

**Uppgiftens namn:** Slutseminariemanus

**Namn:** Åsa Börjesson

**Inlämnad:** 2017-01-10 12:01

**Skapades:** 2017-01-10 12:11



**LUNDS UNIVERSITET**  
Ekonomihögskolan

Företagsekonomiska institutionen

FEKH69

Examensarbete i redovisning på kandidatnivå

HT 2016

## **Intressenters inflytande på standardsättningsprocessen**

*En fallstudie av de upplysningskrav IFRS 15 för med sig*

### **Författare:**

Börjesson, Åsa

Hallin, Rasmus

Wetterlundh, Axel

### **Handledare:**

Amanda Sonnerfeldt

# Sammanfattning

**Examensarbetets titel:** Intressenters inflytande på standardsättningsprocessen

**Seminariedatum:** 13 januari 2017.

**Ämne/kurs:** FEKH69, Examensarbete i redovisning på kandidatnivå, 15 högskolepoäng.

**Författare:** Åsa Börjesson, Rasmus Hallin & Axel Wetterlundh

**Handledare:** Amanda Sonnerfeldt.

**Fem nyckelord:** IASB, IFRS 15, Upplyningskrav, Standardsättningsprocessen, Intressenter.

**Syfte:** Syftet med denna uppsats är att redogöra för vilken möjlighet IASB:s intressenter har att påverka utformandet av en ny redovisningsstandard. Detta kommer att undersökas med framtagandet av IFRS 15 som fallstudie. Uppsatsen syftar vidare till att förklara varför eventuella skillnader mellan hur IASB beaktar olika intressentgruppers åsikter uppstår.

**Metod:** Studien byggde främst på kvalitativa data och ett induktivt angreppssätt. Den baseras till stor del på en innehållsanalys av utvalda Comment Letters som kodades för att identifiera utvalda intressentgruppers åsikter. Åsikterna jämfördes sedan med den standardens utveckling under standardsättningsprocessen. Utöver detta analyserades de utvalda intressentgruppernas egenskaper.

**Teoretiskt perspektiv:** Teorin baserades på konceptet Regulatory Space. För att förklara dess beståndsdelar användes intressentmodellen, maktdimensioner och olika regleringsteorier.

**Empiri:** Det empiriska materialet baseras främst på de Comment Letters som skickats in av de utvalda intressentgrupperna samt utgivna dokument av IASB.

**Resultat:** Resultatet tyder på att det finns vissa skillnader i vilka förutsättningar intressenter har att påverka standardsättningen.

# Abstract

**Title:** The Influence of Stakeholders on the IASB and its Standard-Setting Process

**Seminar date:** January 13th, 2017

**Course:** FEKH69, Bachelor thesis business in administration, accounting, 15 ECTS credits

**Authors:** Åsa Börjesson, Rasmus Hallin & Axel Wetterlundh

**Advisor:** Amanda Sonnerfeldt

**Key words:** IASB, IFRS 15, Disclosures, Standard-Setting Process, Stakeholders

**Purpose:** The purpose with the study was to see what ability different stakeholders have in affecting the standard-setting. The study did also aim to explain why any differences in how the IASB considerate different groups of stakeholders occurred.

**Methodology:** The study was mainly based on qualitative data. The data was primarily Comment Letters sent in by stakeholders. They were analyzed with a content analysis. The result was then compared with the development of the standard.

**Theoretical perspective:** The theory was based around the concept of the Regulatory space. To explain the different aspects of the Regulatory Space the Stakeholder Theory, power dimensions and regulation theory have been used.

**Empirical foundation:** The empirical findings was primarily gathered from the Comment Letters sent in by the chosen stakeholders and drafts and documents published by the IASB.

**Conclusions:** The Conclusion showed that there are tendencies that some groups of stakeholders are more favored than others.

# Förord

Denna uppsats är en kandidatuppsats som författats under den senare delen av höstterminen 2016. Vi vill rikta ett stort tack till vår handledare Amanda Sonnerfeldt som under arbetets gång bidragit med goda och insiktsfulla råd. Vi vill även tacka vänner och familj som bidragit med både motivation och idéer under uppsatsskrivandet.

Trevlig läsning!

Lund 2017-01-10

---

Åsa Börjesson

---

Rasmus Hallin

---

Axel Wetterlundh

# Förkortningar

CL - Comment Letter

EU - Europeiska Unionen

IAS - International Accounting Standards

IASB - International Accounting Standards Board

IASC - International Accounting Standards Committee

IFRS - International Financial Reporting Standards

FASB - Financial Accounting Standards Board

# Innehållsförteckning

Kapitel 1. Inledning.....	1
1.1 Bakgrund .....	1
1.2 Problematisering.....	3
1.3 Frågeställning .....	4
1.4 Syfte .....	4
1.5 Avgränsning .....	5
1.6 Uppsatsens disposition .....	5
Kapitel 2. Teori .....	7
2.1 Regulatory Space.....	7
2.2 Teorier om reglering av redovisning.....	9
2.3 Maktens dimensioner .....	10
2.4 Intressentmodellen .....	10
2.4.1 Makt .....	13
2.4.2 Legitimitet .....	14
2.4.3 Angelägenhet.....	14
2.5 Teoretisk analysram .....	15
2.6 För och nackdelar med valt perspektiv .....	16
Kapitel 3. Metod.....	18
3.1 Forskningsmetodik .....	18
3.2 Forskningsstrategi .....	19
3.3 Val av problemområden .....	19
3.4 Intressentgrupper.....	20
3.4.1 Urval.....	20
3.4.2 Identifiering av intressenter inom intressentgrupperna.....	21
3.4.3 Intressentgruppernas relation till IASB.....	21
3.4.4 Intressenternas makt att påverka standardsättningsprocessen.....	22

3.4.5 Legitim relation till IASB .....	23
3.4.6 Angelägenhet att tillfredsställas .....	23
3.5 Datainsamling.....	23
3.6 Innehållsanalys .....	24
3.6.1 Bakgrund/Definition.....	24
3.6.2 Praktiskt genomförande och omfattning .....	25
3.6.3 Samanställning och analys av kodning .....	26
3.6.4 Bortfall .....	27
3.6.5 Problem vid insamling .....	27
3.7 Uppsatsens trovärdighet .....	28
Kapitel 4. Institutionell kontext.....	30
4.1 Bakgrund .....	30
4.2 IFRS organisationsstruktur.....	30
4.3 IFRS finansiering .....	31
4.4 Standardsättningsprocessen.....	32
Kapitel 5. Framtagandet av IFRS 15 .....	35
5.1 Bakgrund .....	35
5.2 Ersatta upplysningskrav för intäktsredovisning .....	36
5.3 Upplysningskravens utveckling under standardsättningsprocessen.....	37
5.3.1 Generellt om upplysningskrav .....	37
5.3.2 Förlustkontrakt .....	37
5.3.3 Periodisering och prestationsåtaganden .....	39
5.3.4 Uppdelning av prestationsåtaganden och intäkter.....	40
5.3.5 Sammanställning .....	42
5.4 Vad som enligt IASB påverkat deras beslutsfattande .....	42
5.4.1 Generellt om upplysningskrav .....	42
5.4.2 Prestationsåtaganden och Periodisering .....	43



5.4.3 Uppdelning av prestationsåtaganden och intäkter.....	44
5.4 Beskrivning av utvalda intressentgrupper .....	44
5.4.1 Användare .....	44
5.4.2 Förberedare.....	46
5.4.3 Internationella redovisningsbyråer .....	47
5.4.4 Sammanställning .....	49
Kapitel 6. Comment Letters .....	50
6.1 Generella åsikter om upplysningskrav .....	50
6.1.1 Exposure Draft .....	50
6.1.2 Re-Exposure Draft.....	51
6.2 Förlustkontrakt .....	51
6.2.1 Exposure Draft .....	51
6.2.2 Re-Exposure Draft.....	52
6.3 Periodisering av prestationsåtaganden .....	52
6.3.1 Exposure Draft .....	52
6.3.2 Re-Exposure Draft.....	53
6.4 Uppdelning av prestationsåtaganden och intäkter.....	53
6.4.1 Exposure Draft .....	53
6.4.2 Re-Exposure Draft.....	54
Kapitel 7 Analys.....	55
7.1 Intressentgruppers åsikter kontra förändringar .....	55
7.1.1 Generellt om upplysningskrav .....	55
7.1.2 Förlustkontrakt .....	56
7.1.3 Periodisering av prestationsåtaganden .....	56
7.1.4 Uppdelning av prestationsåtaganden och intäkter.....	57
7.1.5 Hur prioriteras intressenternas åsikter? .....	57
7.2 Intressenternas attribut .....	60

7.2.1 Makt .....	60
7.2.2 Legitimitet .....	61
7.2.3 Angelägenhet.....	61
7.2.4 Vem ska IASB prioritera enligt teorin?.....	62
7.3 Teori och praktik .....	63
Kapitel 8. Slutsats.....	65
8.1 Återkoppling till uppsatsens syfte och frågeställning .....	65
8.2 Diskussion .....	66
8.3 Förslag till fortsatta studier .....	67
Appendix 1. Beräkning av donationer.....	73
Appendix 2. Utdrag av kodningssystem .....	74

# Kapitel 1. Inledning

*I detta kapitel ges inledningsvis en introduktion till det ämne som uppsatsen behandlar i form av bakgrund och problemdiskussion, vilket leder oss in på uppsatsens frågeställning och syfte. Därefter presenteras hur uppsatsen avgränsats i syfte att kunna besvara dess frågeställning och syfte. Avslutningsvis ges sedan en beskrivning av uppsatsens fortsatta disposition.*

## 1.1 Bakgrund

Trots att redovisningen under lång tid harmoniserats mellan länder så finns det fortfarande internationella skillnader. Detta, i kombination med en ökad globalisering och därigenom ett ökat ekonomiskt utbyte mellan länder, har visat sig vara problematiskt. Det innebär ett särskilt problem för investerare då de finansiella rapporterna mellan länder blir svåra att sätta i relation till varandra. Den ökade globaliseringen skapar på så vis ett behov att utjämna internationella skillnader inom redovisningen. För att lösa detta problem fattade den Europeiska Kommissionen beslutet att samtliga noterade företag inom EU, från och med 2005, ska tillämpa de internationella redovisningsstandarderna IAS och IFRS vid upprättande av koncernredovisning. På så vis skapades en harmonisering och ökad jämförbarhet av finansiella rapporter mellan länder. I USA tillåts inte företag tillämpa IFRS, utan de är skyldiga att använda de amerikanska standarderna US GAAP. (Matron, Lundqvist & Pettersson. 2012)

De internationella redovisningsstandarderna ges ut av IFRS som genom sin operativa styrelse, IASB, tar fram nya standarder (IFRS. n.d.a). Enligt IASB ska informationen som presenteras i de finansiella rapporterna, för att anses användbar, uppfylla ett antal grundläggande samt förstärkande kvalitativa egenskaper. De grundläggande kvalitativa egenskaperna innebär att de uppgifter som presenteras i den finansiella rapporten ska vara relevanta och korrekt återgivna. Användbarheten anses uppnådd om de förstärkande egenskaperna är uppfyllda. Det innebär att informationen ska vara jämförbar med andra företag, gå att kontrollera, komma vid rätt tidpunkt och vara användarvänlig. (IASB:s föreställningsram)

IASB skapades 2001 och ersatte då IASC, vilket är den standardsättare som skapat IAS-standarderna. IASC fick på sin tid motta mycket kritik för att enbart bestå av revisorer. Medlemmarna inom IASC var deltidsanställda, vilket innebar att de ofta hade minst en ytterligare uppdragsgivare. Kritiker menar därför att man inte kunde garantera IASC:s oberoende. Det var dels på grund av denna kritik som beslutet fattades att IASC skulle ersättas av IASB. (Matron et al. 2012) Syftet med ombildningen var med andra ord att förbättra den politiska processen inom standardsättningen och göra den mindre beroende av utomstående aktörer.

Enligt Botzem (2012) har IASB:s standardsättning länge påverkats av olika viljor från ett stort antal aktörer. Han menar att framtagandet av redovisning inte enbart ska ses som en teknisk process. För att verkligen förstå standardsättandet är det viktigt att man även uppmärksammar den politiska processen som pågår i bakgrunden. Under lång tid har utvecklandet av nya standarder försvårats av olika politiska intressen. Något som enligt Botzem sker än idag. I dagsläget är det främst internationella redovisningsbyråer och nationella reglerare som har störst påverkan på IASB i deras standardsättning.

En nyligen utvecklad standard är IFRS 15 *Revenue from Contracts with Customers* som utvecklats i ett samarbete med den amerikanska standardsättaren FASB. Denna standard behandlar hur intäkter ska tas upp och redovisas. Anledningen till att IASB valt att ta fram en ny standard för intäktsredovisning är att de nuvarande standarderna anses vara ofullständiga. Att intressenter har ett intresse i hur redovisningsstandarder utformas är denna standard ett bra exempel på. Under framtagandet av IFRS 15 mottog IASB och FASB totalt cirka 1500 brev som svar på deras utkast, så kallade Comment Letters (CL). Att skicka in CL är en av de huvudsakliga metoderna för hur organisationer kan lämna synpunkter på en ny standard. Enligt IFRS skiljer sig åsikterna åt mellan intressentgrupper. Inte minst när det kom till de nya, utökade upplysningskraven som standarden ställer. (IASB.2014a)

## 1.2 Problematisering

Hur oberoende IASB faktiskt är går att diskutera. IFRS är en ideell privat stiftelse som formellt inte kontrolleras av någon annan aktör. Den existerar dock inte i ett vakuum, utan har precis som andra organisationer ett antal intressenter med ett intresse att påverka standardsättningen. Faktum är att IFRS till stor del finansieras genom bidrag som lämnas från externa organisationer. (IFRS.2015a) Det innebär med andra ord att IFRS fortsatta verksamhet till viss del är beroende av finansieringen från privata aktörer.

En som ställde sig frågande till IASB:s oberoende är Andreas M. Fleckner (2008). Han menade att man inte kan garantera IASB:s oberoende då det är en privat organisation som har många intressenter att tillfredsställa. Det uppstår ofta ett politiskt maktspel mellan intressenter, vilket IASB tvingas hantera. Även Amisi, Bosman & Wingard (2016) undersökte hur standardsättningsprocessen påverkas av IASB:s intressenter. Enligt dessa författare finns de huvudsakliga finansiärerna representerade inom IFRS ledningsstruktur. Även inom IASB finns individer som verkar som representanter för dessa finansiärer. Deras uppdrag är främst att tillhandahålla IASB med praktisk erfarenhet inom redovisningsområdet. Detta för med sig att vissa organisationer ges en större möjlighet att påverka standardsättningsprocessen till sin fördel. Enligt Amisi et al. (2016) äventyrar dessa omständigheter standardsättningsprocessens integritet och säkerställandet av den praktiska och finansiella genomförbarheten.

Som nämnt tidigare är IFRS 15 en nyligen framtagna standard. Det uttalade syftet med denna är att öka jämförbarheten och transparensen i de finansiella rapporterna, något som bland annat uppnås genom utökade upplysningskrav. Upplysningskraven har fått mycket kritik, bland annat för att de förväntas leda till att företag i sina finansiella rapporter kan tvingas lämna ut känslig information. Information som kan komma att gynna deras konkurrenter. Att implementera den nya standarden förväntas även föra med sig ett omfattande arbete för företagen. Vissa företag kan tvingas att se över hur deras avtal är utformade och hur de paketerar varor och tjänster. Många företag kommer även behöva lägga resurser på att uppdatera och anpassa sina interna policyer och instruktioner. (Falkman & Lundqvist, 2016)

Enligt Brady & Triplett (2011) fanns det tecken på att intressenter lyckades påverka IASB vid framtagandet av IFRS 15 på flera, men inte alla, områden. Enligt författarna var frågan om de nya upplysningskraven ett tydligt exempel på detta. Många respondenter, däribland främst de som upprättar finansiella rapporter, argumenterade för att de utökade upplysningskraven skulle

medföra ökade kostnader för företagen. En kostnad som enligt dem inte kunde försvaras med användarnas ökade nytta av de finansiella rapporterna. Detta var dock något som IASB inte höll med om. Brady & Triplett (2011) gör emellertid inte något försök att undersöka de bakomliggande faktorerna till detta. Av studien framgår det heller inte hur andra intressentgrupper än förberedarna ställde sig till upplysningskraven eller vilken roll de inflytelserika intressenterna, som enligt Botzem (2012) hade störst möjlighet att påverka standardsättandet, spelade.

Man kan fråga sig varför IASB skapar en standard som på ett sådant uppenbart vis förväntas ge negativa konsekvenser för de som förbereder finansiella rapporter. Kan det ha varit så enkelt att förberedarnas åsikter hamnat i konflikt med de kvalitativa egenskaper som finansiella rapporter förväntas leva upp till? Eller var det helt enkelt så att en annan intressentgrupp, med större möjlighet att påverka standardsättningsprocessen, var av en annan åsikt och därför prioriterades i frågan? Detta ger upphov till frågor gällande vem IFRS egentligen finns till för och vem som har möjlighet att påverka en standards utformning. Är det den intressent som bidrar mest till organisationens finansiering eller är det den grupp som i slutändan ska använda de finansiella rapporterna och som drar nytta av de kvalitativa egenskaperna? Som tidigare nämnt kan IASB:s oberoende ifrågasättas, och därmed även intressenternas inflytande över standardsättningen.

## 1.3 Frågeställning

Finns det tecken som tyder på att IASB tar större hänsyn till vissa intressenters åsikter, och vad kan det i så fall bero på?

## 1.4 Syfte

Syftet med denna uppsats är att redogöra för vilken möjlighet IASB:s intressenter har att påverka utformandet av en ny redovisningsstandard. Detta kommer att undersökas med framtagandet av IFRS 15 som fallstudie. Uppsatsen syftar vidare till att förklara varför eventuella skillnader mellan hur IASB beaktar olika intressentgruppers åsikter uppstår.

## 1.5 Avgränsning

För att besvara uppsatsens frågeställning och syfte kommer en fallstudie göras på de upplysningskrav som IFRS 15 *Revenue from Contracts with Customers* för med sig. Processen för framtagandet av en ny standard består av flera steg. Eftersom syftet med denna uppsats är att studera och analysera vilken inverkan olika intressentgrupper kan ha haft på utformandet av IFRS 15, är ytterligare avgränsning nödvändig. Vilka åsikter de olika intressentgrupperna haft framgår av de CL som skickats in från gruppernas aktörer. Detta sker under en specifik del av processen som benämns Standards Programme.

Inom Standards programme publicerar IASB förslag till en ny standard som intressenter bjuds in att lämna kommentarer på, det vill säga skicka in CL. Det innebär att uppsatsen varken belyser hur behovet för den nya standarden identifierats eller den implementeringsprocess som sker efter att den färdiga standarden har publicerats. För att utvärdera på vilka grunder IASB själva anser sig ha fattat beslut har avgränsar vi oss till deras Basis for Conclusion samt en med FASB gemensam presentation av standarden i form av en online-presentation.

## 1.6 Uppsatsens disposition

### **Kapitel 2 - Teoretisk referensram**

I nästkommande kapitel presenteras vilka teorier som ligger till grund för uppsatsens insamlade empiri. Vidare beskrivs även hur dessa ska användas för att analysera och tolka den empiri som framkommit.

### **Kapitel 3 - Metod**

Inledningsvis ges en beskrivning av tillvägagångssättet för insamling av material för att besvara uppsatsens frågeställning och syfte. Därefter motiveras val gällande uppsatsens avgränsning och en metod för att tolka en stor mängd kvalitativa data. Kapitlet avslutas med en diskussion kring studiens metodval och kvalitet.

### **Kapitel 4 - Institutionell kontext**

Här ges en beskrivning av organisationen IFRS, dess bakgrund, uppbyggnad och hur processen för framtagandet av en ny redovisningsstandard ser ut.

## **Kapitel 5 – Framtagandet av IFRS 15**

I detta kapitel introduceras bakgrunden till varför det uppstått ett behov för en ny standard för intäktsredovisning. Därefter presenteras de förändringar som uppkommit i IASB:s publicerade förslag till ny standard för intäktsredovisning under standardsättningsprocessens gång.

## **Kapitel 6 - Comment Letters**

Här redogörs för vad som framkommit vid en genomgång av de CL som inkommit till IASB under standardsättningsprocessens gång.

## **Kapitel 7 - Analys**

I detta kapitel analyseras vad som framkommit av den insamlade empirin med hjälp av den teoretiska analysram som presenterats i kapitel 2.

## **Kapitel 8 - Slutsats**

I uppsatsens avslutande kapitel presenteras inledningsvis studiens slutsats, vilken sedan följs av en fortsatt diskussion och förslag till framtida forskning inom ämnet.



# Kapitel 2. Teori

*Teorikapitlet ger inledningsvis en bakgrund till standardsättning inom Regulatory Space. Därefter beskrivs tre teorier som behandlar uppkomsten av reglering inom redovisningsområdet. Vidare redogörs även för maktens olika dimensioner och intressentmodellen. Avslutningsvis ges en förklaring till hur dessa delområden kan användas som teoretisk analysram för att besvara uppsatsens frågeställning och syfte.*

## 2.1 Regulatory Space

Young (1994) har studerat den komplexa processen där förändring av redovisningsstandarder sker. Hon syftade till att följa processen för konstruktion av nyckelfrågor inom redovisningsområdet samt konstruktionen som sker under processens gång. Hon beskrev Regulatory Space som en arena på vilken standardsättare publicerar standarder i syfte att förbättra organisationers finansiella rapporter.

