or a social impact resource as a result of past events” (Musoke 2013, s. 1).

Musoke (2013) har valt att lägga till social resurspåverkan som en del av definitionerna. Han förklarar begreppet social som en investering som kan generera sociala förmåner så som gott rykte och goda sociala relationer.

Carvalho (2014) som tillhör intressentgruppen Akademiker har ett annat förslag på definitionerna av tillgång och skuld som han beskriver enligt nedan:

”Assets are economic benefits accrued to an entity as a result of the individual or combined use of resources controlled by such entity” (Carvalho 2014, s. 4).

“A liability is a present obligation of the entity, the settlement of which involves transfer of entity’s resources capable of producing economic benefits” (Carvalho 2014, ss. 5-6).

Carvalho (2014) menar att det inte är resursen i sig som är det viktiga utan det är den ekonomiska nyttan som är själva tillgången. Carvalho (2014) anser att det är viktigare att fokusera på framtida in- och utflöden snarare än inträffade händelser.

4.1.2. Sammanställda åsikter kring begreppet förväntad inom definitionerna av tillgång och skuld

I den nuvarande Föreställningsramen för utformning av finansiella rapporter spelar graden av osäkerhet en stor roll i definitionerna av tillgång och skuld. Osäkerheten ligger i begreppet *förväntad* som i nuvarande definitioner syftar till de ekonomiska fördelarna. IASB diskuterar i sitt Discussion Paper om det är aktuellt att införa en tröskel som ska definiera kraven för förväntade ekonomiska fördelar. Införandet av en tröskel skulle kunna leda till mer konsekventa beslut vid utvecklandet av nya standarder (Discussion Paper 2013, s. 27). IASB föreslår att begreppet *förväntad* ska tas bort från definitionerna av tillgång och skuld. I och med förslaget på en ny definition av ekonomisk resurs behöver det inte vara sannolikt att tillgången ska generera ekonomiska fördelar, däremot måste resursen vara *kapabel* till att göra det. Ingen av de tre föreslagna definitionerna skulle innehålla någon tröskel enligt IASB. IASB menar att de nuvarande definitionerna av tillgång och skuld leder till att tillgångar och skulder med en låg sannolikhet till ekonomiska fördelar inte kan redovisas i de finansiella rapporterna. IASB menar vidare att tillgångarna och skulderna, trots sin låga sannolikhet till ekonomiska fördelar, kan vara betydande för företag och borde synas i balansräkningen. Ett exempel på en sådan tillgång som IASB anger är optioner som anses ha hög osäkerhet till ekonomiska fördelar (Discussion Paper 2013, s. 31).

De frågor som IASBs Discussion Paper behandlar inom ämnet angående begreppet *förväntad* inom definitionerna av tillgång och skuld som åsikterna från Comment Letters är baserade på är: Instämmer du med att definitionerna av tillgång och skuld inte bör innehålla begreppet *förväntad*? Instämmer du med att definitionerna av tillgång och skuld inte bör innehålla någon typ av tröskel över sannolikhet? Om du inte instämmer, vilka förändringar föreslår du, och varför? (Discussion Paper 2013, s. 36 se Bilaga I, Question 3).

Nedan följer vårt resultat från sammanställningen av Comment Letters med åsikter avseende begreppet *förväntad* inom definitionerna av tillgång och skuld hos de olika intressentgrupperna:

Q3	Företag	Redovisningsprofession	Regulatorer	Akademiker	Enskilda individer	Totalt
Instämmer	60 (49 %)	28 (65 %)	19 (83 %)	3 (16 %)	1 (12 %)	111 (52 %)
Instämmer inte	30 (25 %)	9 (21 %)	3 (13 %)	9 (47 %)	1 (12 %)	52 (25 %)
Inget svar	31 (26 %)	6 (14 %)	1 (4 %)	7 (37 %)	6 (74 %)	51 (23 %)
Totalt	121 (100 %)	43 (100 %)	23 (100 %)	19 (100 %)	8 (100 %)	214 (100 %)

Tabell 2, Källa: Egendesignad tabell med uppgifter från: <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Discussion-Paper-July-2013/Pages/Comment-letters.aspx>

4.1.2.1. Instämmer med IASBs förslag kring begreppet förväntad inom definitionerna av tillgång och skuld

Vi kan i Tabell 2 se att det totalt sett är 52 procent av respondenterna som instämmer med IASBs förslag angående begreppet *förväntad*. De respondenter som har kommenterat IASBs Discussion Paper och som instämmer med IASB menar att en borttagning av begreppet *förväntad* leder till att fokusering läggs på resursen istället för på de framtida ekonomiska fördelarna. De instämmande respondenterna ser också nackdelen i att ha kvar begreppet *förväntad*, då många annars självklara tillgångar och skulder i och med det här försvinner

(Students 2013, ss. 4-5; Kee Ho 2013, s. 3; Shying 2013, s. 3; Hicks 2013, s. 3). Angående en tröskel på sannolikhet för förväntad finns det kommenterande respondenter som instämmer med IASB angående att en tröskel kommer att leda till mer förvirring än vad som redan finns (Lefebvre 2013, s. 2; Kee Ho 2013, s. 3).

Det finns dock en del av de instämmande respondenterna som menar att begreppet förväntade kräver någon typ av tröskel för att kunna mäta nivån av sannolikhet. Det framkommer i Comment Letters att respondenterna anser att den här typen av tröskel inte ska finnas i definitionerna utan ska fungera som en vägledning för att tolka definitionerna (Tam 2013, s. 2; Reilly 2013, s. 4). Åsikter från Comment Letters finns också angående att IASB bör utveckla förklaringar till hur begreppet osäkerhet ska tolkas (Van Der Tas 2014, ss. 4-5). Respondenterna menar att IASB borde framställa ytterligare vägledning för hur företag ska tolka vilken betydelse osäkerheten har för de ekonomiska fördelarna (Tam 2013, s. 2).

4.1.2.2. Instämmer inte med IASBs förslag kring begreppet förväntad inom definitionerna av tillgång och skuld

Tabell 2 visar att det totalt sett är 25 procent av respondenterna som inte instämmer med IASBs förslag angående begreppet förväntad. Bland de respondenter som har lämnat Comment Letters och som är negativa till IASBs förslag, finns de som anser att begreppet *förväntad* bör finnas kvar som en del av definitionerna av tillgång och skuld. Åsikter från Comment Letters finns om att en borttagning kommer att bredda definitionerna, vilket de hävdar kan leda till negativa konsekvenser. En negativ konsekvens som respondenterna pekar på är att tillgångar och skulder får ett för brett spektrum och genom det här förloras nyttan i redovisningen och informationen blir mindre användbar (Lepinay 2013, ss. 5-7). En annan negativ konsekvens som de respondenter som inte instämmer med IASBs förslag beskriver, är att osäkra tillgångar och skulder leder till att även de finansiella rapporterna blir osäkra (Ludolph 2014, s. 4).

Istället för att ta bort begreppet *förväntad* anser respondenter som är negativa till förändringen, att IASB istället borde lägga till en förklaring på hur begreppet ska tolkas (Wells 2013, s. 1). Respondenter som har kommenterat IASBs Discussion Paper menar också att IASB inte löser något problem genom att byta ut begreppet *förväntad* mot *kapabel* utan IASB byter bara ett oklart begrepp till ett annat (Kee Ho 2013, s. 2). Det finns de respondenter som betonar att ett uteslutande av en sannolikhetströskel på begreppet *förväntad* kan leda till en stor expansion av tillgångar och skulder som redovisas i balansräkningen (Van Der Tas 2014, ss. 4-5). De menar att en tröskel hade gynnat de kvalitativa egenskaperna relevans och tillförlitlighet genom att osäkerheten bedöms på ett mer konsekvent sätt (Lepinay 2014, ss. 4-5; Haas 2014, s. 8). Några av respondenterna kommenterade i sina Comment Letters att de ville ha förtydligande i när en tillgång eller skuld är kapabel att generera ekonomiska fördelar och anser att även begreppet *kapabel* kräver en tröskel (Mezon 2014, s. 5).

4.2. Intervjuundersökning

Intervjuundersökningen är en sammanställning av intervjuer som har utförts på selektivt utvalda personer som har lämnat Comment Letters avseende IASBs Discussion Paper angående den föreslagna förändringen på definitionerna av tillgång och skuld. Personerna tillhör intressentgrupperna Redovisningsprofessionen och Regulatorer. Det ska dock påpekas att svaren som respondenterna har lämnat under intervjuundersökningen är personliga åsikter och behöver nödvändigtvis inte kopplas samman till de företag som de arbetar på.

4.2.1. Intervju med Clive Brodie

Clive Brodie som har deltagit i mailintervjun kommer från Nya Zeeland och arbetar på New Zealand Accounting Standards Board, NZASB och Brodie tillhör därför IASBs intressentgrupp Regulatorer. Svar på intervjufrågorna från Clive Brodie erhöles den 5 mars 2015.

Brodie instämmer med IASBs förslag på nya definitioner av tillgång och skuld och anser att de är tydligare och fokuserar mer på resursen och resursens kapacitet snarare än framtida förväntningar eller ekonomiska flöden, vilket han ser som positivt. Brodie hoppas att det leder till att företag lättare kan identifiera vad som är en tillgång och vad som är en skuld samt vad som inte är det. Brodie menar vidare att redovisningen av immateriella tillgångar bör ses över och han ser gärna att IASB genomför ett eget projekt där ämnet för immateriella tillgångar diskuteras eftersom det är ett komplext ämne och svårt att hantera. Anledningen till att de immateriella tillgångarna är svåra att hantera är att de förekommer i ett antal olika former, vilket Brodie anser gör det svårt att skapa generella regler som gäller för alla olika typer av immateriella tillgångar. Brodie har ingen tydlig åsikt huruvida fler immateriella tillgångar ska kunna redovisas eller inte.

IASBs intressenter har stort inflytande i normgivningsprocessen enligt Brodie. Han beskriver vidare att IASB arbetar i en stor samrådsprocess för att få in så många intressenters åsikter som möjligt. Det är sedan upp till IASB själva att avgöra i hur stor utsträckning de väljer att ta till sig av intressenternas åsikter. Om IASBs förslag på nya definitioner av tillgång och skuld kommer att antas hävdar Brodie att det kommer att påverka IASBs framtida beslut i utvecklingen av nya standarder. Han menar att en förändring på definitionerna av tillgång och skuld i nuläget kommer att ha effekt på normgivningsprocessen i framtiden då utvecklingen av nya standarder kommer att baseras på de nya definitionerna av tillgång och skuld.

Om IASBs förslag på nya definitioner av tillgång och skuld kommer att appliceras, menar Brodie att det kommer att kräva mer kunskap hos redovisningsprofessionen då de blir tvungna att fokusera på resursen och skyldigheten istället för på det ekonomiska kassaflödet. Ett exempel som Brodie beskriver är att vissa resurser och skyldigheter ska ge upphov till tillgångar och skulder som ett resultat av inträffade händelser enligt de nuvarande definitionerna. Redovisningsprofessionen har alltså hjälp av historiska händelser när de ska avgöra om resursen eller skyldigheten är en tillgång eller en skuld med de nuvarande definitionerna. Huruvida resurser och skyldigheter ger upphov till tillgångar och skulder måste debatteras igen enligt Brodie om IASBs förslag på nya definitioner av tillgång och skuld skulle bli aktuella.

4.2.2. Intervju med Mark Vaessen

Den andra personen som vi har intervjuat är Mark Vaessen som jobbar på KPMG i England och Vaessen tillhör därför Redovisningsprofessionen. Svar på intervjufrågorna från Mark Vaessen erhöles den 13 mars 2015.

Vaessen påpekar att IASBs förslag på nya definitioner av tillgång och skuld, bättre speglar komplexiteten i den ekonomiska verklighet som vi idag lever i. Han menar dock att det kommer att vara en stor utmaning att ändra definitionerna eftersom definitionen av tillgång är baserad på rättigheter, vilket tidigare har varit ett problem vid utvecklingen av nya standarder såsom leasing. Det är en komplex process eftersom IASB måste överväga alla detaljer i förslagen tillsammans, bland annat förslag om redovisning och värdering, för att se hur den framtida finansiella rapporteringen kan påverkas.

Vaessen beskriver att det vid första anblick inte finns några större skillnader mellan de nuvarande och IASBs förslag på nya definitioner av tillgång och skuld, då de båda hänvisar till en ekonomisk resurs som kontrolleras av företaget samt en befintlig förpliktelse för företaget. Vaessen belyser dock skillnaden med att definitionen av ekonomisk resurs inte finns med i den nuvarande Föreställningsramen. Med en definition av en ekonomisk resurs kommer företag att kunna redovisa fler tillgångar och skulder än idag, exempelvis avtal med de anställda och på så vis fokusera mer på rättigheter och skyldigheter istället för fysiska objekt. Vaessen beskriver ett sådant exempel där han förklarar en situation med ett flygplan. För närvarande gäller att när ett företag hyr ett flygplan, är det själva flygplanet, det vill säga det fysiska objektet, som ska redovisas i balansräkningen. Om flygplanet istället skulle redovisas utifrån IASBs förslag på nya definitioner, skulle flygplanet kunna delas upp i individuella rättigheter. Företaget skulle då få möjlighet att redovisa rättigheten att använda flygplanet snarare än själva flygplanet som ett objekt och på så sätt alltså kunna redovisa endast den del av flygplanet som representerar hyresavtalet som en tillgång.

Vaessen menar att det inte går att studera en förändring av definitionerna av tillgång och skuld utan att se till företags redovisning- och värderingsmetoder samt hur stor relevans informationen har i de finansiella rapporterna. Han tror därför att företag kommer att påverkas om IASBs förslag på nya definitioner av tillgång och skuld skulle bli aktuella. Vaessen ser även att redovisningsprofessionen kommer att påverkas då de kommer att bli tvungna att gå igenom en omfattande analys för att på nytt avgöra vad som kan redovisas som en tillgång och vad som kan redovisas som en skuld med de nya definitionerna. Det innebär också att redovisningsprofessionen kan bli tvungna att ändra i sina system, riktlinjer och rutiner samt interna kontroller. Samma tankesätt gäller även för de som arbetar i den externa revisionen, eftersom de måste gå igenom samma analys och processer som de inom redovisningsprofessionen som arbetar internt.

Vaessen understryker att intressenterna spelar en stor roll i normgivningsprocessen och att IASB tar stor hänsyn till intressenternas åsikter. Den intressentgrupp som har störst inflytande på IASB anser Vaessen är de som de finansiella rapporterna riktar sig till, till exempel investerare. IASB lyssnar även till stor del på intressenter så som redovisningsprofessionen samt tillsynsmyndigheter. Han beskriver vidare att IASB låter sig påverkas av intressenternas åsikter för att kunna göra en förbättring av definitionerna samt för att kunna jämföra om nyttan med en förändring överstiger kostnaderna för en förändring. Intressenternas åsikter brukar dock skilja sig ganska mycket åt och Vaessen menar att IASB står inför en utmaning med att försöka förena skilda uppfattningar och möta olika intressen.

Vaessen påpekar att IASBs förslag på nya definitioner av tillgång och skuld fokuserar mer på resursen/skyldigheten och deras potential att producera ekonomiska fördelar än på de ekonomiska in- och utflödena. Vaessen belyser att immateriella tillgångar och skulder inte skulle fångas upp av finansiella in- eller utflöden, men däremot blir möjliga att redovisa utifrån synsättet med resursen/skyldigheten. De immateriella objekten spelar en större roll i dagens ekonomiska verklighet än vad de gjorde för 20-30 år sedan. Till viss del beror förändringen på uppdelningen av individuella rättigheter som Vaessen beskrev tidigare i exemplet med flygplanet. De individuella rättigheterna leder även till att fler immateriella tillgångar kan redovisas i balansräkningen.

Det är dock omöjligt att fånga upp alla de immateriella tillgångarna som ett företag skapar, som till stor del är internt genererade tillgångar i de finansiella rapporterna och Vaessen anser därför att det är viktigt att företag använder sig av en bredare redovisningsmodell. De nuvarande definitionerna ger inte de finansiella rapporterna någon konsekvent och

strukturerad bild av företagets värde. Han ser även att företagets viktigaste icke-monetära nyckeltal inte återfinns i de finansiella rapporterna. Exempel som Vaessen framhåller som viktiga icke-monetära nyckeltal vilka bidrar till företags värdeskapande på medellång och lång sikt är omsättningshastigheten, humankapital och marknadsundersökningar. Vaessen betonar dock att den föreslagna förändringen av definitionerna tillgång och skuld inte kommer att spegla företagets substansvärde fullt ut, men att IASBs förslag på nya definitioner kan hjälpa till i processen mot att de finansiella rapporterna tydligare ska spegla företags värde.

5. Analys

I det här kapitlet analyseras och sammankopplas studiens teoretiska referensram med studiens empiriska resultat. Studiens dokument- och intervjuundersökning kopplas samman med tidigare studier inom ämnet.