Regulatory Space är ett analysverktyg skapat av Hancher & Moran i syfte att ge en bättre förståelse för reglering. Det används med andra ord som en grund för att förstå i vilket sammanhang standardsättningen inom IASB sker. Det används även som en plattform för att sätta uppsatsens efterföljande teorier i ett sammanhang.

Enligt Hancher & Moran (1998) är Regulatory Space det utrymme där reglerings och standardsättningsfrågor behandlas. Att Regulatory Space är ett utrymme för med sig att det kan ockuperas av organisationer. På grund av organisationers skiftande storlek kommer det skapas en ojämn fördelning av utrymmet mellan aktörer inom ett Regulatory Space. Utformandet av Regulatory Space, och maktfördelningen inom den, påverkas av en rad faktorer. Dessa utgörs enligt Hancher & Moran främst av politiska och juridiska inställningar, historisk timing, organisationsstrukturer, marknadens karaktär och frågans natur.

En undersökning av Regulatory Space måste enligt Hancher & Moran (1998) innefatta en granskning av spelet som pågår i centrum för standardsättningsprocessen. Det innebär att man ska granska resultatet av en konkurrenskraftig kamp, vilka resurser som använts, samt fördelningen av resurser mellan de olika berörda institutionerna. För att avgöra vem som har möjlighet att påverka standardsättningen är det av stor vikt att uppmärksamma de relationer som finns mellan de organisationer som under samma tidpunkt ockuperar Regulatory Space. Det är även viktigt att förstå förändringar i vilka frågor som uppmärksammas och den skiftande

maktbalansen inom eller mellan institutionella aktörer. Förståelsen för reglering handlar därför enligt Hancher & Moran om att förstå processen för förmedling och förhandling mellan stora och mäktiga organisationer.

Den ekonomiska regleringen domineras enligt Hancher & Moran (1998) av relationer mellan stora och administrativt komplexa organisationer, till exempel statliga myndigheter, specialiserade tillsynsorgan, företag och intressegrupper. Företag har en särskild betydelse för regleringsprocessen då de har makt att påverka standardsättaren, kunskap inom området, är en bärare av ekonomisk förändring och en agent för verkställandet i genomförandeprocessen.

Ekonomisk reglering uppfattas ofta som en process genom vilken offentliga myndigheter disciplinerar och styr privata intressen. Det har enligt Hancher & Moran (1998) bidragit till en övertygelse om att privat inblandning i standardsättningsprocessen är illegitim. Det vill säga att organisationer som deltar i denna process kommer att agera i ett egenintresse i syfte att påverka regleringen till sin fördel. För att analysera denna process används tre framstående teorier inom ämnet benämnda Public Interest Theory, Capture Theory och Private Interest Theory.

Enligt Hancher & Moran (1998) är det fördelaktigt att undersöka de ömsesidiga beroendena inom Regulatory Space då det uppmärksammar problemet med att definiera karaktären och de sociala relationerna mellan de som befinner sig inom Regulatory Space. Fokus läggs inte enbart på vilka aktörer som är involverade i regleringen, utan även på strukturella faktorer som underlättar uppkomsten och utvecklingen av nätverk som bidrar till de institutionaliserade kopplingarna. För att studera de ömsesidiga beroendena kommer denna uppsats tillämpa intressentmodellen, vilken beskrivs i ett kommande avsnitt.

## 2.2 Teorier om reglering av redovisning

Det finns tre framstående teorier gällande i vilket syfte en reglering tas fram, nämligen Public Interest Theory, Capture Theory och Private Interest Theory. Dessa teorier används som ett stöd vid analys av varför upplysningskraven i IFRS 15 kan ha utvecklats som de gjort.

Enligt Public Interest Theory är regleringen ett svar på allmänhetens efterfrågan av korrigerande av en ineffektiv och orättvis praxis. Regleringen har på så vis som syfte att gagna samhället som helhet. Detta förutsätter att det reglerande organet är en neutral medlare som representerar det allmänna intresset. Kritiker till Public Interest Theory förespråkar istället Private Interest Theory och är av uppfattningen att alla organisationer agerar utifrån ett egenintresse, så även normgivare. (Deegan & Unerman. 2011)

Capture Theory har sitt ursprung i Public Interest Theory men menar att en reglering med syftet att skydda eller hjälpa allmänheten, trots goda intentioner, ofta kommer att få oönskade konsekvenser. Med detta menas att institutioner som regleringen är till för att reglera kommer lyckas vända processen till sin fördel. Ofta innebär fördelen industrispecifika särintressen som ligger långt ifrån det allmänna intresse som regleringen var tänkt att tjäna. Det finns enligt Capture Theory olika sätt att kapa regleraren. Det kan exempelvis ske i form av direkt påverkan genom att direkt kontroll tas över regleraren eller indirekt påverkan i form av att förändra reglerarens perspektiv och fokus. Påverkan görs möjlig i och med att reglerarens överlevnad ofta beror på att de grupper som ska bli reglerade inte gör uppror mot dem. (Deegan & Unerman. 2011)

Private Interest Theory grundar sig i antagandet att det inom regleringen bildas grupper i syfte att skydda specifika ekonomiska intressen. De olika grupperna har ofta olika intressen och hamnar därför i konflikt med varandra. Intressegrupperna försöker enligt Private Interest Theory påverka regleringen så att den sätts till deras fördel. Enligt denna teori utgör även regleraren själv en intressegrupp som agerar utefter ett egenintresse för att exempelvis behålla sin makt. En intressentgrupp som vill påverka regleringen bör erbjuda regleraren något som den vill ha. Det kan exempelvis vara resurser i form av ett ekonomiskt bidrag eller tjänster som regleraren har användning för. (Deegan & Unerman. 2011)

## 2.3 Maktens dimensioner

Möjligheten att påverka standardsättningen handlar i mångt och mycket om makt. Som ramverk för att tolka makten används Lukes (1974) maktdimensioner. Enligt Lukes kan makt definieras som att aktör A lyckas påverka B till att utföra något som inte ligger i aktör B:s intresse. Makt kan enligt Lukes tolkas ur tre olika dimensioner. Enligt den endimensionella tolkningen handlar makt till stor del om beslutsfattande i en fråga där det finns en underliggande intressekonflikt mellan parter. Den som har makt är den som lyckas få igenom sina intressen på bekostnad av andra parter intressen.

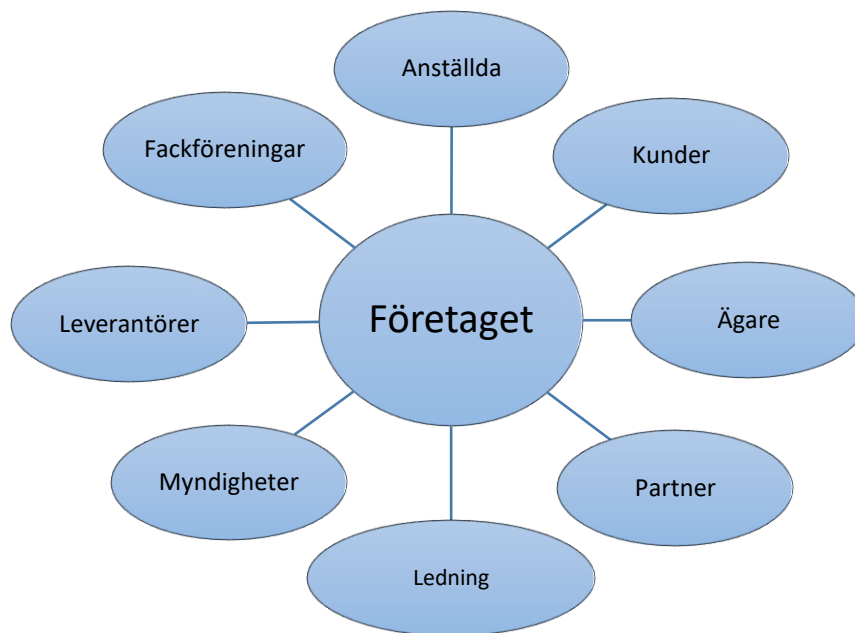
Det tvådimensionella perspektivet inkluderar samma tolkning som det endimensionella samt ytterligare en dimension. Denna dimension innebär att de med makt också har en möjlighet att bestämma vilka frågor som ska tas upp till diskussion. En aktör med makt kan därför styra debatten efter sin egen vilja. Denna makt uppstår i och med att spelets regler systematiskt gynnar vissa grupper. (Lukes. 1974)

Det tredimensionella perspektivet bygger i sin tur till stor del på kritik av de en- och tvådimensionella perspektiven, vilka Lukes beskriver som ofullständiga. Det handlar enligt Lukes (1974) om beslutsfattande och kontroll över den politiska agendan, problem och potentiella problem, observerbara och latenta konflikter, samt subjektiva och verkliga intressen. Det tredimensionella perspektivet behandlar också möjligheten att intressen kan vara mer eller mindre legitima.

## 2.4 Intressentmodellen

Enligt teorin om Regulatory Space är det viktigt att analysera det ömsesidiga beroendeförhållandet mellan aktörer. I denna uppsats läggs intressentmodellen som grund för denna analys. Intressentmodellen har sin utgångspunkt i antagandet att företag är öppna system som strävar efter att uppnå goda relationer med sin omgivning. Det finns på så vis flera intressenter som företaget ska ta hänsyn till och skapa relationer med. Ett företags intressenter kan exempelvis bestå av kunder, leverantörer, ägare, opinionsgrupper, företagsledning och anställda. Mellan dessa intressenter och företaget finns det från bägge sidor ett beroendeförhållande som ska hållas i balans. Intressenterna lämnar bidrag till företaget i form av exempelvis arbetskraft (anställda) eller kapital (ägare och långivare), och förväntar sig att i retur få en belöning för detta. En förutsättning för att en intern eller extern part ska vilja tillhöra

företagets intressentgrupp är att den mottagna belöningen överstiger det givna bidraget. (Ax, Johansson & Kullvén. 2009)

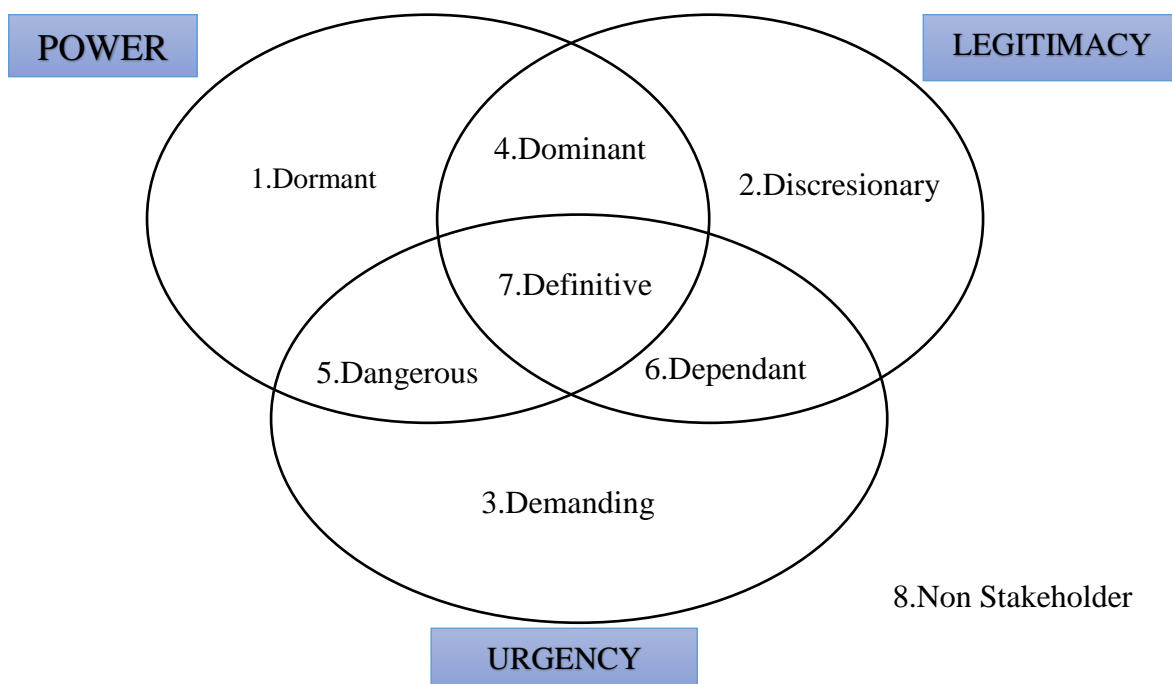


**Figur 2.1:** Exempel på en organisations intressenter

Det händer ofta att ett företags intressenters krav står i konflikt med varandra. En arbetstagare kan exempelvis ha som krav på ett företag att i utbyte mot arbetskraft få belöning i form av lön, trygghet, personlig utveckling och medbestämmande. Dessa krav från arbetstagaren kan enkelt hamna i konflikt med den belöning en ägare efterfrågar, som exempelvis utdelning eller avkastning. Eftersom företagets mål enligt intressentmodellen är att tillgodose alla intressenters krav, kan företag tvingas göra en kompromiss mellan de motsägande kraven. Det kan även vara så att intressenternas krav är så höga att de blir ouppnåeliga eller svåra för företaget att tillgodose fullt ut. För att företaget ska vara möjligt att driva vidare krävs det även här att företaget gör en kompromiss mellan intressentkraven. Detta kan exempelvis ske genom att företaget växlar mellan vilka intressenters krav som ska uppfyllas. På så vis tillgodoses alla intressenters krav, dock vid olika tidpunkter. (Ax et al. 2009)

De olika intressenterna kommer dock att vara av olika betydelse för företaget beroende på vilken relation de har till varandra. För att identifiera hur en intressents krav bör prioriteras och uppmärksammas kan man studera intressenterna utifrån tre attribut (Mitchel, Agle & Wood, 1997):

1. Har intressenten legitimitet i sin relation med företaget? (Legitimacy)
2. Har intressenten makt att kunna påverka företaget? (Power)
3. Hur angeläget är det för företaget att tillfredsställa intressenten? (Urgency)



*Figur 2.2: De olika intressentgrupperna*

Genom att studera intressenterna utifrån dessa attribut kan man urskilja vilka intressenter som är mer framträdande än andra. Detta görs i syfte för att sedan kunna prioritera och aktivt kommunicera med dessa. Utifrån attributen är det möjligt att identifiera åtta olika intressentgrupper. Om en intressent endast uppfyller ett av attributen är den latent. Den är då inte lika viktig att ta hänsyn till i jämförelse med de starkare intressenterna som uppfyller två eller samtliga attribut. (Mitchel et al. 1997)

Enligt bilden ovan kan man urskilja de latent intressenterna. Denna grupp utgörs till synes av vilande (1), diskreta (2) och krävande (3) intressenter, som alla saknar direkt möjlighet att kunna påverka företaget. Det är dock viktigt att komma ihåg att de latent intressenterna har potential att i framtiden förvärva ytterligare ett attribut, och på så vis få mer uppmärksamhet av företaget i fråga. (Mitchel et al. 1997)

De intressenter som besitter minst två attribut har, till skillnad från de latent, en möjlighet att direkt påverka företaget. Relationen mellan dessa intressenter och företaget är ofta av betydande karaktär, där bidrag och belöningar utbyts mellan dem och företaget. Det finns tre intressentgrupper som besitter två attribut. De utgörs av de intressenter som enligt bilden ovan benämns dominant (4), beroende (6) och farliga (5). Att den sistnämnda benämns som farlig beror på att den har makt att påverka företaget samt att det anses angeläget för företaget att tillfredsställa deras krav. Det innebär att denna typ av intressent har möjlighet att utöva en tvingande makt för att uppnå sina mål. (Mitchel et al. 1997)

Det finns en intressentgrupp som uppfyller samtliga attribut, de benämns som de definitiva (7) intressenterna. De definitiva intressenterna har med andra ord makt att påverka, en legitim relation med företaget samt är angeläget för företaget att tillfredsställa. Om företaget i fråga inte uppfyller de definitiva intressenternas krav kan konflikter uppstå som potentiellt kan skada företagets verksamhet. Det är även viktigt att komma ihåg att de olika intressenterna kan samarbeta med varandra och på så vis tillsammans bli en definitiv intressent till företaget. (Mitchel et al. 1997)

### 2.4.1 Makt

French & Raven's (1959) fem former av makt används inom denna uppsats som grund för att avgöra huruvida IASB:s intressenter besitter attributet makt att påverka. French & Raven (1959) beskriver fem olika former av makt. Dessa är makt genom belöning, straffande makt, makt genom legitimitet, referens-makt samt makt som baseras på expertis.

**Makt genom belöning** uppkommer när en aktör har möjligheten att ge positiva konsekvenser till en annan aktör. Makten ökar i takt med att de positiva konsekvenserna man kan utfärda ökar. (French & Raven. 1959)

**Straffande makt** liknar makt genom belöning, men istället för möjligheten att ge positiva konsekvenser så har en aktör med straffande makt möjlighet att påverka genom att ge ut negativa konsekvenser. (French & Raven. 1959)

**Makt genom legitimitet** uppkommer i och med att aktörer anser att andra aktörer har rätt att utöva makt. Det handlar bland annat om sociala institutioner och normer. (French & Raven. 1959)

**Makt genom referens** uppkommer när en aktör känner eller vill känna identitet med en annan aktör och därför låter denna aktör utöva makt över hen för att hen ska bli accepterad. (French & Raven. 1959)

**Makt genom expertis** definieras som att en aktör upplevs som mycket kunnig och lyckas därför övertyga andra aktörer om sin förträfflighet och kan på så vis utöva makt. (French & Raven. 1959)

## 2.4.2 Legitimitet

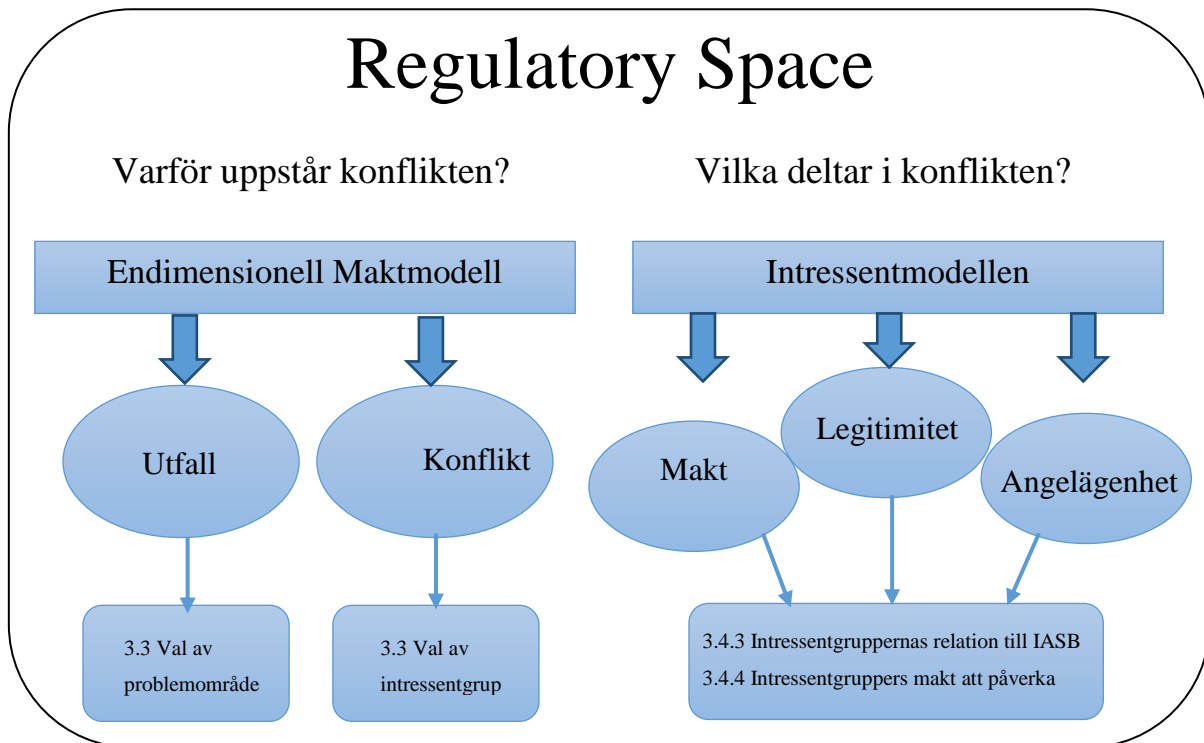
De intressenter som har en legitim relation till det studerade företaget besitter attributet legitimitet. Det är ett relativt subjektivt attribut som är svårdefinierat. Vad som anses vara en legitim intressent för en observatör kan enligt en annan observatör anses illegitim. En forskare på ämnet är Suchman (1995) som menar att legitimitet är en allmän uppfattning om att en aktörs handlingar är korrekta och önskvärda enligt rådande normer. På grund av att legitimitet är subjektivt och svårdefinierat kommer en intressent inom denna uppsats anses legitim om den på något vis påverkas av standardsättningen inom IASB. Detta då den på så vis kan antas ha en legitim relation till IASB.

## 2.4.3 Angelägenhet

Enligt Mitchel et al. (1997) definieras angelägenhet som hur brådskande det är för företaget att tillfredsställa intressenten i fråga. Angelägenheten beror dels på tidsaspekten, dels på hur viktig relationen till intressenten är.



## 2.5 Teoretisk analysram



**Figur 2.3** Teoretisk analysram

Enligt Regulatory Space sker ekonomisk reglering främst genom organisationer. Den som har i uppgift att analysera samtida reglering måste därför förstå nätverk av ömsesidigt beroende på arenor för förhandlingar och kompromisser, uttryckt i mönster av maktfördelning.

Eftersom studiens syfte är att studera en konflikt där frågorna är angivna i förväg, är det naturligt att det endimensionella perspektivet används och inte det två- eller tredimensionella perspektiven som Lukes även tar upp. Enligt den endimensionella maktmodellen behöver ett område identifieras inom vilken intressentgruppernas åsikter skiljer sig åt. Det vill säga ett område inom vilken det finns en underliggande konflikt. Genom att identifiera och redogöra för intressenternas åsikter inom ett problemområde och de förändringar som detta föranleder, kan en slutsats dras gällande vilken intressentgrupp som kan ha fått gehör för sina åsikter.

Intressentmodellen handlar om att intressenter bidrar med resurser till en organisation i form av exempelvis arbetskraft, expertis eller likvida medel. För att intressenter ska ha ett intresse av att även fortsättningsvis lämna bidrag, förväntar de sig en belöning i utbyte. Enligt intressentmodellen kan dessa belöningar hamna i konflikt med varandra, varför en organisation tvingas till en kompromiss gällande vilken intressent som ska belönas. En sådan avvägning kan göras genom att intressenterna utvärderas utefter de tre egenskaperna makt, legitimitet och angelägenhet. Hur väl intressenter uppfyller dessa attribut kan således ge en förklaring till varför IASB eventuellt lyssnar mer på en intressentgrupp än en annan.

De tre teorierna om reglering av redovisningsområdet, det vill säga Public Interest Theory, Capture Theory och Private Interest Theory, används avslutningsvis som ett stöd vid diskussion av varför upplysningskraven kan ha utvecklats som de gjort.

## 2.6 För och nackdelar med valt perspektiv

Enligt Young (1994) medför användandet av teorin om Regulatory Space ett antal fördelar. För det första är det ett utrymme, vilket gör den möjlig att ockupera. Användaren av teorin tvingas därför fråga sig själv vilka som egentligen är inblandade i standardsättningsprocessen. Det innebär att användaren av teorin måste studera standardsättarens organisatoriska gränser och överväga vilken roll andra aktörer spelar i standardsättandet. Den som forskar kring detta antar inte dominerande intresse som förklaring till standardsättares och andra gruppers handlingar. På så vis menar Young (1994) att forskare tillåts ge förklaringar i form av villkor och möjligheter snarare än tillfälliga förklaringar som utelämnar de politiska, kulturella och tekniska förhållanden som skapar ett utrymme i vilken förändring blir möjlig.

Intressentmodellen tillämpas för att studera de sociala kopplingar som finns inom Regulatory Space. Enligt Ax et al. (2009) är en av fördelarna med intressentmodellen att den inte enbart tar hänsyn till ett företags mål att maximera sin vinst, utan även de olika intressen som företags intressenter har. Användare av modellen kan på så vis se ett problem från flera olika synvinklar och få en bättre förståelse för hur företags handlingar kan komma att påverka samhället. Eftersom att ett företags vinst ofta ses som ett kvitto på att de arbetet effektivt, kan det faktum att intressentmodellen inte tar lika stor hänsyn till vinstmaximeringen dock även vara till dess nackdel. Detta då kritiker menar att företaget kan bidra med mer till samhället, i form av en så hög förädling som möjligt, genom att istället fokusera på effektivitet och vinstmaximering.

Lukes (1974) riktar själv kritik mot det endimensionella perspektivet. Han menar att det endimensionella perspektivet är restriktivt och inte inkluderar alla dimensioner som finns inom makt. Kritiker förespråkar därför ofta istället det två- eller tredimensionella perspektivet då dessa ger en mindre restriktiv tolkning av maktperspektivet. Då uppsatsen endast ämnar undersöka en redan definierad konflikt, bör detta dock inte skapa ett problem för denna studie.

# Kapitel 3. Metod

*Detta kapitel syftar till att beskriva och motivera de metodval och upplägg som gjorts. Kapitlet inleds med en beskrivning av uppsatsens forskningsmetodik och forskningsstrategi. I dessa avsnitts framgår det bland annat hur de teorier som beskrevs i kapitel 2 ligger till grund för den data som samlats in. Därefter motiveras val av område samt urval av de intressentgrupper uppsatsen ämnar studera. Sedan beskrivs vilken data som samlats in i syfte att besvara uppsatsens frågeställning och syfte. En stor mängd av de insamlade dokumenten kommer sammanställas med hjälp av en innehållsanalys, vilken presenteras innan kapitlet avslutas med en diskussion kring uppsatsens trovärdighet och äkthet.*

## 3.1 Forskningsmetodik

Syftet med denna uppsats är att undersöka om det finns vissa intressenter som har fått mer gehör för sina åsikter än andra under standardsättningsprocessen. För att uppfylla detta syfte måste vi studera hur aktörer i ett visst sammanhang interagerar med varandra. Vi valde därför en kvalitativ forskningsmetod. Den kvalitativa forskningsmetoden handlar om att man genom en studie av texter skapar en förståelse för en social verklighet och hur aktörer inom en viss miljö tolkar denna. Det vill säga att de sociala egenskaperna är ett resultat av hur aktörer interagerar med varandra. (Bryman & Bell. 2013) Detta är något som stämde väl in på de teorier som presenteras i uppsatsens andra kapitel. Teorier som till stor del behandlar vilka egenskaper en organisation bör ha för att kunna utöva makt i en relation.

Den kvalitativa forskningsmetoden är starkt förknippad med ett induktivt angreppssätt, vilket går ut på att det är observationer som ger upphov till en teori. (Bryman & Bell. 2013) Ett angreppssätt som även denna uppsats tog. Eftersom att uppsatsens syfte är undersöka om det finns tecken på att vissa intressentgrupper får mer gehör för sina åsikter än andra, var det induktiva angreppssättet att föredra. Detta då det tillåter författare att utifrån observationer dra en mer generaliserbar slutsats. (Bryman & Bell. 2013)

Eftersom den kvalitativa forskningen baseras på en analys av ord och text, var vi i denna studie i behov av kvalitativ data. Denna kan enligt Bryman & Bell (2013) antingen samlas in med hjälp av kvalitativa intervjuer, fokusgrupper, språkbaserade metoder eller insamling av texter och dokument från skriftliga källor. Vi valde därför att enbart fokusera på det senare alternativet. De observationer som skett inom ramen för denna uppsats kommer främst från

publikationer utgivna av IASB och inskickade CL. Det vill säga kommentarer på IASB:s förslag till ny redovisningsstandard. Utöver detta samlades även material in från litteratur och forskningsartiklar. En närmare beskrivning av dessa dokument behandlas i avsnitt 3.5 *Datainsamling* nedan.

För att kunna besvara uppsatsens frågeställning och syfte tvingades vi identifiera vilka intressenter som varit delaktiga i processen för framtagande av IFRS 15. Vi var även tvungna att reda ut vilken typ av relation dessa intressenter har till IASB. Enligt intressentmodellen kan en intressent ha tre olika attribut som påverkar hur en organisation fattar beslut kring vilken intressents behov som ska tillfredsställas, nämligen makt, legitimitet och angelägenhet. För att kunna dra en slutsats kring varför IASB eventuellt valt att ta mer hänsyn till en intressentgrupps åsikter än en annan, låg det i vårt intresse att utreda i vilken utsträckning intressenterna besitter dessa tre attribut. Maktattributet studerades utifrån French & Raven's (1959) maktmodell medan legitimitet och angelägenhet diskuterades utifrån hur väl intressenterna uppfyller definitionerna av dessa begrepp.

## 3.2 Forskningsstrategi

Enligt den endimensionella maktmodellen behövde vi identifiera ett område inom vilken intressentgruppernas åsikter skiljer sig åt. Metoden för detta framgår i avsnitt 3.3, där det även framgår hur urvalet av vilka intressenter som ska ingå i studien presenteras. Det valda problemområdets utfall redogörs för i kapitel 5, där även en beskrivning av de utvalda intressenterna ges. Intressenternas åsikter i frågor inom det valda problemområdet presenteras i kapitel 6 *Comment Letters*. Dessa åsikter samlades in med hjälp av en kodningsmetod som kallas innehållsanalys. Hur kodningsmallen skapades samt hur kodningen har gick till framgår av avsnitt 3.6 *Innehållsanalys*. En förklaring till hur de tidigare nämnda attributen hos intressentgrupperna har identifierats framgår av avsnitt 3.4. Vad som kännetecknar de utvalda intressentgrupperna kommer redogöras för i kapitel 5.

## 3.3 Val av problemområden

Uppsatsen syftar till att undersöka de upplysningskrav som IFRS 15 för med sig. En förutsättning för att maktkampen inom detta område ska gå att analysera är dock enligt Hancher & Moran's (1998) teori om Regulatory Space att man kan identifiera och granska resultatet av

en konkurrenskraftig kamp. Detta är även något som den endimensionella maktmodellen förutsätter för att en maktkamp ska gå att studera.

Upplyningskraven inom IFRS 15 består av ett antal delområden. För att säkerställa att det inom dessa områden pågått en konkurrenskraftig kamp mellan intressenter har ett antal CL från olika intressentgrupper studerats. Utifrån detta kunde man se att intressenternas åsikter skiljdes åt på ett antal områden. Detta bekräftades även av IASB i projektsummeringen av IFRS 15 där de bland annat nämnde att användarna av de finansiella rapporterna ställt sig positiva till de utökade upplyningskraven medan förberedarna haft en mer negativ inställning. (IASB. 2014a)

Efter denna genomgång kunde främst tre delområden identifieras där intressenters åsikter varierat intressentgrupperna emellan. Dessa delområden utgörs av förlustkontrakt, periodisering av prestationsåtaganden samt uppdelning av prestationsåtaganden och intäkter. Flertalet CL behandlade endast intressenternas generella inställning till upplyningskraven som helhet, och inte de specifika delområdena. Intressentgruppernas generella åsikter gällande upplyningskraven som helhet kommer därför presenteras för sig.

## 3.4 Intressentgrupper

### 3.4.1 Urval

Eftersom att IASB och FASB under standardsättningsprocessen mottagit runt 1500 CL, ansågs det nödvändigt att avgränsa uppsatsen till att enbart behandla vissa utvalda intressentgrupper. En förutsättning vid urvalet var att det skulle finnas en underliggande konflikt mellan intressentgruppernas åsikter.

Den första tanken, som hängde med från val av problemområde, var att användarna och förberedarna av de finansiella rapporterna har olika intressen i hur upplyningskraven inom standarden utformas. Dessa intressentgrupper var även de som IASB och FASB mottagit flest CL från. Detta var även två intressentgrupper vars åsikter enligt IASB skiljt sig åt.

Utöver användarna och förberedarna valde vi även att fokusera på de internationella redovisningsbyråerna. Denna intressentgrupp ansåg vi vara extra intressant då den enligt IFRS årsredovisningar står för en stor andel av IFRS totala årliga finansiering. De har även en historisk koppling till IASB då dess föregångare, IASC, enbart bestod av revisorer från internationella redovisningsbyråer. Det var därför extra intressant att undersöka hur denna

grupp ställer sig till de utökade upplysningskraven samt om de haft något inflytande över standardsättningsprocessen.

På grund av de ovan nämnda anledningarna valdes dessa intressentgrupper. Användare då man kan säga att de representerar de finansiella rapporternas huvudsakliga målgrupp, företagen då det är dem som tydligast påverkas av de utökade upplysningskraven, och redovisningsbyråer då de besitter en gedigen kunskap inom området.

### 3.4.2 Identifiering av intressenter inom intressentgrupperna

För att identifiera vilka intressenter som ingick i dessa grupper insamlades en fullständig lista över de organisationer och aktörer som skickat in CL. För att kunna avgöra vilken intressentgrupp dessa tillhör sökte vi med hjälp av en sökmotor upp respektive organisation för att få kännedom om det är fråga om en standardsättare, förberedare, användare, etc. När respondentens intressentgrupp var svåra att urskilja utifrån sökmotorns resultat, har istället aktörens presentation av sig själv i inskickat CL studerats. Gällande identifiering av de internationella redovisningsbyråerna baserades denna intressentgrupps sammansättning på de internationella redovisningsbyråer som presenterades som stora finansiärer i IFRS årsredovisningar.

### 3.4.3 Intressentgruppernas relation till IASB

När de utvalda intressentgruppernas relation till IASB studerades har det identifierats två sorters bidrag som organisationerna inom dessa intressentgrupper försåg IFRS med. Organisationerna stod dels för en stor andel av IFRS årliga finansiering, dels med expertkunskap genom det rådgivande IFRS Advisory Council. Intressentgruppernas representation i Advisory council framgick av IFRS årsredovisningar. För att identifiera vilken intressentgrupp de representerade organisationerna tillhörde gjordes en sökning likt den för att identifiera intressenter inom de olika intressentgrupperna.

När det kom till att avgöra hur stor del av IFRS årliga finansiering som de olika intressentgrupperna stod för var processen något mer invecklad. I IFRS årsredovisningar presenterades vilka organisationer som finansierade en stor del av IFRS verksamhet. Det angavs dock inga exakta belopp gällande hur mycket respektive organisationer står för, utan de delades in i följande kategorier: less than 25 000, more than 25 000, more than 50 000, more than 100 000 och more than 300 000. Alla belopp är i GBP. I årsredovisningen framgick det dock

vilket land som organisationerna kom från samt den exakta summan som kunde härledas till respektive land. För att få en uppfattning av ungefär hur stor del av IFRS finansiering som kom ifrån våra utvalda intressentgrupper har en metod för beräkning av ett uppskattat belopp tagits fram. Hur denna metod ser ut framgår av Appendix 1.

### 3.4.4 Intressenternas makt att påverka standardsättningsprocessen

Ett av de attribut som enligt intressentmodellen tas med i bedömningen gällande hur intressenter ska prioriteras är makt. För att kunna avgöra huruvida våra intressentgrupper hade makt att påverka standardsättningen, tillämpades French & Raven's (1959) fem maktbaser. De fem maktbaserna utgörs av makt genom belöning, legitimitet, referens, expertmakt och straffade makt.

**Makt genom belöning** har en aktör som har möjligheten att ge positiva konsekvenser till en annan aktör. Vi gjorde här antagandet att donationer till IFRS i detta avseende kunde ses som en organisations möjlighet att ge positiva konsekvenser till en annan aktör. De intressenter som var med och finansierade IFRS hade möjlighet att antingen höja det donerade beloppet om de var nöjda, alternativt minska det donerade beloppet om de var missnöjda.

**Straffande makt** besitter de aktörer som kan skada IASB. I grund och botten är det reglerare som kan förbjuda företag att använda IASB:s standardsättning. Dessa intressenter analyserades inte i denna uppsats. Inga av de utvalda intressentgrupperna kan därför sägas ha straffande makt, varför denna typ av makt bortses ifrån.

Organisationer eller individer som anses vara mycket kunniga, och som i och med detta har en förmåga att övertyga andra aktörer, besitter en så kallad **expertmakt**. I denna uppsats gjordes antagandet att de organisationer med en position inom IFRS Advisory Council har expertmakt. Att IASB aktivt tagit hjälp av dessa organisationer under framtagandet av nya standarder visar att organisationen besatt en gedigen kunskap inom området och således även möjligheten att påverka standardsättningen.

Den maktbas som rör **makt genom referens** behandlades inte i uppsatsen. Anledningen till detta var att vi ansåg att det var svårt att identifiera denna typ av makt. Den bygger för mycket på spekulationer och skulle därmed innebära ett antal dåligt underbyggda antaganden. **Makt genom legitimitet** behandlades heller inte då den föll in under intressentmodellens legitimitetsattribut.



### 3.4.5 Legitim relation till IASB

Attributet legitimitet handlar om att avgöra huruvida relationen som IASB har med en intressentgrupp är legitim. Vi valde i denna uppsats att tolka det som att alla intressenter som påverkas av de förändringar som den nya standarden medför, och därför vill påverka den i en eller annan riktning, har en legitim relation med IASB.

### 3.4.6 Angelägenhet att tillfredsställas

Attributet angelägenhet handlar om vilken intressent organisationen bör prioritera. Inte bara tidsmässigt utan även den intressent som är viktigast att tillfredsställa och upprätthålla en god relation med. Vi valde att i denna uppsats utgå från vilka som kritiskt skulle kunna förändra IASB:s kortsiktiga framtid som internationell standardsättare.

## 3.5 Datainsamling

På IFRS hemsida fann vi information gällande den institutionella kontexten. Det vill säga IASB:s bakgrund, uppbyggnad, finansiering och standardsättningsprocessens utseende. Från denna hemsida inhämtade vi även de dokument som IASB publicerat under processens gång. De dokument som IASB publicerat, och som studerades i syfte att besvara uppsatsens frågeställning och syfte, är främst Discussion Paper, Exposure Draft, Re-Exposure Draft och Basis for Conclusion. Som komplement användes även andra dokument med syfte att uppdatera allmänheten under standardsättningsprocessens gång.

Efter att vi studerat dessa dokument kunde vi identifiera vilka förändringar som skett under standardsättningsprocessens gång. Något som sedan låg till grund för att dra en slutsats gällande om det finns något som tyder på att IASB tagit mer hänsyn till en intressentgrupp. Fördelen med att studera IASB:s publicerade förslag på ny standard för intäktsredovisning var att de innehöll tydliga frågor om specificerade områden. Det gjorde det enklare att finna de mer ifrågasatta förslagen inom standarden. Dessa dokument har dock en tendens att vara långa och oöverskådliga, varför IASB:s sammanfattningar av dessa publikationer även studerades i syfte att få en bättre överblick av problemområdena.

De olika intressentgruppernas åsikter samlades in genom en studie av inskickade CL, vilka hämtades från FASB:s hemsida. När projektets Discussion Paper studerades uppdagades det att IASB vid denna tidpunkt ännu inte behandlat vilka upplysningskrav som skulle ingå i

standarden. På grund av detta bortsågs därför de CL som skickades in som kommentarer på detta utkast. Totalt skickade de utvalda intressentgrupperna tillsammans in 657 brev som kommentarer på projektets Exposure Draft och Re-Exposure Draft. Det uppstod därför ett behov för att tillämpa en metod för bearbetning av en stor mängd text. Den valda metoden beskrivs vidare i avsnitt 3.6 *Innehållsanalys*. Eftersom att IASB och FASB publicerade samtliga mottagna CL var det en stor öppenhet gällande vilka som skickat in dessa samt vad deras åsikter var. Det framgick här att det främst var organisationer, och inte enskilda individer, som skickat in brev. Utöver att skicka in brev har även IASB anordnat seminarium där man har kunnat lämna synpunkter. Denna uppsats inkluderade dock enbart inskickade CL och inte dessa synpunkter, varför det kan förekomma ett visst bortfall av intressentgruppernas åsikter.

För att få en uppfattning om intressenternas relation till IASB studerades IFRS årsredovisningar för perioden 2010–2014. Det vill säga årsredovisningar från den tidsperiod under vilken Exposure Draft och den första färdiga standarden publicerades. Syftet med detta var främst att få fram information gällande hur de olika intressentgrupperna var inblandade i IFRS verksamhet och finansiering.

## 3.6 Innehållsanalys

### 3.6.1 Bakgrund/Definition

Eftersom att IASB och FASB under framtagandet av IFRS 15 mottog ett stort antal CL var vi i behov av en metod som förenklade genomgången av dessa. Av denna anledning valdes innehållsanalys, vilket är en metod för att analysera ett stort antal texter. En innehållsanalys kan definieras på många sätt men en av de vanligaste definitionerna är (Berelson. 1952.s.18, refererat i Bryman. 2016):

*“Content analysis is a research technique for the objective, systematic and quantitative description of the manifest content of communication”*

Genom att använda sig av innehållsanalys kan man kvantifiera en stor mängd kvalitativ data. (Bryman. 2016) Fördelen med innehållsanalys är bland annat att det är en klar och transparent metod som gör det lätt att granska resultatet. Det innebär att validiteten kan bli högre än vid tillämpandet av en mer godtycklig analysmetod. Innehållsanalys är dessutom en mycket flexibel metod som kan användas i flera olika sammanhang. (Bryman. 2016)

Ett av de första stegen vid genomförandet av en innehållsanalys är vilket urval som ska ingå i analysen (Bryman, 2016). Detta steg behandlar uppsatsen ovan i avsnitt 3.4.1 *Urval*. När urvalet gjorts är nästa steg att välja ut intressanta gemensamma nämnare i de texter som ska analyseras. Exempel på gemensamma nämnare kan vara aktörer som har en roll att spela i sammanhanget eller hur många gånger ett visst ord förekommer i urvalet. Ett tredje alternativ vid val av gemensamma nämnare är att ta ut ämnen och teman. Det innebär att den tillgängliga informationen delas in i olika teman som sedan analyseras utifrån vad som framkommer vid urvalet. (Bryman, 2016)

För att kunna analysera de texter som valts ut är det viktigt att ta fram en metod för hur data ska analyseras. Detta kallas i sammanhanget för kodning. Kodningen går ut på att data delas upp i olika kategorier där analysobjekten ska delas in. (Bryman, 2016)

Kodningens första steg innefattar skapandet av en mall i vilken kategorierna ska sorteras in. Mallen kan ses som en metod för att förenkla och få en överblick över resultatet. När mallen utformas är det viktigt att inkludera vissa aspekter. Det är bland annat viktigt att det finns klara instruktioner för hur mallen har blivit utformad så att resultatet går att validera genom upprepning. (Bryman, 2016)

Innehållsanalysen har vissa inneboende svagheter. Det är viktigt att inte låta sig luras genom att tro att innehållsanalysen är helt objektiv. Alla innehållsanalyser innehåller nämligen tolkningar av aspekter som är subjektiva för den som analyserar. Innehållsanalysen är dessutom väldigt beroende av den data som ska analyseras. Om data är missvisande eller ofullständig kommer det ge utslag i analysen. (Bryman, 2016)

### 3.6.2 Praktiskt genomförande och omfattning

För att finna vilka kategorier som skulle ingå i kodningen användes följande metod. För det första studerades skillnaderna som finns i de olika förslagen till standarder. Vidare studerades även sammanfattningarna av dessa förslag, vilket gav en god överblick över både vilka åsikter som framförts samt vilka åtgärder som detta gett upphov till.