5.1. IASBs intressenters åsikter och motiv

5.1.1. Intressenters åsikter och motiv till IASBs föreslagna definitionerna av tillgång och skuld

Nedan följer vårt resultat från sammanställningen av Comment Letters med åsikter avseende de föreslagna definitionerna av tillgång och skuld hos IASBs olika intressentgrupper:

Q2	Företag	Redovisnings- profession	Regulatorer	Akademiker	Enskilda individer	Totalt
Instämmer	75 (62 %)	32 (75 %)	22 (96 %)	6 (32 %)	1 (12 %)	136 (64 %)
Instämmer inte	20 (16 %)	7 (16 %)	1 (4 %)	8 (42 %)	3 (38 %)	39 (18 %)
Inget svar	26 (22 %)	4 (9 %)	0 (0 %)	5 (26 %)	4 (50 %)	39 (18 %)
Totalt	121 (100 %)	43 (100 %)	23 (100 %)	19 (100 %)	8 (100 %)	214 (100 %)

Tabell 1, Källa: Egendesignad tabell med uppgifter från: <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Discussion-Paper-July-2013/Pages/Comment-letters.aspx>

Tabell 1 visar att 64 procent av de sammanlagda respondenterna instämmer med IASB i deras förslag till de nya definitionerna av tillgång och skuld. Andelen som instämmer med IASB i deras förslag kan förklaras av att de kritiska begreppen *förväntade ekonomiska fördelar* och *skyldigheter* som återfinns i de nuvarande definitionerna av tillgång och skuld, inte finns med i IASBs förslag på nya definitioner. De ekonomiska fördelarna och skyldigheterna måste vara sannolika för att resursen/skyldigheten ska kunna redovisas som en tillgång eller som en skuld i balansräkningen, vilket gör begreppen kritiska (Kvifte 2008, ss. 85-86). När de ekonomiska fördelarna och skyldigheterna måste vara sannolika, bidrar det till att definitionerna anses vara resultatdrivna och fokuserar mer på det ekonomiska flödet än på resursen/skyldigheten. Att de kritiska begreppen är borttagna i IASBs förslag på nya definitioner kan därmed vara en bidragande orsak till den stora andelen instämmande respondenter till IASBs förslag på nya definitioner av tillgång och skuld (Tollington 1998, s. 452).

Totalt sett kan vi i Tabell 1 se att det är 18 procent av alla svarande som inte instämmer med IASB i deras förslag på nya definitioner av tillgång och skuld. De två största intressentgrupperna som inte ställer sig bakom IASBs förslag är Akademiker samt intressenter i gruppen Enskilda individer. En möjlig orsak till att Akademiker är mer kritiska till de föreslagna definitionerna än de övriga intressentgrupperna är att de inte har något beroendeförhållande till IASB och därför är opartiska i sin bedömning. Eftersom Akademiker är oberoende i sin bedömning och inte har något egenintresse i processen för att utveckla definitionerna av tillgång och skuld, har de lättare att vara mer kritiska i sin bedömning. På så sätt kan Akademiker lättare hitta brister med IASBs föreslagna definitioner än till exempel

Redovisningsprofessionen som har ett egenintresse av hur definitionerna utformas (Tandy & Wilburn 1992 se Giner & Arce 2012, s. 662).

5.1.1.1. Regulatorer

Sammanställningen i Tabell 1 visar att Regulatorer är den intressentgrupp med procentuellt sett flest instämmande respondenter, 96 procent av Regulatorerna är positiva till IASBs föreslagna definitioner av tillgång och skuld. Regulatorers positiva inställning till IASBs föreslagna definitioner kan förklaras av regulatorers och IASBs nära samarbete. IASB har ett direkt samarbetsansvar med de nationella regulatorerna, ett sådant samarbete är viktigt för att det ska vara möjligt att uppnå standarder med hög kvalitet (Larson 2007, s. 216). I och med regulatorers och IASBs samarbete kan det anses vara överflödigt att regulatorer kommenterar IASBs förslag på nya definitioner av tillgång och skuld, då det blir uppenbart att regulatorer är positiva till IASBs förslag på nya definitioner. Ett motiv till att regulatorer ändå väljer att kommentera via Comment Letters kan vara att de strävar efter att visa engagemang i normgivningsprocessen och på så sätt blir mer legitima (Giner & Arce 2012, s. 662).

Ett annat motiv till att regulatorer är positiva till IASBs förslag kan vara att regulatorers arbete med att harmonisera redovisningen kan underlättas med IASBs föreslagna bredare definitioner av tillgång och skuld. Bredare och mer flexibla definitioner leder till att fler länder kan anta standarderna som regulatorer ger ut, till skillnad från när standarderna är regelbaserade. Regulatorers mål är att anpassa de internationella standarderna så att det passar alla länder, vilket underlättas av bredare definitioner (Tsipouridou & Spathis 2012, s. 76).

5.1.1.2. Redovisningsprofessionen

Vi finner i Tabell 1 att 75 procent av intressentgruppen Redovisningsprofessionen instämmer med IASBs föreslagna definitioner av tillgång och skuld. Ett motiv till att Redovisningsprofessionen är positiva till IASBs förslag på nya definitioner kan vara att de, med IASBs föreslagna definitionerna som anses vara bredare och därmed mer flexibla, till större del kan driva företag de arbetar för i en viss riktning (Deegan & Unerman ss. 47-48). Genom de mer flexibla definitionerna kan redovisningsprofessionen öka företagets resultat genom att ta beslut som leder till ett högre värde. Redovisningsprofessionen vill sina kunders bästa eftersom redovisningsprofessionens ersättningar kan öka med ett ökat värde på företagen (Puro 1984 s. 626).

5.1.1.3. Företag

Tabell 1 visar att i intressentgruppen Företag instämmer 62 procent av respondenterna till IASBs förslag angående definitionerna tillgång och skuld. Ett motiv till Företags positiva inställning till IASBs förslag kan vara att de föreslagna definitionerna ökar utrymme för flexibilitet i de finansiella rapporterna. Den ökade flexibiliteten gör att företag får fler valmöjligheter och i större utsträckning kan påverka vilka tillgångar och skulder som ska redovisas och visas externt (Kwok & Sharp 2005, s. 84). Genom flexibilitet i redovisningen har företag möjlighet att påverka investerare och företagsledningens välfärd genom beslut som kan driva företaget i en viss riktning (Deegan & Unerman, ss. 47-48).

5.1.2. Intressenters åsikter och motiv till begreppet förväntad inom definitionerna av tillgång och skuld

Nedan följer vårt resultat från sammanställningen av Comment Letters med åsikter avseende begreppet *förväntad* inom definitionerna av tillgång och skuld hos de olika intressentgrupperna:

Q3	Företag	Redovisnings- profession	Regulatorer	Akademiker	Enskilda individer	Totalt
Instämmer	60 (49 %)	28 (65 %)	19 (83 %)	3 (16 %)	1 (12 %)	111 (52 %)
Instämmer inte	30 (25 %)	9 (21 %)	3 (13 %)	9 (47 %)	1 (12 %)	52 (25 %)
Inget svar	31 (26 %)	6 (14 %)	1 (4 %)	7 (37 %)	6 (74 %)	51 (23 %)
Totalt	121 (100 %)	43 (100 %)	23 (100 %)	19 (100 %)	8 (100 %)	214 (100 %)

Tabell 2. Källa: Egendesignad tabell med uppgifter från: <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Discussion-Paper-July-2013/Pages/Comment-letters.aspx>

Tabell 2 visar att 52 procent av de sammanlagda respondenterna som har kommenterat Discussion Paper instämmer med IASBs förslag och åsikter angående begreppet *förväntad*, det vill säga att begreppet borde tas bort från definitionerna av tillgång och skuld. En möjlig orsak till att det är mer än hälften av respondenterna som instämmer med IASB i deras förslag kan vara att ett borttagande av begreppet *förväntad* skulle kunna ge mer utrymme för att redovisa immateriella tillgångar och skulder som är självklara för företagen (El-Tawy & Abdel-Kader 2012, ss. 335-339). Ett borttagande av begreppet *förväntad* leder till att det blir lättare att redovisa immateriella tillgångar på grund av att tillgången inte behöver *förväntas* generera ekonomiska fördelar. Tillgången behöver med IASBs föreslagna definition endast vara *kapabel* till att generera ekonomiska fördelar (Discussion Paper 2013, ss. 24-25). Många anser att möjligheten till att redovisa fler immateriella tillgångar speglar samhället idag på ett mer rättvist sätt. Under de senaste åren har samhället blivit allt mer kunskapsbaserat och teknikintensivt, vilket innebär att investeringar i mänskliga resurser, information och forskning har blivit mer avgörande för företags lönsamhet och överlevnad (Canibano et al. 2000, s. 102).