När denna överblick gjordes studerades utkastet i sin helhet. Extra fokus lades på de frågor som IASB/FASB själva uppmanat intressenter att svara på. Även de utgivna sammanfattningarna av respons på Exposure Draft och Re-Exposure Draft studerades i syfte att finna gemensamma nämnare och allmänna trender. Därefter utvecklades en preliminär mall för

kodningen. Denna mall testades sedan mot ett urval av brev för att se hur väl den gick att applicera i praktiken, vilket gav upphov till mindre revideringar. Slutresultatet är en mall som försöker täcka merparten av de åsikter som framförts. Vissa nyanser och åsikter faller emellertid bort med kodningen. Detta är ett pris man får betala för att skapa en överblick av resultatet och för att få det jämförbart. Mallens utseende framgår av appendix 2. Slutligen lästes de valda breven och resultatet fördes in i mallen.

När alla intressenters brev var analyserade, sammanställdes de i tabeller som visar vilka åsikter som de har haft i frågorna. På detta sätt kan man på ett översiktligt sätt se vilka intressentgrupper som fått gehör för sina synpunkter. Under kodningsprocessen gick en av uppsatsens författare igenom samtliga CL och kodade vad dessa sa om upplysningskraven i IFRS 15. Detta för att skapa en konsekvent indelning av de åsikter som respondenternas förmedlade. För att bättre få en överblick över resultatet tilläts varje brev ha max två positiva och två negativa åsikter inom varje delområde.

När insamlingen var avslutad sammanställdes hur många åsikter som framkommit inom varje delområde. Eftersom respondenterna fick ha mer än en åsikt i varje brev så stämmer inte antalet åsikter överens med antalet brev.

### 3.6.3 Samanställning och analys av kodning

När all data var insamlad och kategoriserad påbörjades sammanställningen. Breven sammanställdes genom att först delas upp de i de olika intressentgrupperna. Därefter delades breven in i kategorier beroende på om de kom in som remissvar på Exposure Draft eller Re-Exposure Draft. Eftersom att Discussion Paper inte behandlade upplysningskrav sorterades dessa brev bort. Nästa steg var att få fram i vilken utsträckning aktörer inom de olika intressentgrupperna uttryckt respektive åsikt inom varje delområde. För att säkerställa att rätt antal åsikter fastställdes användes formler i Excel, vilket minimerade risken för felkalkylering. När samtliga åsikter var sammanställda kunde man nu utifrån resultatet utläsa respektive intressentgrupps åsikter och allmänna inställning till de olika utkasten. Dessa åsikter analyserades slutligen med de förändringar som gått att utläsa i standarden från Exposure Draft till färdig standard. På så vis gavs en uppfattning om i vilken utsträckning IASB kan ha tagit hänsyn till de olika intressentgruppernas åsikter.

### 3.6.4 Bortfall

Under insamlingen gick vissa brev inte att öppna och analyserades därför inte. Dessutom behandlade inte vissa brev upplysningskraven i IFRS 15, något som varken tolkades som att de var positivt eller negativt inställda. Ofta var dock dessa brev generellt negativt inställda till standarden som helhet. Dessa gick dock inte in djupare på detaljnivå gällande standardens innehåll.

**Tabell 3.1:** *Comment Letters som inte omfattas av studien.*

	<i>Antal inskickade CL</i>	<i>Antal CL som inte behandlar</i>	<i>Antal CL som inte gick att</i>	<i>Antal analyserade</i>
<i>Användare</i>	136	97	5	<b>34</b>
<i>Förberedare</i>	505	249	55	<b>201</b>
<i>Redovisningsbyråer</i>	16	0	0	<b>16</b>
<b>Summa</b>	<b>657</b>	<b>346</b>	<b>60</b>	<b>251</b>

Som går att utläsa ur tabell 3.1 ovan skickade intressentgruppen användare in 136 CL till IASB/FASB. Av dessa behandlade 97 inte upplysningskrav och 5 gick inte att öppna. Förberedarna skickade in totalt 505 CL. Av dessa behandlade 249 inte upplysningskrav medan 55 av de kvarvarande inte gick att öppna. De internationella revisionsbyråerna skickade i sin tur in sammanlagt 16 brev som samtliga var möjliga att öppna och behandlade upplysningskraven. Detta innebar att totalt 201 brev inskickade av förberedare inkluderades i denna studie, 16 från de internationella redovisningsbyråerna och 34 från användare.

### 3.6.5 Problem vid insamling

Ett problem som var svåröverkomligt var att de CL som skickades in till IASB/FASB ofta inte behandlade samma saker som de av IASB publicerade förslag på ny standard. Detta berodde till stor del på att de frågor som IASB bad respondenterna att svara på inte täckte in alla ämnen som utkasten behandlade. På grund av detta blev kritiken och åsikterna som framfördes ofta inriktade på olika specifika problem medan andra problem knappt alls behandlades av respondenterna. Vi var dessutom ständigt tvungna att göra en avvägning av när en åsikt var allmängiltig och när den var specifikt riktad mot ett problem. Ett exempel på detta var upplysningskrav i delårsrapporter där det ofta var svårt att urskilja om respondenternas åsikter gällde specifikt delårsrapportering eller om deras åsikter var mer generella.

## 3.7 Uppsatsens trovärdighet

Enligt Bryman & Bell (2013) finns det fyra delkriterier som ska uppfyllas när det kommer till en bedömning av en kvalitativ studies trovärdighet. Det handlar om att en undersökning ska vara tillförlitlig, överförbar, pålitlig och gå att kontrollera.

Att undersökningen är tillförlitlig handlar om att den sociala verklighet som studeras ska beskrivas på ett korrekt sätt (Bryman & Bell. 2013). Detta är något som författarna försökte uppnå genom att studera hela intressentgrupper och inte enskilda intressenter. Antagandet gjordes därför att de inskickade CL från aktörer inom en intressentgrupp även gav en representativ bild av de aktörer som inte skickat in något brev. Eftersom författarna själva delade in intressenterna i respektive intressentgrupp uppstod risken för felsortering, vilket kan bidra till en snedvriden bild av intressentgruppernas åsikter. Detta var dock en nödvändighet då det fanns ett intresse för att undersöka intressentgrupperna som helhet.

För att skapa en mer tillförlitlig bild av hela den sociala kontext som studerades hade man istället kunnat studera och analysera ett slumpmässigt urval från samtliga intressentgrupper. Frågan är dock om detta verkligen hade bidragit till en mer rättvisande bild då åsikterna inom respektive intressentgrupp visat sig variera. Alternativt hade man, för att skapa en mer detaljrik studie, kunnat analysera intressenterna var för sig. På grund av studiens tidsram hade dock endast ett fåtal intressenter kunnat inkluderas i en sådan studie vilket således hade lett till en kraftig förändring av studiens omfattning.

För att en kvalitativ studie ska vara överförbar måste det vara möjligt för andra att avgöra huruvida resultatet från denna även går att applicera i andra miljöer. Utifrån delkriteriet överförbarhet är det därför viktigt att forskaren i minsta detalj redogör för det som ingår i den studerade kulturen, en så kallad *thick description*. (Bryman & Bell. 2013) Eftersom denna studie främst ämnade studera CL inskickade från tre intressentgrupper, gick vi miste om övriga intressenters åsikter och möjlighet att påverka standardsättningen. Det innebär att denna uppsats inte kunde dra några definitiva slutsatser, utan endast diskutera huruvida det finns tecken på att IASB tar mer hänsyn till vissa intressenter än andra samt vad det teoretiskt skulle kunna bero på.

Det tredje delkravet syftar till att säkerställa undersökningens pålitlighet. Detta kan författarna till en studie göra genom att ta på sig ett granskande synsätt. Detta sker genom att författarna redogör för samtliga delar av forskningsprocessen. Allt från inledande problematisering till

beslut angående analys och val av data. (Bryman & Bell. 2013) Detta är något som behandlades tidigare i detta kapitel. Eftersom att CL utgjorde en central del i denna uppsats lades extra vikt vid att beskriva vad innehållsanalys innebär, hur utförandet gått till samt vilka svårigheter och vägval som stötts på under processens gång. I detta kapitel redogörs det även utförligt för andra svårigheter som dykt upp under uppsatsskrivandet samt beslut som har fattats.

Vidare innefattar det fjärde delkravet, kontrollerbarhet, att författarna ska akta sig för att låta personliga värderingar påverka undersökningens utförande samt slutsatser som dras utifrån detta. (Bryman & Bell. 2013) Detta är något som författarna av uppsatsen försökte förhålla sig till under uppsatsskrivandets gång.

# Kapitel 4. Institutionell kontext

*Detta kapitel syftar till att ge en grundläggande bild över den institutionella kontext som IFRS 15 skapats inom. Kapitlet inleds med en bakgrundsbeskrivning av IASB samt hur organisationen IFRS är uppbyggd och finansierad. Därefter ges en redogörelse för hur processen för framtagandet av en ny standard ser ut. Trots att uppsatsen enbart ämnar till att undersöka den del av standardprocessen som berör publicerade utkast och inskickade CL, ges i detta kapitel en fullständig redogörelse för standardsättningsprocessen inom IASB.*

## 4.1 Bakgrund

IASB:s föregångare IASC grundades år 1973 genom ett samarbete mellan ett antal professionella redovisningsorgan från länder runt om i världen. Efter 25 års arbete kom IASC till slutsatsen att de, för att kunna åstadkomma konvergens mellan olika redovisningsstandarder och praxis i världen, hade ett behov av att förändra organisationens struktur. En arbetsgrupp bildades därför i syfte att ompröva organisationens strategi och struktur. (IASplus. n.d.a) Detta resulterade i grundandet av IFRS Foundation och dess operativa styrelse IASB år 2001. Deras uppgift var att skapa globalt accepterade redovisningsstandarder av hög kvalitet. (IFRS. n.d.a)

IASB beskriver själva hur deras arbete syftar till att utveckla IFRS-standarder som bidrar till att skapa en transparens, ansvarsskyldighet och effektivitet på finansiella marknader runt om i världen. IASB säger också att de är en privat, icke-vinstdrivande organisation vars arbete ligger i allmänhetens intresse genom att främja förtroende, tillväxt och långsiktig finansiell stabilitet på världsmarknaden. (IFRS. n.d.b)

## 4.2 IFRS organisationsstruktur

IFRS är uppbyggd av fyra olika råd som stöttar IASB i diverse frågor. Dessa utgörs av IFRS Advisory Council, IFRS Interpretations Committee, The Trustees foundation of IFRS och Emerging Economies Group. (IFRS. n.d.b) Trots att uppsatsen endast berör IFRS Advisory Council, presenteras även de andra råden i syfte att skapa en förståelse för organisationens uppbyggnad.



**IFRS Advisory Council** består av 43 organisationer från hela världen som är representerade av 48 medlemmar. Organisationerna är allt från privatägda företag med vinstintresse till organisationer som ska främja redovisningens utveckling. Gemensamt för alla organisationer är att de är experter på redovisningsområdet. Rådet träffas normalt två till tre gånger på år för att hjälpa IASB med strategiska beslut. Det kan till exempel vara olika projekts prioritet eller möjliga kostnader och nyttor med specifika förslag. (IFRS. n.d.c)

**IFRS Interpretations Committee** har som uppgift är att ta upp och undersöka problem med redan befintliga standarder inom IFRS. De ska tolka reglerna och komma till konsensus med vad som bör göras i olika situationer. Deras tolkningar ska täcka både nya och gamla problem inom redovisningen. Det kan exempelvis vara problem som inte hanteras specifikt inom IFRS eller som IFRS inte har lyckats hantera på ett tillfredsställande sätt. Rådet består av 14 röstande medlemmar som väljs av IFRS Foundation The trustees of IFRS Foundation. (IFRS. n.d.d)

**The Trustees of IFRS Foundation** ansvar är att övervaka IASB. De är däremot inte involverade i detaljer i framtagandet av standarder. Medlemmarna ska vara väl insatta i internationella problem som är viktiga för att internationella företag ska kunna ta fram en högkvalitativ redovisning. Medlemmarna sitter i tre år och har en stor geografiska spridning över hela världen. (IFRS. n.d.e).

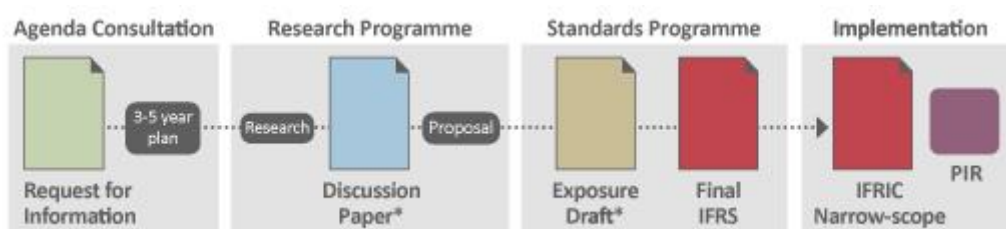
**Emerging Economies Group** skapades 2011 av The Trustees of IFRS Foundation. Denna grupp fokuserar på IFRS kopplat till tillväxtekonomier. Gruppen ska också undersöka hur IASB kan tillhandahålla utbildning inom detta område. (IFRS. n.d.f)

## 4.3 IFRS finansiering

IFRS finansiering kan delas upp i två delar, nämligen frivilliga bidrag från utomstående aktörer samt intäkter genom publikationer och relaterade aktiviteter. År 2014 uppgick IFRS totala finansiering till cirka £28 440 000. Av detta stod de utomstående aktörerna var cirka £22 500 000, vilket utgör runt 80 procent av IFRS totala finansiering. (IFRS. 2015a)

## 4.4 Standardsättningsprocessen

Denna uppsats ämnar enbart studera vad som sker inom den del av standardsättningsprocessen som benämns Standards Programme. I detta avsnitt kommer det dock ske en redogörelse för hela standardsättningsprocessen i syfte att skapa en förståelse för den institutionella kontexten IFRS 15 skapats inom. International Financial Reporting Standards (IFRS) skapas i en process som kan delas upp i sex steg enligt bilden nedan (IFRS. n.d.g):



*Figur 4.1: IFRS process för standardsättning (Källa: IFRS. n.d.g)*

Eftersom att syftet med IFRS är att skapa en harmonisering och jämförbarhet av finansiella rapporter mellan länder, sker det i det första steget en utvärdering av hur en viss förändring skulle bidra till detta. Det finns fem punkter som IASB särskilt beaktar (IFRS. 2016h):

- Relevans för användare av de finansiella rapporterna och hur pålitlig informationen som kommer fram är
- Om det sedan tidigare finns vägledning i frågan
- Möjligheten till ökad konvergens
- Kvaliteten hos den nya standarden som ska skapas
- Resursbegränsningar

Förslag på nya standarder arbetas antingen fram av anställda hos IASB, genom diskussion med andra standardsättare eller blir helt enkelt nödvändiga till följd av en förändring i IASB:s Föreställningsram. (IFRS. n.d.h)

När IASB kommit fram till att en viss punkt ska läggas till på agendan ska beslut även fattas beträffande om IASB ska genomföra projektet själva eller tillsammans med annan standardsättare. Oberoende av vilket av dessa alternativ som väljs kan IASB nu sätta ihop en arbetsgrupp som ska arbeta vidare med projektet. Första steget för denna grupp blir att sätta upp en projektplan. Under detta steg är det även möjligt för IASB att upprätta en rådgivande grupp vars syfte är att bidra till standardsättandet med praktisk erfarenhet och expertis. (IFRS. n.d.i)

I det tredje steget är det upp till IASB:s arbetsgrupp att ta fram och publicera ett så kallat Discussion Paper. Detta steg är inte obligatoriskt, och dokumentets innehåll kan variera från standard till standard. Vanligtvis innehåller ett Discussion Paper en omfattande beskrivning av problemet, möjliga tillvägagångssätt för att lösa detta problem, preliminära synpunkter från de som författat dokumentet samt en inbjudan att lämna synpunkter. Ett Discussion Paper kan baseras så väl på problem som IASB själva identifierat eller projekt drivna av andra standardsättare. (IFRS. n.d.j)

Till skillnad från Discussion Paper är IASB skyldiga att publicera ett Exposure Draft, vilken är IASB:s främsta verktyg för att samråda med allmänheten. Exposure Draft innehåller ett särskilt förslag till en ny standard eller förändring av en befintlig. Innan ett Exposure Draft kan skapas ska hänsyn tas till frågor som uppkommit hos forskare, vid offentliga utbildningstillfällen, kommentarer som mottagits som svar på Discussion Paper samt förslag som inkommit från IFRS Advisory Council, rådgivande grupper och redovisningsnormgivare. När detta gjorts, och ett Exposure Draft skapats, ska denna publiceras och skickas ut på remiss till ett antal intressenter. (IFRS. n.d.k)

Under det femte steget sker en utveckling och publicering av IFRS-standarderna. Utvecklingen sker först och främst under IASB:s möten, under vilka de mottagna remissvaren på Exposure Draft beaktas. Beroende på hur mottagandet av denna varit, kan IASB i vissa fall vara tvungna att skicka ut ett andra Exposure Draft, även kallat Re-Exposure Draft, för ytterligare remisser. Detta kan bland annat ske om omfattande problem identifierats under remisstiden, om det framkommit att problemen inte i tillräcklig utsträckning utvärderats eller vissa synpunkter inte exponerades tillräckligt i det tidigare utsända Exposure Draft. I de fall ett Re-Exposure Draft inte skickas ut ska IASB instruera de anställda att utarbeta standarderna. (IFRS. n.d.l)

Innan standarderna kan publiceras sker en omröstning i frågan, i vilken minst nio av IASB:s styrelseledamöter måste ge sitt godkännande. Om standarderna godkänns publiceras den i ”Basis for Conclusion” som syftar till att ge en förklaring till de slutsatser som dragits i standarderna. Här kan man även finna information om styrelseledamöters eventuella avvikande åsikter samt en vägledning för hur standarderna ska tillämpas. (Marton et al. 2013)

När standarderna väl publicerats ska IASB:s medlemmar och personal hålla återkommande möten med utomstående, oberoende parter. Detta inkluderar även andra standardsättare. Syftet med mötena är att göra det lättare att förstå oväntade frågor som kan uppkomma rörande den praktiska tillämpningen och potentiella konsekvenser som kan uppkomma vid tillämpning av

standarden. IFRS har nu som uppgift att främja utbildande aktiviteter, vars syfte är att säkerställa att företag tillämpar den nya IFRS-standardens på ett konsekvent vis. (IFRS. n.d.m)

# Kapitel 5. Framtagandet av IFRS 15

*I detta kapitel ges inledningsvis en bakgrund till varför det ansågs nödvändigt att utveckla en ny standard för intäktsredovisning. Därefter ges en redogörelse för de upplysningskrav som i och med införandet av IFRS 15 ersätts av nya. Vilka förändringar som skett inom uppsatsens fokusområde från det att Exposure Draft publicerades 2010 till dess att den färdiga standarden publicerades 2016 beskrivs sedan i ett efterföljande avsnitt. Avslutningsvis ges en beskrivning av de tre utvalda intressentgrupperna samt deras relation till IASB genom IFRS.*

## 5.1 Bakgrund

Den nya standarden för intäktsredovisning, IFRS 15, togs fram genom ett samarbete mellan den internationella standardsättaren IASB och den amerikanska standardsättaren FASB. Syftet med den nya standarden var att eliminera de inkonsekvenser och svagheter som identifierats hos befintliga standarder och praxis. Målet var även att den skulle tillhandahålla ett stabilare ramverk för att besvara frågor gällande intäktsredovisning, förenkla framställningen av finansiella uttalanden och förbättra de finansiella rapporternas jämförbarhet mellan företag och länder. (IASB. 2008a)

Arbetet med framtagandet av den nya standarden inleddes redan 2002. Den 19 december 2008 publicerade IASB ett Discussion Paper i vilken arbetsgruppens preliminära syn på framtidens intäktsredovisning presenterades. Syftet med detta var att få en uppfattning av intressenternas syn på det hela. I Discussion Paper tog IASB dock inte upp vilka upplysningskrav som skulle omfattas av den nya standarden. De meddelade istället att det är ett ämne som skulle övervägas och presenteras i framtiden. (IASB. 2008b)

När IASB publicerade projektets första Exposure Draft 2010 fanns det här ett antal förslag till upplysningskrav. De områden som främst berördes var de avseende företags förlustkontrakt, periodisering av prestationsåtaganden samt uppdelning av prestationsåtaganden och intäkter. (IASB. 2010) Projektets Exposure Draft följdes av ett Re-Exposure Draft 2011 innan en standard kunde publiceras 2014. IASB valde sedan att se över standarden ytterligare en gång och publicerade den slutgiltiga standarden 2016. Hur upplysningskraven utvecklades under åren presenteras senare i kapitlet.