De respondenter som inte instämmer med IASB i frågan kring begreppet *förväntad* inom definitionerna av tillgång och skuld utgör en fjärdedel av den totala sammanställningen vilket visas i Tabell 2. En stor del av de som inte instämmer med IASB i frågan är Akademiker. Tabell 2 visar att det är 47 procent av Akademiker som inte instämmer med IASB och det bör då beaktas att 37 procent av intressentgruppen Akademiker inte har besvarat frågan. En orsak till att intressentgruppen Akademiker inte instämmer med IASB kan vara att de inte har något beroendeförhållande till IASB och därför är opartiska i sin bedömning vilket beskrivs närmare i avsnitt 5.1.1.

5.1.2.1. Regulatorer

I Tabell 2 ser vi att 83 procent av intressentgruppen Regulatorer är benägna att instämma med IASB angående ett borttagande av begreppet *förväntad*, vilket gör att Regulatorer är den intressentgrupp där flest respondenter instämmer med IASB. Motiv till Regulatorernas positiva inställning till IASBs förslag kan vara regulatorers nära samarbete med IASB samt harmoniseringen av redovisningen som underlättas av bredare definitioner de båda motiven beskrivs närmare i avsnitt 5.1.1.1.

5.1.2.2. Redovisningsprofessionen

Sammanställning i Tabell 2 visar att 65 procent av intressentgruppen Redovisningsprofessionen är benägna att instämma med IASB angående ett borttagande av begreppet *förväntad*. Ett motiv till att många inom Redovisningsprofessionen är positiva till borttagandet av begreppet *förväntad* inom definitionen tillgång kan vara att företag genom borttagandet kan redovisa fler framförallt immateriella tillgångar, jämfört med om begreppet ligger kvar inom definitionen. Fler tillgångar i balansräkningen leder till att företagen får ett högre värde (El-Tawy & Abdel-Kader 2012, ss. 335-339; Discussion Paper 2013, ss. 5, 25). Ett högre värde på företaget innebär i sin tur att redovisningsprofessionen kan få högre ersättning (Puro 1984, s. 626).

5.1.2.3. Företag

Tabell 2 visar att 49 procent av intressentgruppen Företag är benägna att instämma med IASB i deras förslag att ta bort begreppet *förväntad* från definitionerna av tillgång och skuld. 49 procent är en stor andel jämfört med de 25 procent av Företag som inte instämmer med IASB. Ett motiv till Företags positiva inställning kan vara att företag med den nuvarande definitionen av tillgång inte har möjlighet att redovisa immateriella tillgångar, vilket kan innebära att företag visar en felaktig bild av sin finansiella ställning. I och med att företag inte kan redovisa immateriella tillgångar i stor utsträckning med den nuvarande definitionen, riskerar företaget att undervärderas (Wilson & Stenson 2008, s. 169). När företaget undervärderas kan det påverka företagets framtid genom att långivare och investerare fattar beslut som kan missgynna företaget eftersom beslut fattas på missvisande och undervärderade finansiella rapporter (Discussion Paper 2013, s. 23).

5.2. De finansiella rapporternas betydelse för företag

Målet med de finansiella rapporterna är att visa en rättvisande bild över företag. Med rättvisande bild anses att de finansiella rapporterna ska visa en aktuell bild som inte är vilseledande för intressenterna (Alexander & Eberhartinger 2009, s. 575). Respondenten Vaessen belyser att de finansiella rapporterna är riktade till användare och ger exemplet investerare. Det är viktigt för investerare att de finansiella rapporterna visar en rättvis bild av ett företag då investerarna använder de finansiella rapporterna som grund för deras ekonomiska beslut. Informationen i de finansiella rapporterna ska vara användbar för användare som underlag för deras beslut i ekonomiska frågor (Föreställningsramen 1989, p. 12). Respondenten Vaessen anser att det är viktigt att företag använder sig av en bred redovisningsmodell vilket leder till att de finansiella rapporterna blir konsekventa och visar en strukturerad bild av företags värde. Vaessen menar vidare att IASBs förändring på definitionerna av tillgång och skuld inte kommer att spegla företags substansvärde fullt ut. Han förklarar dock att IASBs förslag på nya definitioner kan hjälpa till i processen mot att de finansiella rapporterna tydligare än idag, ska spegla företags värde och därmed ge de finansiella rapporterna en mer rättvisande bild.

Diskussionen kring definitionerna av tillgång och skuld gör att ämnet kommer upp till ytan och vare sig definitionerna ändras eller inte, vinner berörda parter något på den här diskussionen. Om ämnet uppmärksammas kan det leda till att fler finansiella rapporter utförs på ett mer konsekvent och rättvist sätt (Tollington 1998, s. 450).

5.3. Innebörden av begrepp inom definitionerna av tillgång och skuld

Då vägledningen för hur tillgångar och skulder ska redovisas är något oklar, anser IASB att definitionerna av tillgång och skuld är i behov av en förändring. IASB beskriver i sitt Discussion Paper att oklarheten ligger i att resursen och skyldigheten endast ska redovisas om de kan förväntas ge ekonomiska in- eller utflöden. Däremot anser IASB att även en tillgång

eller en skuld som inte kan förväntas generera ekonomiska in- eller utflöden kan vara betydande för företagen och de bör därför återfinnas i balansräkningen (Discussion Paper 2013, ss. 5, 24). Respondenten Vaessen från intervjuundersökningen stödjer IASB i den här punkten då han påpekar att immateriella tillgångar och skulder inte fångas upp av begreppet *finansiella in- eller utflöden* och menar att det blir mer fördelaktigt att redovisa utefter synsättet med resursen/skyldigheten.

De båda respondenterna från vår intervjuundersökning Vaessen och Brodie hävdar att IASBs förslag på nya definitioner av tillgång och skuld kommer att leda till att fokuseringen flyttas från det ekonomiska kassaflödet till resursen och skyldigheten. Med de nuvarande definitionerna är det enligt Gordon et al. (2015, s. 75) svårt att redovisa vissa tillgångar då de kan vara svåra att mäta om de kommer att generera framtida ekonomiska fördelar. När tillgångarna blir svåra att mäta leder det till att bedömningar görs på olika sätt och redovisningen blir inkonsekvent (Gordon et al. 2015, s. 75). Samuelsson (1996, s. 150) påstår att när definitionerna fokuserar för mycket på de ekonomiska egenskaperna försvinner avsikten med att spegla användandet av resursen eller skyldigheten i företaget. Gordon et al. (2015, s. 75) beskriver att med de redovisningsregler som gäller idag är det inga problem med att redovisa materiella tillgångar, men desto svårare att redovisa immateriella tillgångar.

Enligt Canibano et al. (2000, s. 102) har det blivit allt viktigare de senaste åren att företag har möjlighet att redovisa de immateriella tillgångarna på grund av att samhällets ekonomi har blivit allt mer kunskapsbaserad och teknikintensiv. Även respondenten Vaessen belyser hur mycket utvecklingen de senaste åren har lett till att de immateriella objekten spelar en större roll än vad de tidigare har gjort. Canibano et al. (2000, s. 102) menar att företag blir tvungna att redovisa många av de immateriella tillgångarna som kostnader istället för som tillgångar, vilket kan leda till att företagets balansräkning inte speglar företagets verkliga värde. Respondenten Vaessen påpekar hur de finansiella rapporterna med de nuvarande definitionerna av tillgång och skuld inte ger någon konsekvent och strukturerad bild av företagets värde.

Ludolph (2014, s. 4) och Carvalho (2014, ss. 5-6) som båda har lämnat Comment Letters till IASBs Discussion Paper ser en negativ konsekvens med att fokus läggs på resursen/skyldigheten istället för på de ekonomiska flödena. Carvalho (2014, ss. 5-6) anser att det är viktigare att fokusera på framtida in- och utflöden snarare än inträffade händelser. Han menar vidare att konsekvenserna innebär att osäkra tillgångar och skulder i balansräkningen leder till att de finansiella rapporterna blir osäkra. Även Lepinay (2013, ss. 5-7) som har lämnat Comment Letters ser en negativ konsekvens med de föreslagna definitionerna och menar att definitionerna blir för breda om begreppet *förväntad* tas bort. Lepinay (2013, ss. 5-7) förklarar vidare att tillgångar och skulder får ett för brett spektrum om begreppet *förväntad* tas bort och på så vis förlorar nyttan i redovisningen. Wells (2013, s. 1) påpekar genom sitt Comment Letters att istället för att ta bort begreppet *förväntad* så borde IASB lägga till en förklaring till hur begreppet ska tolkas.