## 5.2 Ersatta upplysningskrav för intäktsredovisning

IFRS 15 planeras träda i kraft den 1 januari 2018 och ersätter då standarderna IAS 11 och IAS 18. (IASB. 2008b) En av anledningarna till att en ny standard togs fram i deras ställe, var att de inte länge ansågs vara tillräckligt specifika och vägledande. IAS 11 *Entreprenadavtal* behandlar hur kostnader och intäkter för entreprenadavtal ska tas upp i redovisningen, medan IAS 18 *Intäkter* beskriver när en försäljning av en vara eller tjänst får tas upp som en intäkt i resultaträkningen. (IAS 11 & IAS 18)

Entreprenadavtal kan sträcka sig över flera år, vilket skapade ett behov för vägledning kring hur intäkten för projektet skulle tas upp. Detta är något som IAS 11 behandlar. IAS 11 ställer bland annat krav på att företag ska lämna upplysningar om summan av de uppdragsinkomster som under redovisningsperioden redovisats som en intäkt, metoden för att fastställa dessa samt vilka metoder som har tillämpats för att beräkna fastställandegraden för pågående uppdrag. Vidare ska företag som tillämpar IAS 11 vid rapporteringsperiodens slut även lämna upplysningar om summan av de utgifter och vinster som uppkommit i samband med uppdrag under året, om företaget erhållit förskottsbetalning samt betalningar som innehålls av beställare.

Även i IAS 18 finns det upplysningskrav som företag förväntas följa. Det gäller främst vilka principer företaget i fråga har tillämpat i sin intäktsredovisning samt vilka metoder som använts vid beräkning av färdigställandegraden för tjänsteuppdrag. Företag ska även upplysa om vilka intäktsslag som uppkommit under perioden samt till vilka belopp. Även de intäkter som uppkommit till följd av byte av varor ska enligt IAS 18 redovisas.

Både IAS 11 och IAS 18 hänvisar till IAS 37 *Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar* när det kommer till upplysningar gällande eventualförpliktelser och eventualtillgångar. Dessa kan uppkomma till följd av garantier, anspråk, böter eller möjliga förluster. Av IAS 37 framgår att företag för varje typ av eventualförpliktelse ska lämna upplysningar gällande en uppskattning av dess finansiella effekt, osäkerhet vad gäller belopp och tidpunkt samt möjlighet för att gottgörelse erhålls. Detta ska ske vid slutet av varje rapporteringsperiod.

## 5.3 Upplysningskravens utveckling under standardsättningsprocessen

### 5.3.1 Generellt om upplysningskrav

Enligt IASB var syftet med de nya upplysningskraven att ett företag ska lämna tillräcklig information för att användarna av de finansiella rapporterna ska få en god förståelse för inkomster och kassaflöden, som härstammar från kontrakt med kunder, dess natur, belopp, tidpunkt och risker. För att detta ska uppnås ska det därför lämnas både kvalitativ och kvantitativ information om sina avtal med kunder, bedömningar som gjorts för att kunna tillämpa IFRS 15 på dessa avtal samt eventuella tillgångar som uppkommit genom en kostnad för att erhålla eller fullfölja ett sådant avtal. (IFRS 15. p. 110)

För att uppfylla upplysningskravens syfte måste därför företag själva göra en bedömning av hur mycket information som ska lämnas samt hur stor vikt som ska läggas på vart och ett av de olika kraven. Ett företag behöver dock inte följa upplysningskraven i IFRS 15 om upplysningarna redan lämnats i enlighet med en annan standard. (IFRS 15. p.111–112)

### 5.3.2 Förlustkontrakt

I Exposure Draft kom IASB med förslag på två paragrafer gällande vilka upplysningskrav som ska gälla i samband med förlustkontrakt. Den första paragrafen föreslog att företag ska lämna upplysningar om beloppet för varje skuld som uppkommit till följd av ett betungande prestationsåtagande. Detta ska ske tillsammans med en diskussion kring följande punkter (IASB. 2010. s.35):

1. Arten och mängden av prestationsåtagandet som redovisats
2. Varför dessa prestationsåtaganden har blivit betungande
3. När företaget räknar med att tillfredsställa skulden

I den andra paragrafen framgick det att företag ska tillhandahålla en avstämning från den ingående till den utgående skuld som uppkommit till följd av ett betungande prestationsåtagande. Avstämningen ska visa de belopp som redovisats i rapporten över totalresultat och som är hänförligt till någon av följande (IASB. 2010. s.35):

1. Prestationsåtaganden som blivit betungande under perioden
2. Prestationsåtaganden som upphörde vara betungande under perioden
3. Andel av skulden som tillfredsställdes under perioden
4. Pengarnas tidsvärde
5. Förändringar i värderingen av en skuld som uppkom under perioden

När IASB sedan publicerade Re-Exposure Draft hade vissa förändringar skett. I den första paragrafen framgick det i Exposure Draft ett antal punkter som ska diskuteras i samband med upplysningar gällande vilka betungande prestationsåtagande ett företag har. I Re-exposure Draft förändrades detta på så vis att företag nu förväntas beskriva det som tas upp inom dessa punkter som nu även förtydligats. (IASB. 2011. s.48)

Den andra paragrafen förändrades i Re-Exposure Draft så tillvida att företag nu i tabellform ska lämna upplysningar om avstämningen från ingående och utgående skulder som uppstått på grund av betungande prestationsåtaganden. Avstämningen ska nu inkludera de belopp som är hänförliga till var och en av följande (IASB. 2011. s.48):

1. Ökningar i skulder som uppkommit till följd av prestationsåtaganden som blev betungande under perioden
2. Minskning av skulder som uppkommit till följd av prestationsåtaganden som utfördes under perioden
3. Förändringar i värdering av skulder som uppstod under rapporteringsperioden
4. Ytterligare informations som kan behövas för att skapa en förståelse för i den skuld som redovisas

När IASB publicerade den färdiga standarden fanns denna kategori inte längre med. (IFRS 15)



### 5.3.3 Periodisering och prestationsåtaganden

IASB föreslog i Exposure Draft två paragrafer gällande hur företag ska informera om sina prestationsåtaganden i de finansiella rapporterna. För det första ska företag lämna information om sina prestationsåtaganden med koppling till avtal med kunder. Detta inkluderar en beskrivning av (IASB. 2010. s.34):

1. De varor eller tjänster som företaget har åtagit sig överföra. I de fall företaget åtagit sig att arrangera transport åt en annan part, i de fall företaget det vill säga agerar som ombud, ska detta belysas extra
2. När företaget uppfyller sina prestationsåtaganden. Det vill säga när varan eller tjänsten ska levereras/presteras
3. Betydande betalningsvillkor, exempelvis om ersättningen är fast, faktureras utefter arbetade timmar eller har en materiell finansieringskomponent
4. Skyldigheter för returer, återbetalningar och andra liknande åtaganden.
5. Typer av garantier och andra relaterade åtaganden

Den andra paragrafen handlade om att ett företag, med ett kontrakt som förväntas löpa under mer än ett, år ska lämna upplysningar om vilket belopp av transaktionspriset som kan fördelas på de prestationsåtaganden som kvarstår vid slutet av en rapporteringsperiod, och förväntas uppfyllas under vart och ett av följande perioder (IASB. 2010. s.35):

1. Inom ett år
2. Senare än ett år, men inte senare än två år
3. Senare än två år, men inte senare än tre år
4. Senare än tre år

När Re-Exposure Draft sedan publicerades hade det skett vissa förändringar inom de ovan nämnda paragraferna. Det tillkom dessutom ytterligare två paragrafer inom området. Förändringarna i de redan presenterade paragraferna innefattade till att börja med att beskrivningen av prestationsåtaganden kopplade till avtal med kunder till viss del ändrats. Istället för att beskriva de varor eller tjänster som företaget har åtagit sig överföra ska varan eller tjänstens natur nu istället beskrivas. (IASB. 2010a. s.47)

I Re-Exposure Draft har det däremot skett en större förändring av den andra paragrafen. IASB föreslog nu att företag med kontrakt som förväntas löpa under mer än ett år skulle lämna upplysningar om följande (IASB. 2010. s.47–48):

1. Det sammanlagda beloppet av transaktionspriset som tillhör återstående prestationsåtaganden
2. En förklaring till när företaget räknar med att realisera beloppet som intäkt

De två paragrafer som tillkom på området var båda kopplade till denna paragraf. För det första föreslog IASB att företag kan lämna informationen i denna paragraf på antingen en kvantitativ eller kvalitativ basis. Den andra tillkomna paragrafen gällde ett undantag för de företag som redovisar sina prestationsåtaganden i enlighet med en specifikt angiven paragraf i standarden. Ett företag som redovisar sina prestationsåtaganden enligt den paragrafen behöver med andra ord inte lämna de upplysningar gällande belopp av transaktionspriset som tillhör återstående prestationsåtaganden eller en förklaring till när beloppet beräknas realiseras. (IASB. 2010. s.47–48)

När den slutgiltiga versionen av IFRS 15 publicerades var de paragrafer gällande vilken information som ska lämnas avseende prestationsåtaganden och transaktionspris i princip oförändrade. (IFRS 15 p. 119–120) Den förändring som skedde inom detta område var att det ovan nämnda undantaget till att lämna upplysningar om transaktionspriset utökades till att även gälla prestationsåtaganden som är en del av ett avtal som förväntas löpa under mindre än ett år. Företag förväntas dock lämna upplysningar om detta undantag tillämpats. (IFRS 15 p.121–122)

### 5.3.4 Uppdelning av prestationsåtaganden och intäkter

Avseende uppdelning av prestationsåtaganden och intäkter föreslog IASB i Exposure Draft att ett företag ska dela upp dessa i kategorier utefter vad som bäst skildrar hur mängder, tidpunkter och risker med intäkter och kassaflöden påverkas av ekonomiska faktorer. IASB gav även exempel på fyra lämpliga kategorier (IASB. 2010.s.33):

1. Typ av vara eller tjänst
2. Geografisk indelning efter exempelvis land eller region
3. Marknad eller typ av kund, det vill säga offentliga kontra privata kunder
4. Kontraktstyp, exempelvis fast pris eller faktureras utefter arbetade timmar eller har en materiell finansieringskomponent

När Re-Exposure Draft publicerades var ett mindre antal förändringar gjorda. Först och främst så delades paragrafen upp i två. Enligt den första av dessa ska företag, precis som i den tidigare versionen, dela upp intäkter från kontrakt med kunder i kategorier utefter vad som bäst skildrar hur mängder, tidpunkter och riskerna med intäkter och kassaflöden påverkas av ekonomiska faktorer. Dock ska belopp som redovisas för kundernas kreditrisk inte längre inkluderas. Den andra paragrafen gav i sin tur exempel på kategorier som kan vara användbara vid denna uppdelning. De kategorier som presenterades är i huvudsak samma som tidigare med tre tillägg, nämligen kontraktets varaktighet, tidpunkt för överföring av vara eller tjänst och försäljningskanaler. (IASB. 2011. s.46)

När den slutgiltiga versionen av IFRS 15 publicerades var den första paragrafen i princip oförändrad. Den andra paragrafen, gällande förslag på kategorier som intäkter kan delas upp i, flyttades till den del av IFRS 15 som behandlar guidande paragrafer. Utöver detta skedde ytterligare en förändring i form av att det uppkom en ny paragraf. Denna paragraf gällde de företag som tillämpar IFRS 8 *Rörelsesegment*. Dessa företag förväntades enligt denna paragraf lämna tillräcklig information för att användarna ska förstå relationen mellan de upplysningar som lämnats gällande uppdelning av intäkter och de som lämnats för varje rapporteringsbart segment. (IFRS 15 p. 114–115)

### 5.3.5 Sammanställning

**Tabell 5.1.** *Upplyningskravens utveckling från ED till färdig standard.*

<i>Område</i>	<i>Förändring ED → Re-ED</i>	<i>Förändring Re-ED → färdig standard</i>
<i>Förlustkontrakt</i>	Förtydligande samt något förenklat	Borttagen
<i>Periodisering av prestationsåtaganden</i>	I det stora hela oförändrad. Innehåller dock fler krav på vilken information som ska lämnas gällande ett prestationsåtagandes transaktionspris, samt ett undantag för när denna information inte behöver lämnas.	I det stora hela oförändrad. Innehåller dock ytterligare ett undantag till när information ska lämnas gällande ett prestationsåtagandes transaktionspris. Innehåller även ett förtydligande av att företag ska upplysa om när detta undantag tillämpas.
<i>Uppdelning av åtaganden</i>	Förtydligande samt något förenklat	Förtydligande för de företag som tillämpar IFRS 8. I övrigt i princip oförändrad.

## 5.4 Vad som enligt IASB påverkat deras beslutsfattande

### 5.4.1 Generellt om upplyningskrav

Vad som ligger till grund för IASB:s beslutsfattande framgick både av, det av IASB publicerade dokumentet, *IFRS 15 Basis for Conclusion* och den online-presentation där standarden presenterades. Ur dessa framgick det att upplyningskraven var ett av de mest kritiserade områdena i de standarder som nu ska ersättas av IFRS 15. Ofta baserades kritiken på att många upplyningskrav inte är tvingande och därför bara används av ett fåtal förberedare. Detta ledde enligt IASB till svårigheter för användarna att kunna dra nytta av företags finansiella rapporter. För att underlätta för användarna var därför målet att utöka upplyningskraven för intäktsredovisning. Enligt IASB var de flesta användarna positiva till de utökade upplyningskraven medan förberedarna var mer negativa. (IASB. 2016.)

Att upplysningskraven var viktiga för användare av de finansiella rapporterna tog IASB även upp i online-presentationen tillsammans med FASB. I denna sa de bland annat vad de baserade sina beslut på. Här behandlade de återigen att de nuvarande upplysningskraven inte tar upp viktig information som användarna behöver. De sa även att syftet med de nya upplysningskraven är *“To enable users to understand the nature, amount, timing and uncertainty of revenue and cash flows arising from contracts with customers.* De påstod även här att de nya upplysningskraven till största del stöddes av användarna. (FASB. 2016)

#### 5.4.2 Prestationsåtaganden och Periodisering

IASB angav i Basis for Conclusion att användare anser att man, för att kunna bedöma framtida kassaflöden behöver periodisera åtaganden och avtal. De beskrev vidare hur användarna inte anser att dagens standarder ställer tillräckliga krav för hur det ska genomföras, vilket försvårar användningen av finansiella rapporter. (IASB. 2014)

Detta var en av de mer kritiserade punkterna angående upplysningskraven där framförallt förberedarna var mycket kritiska. IFRS funderade därför på att göra vissa ändringar som bland annat innefattade att utesluta vissa typer av kontrakt. Detta förslag slopades däremot, bland annat på grund av att det skulle bli svårt att avgöra vilka typer av kontrakt som skulle uteslutas. Istället valde man att i stora drag låta denna punkt vara kvar med vissa mindre modifieringar som gör det mer principbaserat än regelbaserat. (IASB.2014b)

Vidare beskrev IASB att användarna främst ansåg att upplysningar om periodisering främst är användbart för kontrakt som sträcker sig över långa tidsintervall. IASB valde därför att inkludera upplysningskrav om detta. De beskrev även att många förberedare var negativa till detta på grund av de ökade kostnader det för med sig vid upprättandet av finansiella rapporter. IASB ansåg dock att fördelarna övervägde nackdelarna och valde därför att ändå ta med dessa upplysningskrav i den slutgiltiga standarden. (IASB.2014b)

### 5.4.3 Uppdelning av prestationsåtaganden och intäkter

Anledningen till att den nya standarden kräver en uppdelning av intäkter var att IASB ansåg att det underlättar för användarna. I Basis for Conclusion skrev de att användarna behöver få information om vilka olika typer av intäkter som ett företag har och till vilket belopp de uppgår till för att ha nytta av intäktsposten. (IASB. 2014) Även i deras online-presentation togs detta upp. De påstod att uppdelning av intäkter är avgörande för att användarna ska kunna ha nytta av finansiella rapporter. (FASB.2016)

## 5.4 Beskrivning av utvalda intressentgrupper

### 5.4.1 Användare

Intressentgruppen användare utgjordes av externa individer och organisationer som använder företags finansiella rapporter som underlag vid beslutsfattande. Till denna grupp tillhörde främst kreditgivare och investerare. De använder finansiella rapporter som underlag för att fastställa ett företags finansiella status och kreditrisken som den för med sig. Utifrån detta kan de sedan fatta beslut kring huruvida kredit ska beviljas eller inte. (IASB:s föreställningsram) Investerare är ute efter att få en så god avkastning på deras kapital som möjligt och använder därför de finansiella rapporterna som underlag vid beslutsfattande gällande huruvida de ska investera i ett visst företag. Även statliga myndigheter, kunder, leverantörer och samhället kunde enligt IASB:s föreställningsram ses som användare av finansiella rapporter. Dessa ingick dock inte i denna uppsats definition av intressentgruppen.

Användarna var en av de intressentgrupper som fanns representerade i IFRS Advisory Council. Under perioden 2010–2014, det vill säga perioden mellan publiceringen av IFRS 15:s Exposure Draft och färdig standard, var användarna av finansiella rapporter representerade genom 10–12 organisationer enligt tabell 5.2 nedan. (IFRS. 2011, 2012, 2013, 2014 & 2015) Dessa organisationer valdes ut för att de besitter kunskap gällande vilken information som användarna av de finansiella rapporterna är i behov av. På så vis gavs kreditgivare och investerare en god möjlighet att påverka utformandet av nya standarder.

**Tabell 5.2. Användarnas representation i Advisory council 2010–2014.**

<i>Användare</i>	<i>2010</i>	<i>2011</i>	<i>2012</i>	<i>2013</i>	<i>2014</i>
<i>Group of north American Insurance enterprises (GnAie)</i>	Ja	Ja	Ja	Ja	-
<i>Securities Analysts Association of Japan</i>	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja
<i>Investment Company Institute (USA)</i>	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja
<i>Investors technical Advisory Committee (USA)</i>	Ja	Ja	-	-	-
<i>Investment Management Association (IMA)</i>	-	Ja	Ja	Ja	Ja
<i>HUB Global Insurance Group</i>	-	-	-	-	Ja
<i>Insurance Europé</i>	-	-	-	-	Ja
<i>Association of British Insurers/ Investment Management</i>	Ja	-	-	-	-
<i>Corporate Reporting Users' Forum (International)</i>	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja
<i>Council of Institutional Investors (USA) (CII)</i>	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja
<i>CFA Institute</i>	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja
<i>European Insurance and Reinsurance Federation</i>	Ja	Ja	Ja	Ja	-
<i>International Corporate Governance network (IGGN)</i>	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja
<i>Caisse de dépôt et placement du Québec</i>	-	-	-	-	Ja
<i>Association of Banks in Singapore</i>	-	-	Ja	-	-
<i>Emirates NBD</i>	-	-	-	-	Ja
<i>Institute of International Finance (IIF)</i>	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja
<b><i>Summa</i></b>	<b><i>11</i></b>	<b><i>11</i></b>	<b><i>11</i></b>	<b><i>10</i></b>	<b><i>12</i></b>

Användarna av de finansiella rapporterna stod även för en mindre del av IFRS totala finansiering. I tabell 5.3 nedan kan man utläsa att det rörde sig om cirka 4–6 procent varje år. (IFRS. 2011, 2012, 2013, 2014 & 2015) Dessa procentsatser ska dock tas med en nypa salt då det är en uppskattning som gjordes av författarna.

**Tabell 5.3. Användarnas bidrag med likvida medel till IFRS 2010–2014.**

	<i>2010</i>	<i>2011</i>	<i>2012</i>	<i>2013</i>	<i>2014</i>
<b><i>Total finansiering (£'000)</i></b>	22 773	26 121	25 503	27 367	28 440
<b><i>Finansiering från organisationer (£'000)</i></b>	16 640	20 562	20 030	21 372	22 591
<b><i>Användare (£'000)</i></b>	1 195	1 049	949	1 096	1 342
<b><i>Andel Användare total finansieringen (%)</i></b>	5,20%	4,00%	3,70%	4,00%	4,70%
<b><i>Andel Användare från organisationer (%)</i></b>	7,20%	5,10%	4,70%	5,10%	5,90%

Sammanfattningsvis kan man konstatera att redovisningsregler främst finns till för användarna av de finansiella rapporterna. Användarna bidrog till IASB med cirka en miljon pund varje år samt tillhandahöll expertkunskap genom Advisory council. För att tillfredsställa denna grupp borde IASB eftersträva att de finansiella rapporterna ska leva upp till de fyra kvalitetskriterierna begriplighet, relevans, tillförlitlighet och jämförbarhet.

## 5.4.2 Förberedare

Till intressentgruppen förberedare hörde de företag vars uppgift är att upprätta finansiella rapporter i enlighet med IFRS-standarder samt intresseorganisationer inom diverse branscher. Totalt tillämpar i dagsläget ca 28 000 företag IFRS-standarder runt om i världen (IFRS. 2016n). Vissa företag tillämpar IFRS frivilligt medan andra är skyldiga att tillämpa IFRS vid upprättandet av sina koncernredovisningar. (IASplus. n.d.b) Förberedare av finansiella rapporter har ett behov av att informationen som lämnas inte ska vara till skada för företaget. Det kan den exempelvis vara om ett företag tvingas utlämna känslig information om affärshemligheter. Det är även ett vedertaget antagande att förberedare har ett intresse av att redovisningen är så enkel som möjligt samt att dess kostnad inte överstiger nyttan.

Förberedarna fanns även de representerade i IFRS Advisory Council. I Advisory council fanns inga enskilda förberedare, utan denna intressentgrupp representerades främst av intresseorganisationer. I tabell 5.4 nedan kan man utläsa att förberedarna under perioden 2010–2014 årligen var representerade i Advisory Council genom 5–7 organisationer. (IFRS. 2011, 2012, 2013, 2014 & 2015)

**Tabell 5.4.** Förberedarnas representation i Advisory council 2010–2014.

<i>Förberedare</i>	<i>2010</i>	<i>2011</i>	<i>2012</i>	<i>2013</i>	<i>2014</i>
<i>Nippon Keidanren (Japan)</i>	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja
<i>Group of 100 (Australia)</i>	Ja	Ja	Ja	-	-
<i>Financial executives International (Canada)</i>	Ja	Ja	Ja	Ja	-
<i>Financial executives International (US) (FEI)</i>	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja
<i>Federation of Indian Chambers of Commerce</i>	-	-	-	-	Ja
<i>International Actuarial Association (IAA)</i>	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja
<i>Brazilian Association of Listed Companies (ABRASCA)</i>	Ja	Ja	Ja	Ja	-
<i>European Issuers/European Round table of Industrialists</i>	Ja	Ja	Ja	-	-
<i>Ferrovial S.A.</i>	-	-	-	Ja	Ja
<b><i>Summa</i></b>	<b>7</b>	<b>7</b>	<b>7</b>	<b>6</b>	<b>5</b>

Förberedarna av de finansiella rapporterna stod även för en viss del av IFRS totala finansiering. I tabellen nedan kan man utläsa att det rörde sig om runt tio procent varje år. (IFRS. 2011, 2012, 2013, 2014 & 2015) Även dessa procentsatser ska liksom de gällande användarna tas med en nypa salt då det är en uppskattad beräkning som gjordes av uppsatsens författare utifrån IFRS tillgängliga årsredovisningar.



**Tabell 5.5.** Förberedarnas bidrag med likvida medel till IFRS 2010–2014.

	2010	2011	2012	2013	2014
<i>Total finansiering (£'000)</i>	22 773	26 121	25 503	27 367	28 440
<i>Finansiering från organisationer (£'000)</i>	16 640	20 562	20 030	21 372	22 591
<i>Förberedare (£'000)</i>	2 513	2 331	2 120	1 784	2 014
<i>Andel Förberedare total finansieringen (%)</i>	11,00%	8,90%	8,30%	6,50%	7,10%
<i>Andel Förberedare från organisationer (%)</i>	15,10%	11,30%	10,60%	8,30%	8,90%

Sammanfattningsvis är det förberedarna av de finansiella rapporterna som påverkas mest av införandet av nya standarder. Deras intresse ligger därför i att påverka standardsättningen så att den gynnar dem själva. Denna intressentgrupp stod för cirka tio procent av IFRS totala finansiering varje år och finns även representerade genom cirka sex organisationer i Advisory Council.

### 5.4.3 Internationella redovisningsbyråer

De internationella redovisningsbyråerna var en intressentgrupp bestående av de åtta organisationerna Deloitte & Touche Tohmatsu Limited, KPMG, EY, PricewaterhouseCoopers, BDO, Grant Thornton, Mazars och Crowe Horwath International (IFRS. 2015a). Dessa organisationer livnär sig främst på att tillhandahålla tjänster inom redovisning, revision, skatt och rådgivning. Deras överlevnad är på så vis beroende av att andra företag är i behov av deras tjänster. Eftersom att de internationella redovisningsbyråerna bland annat tillhandahåller tjänster inom redovisning, kan man därför med stor säkerhet anta att de besitter en gedigen praktisk kunskap inom området.

På grund av deras kunskap inom redovisningsområdet fanns sex av dessa åtta internationella redovisningsbyråer representerade i IFRS Advisory Council. (IFRS. 2011, 2012, 2013, 2014 & 2015) Vilka dessa sex redovisningsbyråer är framgår av tabell 5.6 nedan.

**Tabell 5.6.** Redovisningsbyråernas representation i Advisory council 2010-2014.

<b>Redovisningsbyrå</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>
<i>Deloitte &amp; Touche Tohmatsu Limited</i>	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja
<i>KPMG</i>	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja
<i>EY</i>	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja
<i>BDO</i>	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja
<i>Grant Thornton</i>	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja
<i>Mazars</i>	-	-	-	-	-
<i>Crowe Horwath International</i>	-	-	-	-	-
<i>PricewaterhouseCoopers</i>	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja
<b>Summa</b>	<b>6</b>	<b>6</b>	<b>6</b>	<b>6</b>	<b>6</b>

De internationella redovisningsbyråerna bidrog inte enbart till IASB i form av expertkunskap inom redovisningsområdet. Som framgår av tabell 5.7 nedan bidrog de även med ca £5–6 000 000 till IFRS, vilket utgjorde cirka en fjärdedel av IFRS årliga finansiering. (IFRS. 2011, 2012, 2013, 2014 & 2015)

**Tabell 5.7.** Redovisningsbyråers bidrag med likvida medel till IFRS 2010–2014.

	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>
<b>Total finansiering (£'000)</b>	22 773	26 121	25 503	27 367	28 440
<b>Finansiering från organisationer (£'000)</b>	16 640	20 562	20 030	21 372	22 591
<b>Redovisningsbyråer (£'000)</b>	5 437	5 825	5 970	6 596	6 424
<b>Andel Redovisningsbyråer total finansieringen (%)</b>	23,87%	22,30%	23,41%	24,10%	22,59%
<b>Andel Redovisningsbyråer från organisationer (%)</b>	32,67%	28,33%	29,80%	30,86%	28,43%

Sammanfattningsvis livnär sig de internationella redovisningsbyråerna på att andra organisationer är i behov av deras tjänster. De internationella redovisningsbyråerna bidrog genom Advisory council till IASB i form av expertkunskap på redovisningsområdet och stod även för cirka 25 procent av IFRS finansiering.

## 5.4.4 Sammanställning

**Tabell 5.8.** *Intressentgruppernas representation i IFRS Advisory Council 2010–2014.*

Advisory Council	2010	2011	2012	2013	2014
<i>Användare</i>	11	12	11	10	12
<i>Förberedare</i>	7	7	7	6	5
<i>Internationella Redovisningsbyråer</i>	6	6	6	6	6
<i>Summa</i>	<b>24</b>	<b>25</b>	<b>24</b>	<b>22</b>	<b>24</b>

**Tabell 5.9.** *Intressentgruppernas finansiella bidrag till IFRS 2010–2014.*

	2010	2011	2012	2013	2014
<i>Total finansiering (£'000)</i>	22 773	26 121	25 503	27 367	28 440
<i>Finansiering från organisationer (£'000)</i>	16 640	20 562	20 030	21 372	22 591
<i>Andel Användare total finansieringen (%)</i>	5,20%	4,00%	3,70%	4,00%	4,70%
<i>Andel Användare från organisationer (%)</i>	7,20%	5,10%	4,70%	5,10%	5,90%
<i>Andel Förberedare total finansieringen (%)</i>	11,00%	8,90%	8,30%	6,50%	7,10%
<i>Andel Förberedare från organisationer (%)</i>	15,10%	11,30%	10,60%	8,30%	8,90%
<i>Andel Redovisningsbyråer total finansieringen (%)</i>	23,87%	22,30%	23,41%	24,10%	22,59%
<i>Andel Redovisningsbyråer från organisationer (%)</i>	32,67%	28,33%	29,80%	30,86%	28,43%

# Kapitel 6. Comment Letters

I detta kapitel redovisas och sammanställs den information som framkommit efter en innehållsanalys av de studerade CL. Kapitlet är strukturerat på så vis att feedback inom respektive delområde redovisas tillsammans. Samtliga uppgifter som presenteras i detta kapitel har tagits fram genom en innehållsanalys av de olika intressentgruppernas CL som finns tillgängliga på FASB:s hemsida.

## 6.1 Generella åsikter om upplysningskrav

### 6.1.1 Exposure Draft

**Tabell 6.1.** Intressenters generella åsikt om upplysningskrav i Exposure Draft

	<i>Användare</i>	<i>Förberedare</i>	<i>Internationella</i>
<i>Agree</i>	4	15	4
<i>Clarification needed</i>	-	-	2
<i>Cost outweighs benefit</i>	3	19	-
<i>Excluding interim</i>	3	-	1
<i>Excluding non-public</i>	-	1	-
<i>General disagreement</i>	2	9	-
<i>Hard to implement</i>	1	1	-
<i>Not Relevant</i>	4	10	-
<i>One model fits all</i>	-	1	-
<i>Require more disclosure</i>	-	-	1
<i>Too Exposing</i>	1	2	-
<i>Too Extensive</i>	8	36	2
<b>Summa</b>	<b>26</b>	<b>94</b>	<b>10</b>

I tabell 6.1 ovan kan man utläsa att investerare och användare i stor utsträckning generellt haft en negativ inställning till de nya upplysningskraven i IFRS 15 medan åsikterna hos de internationella redovisningsbyråerna gått isär. Det vanligaste argumentet användare och förberedare hade mot upplysningskraven, såsom de presenteras Exposure Draft, var att de nya kraven ansågs alltför omfattande samt att kostnaden skulle överstiga nyttan. De internationella redovisningsbyråer höll i större utsträckning med om de upplysningskrav som föreslogs i Exposure Draft. Vissa ansåg dock att kraven var alltför omfattande eller behövde förtydligas. (FASB.2010)

## 6.1.2 Re-Exposure Draft

**Tabell 6.2.** *Intressenters generella åsikt om upplysningskrav i Re-Exposure Draft*

<i>Anmärkning</i>	<i>Användare</i>	<i>Förberedare</i>	<i>Internationella</i>
<i>Agree</i>	-	4	1
<i>Cost outweighs benefit</i>	-	6	-
<i>Excluding interim</i>	-	16	4
<i>General disagreement</i>	-	3	1
<i>Not relevant</i>	3	6	1
<i>Too extensive</i>	5	30	2
<b><i>Summa</i></b>	<b>8</b>	<b>65</b>	<b>9</b>

Utifrån tabell 6.2 kan man utläsa att användare och förberedare generellt ställde sig negativa till de upplysningskrav som presenteras i Re-exposure Draft. Användarna ansåg här att kraven var alltför omfattande och i vissa avseenden irrelevanta. Förberedarna ansåg i sin tur främst att upplysningskraven var för omfattande. Flera inom denna intressentgrupp var även negativa till att dessa krav även skulle gälla delårsrapporter. Även de internationella redovisningsbyråerna ifrågasatte att upplysningskraven skulle gälla delårsrapporter. (FASB.2011)

## 6.2 Förlustkontrakt

### 6.2.1 Exposure Draft

**Tabell 6.3.** *Intressenters åsikt om upplysningskrav gällande förlustkontrakt i Exposure Draft*

	<i>Användare</i>	<i>Förberedare</i>	<i>Internationella</i>
<i>Cost outweighs benefit</i>	-	1	-
<i>General disagreement</i>	-	1	-
<i>Not Relevant</i>	-	3	-
<i>Too Exposing</i>	-	1	-
<b><i>Summa</i></b>	<b>0</b>	<b>6</b>	<b>0</b>

Genom att studera tabell 6.3 kan man konstatera att enbart intressentgruppen bestående av förberedare kommenterade detta delområde. Samtliga insändare anmärkte på upplysningskraven gällande förlustkontrakt. Den vanligaste anledningen till detta var att dessa upplysningskrav ansågs irrelevanta. (FASB.2010)

## 6.2.2 Re-Exposure Draft

**Tabell 6.4.** *Intressenters åsikt om upplysningskrav gällande förlustkontrakt i Re-Exposure Draft*

<i>Anmärkning</i>	<i>Användare</i>	<i>Förberedare</i>	<i>Internationella</i>
<i>General disagreement</i>	-	1	-
<i>Not Relevant</i>	-	-	1
<i>Too extensive</i>	-	1	1
<b><i>Summa</i></b>	<b>0</b>	<b>2</b>	<b>2</b>

När Re-Exposure Draft publicerades var förberedarna fortsatt negativa till upplysningskraven gällande förlustkontrakt. Denna gång berörde även ett par internationella redovisningsbyråer ämnet. De ansåg antingen att kraven var för omfattande eller irrelevanta. (FASB.2011)

## 6.3 Periodisering av prestationsåtaganden

### 6.3.1 Exposure Draft

**Tabell 6.5.** *Intressenters åsikt om upplysningskrav gällande periodisering av prestationsåtaganden i Exposure Draft*

	<i>Användare</i>	<i>Förberedare</i>	<i>Internationella</i>
<i>Agree</i>	3	9	-
<i>Cost outweigh benefit</i>	1	8	1
<i>Excluding non-public</i>	-	1	-
<i>General disagreement</i>	1	13	4
<i>Hard to implement</i>	-	4	1
<i>Not Relevant</i>	1	5	-
<i>Other</i>	-	1	-
<i>Require more disclosure</i>	-	1	-
<i>Too exposing</i>	-	3	-
<i>Too Extensive</i>	1	5	-
<b><i>Summa</i></b>	<b>7</b>	<b>50</b>	<b>6</b>

I tabell 6.5 ovan kan man utläsa att intressentgrupperna bestående av förberedare och internationella redovisningsbyråer var övervägande negativt inställda till de upplysningskrav som Exposure Draft ställde för periodisering av prestationsåtaganden. Dessa intressentgrupper uttryckte främst en generell motsättning till kraven. Användarna var här av en mer delad åsikt. Vissa var positiva medan andra menade att kraven ansågs irrelevanta, för omfattande eller att kostnaden översteg dess nytta. (FASB.2010)

## 6.3.2 Re-Exposure Draft

**Tabell 6.6.** *Intressenters åsikt om upplysningskrav gällande periodisering av prestationsåtaganden i Re-Exposure Draft*

<i>Anmärkning</i>	<i>Användare</i>	<i>Förberedare</i>	<i>Internationella</i>
<i>Agree</i>	2	2	-
<i>General disagreement</i>	-	4	-
<i>Hard to implement</i>	-	-	1
<i>Not relevant</i>	-	-	1
<i>Too extensive</i>	1	6	1
<b><i>Summa</i></b>	<b>3</b>	<b>12</b>	<b>3</b>

Av tabell 6.6 framgår att förberedarna och de internationella redovisningsbyråerna var fortsatt negativt inställda till upplysningskraven gällande periodisering av prestationsåtaganden. Precis som tidigare uttryckte förberedarna en generell motsättning till kraven. Ett par menade även att kraven var för omfattande. De internationella redovisningsbyråerna ansåg i sin tur att kraven var svåra att implementera, irrelevanta och för omfattande. Användarna var här, precis som tidigare, av delad åsikt. Ett par höll med om de krav som ställdes gällande periodisering i Re-Exposure Draft medan en intressent menade att kraven var för omfattande. (FASB.2011)

## 6.4 Uppdelning av prestationsåtaganden och intäkter

### 6.4.1 Exposure Draft

**Tabell 6.7.** *Intressenters åsikt om upplysningskrav för uppdelning av prestationsåtaganden och intäkter i Exposure Draft*

	<i>Användare</i>	<i>Förberedare</i>	<i>Internationella</i>
<i>Agree</i>	3	21	5
<i>Cost outweigh benefit</i>	-	-	1
<i>General disagreement</i>	1	7	-
<i>Hard to implement</i>	-	2	-
<i>Require more disclosure</i>	-	1	1
<i>Too Extensive</i>	3	7	-
<b><i>Summa</i></b>	<b>8</b>	<b>38</b>	<b>7</b>

Av tabell 6.7 ovan framgår att de olika intressentgrupperna var övervägande positivt inställda till upplysningskraven gällande uppdelning av prestationsåtaganden och intäkter. De användare som inte höll med om förslaget ansåg att kraven var alltför omfattande eller irrelevanta. De negativa förberedarna framförde främst antingen en generell motsättning till kraven eller ansåg att de var alltför omfattande. (FASB.2010)

## 6.4.2 Re-Exposure Draft

**Tabell 6.8.** *Intressenters åsikt om upplysningskrav för uppdelning av prestationsåtaganden och intäkter i Re-Exposure Draft*

<i>Anmärkning</i>	<i>Användare</i>	<i>Förberedare</i>	<i>Internationella</i>
<i>Agree</i>	1	6	3
<i>Too extensive</i>	2	3	-
<b><i>Summa</i></b>	<b>3</b>	<b>9</b>	<b>3</b>

Av tabell 6.8 framgår att intressentgrupperna fortsatt var övervägande positivt inställda. Både de negativa användarna och förberedarna ansåg att kraven fortsatt var för omfattande. (FASB.2011)



# Kapitel 7 Analys

*I detta kapitel sker en jämförande analys av vilka intressenters åsikter som det finns tecken på att IASB beaktat och vilka intressenter IASB enligt teorin ska belöna. Detta sker genom att den empiri som presenteras i kapitel fem och sex analyseras med hjälp av uppsatsens teoretiska analysram.*

## 7.1 Intressentgruppers åsikter kontra förändringar

### 7.1.1 Generellt om upplysningskrav

När Exposure Draft publicerades framgick krav som drastiskt utökade vilka upplysningar som företag förväntades redovisa. Detta omfattade bland annat förlustkontrakt, periodisering av prestationsåtaganden och uppdelning av intäkter. När IASB:s intressenter gavs chans att lämna synpunkter på upplysningskraven som publicerades i detta utkast visade det sig att både användarna och förberedarna av de finansiella rapporterna var generellt negativt inställda. I det stora hela var de av åsikten att upplysningskraven var alltför omfattande och att kostnaden skulle komma att överstiga nyttan. De internationella redovisningsbyråerna var däremot generellt mer positivt inställda till de nya upplysningskraven.

När Re-Exposure Draft publicerades hade inga stora förändringar skett. Detta utkast innehöll liksom Exposure Draft omfattande upplysningskrav. Förtydliganden hade dock skett inom vissa områden. Detta resulterade i att användarna och förberedarna i sina inskickade CL för Re-Exposure Draft återigen framförde övervägande negativa åsikter. De menade fortsatt att upplysningskraven var alltför omfattande och irrelevanta. Många förberedare var dessutom emot att upplysningskraven skulle inkluderas i delårsrapporteringen. De få internationella redovisningsbyråer som skickade in CL på Re-Exposure Draft framförde framförallt negativa åsikter om delårsrapporteringen. Utöver detta var åsikterna spridda.

När IASB publicerade den färdiga standarden hade det skett mer betydande förändringar av upplysningskraven. De krav på upplysningar som tidigare skulle lämnas gällande förlustkontrakt var nu helt borttagna. Övriga områden hade det endast skett mindre förändringar på. I de avsnitt som följer ges en djupare analys av vad som skett inom respektive delområde.

## 7.1.2 Förlustkontrakt

Exposure Draft innehöll två paragrafer gällande vilka upplysningar som skulle lämnas för ett företags förlustkontrakt. När de CL som skickades in från de utvalda intressentgrupperna studerades visade det sig att det enbart var förberedare som kommenterat detta område. Dessa menade främst att dessa upplysningar inte skulle bidra med någon användbar information i de finansiella rapporterna.

När Re-Exposure Draft publicerades var detta område i stort oförändrat. Det hade enbart sett ett antal förtydliganden och förenklingar. Utifrån inskickade CL kunde det utläsas att både förberedare och internationella redovisningsbyråer var negativt inställda till upplysningskraven inom detta område. När den slutgiltiga standarden publicerades hade upplysningskraven avseende förlustkontrakt tagits bort.