De grupper som kan bli mest påverkade av de negativa konsekvenserna av att fler tillgångar får redovisas som tillgångar istället för som kostnader kan framför allt vara organisationer så som banker. Företag som har svårigheter att få krediter har större möjligheter att blossa upp sina balansräkningar med hjälp av det ökade antalet tillgångar och på så sätt visa ett högre värde, vilket kan vilseleda banker i deras kreditbedömning. En annan grupp som kan påverkas till det negativa, är investerare som på samma sätt kan bli lurade av ett för högt värde på företaget (Lepinay 2013, ss. 5-7). Vår studie visar att problemet med den uppblåsta

balansräkningen kan lösas genom ett införande av en typ av sannolikhetströskel på vad som förväntas generera framtida kassaflöden (Discussion Paper 2013, ss. 24-25).

5.4. Immateriella tillgångars betydelse i de finansiella rapporterna

El-Tawy och Abdel-Kader (2012, s. 343) samt Tollington (1998, s. 453) anser att det med de nuvarande definitionerna av tillgång och skuld är svårt för företag att redovisa immateriella tillgångar eftersom redovisningskriterierna är för smala och otillräckliga. Respondenten Brodie menar att det finns ett behov av att se över redovisningen av immateriella tillgångar men han har däremot inga tydliga uppfattningar huruvida de immateriella tillgångarna ska kunna redovisas i större utsträckning än vad de gör idag. Respondenten Vaessen anser att de immateriella tillgångarna spelar en större roll idag i den mer komplexa ekonomiska verklighet än vad de gjorde för 20-30 år sedan och han anser därför att de bör ta en större plats i företags redovisning. Vaessen framhåller att immateriella tillgångar så som omsättningshastighet, marknadsundersökningar och humankapital är allt mer betydande idag än vad det har varit tidigare. Musoke (2013, s. 1) som i sitt Comment Letters till IASB tar upp social påverkan som en viktig immateriell tillgång belyser vikten av att företag i större utsträckning ska få möjlighet att redovisa immateriella tillgångar.

Respondenten Vaessen menar att investerare är de som till största del påverkas av hur definitionerna är uppbyggda. Canibano et al. (2000, s. 104) framhäver att investerare får irrelevant information i företagets finansiella rapporter i och med att de finansiella rapporterna inte speglar dess, utifrån investerares synvinkel, korrekta värde. Canibano et al. (2000, s. 104) beskriver hur immateriella tillgångar i redovisningen spelar roll för företags bokförda värde samt dess marknadsvärde. Canibano et al. (2000, s. 104) menar vidare att den irrelevanta informationen leder till att investerare får svårt att fatta korrekta beslut.

Kostagiolas och Asonitis (2009, s. 420) påstår att den ökade informationstekniken som företag numera besitter gör att företags immateriella tillgångar spelar en större roll i den konkurrensutsatta miljö som råder idag. För att betona vikten av det här radar Kostagiolas & Asonitis (2009, ss. 420-421) upp en del immateriella tillgångar som har fått en mer betydande roll där bland annat kompetens från anställda och marknadsföringsmetoder återfinns. Kostagiolas & Asonitis (2009, ss. 420-421) menar vidare att vi lever i en tid där samhället går från en produktorienterad marknad till en mer tjänsteorienterad marknad där de anställdas kompetens spelar större roll i företagen.

För några decennier sedan var produkten i centrum, men idag krävs en mer anpassad produkt/tjänst, vilket kräver mer kompetens hos de anställda. Kostagiolas & Asonitis (2009, ss. 420-421) beskriver att många av nutidens konsumenter förväntar sig att få skraddarsydd service och när konsumenterna inte får det, kommer de istället att vända sig till företag som kan erbjuda den service som konsumenterna efterfrågar. För att företag ska kunna skraddarsy sin service till konsumenterna behöver de få in information om vad konsumenterna förväntar sig av företaget. Det gör att företag lär känna sina kunder på ett bättre sätt och på så vis ökar företaget sin kundnöjdhet (Grasenick & Låg 2004; Reilly & Schweih's 1998 se Kostagiolas & Asonitis 2009, ss. 420-421). Blomme (2014, s. 4), Gibson (2013, ss. 4-5) och Schneider (2013, ss. 2-3) som har kommenterat IASBs förslag genom Comment Letters belyser att IASBs förslag på ny definition av tillgång gör det enklare för företag att redovisa immateriella tillgångar. Med IASBs förslag på ny definition kan immateriella tillgångar så som kompetens från anställda och marknadsföringsmetoder redovisas i större utsträckning (Blomme 2014, s. 4).

5.5. Intressenters egenintresse i IASBs normgivningsprocess

I IASBs process att utforma nya standarder påträffar IASB en del hinder från intressenterna. För att IASB ska ha möjlighet att vara sina intressenter tillfreds samlar IASB in åsikter från intressenterna och väger in åsikterna i processen för att utveckla nya standarder (Schultz & Hollister 2003, s. 85). Schultz och Hollister (2003, s. 85) framhåller att det förekommer lobbying och manipulation under normgivningsprocessen. Enligt Schultz och Hollister (2003, s. 85) är det de intressenter med störst makt som är mest benägna att utföra lobbying och manipulation. I IASBs normgivningsprocess, menar respondenten Vaessen samt Deegan och Unerman (2011, ss. 47-48) att redovisningsprofessionen är den intressentgruppen med störst makt. Även Arnold (2009 se Bengtsson 2011, s. 569) vidhåller att redovisningsprofessionen har störst makt eftersom det är den intressentgruppen som i slutändan har störst påverkan när det kommer till besluten i de finansiella rapporterna och därmed även företags värde och välfärd.

Deegan och Unerman (2011, ss. 273-275) påstår att alla drivs av ett egenintresse, där vi drivs av åsikter som på något vis kommer att gynna oss själva. Deegan och Unerman (2011, ss. 273-275) menar därmed att företag kommer att välja den redovisningsmetoden som gynnar dem själva och ökar företagets intäkter. Företagen stävar efter att öka sina intäkter för att på så sätt öka företagsledningens välfärd samt öka värdet på investerarens aktier (Deegan och Unerman 2011, ss. 273-275). Kwok & Sharp (2005, s. 84) framhäver att företag även har tendens att välja de alternativ i normgivningsprocessen som ger mest utrymme för flexibilitet i de finansiella rapporterna eftersom de själva vill kunna styra företagets räkenskaper i en viss riktning.

Giner och Arce (2012, s. 662) förklarar att redovisningsprofessionen är speciellt intresserade av att kommentera IASBs normgivningsprocess eftersom det visar att de är engagerade i processen och på så vis ökar legitimiteten hos redovisningsprofessionen. Ännu en anledning till att redovisningsprofessionen har ett speciellt intresse av att påverka IASB i normgivningsprocessen är att de vill få standarder som gör att redovisningsprofessionen har möjlighet att påverka företags välfärd. När ett företag har en bättre välfärd innebär det även att de har möjlighet att betala en högre ersättning till just redovisningsprofessionen som upprättar de finansiella rapporterna (Deegan & Unerman 2011, ss. 47-48; Puro 1984, s. 626). Tsipouridou och Spathis (2012, s. 76) menar att det är ett stort problem med att redovisningsprofessionen agerar på ett sådant sätt av egenintresse då det i vissa fall kan leda till bristfälliga finansiella rapporter, eftersom det egna intresset för att få högre ersättning kan vara starkare än intresset av att upprätta tillförlitliga finansiella rapporter.

Respondenten Vaessen menar att de olika intressenterna har spridda åsikter och att IASB i och med det har ett stort arbete framför sig med att sammanställa de olika åsikterna. Respondenten Brodie hävdar att det är upp till IASB att bestämma hur mycket de vill ta till sig de olika intressenternas åsikter.