## 7.1.3 Periodisering av prestationsåtaganden

Exposure Draft innehöll två paragrafer gällande vilka upplysningar som skulle lämnas avseende periodisering av prestationsåtaganden. Företag förväntades enligt detta utkast både beskriva prestationsåtaganden som uppkommit genom avtal med kunder och lämna upplysningar gällande förväntad periodisering av dessa. Utifrån inskickade CL kunde det utläsas att förberedare och internationella redovisningsbyråer var övervägande negativa till dessa upplysningskrav. Redovisningsbyråerna uttryckte främst en generell motsättning och att dessa krav skulle bli alltför svåra och kostsamma att implementera i förhållande till den nytta som skulle uppstå. Förberedarna visade i sin tur ett generellt missnöje till hela upplysningskravet inom detta område. Användarna uttryckte i sina CL en mer delad åsikt. Vissa var positiva till de nya upplysningskraven medan andra ansåg att de var irrelevanta, för omfattande och kostsamma.

När Re-Exposure Draft publicerades hade inga större förändringar skett. Utkastet innehöll däremot fler krav på vilken information som ska lämnas gällande ett prestationsåtagandes transaktionspris. IASB hade även infört ett undantag för när denna information inte behöver lämnas. Av de CL som skickats in som svar på Re-Exposure Draft framgick att användarna fortsatt var av delad åsikt i frågan. Förberedarna var fortsatt övervägande negativa till upplysningskraven på detta område. Den vanligast förekommande anledningen till detta var att kraven ansågs vara för omfattande. De internationella redovisningsbyråerna som berörde detta

område var även de fortsatt negativa och ansåg att kraven var svåra att implementera, irrelevanta och för omfattande.

När den slutgiltiga standarden publicerades hade vissa förändringar skett. Upplivningskraven på området innehöll nu ytterligare ett undantag till när ett företag inte behöver lämna upplivningar om ett prestationsåtagandes transaktionspris. Standarden innehöll nu även ett förtydligande av att företag även ska upplivsa om när detta undantag tillämpas.

#### 7.1.4 Uppdelning av prestationsåtaganden och intäkter

I Exposure Draft gav IASB förslag på en paragraf gällande uppdelning av prestationsåtaganden och intäkter. Den angav att företag skulle dela upp intäkter utefter vad som bäst skildrar hur mängder, tidpunkter och risker med intäkter och kassaflöden påverkas av ekonomiska faktorer. Av de CL som de studerade intressentgrupperna skickade in framgick att användarna var övervägande negativa medan förberedare och de internationella redovisningsbyråerna var mer positiva. Användarna var av åsikten att den information som detta upplivningskrav bidrog till antingen var för omfattande eller irrelevant. De förberedare som framförde negativa åsikter ansåg främst att upplivningarna var för omfattande.

När Re-Exposure Draft publicerades hade detta krav endast förtydligats och förenklats något. Det framgick av de inskickade CL att intressentgruppernas åsikter avseende upplivningskravet i huvudsak var oförändrade. Användarna var fortsatt övervägande negativa medan förberedarna och de internationella redovisningsbyråerna ställde sig mer positiva. De aktörer som ställde sig negativa var av åsikten att upplivningskravet var för omfattande.

När den slutgiltiga standarden publicerades hade det endast skett ett förtydligande gällande hur de företag som även tillämpar IFRS 8 ska förhålla sig till IFRS 15. Totalt sett har det med andra ord inte skett några större förändringar av de upplivningskrav som avser uppdelning av prestationsåtaganden och intäkter. De förändringar som skett har främst bidragit till att förtydliga upplivningskravens detaljer.

#### 7.1.5 Hur prioriteras intressenternas åsikter?

IASB påstod själva att de främst har lyssnat på användarnas behov vid framtagandet av upplivningskraven i IFRS 15. Detta är föga förvånande då de finansiella rapporterna syftar till att bistå denna intressentgrupp med underlag till beslutsfattande. IASB påstod även att användarna överlag ställt sig positiva till de nya upplivningskraven. Detta är dock något som

inte visat sig stämma särskilt väl överens med resultatet av de efterforskningar som gjorts i denna uppsats.

Vilken eller vilka av de studerade intressentgrupperna som IASB lyssnade mest på har inom detta problemområde visat sig variera beroende på vilken delfråga som berörts. Upplyningskraven gällande förlustkontrakt, som sedan slopades, uttryckte exempelvis endast förberedarna till en början ett missnöje mot medan resterande intressentgrupper inte berörde området. Det var först efter att även de stora redovisningsbyråerna framfört sina negativa åsikter som detta upplyningskrav togs bort. Detta kan därför tolkas som att både förberedarna och de internationella redovisningsbyråerna fick gehör för sina åsikter.

Förberedarna och de internationella redovisningsbyråerna hade även samma inställning till upplyningskraven gällande periodisering av prestationsåtaganden. De ställde sig främst negativa till dessa upplyningskrav under hela processen medan användarna var mer positiva. Eftersom att upplyningskraven inom detta område fortfarande finns kvar kan det tolkas som att användarna främst fått gehör för sina åsikter. Det uppkom dock under processens gång ett par undantag inom området. Något som kan vara ett tecken på att IASB till viss del även beaktat förberedarnas och de internationella redovisningsbyråernas åsikter.

Även inom det delområde som berörde upplyningskrav avseende uppdelning av prestationsåtaganden och intäkter var förberedarna och de internationella redovisningsbyråerna av samma övervägande positiva inställning. Användarna uppvisade en mer delad inställning. När den slutgiltiga standarden publicerades hade det inte skett någon större förändring på området mer än förtydliganden och enstaka förenklingar. Detta kan framförallt tolkas som att de internationella redovisningsbyråerna och förberedarnas åsikter främst låg i linje med den slutgiltiga standarden. I vilken utsträckning IASB beaktade användarnas åsikter var dock mer otydligt då de få användare som berörde området uppvisade delade åsikter.

Sammanfattningsvis tyder resultatet på att IASB i olika utsträckning tog hänsyn till de tre intressentgruppernas önskemål. Överlag har det visat sig att förberedarna och de internationella redovisningsbyråerna i stor utsträckning haft samma inställning till upplyningskraven inom de olika delområdena. Det var dock först när de internationella redovisningsbyråerna framförde sin åsikt avseende hur upplyningskraven för förlustkontrakt var irrelevanta och för omfattande som IASB valde att helt eliminera dessa upplyningskrav. De två intressentgruppernas åsikter låg även i linje med IASB:s beslut att införa vissa undantag till när upplysningar avseende ett prestationsåtagandes transaktionspris ska lämnas. De internationella redovisningsbyråerna var

även den intressentgrupp som ställde sig mest positiv till upplysningskraven avseende uppdelning av prestationsåtaganden och intäkter. Upplysningskrav som i slutändan i det stora hela lämnades oförändrade. Generellt är upplysningskraven i IFRS 15 fortsatt väldigt omfattande. Något som utifrån resultatet ovan inte är alltför förvånande. I jämförelse med användarna och förberedarna, som generellt ställde sig negativa till upplysningskraven, var de internationella redovisningsbyråernas generella inställning mer positiv.

Att avgöra vilken av användarna och förberedarna som IASB tog mest hänsyn till är svårare att tyda utifrån det ovan presenterade resultatet. Tecken tyder på att bägge intressentgrupper till viss del, men i olika delfrågor, i princip fick lika stort gehör för sina åsikter. I Basis for Conclusion framgick det att IASB vid flera tillfällen valde att prioritera användarna när deras åsikter hamnade i konflikt med förberedarnas. Detta berodde främst på att IFRS 15 bland annat skapats i syfte att underlätta användarnas analyser av de finansiella rapporterna. Detta stödes delvis av studiens observationer då förberedarna främst lyckades påverka delområdet avseende förlustkontrakt. Ett område som användarna inte berörde i sina CL och där det därmed inte uppstått någon konflikt. Det som Basis for Conclusion inte nämner något om är hur IASB förhöll sig till de internationella redovisningsbyråernas åsikter. En grupp vars åsikter, enligt denna studies observationer, ofta legat i linje med förberedarnas.

I Basis for Conclusion framgick det heller inte hur IASB definierat intressentgruppen användare. Det framgick dock av IASB:s föreställningsram att de även definierar statliga myndigheter, kunder, leverantörer och samhället i stort som användare av finansiella rapporter. Det framgick inte om det var samma definition som IASB använt i Basis for Conclusion. Om så är fallet, var det troligtvis anledningen till varför denna studies resultat skiljer sig från vad som framkommit genom Basis for Conclusion.

En slutsats som kan dras utifrån detta är att det inte går att säga att det råder konsensus inom intressentgrupperna. Det finns vissa frågor där samtliga inskickade brev från en intressentgrupp var av samma åsikt inom en delfråga. I dessa enstaka fall var det dock endast varit ett fåtal som berört ämnet. Man kan heller inte säga att IASB endast prioriterade och tog hänsyn till en intressentgrupps åsikter, utan det har varierat.

## 7.2 Intressenternas attribut

Ett av uppsatsens syften är att redogöra för vad IASB:s prioritering mellan intressenter kan bero på. Något som kan analyseras med hjälp av intressentmodellen. Enligt intressentmodellen bör en organisation tillfredsställa och prioritera sina intressenter beroende på hur de uppfyller de tre uttalade attributen *makt*, *legitimitet* och *angelägenhet*.

### 7.2.1 Makt

Makt genom belöning besitter de intressentgrupper som bidrog till IFRS årliga finansiering. Efter att IFRS årsredovisningar för perioden 2010–2014 undersöktes kan man konstatera att samtliga undersökta intressentgrupper bidrog till organisationens finansiering. De internationella redovisningsbyråerna stod för cirka 25 procent av IFRS totala finansiering medan användarna och förberedarna stod för cirka 5 respektive 10 procent. Det innebär att ett mindre antal redovisningsbyråer, närmare bestämt åtta stycken, bidrog mer till IFRS finansiering än de två andra intressentgrupperna tillsammans. Detta trots att det var ett betydligt större antal användare och förberedare som bidrog till finansieringen.

Makt genom expertis besatt de intressenter som finns representerade i IFRS Advisory Council. I detta råd var det intressentgruppen användare som i störst utsträckning var representerade. Under perioden 2010–2014 var denna grupp representerad genom cirka elva organisationer. Något som kan jämföras med att både förberedarna och de internationella redovisningsbyråerna fanns representerade av cirka sex organisationer vardera. Det innebär att användarna var representerade i samma utsträckning som de övriga två tillsammans.

Makt att påverka IASB:s standardsättningsprocess besatt de intressenter som bidragit till organisationens finansiering eller som varit representerade i det rådgivande organet IFRS Advisory Council. Eftersom att samtliga intressentgrupper både var representerade i Advisory Council och bidrog till IFRS finansiering, kan slutsatsen dras att de alla hade makt att påverka IASB.

## 7.2.2 Legitimitet

De intressenter som påverkas av införandet av IFRS 15 ansågs ha en legitim relation med IASB. De utvalda intressentgrupperna, det vill säga användarna, förberedarna och internationella redovisningsbyråerna, har alla legitim relation till IASB. Detta då de på ett eller annat vis påverkas av den nya standarden. Samtliga intressentgrupper skickade även in CL i ett försök att påverka den nya standarden.

## 7.2.3 Angelägenhet

Attributet angelägenhet handlar om hur nödvändigt det är för IASB att tillfredsställa en intressent. Det vill säga hur akut det är för IASB att ta hänsyn till en intressents anspråk. Det kan gälla både hur angeläget det är för IASB att tillfredsställa intressenten och hur viktigt det är för intressenten i fråga att dennes anspråk uppmärksammas. För att kunna avgöra hur angeläget det är för IASB att tillfredsställa en intressent måste man främst fråga sig vilka konsekvenser som kan uppkomma om så inte sker.

IASB beskrev användarna som den intressentgrupp som internationella redovisningsstandarderna finns till för. Om IASB inte tillfredsställer denna intressentgrupp kan det därför ses som att det grundläggande syftet med deras arbete åsidosätts. Huruvida detta innebar att det ansågs angeläget för IASB att ta hänsyn till användarnas åsikter och önskemål vid upprättandet av nya standarder kan dock diskuteras. Utifrån IASB:s syfte kan det ha ansetts nödvändigt att tillfredsställa dem för att upprätthålla sin legitimitet. Att inte tillfredsställa denna intressentgrupp bör dock, på kort sikt, inte bidra till negativa konsekvenser för IASB:s fortsatta verksamhet. Man kan därför anse att det inte var angeläget för IASB att tillfredsställa användarna.

Förberedarna av de finansiella rapporterna utgjordes av de företag som ska regleras och är på så vis en intressentgrupp som påverkas mycket av förändringar i redovisningsstandarder. Eftersom att det är förberedarnas uppgift att tillämpa de nya standarderna kunde det anses vara naturligt att IASB tar hänsyn till deras önskemål. Det innebar dock inte att det är direkt angeläget för IASB att tillfredsställa denna intressentgrupp. Att merparten av förberedarna dessutom är skyldiga att tillämpa IFRS-standarder innebär att de, trots deras eventuella missnöje, kommer fortsätta förhålla sig till dessa standarder. Det talar för att denna intressentgrupp inte var angelägen för IASB att tillfredsställa.

De internationella redovisningsbyråerna bidrog till IASB med expertkunskap inom redovisningsområdet och stod dessutom för cirka en fjärdedel av IFRS finansiering. Om IASB helt åsidosätter denna intressentgrupps önskemål skulle det teoretiskt kunna få konsekvensen att en stor del av IFRS finansiering försvinner. De internationella redovisningsbyråerna hade även en auktoritet inom redovisningsområdet som gör det nödvändigt för IASB att upprätthålla en god relation. Om så inte sker kan denna intressentgrupp kritiskt påverka IASB:s position som den internationella standardsättaren. Det fanns därmed en angelägenhet för IASB att tillfredsställa de internationella redovisningsbyråerna.

#### 7.2.4 Vem ska IASB prioritera enligt teorin?

Enligt intressentmodellen kan man placera in användarna, förberedarna och de internationella redovisningsbyråerna i kategorier och på så vis avgöra hur mycket IASB bör ta hänsyn till dessa intressenter. Både användarna och förberedarna besatt de två attributen makt och legitimitet och kunde därför anses vara dominanta intressenter. Att de var dominanta intressenter innebär att deras relation med IASB är betydande och att de utbytte bidrag och belöningar. IASB borde därför enligt intressentmodellen försöka upprätthålla en god relation genom att uppfylla respektive intressentgrupps önskemål.

De internationella redovisningsbyråerna besatt samtliga tre attribut, vilket gjorde dem till en definitiv intressent. Detta innebär att IASB bör prioritera denna intressentgrupp framför andra. Om IASB inte levde upp till de internationella redovisningsbyråernas förväntningar kunde det uppstå en potentiellt skadlig konflikt.

Sammanfattningsvis borde IASB enligt intressentmodellen tagit hänsyn till både användarna, förberedarna och de internationella redovisningsbyråernas önskemål, dock i olika utsträckning. Prioriteten borde ha lagts på de internationella redovisningsbyråerna för att därefter, utefter bästa förmåga, belöna användarna och förberedarna för deras bidrag till organisationen. Det är även viktigt att nämna att IASB själva var en intressent inom standardsättningsprocessen. En intressent som också hade en vilja och ett behov som i olika grad behövde uppfyllas.



## 7.3 Teori och praktik

Denna standardsättningsprocess skedde inom ett Regulatory Space. Ett utrymme inom vilken stora företag genom sin expertis spelar en viktig roll. Detta är något som stämde överens med framtagandet av upplysningskraven i IFRS 15. Under denna process visade det sig finnas tecken på att flera stora organisationer, främst de internationella redovisningsbyråerna, befunnit sig inom Regulatory Space.

Efter analysen av de studerade intressentgruppernas relationer till IASB framkom det att IASB i första hand borde prioritera de internationella redovisningsbyråerna. Därefter borde användarna och förberedarna belönas i ungefär samma utsträckning. Detta är något som stämde ganska väl in på det faktiska utfallet av upplysningskraven i IFRS 15. Resultaten tydde på att de internationella redovisningsbyråerna var den intressentgrupp som fått mest gehör för sina åsikter. Användarna och förberedarna har i sin tur även de lyckats påverka standardsättningen. Dock i mindre utsträckning än de internationella redovisningsbyråerna. Att denna studie fann tecken som tyder på att de internationella redovisningsbyråerna prioriterades beror med andra ord enligt teorin på att de besatt samtliga tre attribut, medan övriga intressentgrupper endast besatt två.

Enligt intressentmodellen kan en organisation behöva kompromissa mellan olika intressenters krav när dessa hamnar i konflikt med varandra. Även det kan man säga stämde väl in på det studerade fallet. Denna typ av konflikt kan lösas genom att intressentgrupperna belönas vid olika tidpunkter, eller som i detta fall inom olika delfrågor. Även om resultatet tydde på att de internationella redovisningsbyråerna i det stora hela varit mest inflytande på IASB, var denna intressentgrupps åsikter i vissa avseenden åsidosatt till fördel för användarna. Eftersom att förberedarna i princip var av samma åsikt som de internationella redovisningsbyråerna uppstod här ingen intressekonflikt. Att förberedarna ofta var av samma åsikt som de internationella redovisningsbyråerna kan ses som ett tecken på att de gynnades av de internationella redovisningsbyråernas inflytande.

Enligt Private Interest Theory präglas regleringen av att olika privata särintressen står emot varandra och att intressegrupper kommer försöka påverka regleraren att utforma regleringen enligt deras egna önskemål. De resultat som framkom genom denna studie har visat på att det

fanns tydliga skillnader mellan intressentgruppernas åsikter, samt att dessa grupper försökte påverka utformandet av upplysningskraven i IFRS 15. Det fanns även tecken som tydde på att regleraren själv agerat i ett egenintresse genom att i störst utsträckning ta hänsyn till de internationella redovisningsbyråernas åsikter. Något som kan förklaras av att denna intressentgrupp besitter intressentmodellens samtliga tre attribut.

De internationella redovisningsbyråerna var även den intressentgrupp som bidragit mest till IFRS finansiering. IASB hade självklart ett intresse av att deras organisations största finansiärer är tillfredsställda med IASB:s arbete. Vad de internationella redovisningsbyråerna hade för intresse av standarden kan man endast spekulera kring. Deras intresse att påverka standarden hade kunnat grunda sig i ekonomiska incitament då de i stor utsträckning livnär sig på rådgivning inom redovisningsfrågor och att revidera finansiella rapporter. En annan anledning hade kunnat vara att de har ett genuint intresse för att redovisningsstandarder blir så bra de kan bli.

Enligt Capture Theory kommer regleringen, trots att den finns till för att tjäna allmänheten, kapas av den som den är tänkt att reglera. Samtliga studerade intressentgrupper påverkas på ett eller annat vis av hur upplysningskraven i IFRS 15 utformas. Man kan utifrån denna fallstudie inte fastställa huruvida IASB blev kapade eller inte. Det kan däremot anses anmärkningsvärt att IASB enligt denna studie i störst utsträckning valde att ta hänsyn till ett litet antal internationella redovisningsbyråers åsikter istället för de användare som de sa sig finnas till för. Detta kan dock, som nämnts tidigare, bero på att användarna i studiens urval skiljer sig från den som presenteras i IASB:s föreställningsram.

# Kapitel 8. Slutsats

*I detta kapitel besvaras inledningsvis uppsatsensfrågeställning och syfte. Därefter sker en diskussion gällande resultatet och slutsatsens generaliserbarhet. Avslutningsvis ges sedan förslag på fortsatta studier inom ämnet.*

## 8.1 Återkoppling till uppsatsens syfte och frågeställning

Inom Regulatory Space samverkar aktörerna under standardsättningsprocessen och har ett ömsesidigt beroendeförhållande till varandra. Det innebär att standardsättaren har ett behov av att upprätthålla en god relation med sina intressenter. Detta är något som IASB visat sig göra genom att i så stor utsträckning som möjligt lyssna och ta hänsyn till sina intressenters åsikter. När det uppstår en konflikt mellan dessa åsikter måste dock IASB prioritera, en prioritering som främst bygger på hur angeläget det är för dem att tillfredsställa respektive intressentgrupp.

Av denna fallstudie av upplysningskraven i IFRS 15 framgår det att vissa intressenter fått större gehör för sina åsikter än andra. IASB själva berättar i Basis for Conclusion att de lyssnat mer på användarna än förberedarna. Resultatet av denna studie tyder istället på att IASB tagit mest hänsyn till de åsikter de internationella redovisningsbyråerna framfört, en grupp som till skillnad från användarna och förberedarna inte ens nämns i Basis for Conclusion. Det är svårt att enbart utifrån denna studie dra alltför långtgående slutsatser gällande om IASB tar mer hänsyn till en intressentgrupp framför en annan. Tecknen tyder emellertid på att IASB tar stor, om inte störst, hänsyn till de internationella redovisningsbyråerna, vilket även ligger i linje med tidigare forskning.

Att IASB, förefaller ta mest hänsyn till användarna och de internationella redovisningsbyråerna skulle kunna förklaras med hjälp av vilka attribut de enligt intressentmodellen besitter. De internationella redovisningsbyråerna besitter självständigt samtliga attribut medan uppsatsens utvalda användare enbart besitter två. Det är också möjligt att användarna, om man utgår från IASB:s definition av gruppen, även de besitter samtliga attribut. En annan anledning till varför dessa intressentgruppers åsikter sammanfaller med standardens utveckling kan vara att grupperna helt enkelt haft samma åsikt som IASB. Det är utifrån denna studie därför endast möjligt att dra slutsatsen att det finns tecken på att intressenternas attribut korrelerar med graden av påverkan.