5.6. Bredare definitioner kan kräva mer kunskap hos redovisningsprofessionen

Gibson (2013, ss. 4-5) och Schneider (2013, ss. 2-3) påstår båda i sina Comment Letters till IASB att IASBs föreslagna definitioner av tillgång och skuld anses öppna upp redovisningen och ge mer möjligheter att redovisa tillgångar och skulder som med de nuvarande definitionerna är svåra att redovisa i företags balansräkning. Carmona och Trombetta (2008, s. 455) hävdar att den mer flexibla redovisningen utgår mer från principer än fasta regler. De menar vidare att med mer flexibel redovisning blir kraven högre på redovisningsprofessionens yrkesskicklighet och utbildningsbakgrund (Carmona & Trombetta 2008, s. 455). Kravet på den ökade yrkesskickligheten hos redovisningsprofessionen vid bredare definitioner kan leda

till högre kvalitet på de finansiella rapporterna (Carmona & Trombetta 2008, ss. 455, 457, 459). Rechtschaffen (2013, s. 1) skriver i sitt Comment Letters att IASBs föreslagna definitioner av tillgång och skuld anses vara bredare än de som idag är aktuella och menar precis som Carmona och Trombetta att det sätter mer press på redovisningsprofessionen då öppenheten och bredden ger mer utrymme för tolkningar. Respondenten Brodie menar även han att om IASBs förslag på nya definitioner av tillgång och skuld skulle bli aktuella, kommer det att krävas mer kunskap hos redovisningsprofessionen då de blir tvungna att fokusera på resursen och skyldigheten istället för på det ekonomiska kassaflödet. Carmona och Trombetta (2008, ss. 457, 459) menar att vid öppnare och mer flexibla regler får revisorer inte någon detaljerad vägledning om hur redovisningen ska ske, regelboken kommer inte att täcka alla situationer utan redovisningsprofessionen måste göra egna bedömningar. Respondenten Brodie beskriver att redovisningsprofessionen kommer att bli tvungna att genomgå en omfattande analys för att på nytt avgöra vad som kan redovisas som en tillgång och vad som kan redovisas som en skuld med de nya definitionerna. Respondenten Vaessen betonar att en förändring av definitionerna också innebär att redovisningsprofessionen kan bli tvungna att ändra i sina system, riktlinjer och rutiner samt interna kontroller.

Vår studie visar att ansvaret som redovisningsprofessionen får genom en förändring till mer flexibel redovisning genom bredare definitioner av tillgång och skuld kan leda till mer arbetade och genomtänkta finansiella rapporter, då redovisningsprofessionen får använda sin yrkesroll på ett mer utmanande sätt (Carmona & Trombetta 2008, ss. 457, 459). Carmona och Trombetta (2008, ss. 455, 457, 459) menar att redovisningsprofessionen blir mindre benägna att göra fel när de inte har någon regelbok att hänvisa till och måste då ta ansvar för sina bedömningar själva. Kraven på yrkesskicklighet som behövs vid flexibel redovisning leder till att företag bli mer beroende av redovisningsprofessionen och redovisningsprofessionen får på så sätt en mer eftertraktad yrkesroll. Ett ytterligare krav som sätts på den som upprättar redovisningen är att ha en bättre förståelse och en övergripande bild över verksamheten i övrigt då redovisningsreglerna blir bredare och mer tolkningsberoende. De ökade kraven på en god bild över verksamheten som läggs på redovisningsprofessionen kan även det leda till att kvaliteten på de finansiella rapporterna ökar (Carmona & Trombetta 2008, ss. 457, 459).

6. Slutsats

För att summera analysen och för att besvara studiens fråga som ställdes i avsnittet Problemformulering besvaras frågan ”Vad kan IASBs förslag på nya definitioner av tillgång och skuld innebära för användare respektive upprättare av de finansiella rapporterna?”. I studiens slutsats diskuteras avslutningsvis möjligheter till fortsatta studier inom området.

6.1. Regulatorer

Om IASBs förslag på nya definitioner av tillgång och skuld skulle bli aktuella, skulle det för regulatorer innebära att de blir tvungna att strukturera om i sina system och kontroller för att de ska passa till de föreslagna definitionerna. Vår studie visar att en förändring av definitionerna kommer att leda till att regulatorer kommer att bli tvungna att anpassa även andra standarder till följd av att definitionerna ändras. En förändring på definitionerna av tillgång och skuld kommer på så sätt att ha betydelse för normgivningsprocessen i framtiden.

Regulatorers försök till att harmonisera redovisningen internationellt, förmodar vi kommer att bli lättare med IASBs förslag på nya definitioner, då de föreslagna definitionerna leder till mer flexibel redovisning, vilket i sin tur gör att fler länder kan anta standarderna, då länder kan anpassa redovisningen till deras seder och kultur.

6.2. Redovisningsprofessionen

IASBs förslag på nya definitioner av tillgång och skuld kan innebära bredare definitioner som kan leda till mer flexibel redovisning. För redovisningsprofessionen kan IASBs förslag på nya definitioner av tillgång och skuld innebära att mer profession krävs, vilket fås genom ökad kunskap och utbildning. Dessutom kräver en förändring på definitionerna av tillgång och skuld att redovisningsprofessionen gör en omstrukturering i sina system för att tänka om i sitt tankesätt angående tillgång och skuld. Redovisningsprofessionen kan genom den ökade professionen få en mer betydande yrkesroll på marknaden. Med en yrkesroll som får mer status kan redovisningsprofessionen ta ut en högre ersättning för sina tjänster. Dessutom kan redovisningsprofessionen få högre ersättning i och med att företagen de arbetar för får ett högre värde och på så sätt kan betala mer i ersättning till redovisningsprofessionen. Företag kan få ett högre värde genom IASBs föreslagna definitioner, dels genom en mer flexibel redovisning och dels genom större möjlighet att redovisa fler tillgångar.

6.3. Företag

För Företag kan IASBs förslag på nya definitioner av tillgång och skuld innebära att de kan redovisa fler tillgångar och skulder i sin balansräkning. Tillgångar och skulder som är självklara för företaget men som inte är möjliga att redovisa med de nuvarande definitionerna, kan med IASBs föreslagna definitioner bli möjliga att redovisa, då IASBs föreslagna definitioner öppnar upp för redovisning av fler tillgångar. Självklara tillgångar som med den nuvarande definitionen inte kan redovisas är framförallt immateriella tillgångar. En förändring av definitionerna av tillgång och skuld skulle för företag innebära att immateriella tillgångar så som humankapital, information, marknadsföring med mera skulle kunna redovisas som tillgångar stället för som kostnader.

När företagen får möjlighet att redovisa fler tillgångar i sin balansräkning ökar företagets värde och det kan i sin tur leda till att företagen får ökade intäkter. Vi menar att ett ökat värde på företagen kan leda till ökade intäkter på grund av ökad konkurrenskraft då konsumenter i

dagens globala marknad är mer intresserade av att handla från företag med ett högt värde och hög status.

IASBs föreslagna definitioner av tillgång och skuld kan för företag innebära en mer flexibel redovisning. Med en flexibel redovisning kan företagsledningen påverka de finansiella rapporterna mer än vid standardiserad redovisning.

6.4. Allmänna slutsatser kring studien

Om IASBs föreslagna definitioner av tillgång och skuld blir aktuella behöver inte bara kunskaps- och utbildningsnivån hos redovisningsprofessionen öka utan vår studie visar att det dessutom krävs en förändring i system, riktlinjer och rutiner. Vår fundering kring förändringarna är hur företagen och redovisningsprofessionen ställer sig till kostnaden det kommer att innebära, är kostnaden värd nyttan? Enligt oss är nyttan värd kostnaden då de ökade kostnaderna främst förekommer under en övergångsperiod, vilka i sin tur kommer att leda till mer tillförlitliga finansiella rapporter under en lång tid framöver. Dessutom visar vår analys möjligheten för redovisningsprofessionen att öka värdet på deras yrkesroll och den tjänst de utför. Företagen betalar extra för sina redovisare och revisorer och får finansiella rapporter med god kvalitet som visar värdet på företaget på ett rättvist sätt. Finansiella rapporter med god kvalitet kan hjälpa företaget och företagsledningen att fatta kloka ekonomiska beslut. Redovisningsprofessionen lägger ner extra resurser och får i sin tur en mer eftertraktad yrkesroll på arbetsmarknaden, vilket på lång sikt kan innebära högre ersättningar för redovisningsprofessionen.

Problem med IASBs föreslagna definitioner av tillgång och skuld som vår studie visar är att det finns en risk för en uppblåst balansräkning som skapas av redovisade tillgångar som inte har någon betydelse för företaget. Problemet med uppblåsta balansräkningar anser vi kan lösas genom en sannolikhetsgränshör som vägleder i hur stor sannolikhet det är att tillgångarna kommer att generera ekonomiska fördelar. Sannolikhetsgränshör bör enligt oss inte återfinnas i definitionerna av tillgång och skuld, utan bör istället placeras i Föreställningsramen som en vägledning för vilka tillgångar som kan redovisas i balansräkningen och vilka som istället ska redovisas som kostnader.

Utifrån vår studies resultat drar vi vår slutsats att IASBs föreslagna definitioner av tillgång och skuld i dagens samhälle skulle kunna ge en mer rättvisande bild över företag än de nuvarande definitionerna tillgång och skuld.

6.5. Förslag till fortsatt forskning

Den här studien har baserats på IASBs Discussion Paper med tillhörande Comment Letters och förslag till fortsatt forskning vi kan se är att studera IASBs kommande Exposure Draft som publiceras under vår/sommar år 2015. Det som kan vara intressant att studera i det kommande Exposure Draft är hur mycket IASB har påverkats av de olika intressentgruppernas kommentarer och åsikter samt vilken intressentgrupp som har störst inflytande på IASB i normgivningsprocessen.

Om definitionerna av tillgång och skuld skulle förändras, kan senare studier baseras på vad förändringarna verkligen har lett till för konsekvenser för de olika intressentgrupperna. En sådan studie kan göras genom att granska olika företags balansräkningar.

Källförteckning

Alexander, D. Eberhartinger, E. (2009). The True and Fair View in the European Union. *European Accounting Review*, 18(3), ss. 571-594.

Bengtsson, E. (2001). Repoliticalization of accounting standard setting—The IASB, the EU and the global financial crisis. *Critical Perspectives on Accounting*, 22, ss. 567-580.

Canibano, L., Garcia-Ayuso, M. & Sanchez, P. (2000). Accounting for Intangibles: A Literature Review, *Journal of Accounting Literature*, 19, ss. 102-130.

Carmona, S. & Trombetta, M. (2008). On the global acceptance of IAS/IFRS accounting standards: The logic and implications of the principles-based system. *J. Account. Public Policy*, 27, ss. 455–461.

Cyert, R. M. & Ijiri, Y. (1974). Problems of Implementing the Trueblood Objectives Report. *Journal of Accounting Research*, 12, ss. 29-42.

Deegan, C. & Unerman, J. (2011). *Financial Accounting Theory*. Berkshire: McGraw-Hill Education.

Discussion Paper. (2013). *A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting*. <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Discussion-Paper-July-2013/Documents/Discussion-Paper-Conceptual-Framework-July-2013.pdf> [2014-11-07]

El-Tawy, N. & Abdel-Kader, M. (2013). Accounting recognition of information as an asset. *Journal of Information Science*, 39(3), ss. 333-345.

Fassin, Y. (2009). The stakeholder model refined. *Journal of Business Ethics*, 84(1), ss. 113-135.

Föreställningsram. *IFRS-volymer*. (2013). Leck: CPI-Clausen & Bosse.

Giner, B. A. & Arce, M. (2012). Lobbying on Accounting Standards: Evidence from IFRS 2 on Share-Based Payments. *European Accounting Review*, 21(4), ss. 655-691.

IASB Feedback Statement: Agenda Consultation. (2011). <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/IASB-agenda-consultation/Documents/Feedback-Statement-Agenda-Consultation-Dec-2012.pdf> [2015-02-13]

Jacobsen, D. I. (2002). *Vad, Hur och Varför?* Lund: Studentlitteratur AB.

Jorissen, A., Lybaert, N. & Vande Poel, K. (2006). Lobbying Towards a Global Standard Setting – Do National Characteristics Matter? An Analysis of the Comment Letters Written to the IASB. I Gregoriou, G. N. & Gaber, M. (red.) *International Accounting, Standard, Regulations, and Financial Reporting*. Oxford: Elsevier, ss. 1-39.

Jorissen, A., Orens, R., Lybaert, N. & Van Der Tas, L. (2012). Formal Participation in the IASB's Due Process of Standard Setting: A Multi-issue/Multi-period Analysis. *European Accounting Review*, 21(4), ss. 693-729.

- Kostagiolas, P. A. & Asonitis, S. (2009). Intangible assets for academic libraries. *Library Management*, 30(6/7), ss. 419-429.
- Kvifte, S. S. (2008). Revisiting the Concepts: Time to Challenge the Asset-Liability View. *Australian Accounting Review*, 18(1), ss. 81-92.
- Kwok, W. C. C. & Sharp, D. (2005). Power and international accounting standard setting Evidence from segment reporting and intangible assets projects. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 18(1), ss. 74-99.
- Larson, R. K. (2007). Constituent Participation and the IASB's International Financial Reporting Interpretations Committee. *Accounting in Europe*, 4(2), ss. 207-254.
- Marton, J., Lumsden, M., Lundqvist, P. & Pettersson, A. K. (2012). *IFRS – i teori och praktik*. Riga: Livonia Print.
- Oppenheim, C., Stenson, J. & Wilson, R. M. S. (2003). Studies on Information as an Asset I: Definitions. *Journal of Information Science*, 29(3), ss. 159-166.
- Orens, R. Jorissen, A. Lybaert, N. & Van Der Tas, L. (2011). Corporate Lobbying in Private Accounting Standard Setting: Does the IASB have to Reckon with National Differences? *Accounting in Europe*, 8(2), ss. 211-234.
- Pallisserry, F. (2012). True and fair financial reporting: a tool for better corporate governance. *Journal of Financial Crime*, 19(4), ss. 332-342.
- Powell, S. (2003). Accounting for intangible assets: current requirements, key players and future directions. *European Accounting Review*, 12(4), ss. 797-811.
- Puro, M. (1984). Audit Firm Lobbying Before the Financial Accounting Standards Board: An Empirical Study. *Journal of Accounting Research*, 22(2), ss. 624-646.
- Samuelson, R. A. (1996). The Concept of Assets in Accounting Theory. *American Accounting Association*, 10(3), ss. 147-157.
- Samiee, S. (1994). Customer Evaluation of Products in a Global Market. *Journal of International Business Studies*, 25(3), ss. 579-604.
- Schultz, S. M. & Hollister, J. (2003). Lobbying FASB On Accounting For Investments. *The Journal of Applied Business Research*, 19(2), ss. 85-99.
- Svenning, C. (2003). *Metodboken*. Eslöv: Lorentz Förlag.
- Symon, G. & Cassel, C. (1998). *Qualitative Methods and Analysis in Organizational Research*. London: SAGE Publications Ltd.
- Tagesson, T. & Öhman, P. (2010). *Redovisning i ett nötskal*. Lund: Studentlitteratur AB.
- Tollington, T. (1998). What are assets anyway? Some practical realities. *Management Decision*, 36(7), ss. 448-455.
- Tsipouridou, M. & Spathis, C. (2012). Earnings management and the role of auditors in an unusual IFRS context: The case of Greece. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 21, ss. 62-78.

Walton, P. Haller, A. & Raffournier, B. (1998). *International Accounting*. St Ives Plc: Clays Ltd.

Watts, R. L. & Zimmerman, J. L. (1986). *Positive Accounting Theory*. Eastbourne: Antony Rowe Ltd.

Wilson, R. M. S. & Stenson, J. A. (2008). Valuation of information assets on the balance sheet: The recognition and approaches to the valuation of intangible assets. *Business Information Review*, 25(3), ss. 167-182.

Wärneryd, B., Davidsson, G., Wikman, A. & Langlet, P. (1993). *Att fråga*. Örebro: SCB-Tryck.

Zeff, S. A "Political" lobbying on proposed standards: A challenge to the IASB. *Accounting Horizons*, 16(1), ss. 43-54.