## 8.2 Diskussion

Uppsatsens tyder på att användare och internationella redovisningsbyråer visas större hänsyn än förberedarna, något som kan förklaras av vilka attribut intressentgrupperna besitter. Detta resultat kan till stor del förklaras av urval och metod. På grund av uppsatsens tidsram fattades beslutet att studien dels endast skulle omfatta försök till påverkan genom CL, dels endast tre utvalda intressentgrupper. Att endast CL studerats innebär att intressenters försök att påverka i samband med seminarier, workshops och informella möten inte studerats. Ett större urval eller annat fokusområde i intressenternas försök att påverka standardsättningen hade kunnat leda till ett annat resultat.

Även studiens valda metod för att bearbeta CL kan ha haft en viss inverkan på utfallet. Innehållsanalyser har kritiserats för att de inte är helt objektiva utan innehåller ett antal tolkningar och bedömningar som är subjektiva för den som analyserat datan. Man kan därför inte med all säkerhet säga att innehållsanalysens resultat är en korrekt återgivning av verkligheten. Denna metod var dock nödvändig för att kunna studera och analysera det stora antal CL som inkommit från de utvalda intressentgrupperna.

Även metodval som gjorts för att analysera vilka attribut de olika intressentgrupperna besitter har en viss betydelse för studiens resultat. Andra kriterier gällande vad som krävs för att besitta respektive attribut skulle kunna leda till en annan tilldelning av dessa. Den främsta anledningen till detta är att den information som samlats in om de olika intressentgrupperna bygger på den valda kopplingen mellan kriterier och attribut. En annan konstruktion för detta hade kunnat leda till en annan förklaring till varför det finns tecken på att IASB tar mer hänsyn till en intressent än en annan.

Tidigare studier på området visar på att internationella redovisningsbyråer är en av de aktörer som har ett stort inflytande över IASB. Detta kan delvis förklaras med att denna intressentgrupp både är en av IFRS huvudfinansiärer och finns representerad inom organisationens ledningsstruktur, vilket är två framträdande egenskaper hos intressenter med makt att påverka. Resultatet som framkommit under denna studie ger ytterligare belägg för detta.

I en tidigare studie som gjorts gällande IFRS 15 har det hävdats att intressenter inte lyckats påverka IASB avseende framtagandet av upplysningskraven. Detta är något som vi vill ifrågasätta, inte minst då IASB själva i sin Basis for Conclusion beskriver hur hänsyn i stor utsträckning tagits till användarnas åsikter. Vår studie har dessutom lyckats påvisa tecken på

att även förberedare och de internationella redovisningsbyråerna fått gehör för sina åsikter, till exempel i fallet avseende de upplysningskrav som gällde förlustkontrakt.

Huruvida studiens resultat kan appliceras på standardsättningen i stort är svårt att säga. Enligt teorin, det vill säga vilka attribut intressentgrupperna besitter, bör dock resultatet för de utvalda intressentgrupperna vara applicerbart på de flesta standardsättningsprocesserna inom IASB. Eftersom studien, vid tilldelning av dessa attribut, i stor utsträckning utgått från värden som kan förändras från år till år är det viktigt att vid framtida liknande studier ta hänsyn till dessa eventuella förändringar.

### 8.3 Förslag till fortsatta studier

I denna studie behandlades endast tre intressentgrupper. Det finns dock självklart fler intressentgrupper med inflyttande över IASB:s standardsättning. Flera betydelsefulla intressenter skickade inte in något CL, vilket ledde till att de inte kunde omfattas av vår studie. Det hade därför varit intressant att undersöka vad deras inställningar var till upplysningskraven i IFRS 15. Istället för att studera CL hade ett möjligt tillvägagångssätt kunnat vara att genomföra djupintervjuer med representanter från dessa intressenter. Under intervjuerna skulle då representanterna få möjlighet att redogöra för hur deras respektive organisations inställning till problemområdet varit under standardsättningsprocessen. Resultatet från dessa intervjuer hade sedan kunnat jämföras med en studie lik denna uppsats för att se om då andra slutsatser kan dras gällande vilka intressenter IASB har tagit mest hänsyn till.

Vidare hade en jämförelse med andra liknande studier varit intressant. Som nämnts i bakgrunden har andra studier också berört standardsättningen. Dessa undersöker dock ofta, likt denna studie, enbart framtagandet av enskilda standarder. För att kunna dra några mer generella slutsatser hade en omfattande metastudie behövts göras. Denna metastudie hade inte bara kunnat undersöka vilka skillnader som uppstått studier emellan, utan den hade även kunnat dra mer generella slutsatser kring vilka intressenter IASB väljer att lyssna på. Enskilda fallstudier behöver egentligen inte betyda något. En metastudie hade dock kunnat dra en mer definitiv slutsats.

En annan intressant fråga att undersöka hade varit själva implementeringen, vilket vid författandet av denna uppsats ännu inte skett. Detta gör att det är omöjligt att säga vilka resultat IFRS 15 faktiskt kommer få på redovisningen. Flera förberedare har varit väldigt negativt inställda till standarden och det hade därför varit intressant att se huruvida deras farhågor

besannats. Resultatet från en sådan studie hade kunnat ligga till grund för framtida standardsättning. Om resultatet av denna studie exempelvis visar på att förberedare överdriver sina farhågor i jämförelse med det faktiska utfallet, kan IASB använda denna kunskap när de i fortsättningen värderar förberedarnas åsikter under standardsättningsprocesser. Denna undersökning hade antingen kunnat genomföras med hjälp av djupintervjuer med förberedare eller genom en undersökning av finansiella rapporter före och efter implementeringen av IFRS 15.

# Källförteckning

- Amisi, B. Bosman, J. & Wingard, C. (2016) *The legitimacy of IFRS An assessment of the influences on the due process of standard-setting*. *Meditari Accountancy Research*, 2016, 24(1):134-156
- Ax, C. Johansson, C & Kullvén, H. (2009) *Den nya ekonomistyrningen*. 4 uppl. Malmö: Liber AB
- Botzem, S. (2012). *The politics of Accounting Regulation*. Cheltenham: Edward Elgar Publishing Limited
- Brady, R. & Triplet, L. (2011) *Revenue Recognition: Comment Letters Help Shape Future Guidance*. *Financial Executive*. Oct2011, Vol. 27 Issue 8, p30-33. 4p.
- Bryman, A. (2016) *Social Research Methods*. 5. Uppl. Oxford University Press.
- Bryman, A. & Bell, E. (2013) *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. 2 uppl. Stockholm: Liber AB
- Deegan, C & Unerman, J. (2011) *Financial Accounting Theory: European Edition*. Uppl. 2. McGraw – Hill Higher Education
- FASB (2010) *Online Comment Letters (Exposure Draft)*. Tillgängligt online 2016-12-04 på [http://www.fasb.org/jsp/FASB/CommentLetter\\_C/CommentLetterPage%26cid=1218220137090%26project\\_id=1820-100](http://www.fasb.org/jsp/FASB/CommentLetter_C/CommentLetterPage%26cid=1218220137090%26project_id=1820-100)
- FASB (2011) *Online Comment Letters (Re-Exposure Draft)*. Tillgängligt online 2016-12-04 på:  
[http://www.fasb.org/jsp/FASB/CommentLetter\\_C/CommentLetterPage%26cid=1218220137090%26project\\_id=2011-230](http://www.fasb.org/jsp/FASB/CommentLetter_C/CommentLetterPage%26cid=1218220137090%26project_id=2011-230)
- FASB (2016) *IN FOCUS: Implementation Update on Revenue from Contracts with Customers*. Tillgänglig online 2017-01-05 på:  
<http://event.on24.com/eventRegistration/EventLobbyServlet?target=lobby.jsp&eventid=1242908&sessionid=1&key=3B93ED651654C782B68C933C29E78778&eventuserid=159267303>
- French, J. & Raven B. (1959) *The Basis of Social Power*. Tillgänglig online 2016-11-17 på:  
[https://www.researchgate.net/publication/215915730\\_The\\_bases\\_of\\_social\\_power](https://www.researchgate.net/publication/215915730_The_bases_of_social_power)
- Falkman, P. & Lundqvist, P. (2016) *Implementering av IFRS 15 – utökade upplysningskrav!* Balans Fördjupning nr 3. Tillgänglig online 2016-11-17 på:  
<http://www.tidningenbalans.se/wp-content/uploads/2016/04/Implementering-av-IFRS-15-utokade-upplysningskrav.pdf>

Fleckner, A.M. (2008) *FASB and IASB: Dependence despite independence*. Virginia law & business review. Vol 3.

Hancher, L & Moran, M.(1998) *Organizing Regulatory Space*.

DOI:10.1093/acprof:oso/9780198765295.003.0005

IAS 11 *Entreprenadavtal*

IAS 18 *Intäkter*

IAS 37 *Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar*

IASplus (n.d.a) *International Accounting Standards Committee (IASC)*. Tillgänglig online 2017-01-03 på: <http://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf/history/resource25>

IASplus (n.d.b) *Use of IFRS by jurisdiction*. Tillgänglig online 2016-12-23 på: <http://www.iasplus.com/en/resources/ifrs-topics/use-of-ifrs>

IASB (2008a) *Snapshot: Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers (Discussion Paper)*. Tillgänglig online 2016-12-10 på: <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Revenue-Recognition/Discussion-Paper/Documents/SnapshotRevenueRecognition.pdf>

IASB (2008b) *Discussion Paper – Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers*. Tillgänglig online 2016-12-10 på: [http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Revenue-Recognition/Discussion-Paper/Documents/DP\\_PreliminaryViewsRevenueRecognition1208.pdf](http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Revenue-Recognition/Discussion-Paper/Documents/DP_PreliminaryViewsRevenueRecognition1208.pdf)

IASB (2010) *Exposure Draft. Revenue from Contracts with Customers*. Tillgänglig online 2016-12-10 på: <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Revenue-Recognition/ed0610/Documents/EDRevRecogSt0610.pdf>

IASB (2011) *Re-Exposure draft. Revenue from Contracts with Customers*. Tillgänglig online 2016-12-10 på: [http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Revenue-Recognition/EDNov11/Documents/RevRec\\_EDII\\_Standard.pdf](http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Revenue-Recognition/EDNov11/Documents/RevRec_EDII_Standard.pdf)

IASB (2014a) *IFRS 15 – Revenue from contracts with customers (Project summary and Feedback statement)*. Tillgänglig online 2016-12-10 på: <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Revenue-Recognition/Documents/IFRS-15/Revenue-from-Contracts-Project-summary-Feedback-Statement-May-2014.pdf>

IASB (2014b) *Basis for Conclusions. IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers*. Tillgänglig online 2017-01-06 på: [http://philcpa.org/wp-content/uploads/2014/05/IFRS15\\_Basis-for-Conclusions.pdf](http://philcpa.org/wp-content/uploads/2014/05/IFRS15_Basis-for-Conclusions.pdf)

IFRS Föreställningsram



- IFRS (2011) *IFRS Foundation - Annual report 2010*. Tillgänglig online 2016-11-30 på:  
[http://www.ifrs.org/About-us/IFRS-Foundation/Oversight/Annual-reports/Documents/IFRSANNUALREPORT\\_ALL\\_12July.pdf](http://www.ifrs.org/About-us/IFRS-Foundation/Oversight/Annual-reports/Documents/IFRSANNUALREPORT_ALL_12July.pdf)
- IFRS (2012) *IFRS Foundation - Annual report 2011*. Tillgänglig online 2016-11-30 på:  
[http://www.ifrs.org/About-us/IFRS-Foundation/Oversight/Annual-reports/Documents/AR\\_2011.pdf](http://www.ifrs.org/About-us/IFRS-Foundation/Oversight/Annual-reports/Documents/AR_2011.pdf)
- IFRS (2013) *IFRS Foundation - Annual report 2012*. Tillgänglig online 2016-11-30 på:  
<http://www.ifrs.org/The-organisation/Governance-and-accountability/Annual-reports/Documents/2012-IFRS-Foundation-Annual-Report.pdf>
- IFRS (2014) *IFRS Foundation - Annual report 2013*. Tillgänglig online 2016-11-30 på:  
<http://www.ifrs.org/About-us/IFRS-Foundation/Oversight/Annual-reports/Documents/IFRS-Foundation-Annual-Report-2013.pdf>
- IFRS (2015) *IFRS Foundation - Annual report 2014*. Tillgänglig online 2016-11-30 på:  
<http://www.ifrs.org/About-us/IFRS-Foundation/Oversight/Annual-reports/Documents/IFRS-Foundation-Annual-Report-2014.pdf>
- IFRS (n.d.a) *Organisation history*. Tillgänglig online 2017-01-03 på:  
<http://www.ifrs.org/About-us/IFRS-Foundation/Pages/Organisation-history.aspx>
- IFRS (n.d.b) *Mission Statement*. Tillgänglig online 2016-11-20 på:  
<http://www.ifrs.org/About-us/Pages/IFRS-Foundation-and-IASB.aspx>
- IFRS (n.d.c) *IFRS Advisory Council*. Tillgänglig online 2016-11-20 på:  
<http://www.ifrs.org/About-us/IFRS-Advisory-Council/Pages/IFRS-Advisory-Council.aspx>
- IFRS (n.d.d) *Members of the IFRS Interpretations Committee*. Tillgänglig online 2016-11-20 på:  
<http://www.ifrs.org/About-us/IASB/Members-of-IFRS-IC/Pages/Members-of-the-IFRS-IC.aspx>
- IFRS (n.d.e) *The Trustees foundation of IFRS*. Tillgänglig online 2016-11-20 på:  
<http://www.ifrs.org/About-us/IFRS-Foundation/Oversight/Trustees/Pages/Trustees.aspx>
- IFRS (n.d.f) *Emerging Economies Group*. Tillgänglig online 2016-11-20 på:  
<http://www.ifrs.org/About-us/IASB/Advisory-bodies/EEG/Pages/About-the-EEG.aspx>
- IFRS (n.d.g) *How we are funded*. Tillgänglig online 2016-12-20 på:  
<http://www.ifrs.org/About-us/Pages/How-we-are-funded.aspx>
- IFRS (n.d.g) *How we develop standards*. Tillgänglig online 2016-11-23 på:  
<http://www.ifrs.org/How-we-develop-standards/Pages/How-we-develop-standards.aspx>
- IFRS (n.d.h) *Setting the agenda*. Tillgänglig online 2016-11-23 på: <http://www.ifrs.org/How-we-develop-standards/Pages/Setting-the-agenda.aspx>

- IFRS (n.d.i) *Planning the project*. Tillgänglig online 2016-11-23 på:  
<http://www.ifrs.org/How-we-develop-standards/Pages/Project-planning.aspx>
- IFRS (n.d.j) *Development and publication of a Discussion Paper*. Tillgänglig online 2016-11-23 på: <http://www.ifrs.org/How-we-develop-standards/Pages/Development-and-publication.aspx>
- IFRS (n.d.k) *Development and publication of an Exposure Draft*. Tillgänglig online 2016-11-23 på: <http://www.ifrs.org/How-we-develop-standards/Pages/Development-and-publication-of-an-exposure-draft.aspx>
- IFRS (n.d.l) *Development and publication of an IFRS Standard*. Tillgänglig online 2016-11-23 på: <http://www.ifrs.org/How-we-develop-standards/Pages/Development-and-publication-of-an-IFRS.aspx>
- IFRS (n.d.m) *Procedures after a Standard is issued*. Tillgänglig online 2016-11-23 på:  
<http://www.ifrs.org/How-we-develop-standards/Pages/Procedures-after-an-IFRS-is-issued.aspx>
- IFRS (n.d.n) *How many listed companies use IFRS Standards globally?* Tillgänglig online 2016-12-20 på: <http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Pages/listed-companies-using-ifrs-standards-globally.aspx>
- IFRS 15 *Revenue from contracts with customers*
- Matron, J. Lundqvist, M. & Pettersson, P. (2012) *IFRS – i teori och praktik*. 3 uppl. Stockholm: Sanoma utbildning AB
- Lukes, S. (1974) *Power a Radical View*. London. The Macmillan Press. Tillgänglig online 2016-11-27 på:  
[https://books.google.se/books?hl=en&lr=&id=zYuPgt4AJysC&oi=fnd&pg=PA296&dq=Lukes,+S.+\(1974\)+Power:+A+Radical+View&ots=rv2oxv-yyl&sig=z9mpd5a34pZt2CUmRCDbIub6Djc&redir\\_esc=y#v=onepage&q&f=false](https://books.google.se/books?hl=en&lr=&id=zYuPgt4AJysC&oi=fnd&pg=PA296&dq=Lukes,+S.+(1974)+Power:+A+Radical+View&ots=rv2oxv-yyl&sig=z9mpd5a34pZt2CUmRCDbIub6Djc&redir_esc=y#v=onepage&q&f=false)
- Mitchell, R. K., Agle, B.R., Wood, D. J. (1997) *Toward a theory of stakeholder identification and salience: Defining the principle of how and what really counts*. *Academy of Management Review*. Vol 22. nr 4. Tillgänglig online 2016-11-25 på:  
[http://www.jstor.org/stable/259247?origin=JSTOR-pdf&seq=1#page\\_scan\\_tab\\_contents](http://www.jstor.org/stable/259247?origin=JSTOR-pdf&seq=1#page_scan_tab_contents)
- Suchman, M.C. (1995) *Managing Legitimacy: Strategic and Institutional Approaches*. *Academy of Management Journal*, Vol 20, No. 3, pp. 571-610.
- Young, J. (1994) *OUTLINING REGULATORY SPACE: AGENDA ISSUES AND THE FASB*. *Accounting, Organizations & Society*. Jan1994, Vol. 19 Issue 1, p83-109. 27p.

# Appendix 1. Beräkning av donationer

Vid beräkning av de belopp de olika intressentgrupperna uppskattades bidra med till IFRS fanns det först och främst ett behov för att sortera in finansiärerna i intressentgrupperna användare, förberedare och övriga. Detta gjordes främst genom att de olika organisationernas namn skrevs in i en sökmotor. Intressentgruppen användare tilldelades de organisationer som representerade investerare, banker samt andra kreditgivare och försäkringsbolag som använder finansiella rapporter i sin verksamhet. Viktigt att nämna är att de nationella centralbankerna sorterades till intressentgruppen ”övriga” tillsammans med andra nationella institutioner och standardsättande organ. Intressentgruppen förberedare tilldelades i sin tur de företag som upprättar finansiella rapporter och som inte räknas till gruppen övriga eller användare. Till vilket belopp de internationella redovisningsbyråerna bidrar med framgick med exakt belopp i IFRS årsredovisning från respektive år och omfattas därför inte av denna metod för att beräkna intressentgruppernas bidrag.

När organisationernas intressenttillhörighet identifierats gjordes en uppskattad beräkning av deras respektive bidrag till IFRS. Detta skedde med hjälp av en genomsnittsmetod där organisationerna i så stor utsträckning som möjligt tilldelades följande belopp och i följande ordning utifrån vilken beloppskategori de tilldelats i årsredovisningarna:

1. More than £25 000 → £35 000
2. More than £50 000 → £75 000
3. Less than £25 000 → £15 000, alternativt delade på resterande belopp
4. More than £100 000 → delade på resterande belopp
5. More than £300 000 → tre gånger så mycket som föregående kategori, alternativt delade på resterande belopp.

Vid ett fåtal tillfällen gick inte denna matematiska metod ihop. De tilldelade beloppen har i dessa fall korrigerats uppåt eller nedåt för att bäst matcha respektive regions totalbelopp. Förhoppningen var att denna beräkningsmetod, på ett så rättvisande vis som möjligt, återspegla hur mycket de olika intressentgrupperna bidragit till IFRS årliga finansiering totalt och i förhållande till varandra.

# Appendix 2. Utdrag av kodningsystem

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	M	N	O	P
1					Generell											
2	Organisation	Link	Alternativ 1	Alternativ 2	Alternativ 3	Alternativ 4	Jamort Forstag			Medell för olika val						
3	ACCENTURE	None	4. Cost outweigh benefit	12. Require more disclosure			8. Excluding interim			1. Not relevant						
4	ADOBE	None	11. Agree							2. Hard to implement						
5	AETNA	None	5. One model fits all							3. Too exposing						
6	AGC, INC.	None	2. Hard to implement	6. Too extensive (cost)						4. Cost outweigh benefit						
7	AIR	None	1. Not relevant							5. One model fits all						
8	ALCATEL	None	4. Cost outweigh benefit				7. Excluding non public			6. Too extensive (cost)						
9	ALCOA	None	6. Too extensive (cost)							7. Excluding non public						
10	ALLEGIAN	None								8. Excluding interim						
11	ALTRIA	None								9. General disagreement						
12	ANDERSON	None								10. Other						
13	APPLE INC.	None								11. Agree						
14	ARKANSAS	None								12. Require more disclosure						
15	ARMY	None								13. contract asset not necessary						
16	ASELSAN	None								14. Clarification needed						
17	ASSOCIATED	None														
18	ASTRAZENECA	None														
19	AT&T INC.	None														
20	AUI	None														
21	AUSTIN	None														
22	AUSTRALIAN	None														
23	AVALON	None														
24	BAE SYSTEMS	None														
25	BAKER	None														
26	BASIS	None														
27																
28																
29																
30																
31																
32																
33																
34																
35																
36																
37																
38																
39																
40																
41																
42																
43																
44																
45																
46																
47																
48																