Comment Letters

Blomme, H. (2014). *Comment Letters*.

http://eifrs.ifrs.org/eifrs/comment_letters/27/27_3473_HildeBlommeFdrationdesExpertsComptablesEuropensFEETheFederationofEuropeanAccountants_0_FEE.pdf [2015-02-17]

Brodie, C. (2013). *Comment Letters*.

http://eifrs.ifrs.org/eifrs/comment_letters/27/27_3052_CliveBrodieNewZealandAccountingStandardsBoard_0_NZASBfinalsignedcommentLetterIASBCFDPDec13.pdf [2015-02-17]

Carvalho, N. (2014). *Comment Letters*.

http://eifrs.ifrs.org/eifrs/comment_letters/27/27_3105_NelsonCarvalhoAcademic_0_ConceptualFrameworkDPFinal.pdf [2015-02-17]

Chauvin, J. P. (2014). *Comment Letters*.

http://eifrs.ifrs.org/eifrs/comment_letters/27/27_3361_JrmePChauvinBusinessEurope_0_BUSINESSEUROPE.pdf [2015-02-17]

De Munnik, H. (2013). *Comment Letters*.

http://eifrs.ifrs.org/eifrs/comment_letters/27/27_3328_HansdeMunnikRaadvoordeJaarverslaggevingDutchAccountingStandardsBoardDASB_0_DASB.pdf [2015-02-18]

Fieseler, U. (2013). *Comment Letters*.

http://eifrs.ifrs.org/eifrs/comment_letters/27/27_3048_UweFieselerIDWInstitutderWirtschaftsprfer_0_IDW_CL_IASB_DiscussionPaper2013_1_AReviewoftheConceptualFrameworkforFinancialReporting.pdf [2015-02-17]

Flores, F. (2014). *Comment Letters*.

http://eifrs.ifrs.org/eifrs/comment_letters/27/27_3382_FranoiseFloresEFRAG_0_EFRAGCLoConceptualFramework.pdf [2015-02-17]

Gibson, P. (2013). *Comment Letters*.

http://eifrs.ifrs.org/eifrs/comment_letters/27/27_3022_PeterGibsonTheHeadsofTreasuriesAccountingandReportingAdvisoryCommitteeHoTARAC_0_HoTARAC.pdf [2015-02-17]

Haas, J. (2014). *Comment Letters*.

http://eifrs.ifrs.org/eifrs/comment_letters/27/27_3430_JrmeHAASAutoritdesnormescomptables_0_ANC_DP_2013_1_Conceptual_Framework.pdf [2015-02-17]

Hicks, K. (2013). *Comment Letters*.
http://eifrs.ifrs.org/eifrs/comment_letters/27/27_3068_KellyHicksICAAustralia_1_ICAAappendix.pdf [2015-02-17]

Kee Ho, Y. (2013). *Comment Letters*.
http://eifrs.ifrs.org/eifrs/comment_letters/27/27_3060_YewKeeHoNationalUniversityofSingapore_0_ResponsestoConceptualFrameworkHoYewKee.pdf [2015-02-17]

Lefebvre, R. (2013). *Comment Letters*.
http://eifrs.ifrs.org/eifrs/comment_letters/27/27_3056_RockLefebvreCertifiedGeneralAccountantsAssociationofCanadaCGA_0_CGACanada.pdf [2015-02-17]

Lepinay, A. (2014). *Comment Letters*.
http://eifrs.ifrs.org/eifrs/comment_letters/27/27_3355_AngsLepinayMouvementdesEntreprisesdeFranceMEDEF_0_MEDEF.pdf [2015-02-17]

Ludolph, S. (2014). *Comment Letters*.
http://eifrs.ifrs.org/eifrs/comment_letters/27/27_3261_SueLudolphSouthAfricanInstituteofCharteredAccountantsSAICA_0_SAICA.pdf [2015-03-20]

Mezon, L. (2014). *Comment Letters*.
http://eifrs.ifrs.org/eifrs/comment_letters/27/27_3187_LindaMezonCanadianAccountingStandardsBoard_0_AcSBResponsestoIASB2013CFDP.pdf [2015-02-18]

Musoke, D. (2013). *Comment Letters*.
http://eifrs.ifrs.org/eifrs/comment_letters/27/27_2143_DavidMusokeSebiraCompanyCertifiedPublicAccountants_0_DISCUSSIONPAPERJULY2013.pdf [2015-02-17]

Morshuis, P. (2014). *Comment Letters*.
http://eifrs.ifrs.org/eifrs/comment_letters/27/27_3218_PaulMorshuisShellInternationalBV_0_DP2013ConceptualFramework_140114.pdf [2015-03-20]

Norberg, C. (2014). *Comment Letters*.
http://eifrs.ifrs.org/eifrs/comment_letters/27/27_3080_ClaesNorbergConfederationofSwedishEnterprise_0_SEAGCommentLetterIASBDP20131CF20140109.pdf [2015-02-18]

Rechtschaffen, G. (2013). *Comment Letters*.
http://eifrs.ifrs.org/eifrs/comment_letters/27/27_2608_GlennRechtschaffenIndividual_0_GlennRechtschaffen.pdf [2015-02-17]

Reilly, K. (2013). *Comment Letters*.
http://eifrs.ifrs.org/eifrs/comment_letters/27/27_3050_KeithReillyMacquarieUniversity_0_13_11_08AASBITC29IASBDP2013_1ConceptualFramework.pdf [2015-02-17]

Schneider, B. (2013). *Comment Letters*.
http://eifrs.ifrs.org/eifrs/comment_letters/27/27_3045_BjoernSchneiderTheLindeGroup_0_TheLindeGroup.pdf [2015-02-17]

Shying, M. (2013). *Comment Letters*.
http://eifrs.ifrs.org/eifrs/comment_letters/27/27_3067_MarkShyingCPAAustraliaLtd_1_CPAAustraliaappendix.pdf [2015-02-17]

Students. (2013). *Comment Letters*.

http://eifrs.ifrs.org/eifrs/comment_letters/27/27_3057_StudentsIndianaUniversity_1_KelleyIndianapolisMSAStudentsGroup2CFDPFinal.pdf [2015-02-17]

Tam, T. (2013). *Comment Letters*.

http://eifrs.ifrs.org/eifrs/comment_letters/27/27_3071_TimothyTamTheHongKongAssociationofBanksHKAB_0_HKAB.pdf [2015-02-17]

Van Der Tas, L. (2014). *Comment Letters*.

http://eifrs.ifrs.org/eifrs/comment_letters/27/27_3362_LeovanderTasErnstampYoungGlobalLimited_0_ErnstYoung.pdf [2015-02-17]

Vehmanen, P. (2013). *Comment Letters*.

http://eifrs.ifrs.org/eifrs/comment_letters/27/27_3023_PetriVehmanenProfUniversityofTampere_0_UniversityofTampere.pdf [2015-02-17]

Wells, P. (2013). *Comment Letters*.

http://eifrs.ifrs.org/eifrs/comment_letters/27/27_2847_peterwellsUniversityofTechnologySydney_0_IASB.pdf [2015-02-17]

Bilaga I

Question 2

The definitions of an asset and a liability are discussed in paragraphs 2.6–2.16. The IASB proposes the following definitions:

- (a) an asset is a present economic resource controlled by the entity as a result of past events.
- (b) a liability is a present obligation of the entity to transfer an economic resource as a result of past events.
- (c) an economic resource is a right, or other source of value, that is capable of producing economic benefits.

Do you agree with these definitions? Why or why not? If you do not agree, what changes do you suggest, and why?

Källa: Discussion Paper (2013, s. 35)

Question 3

Whether uncertainty should play any role in the definitions of an asset and a liability, and in the recognition criteria for assets and liabilities, is discussed in paragraphs 2.17–2.36. The IASB's preliminary views are that:

- (a) the definitions of assets and liabilities should not retain the notion that an inflow or outflow is 'expected'. An asset must be capable of producing economic benefits. A liability must be capable of resulting in a transfer of economic resources.
- (b) the Conceptual Framework should not set a probability threshold for the rare cases in which it is uncertain whether an asset or a liability exists. If there could be significant uncertainty about whether a particular type of asset or liability exists, the IASB would decide how to deal with that uncertainty when it develops or revises a Standard on that type of asset or liability.
- (c) the recognition criteria should not retain the existing reference to probability.

Do you agree? Why or why not? If you do not agree, what do you suggest, and why?

Källa: Discussion Paper (2013, s. 36)

Bilaga II

Intervjufrågor som skickades per mail till Mark Vaessen, KPMG England, Clive Brodie, New Zealand Accounting Standards Board, NZASB 2015-02-27

Svar inkommet från Clive Brodie: 2015-03-05

Svar inkommet från Mark Vaessen: 2015-03-13

1. Do you agree with IASB's proposals for new definitions of asset and liability? Why/Why not?
2. Do you think companies will be affected if IASB's proposals on the definitions of assets and liabilities would be relevant? If so, in which way?
3. Do you think the accounting profession will be affected if IASB's proposals on the definitions of assets and liabilities would be relevant? If so, in which way?
4. Which influence do you think the stakeholders have in IASB's standard setting process?
5. Do you think that IASB's proposal for new definitions of asset and liability focuses on the resource/obligation or the financial flows? What do you think the new definitions of assets and liabilities should focus on and why?
6. Is it okay that we use your name in our essay?

Evelina Johnsson

Stephanie Eneroth



Besöksadress: Kristian IV:s väg 3
Postadress: Box 823, 301 18 Halmstad
Telefon: 035-16 71 00
E-mail: registrator@hh.se
www.hh.se