



LUNDS UNIVERSITET
Ekonomihögskolan

Företagsekonomiska institutionen

FEKH69

Examensarbete i redovisning på kandidatnivå

VT2020

Vem tycker vad i utvecklingsprocessen av IFRS for SMEs?

En kartläggning av hur åsikterna om IFRS for SMEs skiljer sig åt mellan de geografiska regionerna och mellan intressentgrupperna

Författare:

Thim Hansson

Joel Kronholm

Gustav Leander-Pehrson

Handledare: Kristina Artsberg

Examensarbetets titel: Vem tycker vad i utvecklingsprocessen av IFRS for SMEs?

Seminariedatum: 3 juni 2020

Ämne/kurs: FEKH69 Redovisning

Författare: Thim Hansson, Joel Kronholm och Gustav Leander-Pehrson

Handledare: Kristina Artsberg

Nyckelord: IFRS for SMEs, redovisningsregler, intressentmodellen, internationalisering, harmonisering, redovisningens kvalitativa egenskaper, nytta.

Syfte: Syftet med uppsatsen är att undersöka om åsikterna skiljer sig åt beroende på vilken geografisk region respondenten härstammar ifrån samt att undersöka om åsikterna skiljer sig åt mellan intressegrupperna.

Metod: Innehållsanalys av inkomna kommentarsbrev till IASB:s exposure draft 2013/9 för IFRS for SMEs som, utöver förslagen, innehöll åtta direkta frågor. Kommentarsbreven sorterades i kategorier baserat på vilken intressentgrupp respondenten tillhör, byggd på en anpassad intressentmodell. Den kvalitativa datan i kommentarsbreven, det vill säga texten, har kategoriserats för att analysera mönster och identifiera eventuella samband.

Teoretiska perspektiv: Två huvudsakliga teorier används för att analysera de empiriska resultaten - *the Economic Theory of Regulation*, i huvudsak baserad på Stigler (1971), och intressentmodellen enligt Freeman & Reed (1983).

Empiri: Det empiriska materialet består av de 57 kommentarsbrev inkomna till IASB som svar på deras Exposure Draft 2013/9 för IFRS for SMEs som har bearbetats för att uppfylla syftet. Respondenternas regionala tillhörighet och intressentgrupp presenteras tillsammans med ställningstagande på de åtta frågorna i tabellform.

Resultat: Vi ser både geografiska skillnader och skillnader relaterade till intressentgrupperna gällande hur respondenterna har svarat. Baserat på resultatet är det viktigt för IASB att beakta de regionala skillnader i både deltagande och ställningstagande som framkommer i svaren till deras exposure drafts. Enligt *the Economic Theory of Regulation* kan skillnaderna tolkas som olika behov av redovisningsregler, och utvecklingen riskerar att styras mot behoven av de världsdelar som har flest respondenter, på bekostnad av de andra världsdelarnas behov.

Title: Who thinks what in the development process of IFRS for SMEs?

Seminar date: 3rd of June 2020

Authors: Thim Hansson, Joel Kronholm and Gustav Leander-Pehrson

Advisor: Kristina Artsberg

Key words: IFRS for SMEs, accounting rules, stakeholder theory, qualitative aspects of accounting, utility.

Purpose: The purpose of this paper is to examine whether the opinions differ due to which geographical region the respondent originate from, and if the opinions differ between the different stakeholder groups who submitted comment letters as a response to IASB's exposure draft.

Methodology: A quantitative content analysis of comment letters received by the IASB to its Exposure Draft 2013/9 on IFRS for SMEs, which apart from suggested amendments, featured eight explicitly stated questions. These comment letters have been categorised according to stakeholder groups based on the authors' modified stakeholder model, and region, respectively. Then the views and opinions conceived from the comment letters have been coded according to a set of criteria, to generate charts which facilitate analysis from theoretical perspectives.

Theoretical perspectives: Two main theories are used to analyse the empirical results, the Economic Theory of Regulation, based mainly on Stigler (1971), and the Stakeholder Theory, based mainly on Rhenman (1964) and the stakeholder definition of Freeman & Reed (1983).

Empirical foundation: The empirical foundation consists of the 57 comment letters that IASB received to their Exposure Draft 2013/9 for IFRS for SMEs. In a total of twelve charts, the respondents region and stakeholder group is presented together with their position on the eight questions.

Conclusions: Based on the results of this study, we find it important that IASB consider the regional differences, including both participation as well as their differing opinions. In this study we find that *the Economic Theory of Regulation* can be used to explain the differing opinions as a result from conflicting needs of the stakeholders represented in the process. From this we can conclude that the process is exposed to the risk of being controlled by the most dominant stakeholder groups, at the expense of the minorities.

Förkortningar

CL: Comment letter

ED: Exposure draft

GAAP: Generally Accepted Accounting Principles

IAS: International Accounting Standards

IASB: International Accounting Standards Board

IASC: International Accounting Standards Committee

IFRS: International Financial Reporting Standards

IFRS for SMEs: International Financial Reporting Standards for Small and Medium-sized Entities

SMEs: Small and Medium-sized Entities

Innehållsförteckning

1.	Inledning	s.6
1.1.	Bakgrund	s.6
1.2.	Problemformulering	s.7
1.3.	Syfte	s.10
1.4.	Frågeställning	s.10
1.5.	Avgränsningar	s.10
2.	Metod	s.11
2.1.	Forskningsstrategi	s.11
2.2.	Forskningsansats	s.11
2.3.	Genomförande	s.12
2.4.	Studiens tillförlitlighet	s.15
2.5.	Kritisk metodreflektion och etiska överväganden	s.17
3.	Teori	s.18
3.1.	<i>The Economic Interest Group Theory of Regulation</i>	s.18
3.2.	Intressentmodellen	s.20
4.	Institutionalia	s.28
4.1.	IFRS for SMEs 2009	s.28
4.2.	Exposure Draft 2013	s.32
5.	Empiriskt material/resultat	s.35
5.1	Inledning och disposition	s.35
5.2	Individuella frågor utifrån region	s.36
5.3	Intressenter	s.45
6.	Analys	s.50
6.1	Analys av regionala avvikelser/mönster	s.50
6.2	Analys av intressentgrupper	s.53
6.3	Avslutande analys av helheten	s.55
7.	Slutats och diskussion	s.57
7.1	Slutsats gällande geografiska skillnader	s.57
7.2	Slutsats ur ett intressentperspektiv	s.58
7.3	Förverkligande av uppsatsens syfte	s.59

7.4	Uppsatsens styrkor och svagheter - metod	s.6
7.5	Uppsatsens styrkor och svagheter - data och empiri	s.60
7.6	Uppsatsens styrkor och svagheter - teori	s.61
8.	Sammanfattning	s.62
8.1	Studiens bidrag och implikationer	s.62
8.2	Förslag på fortsatt forskning	s.62
9.	Referenslista	s.64

Figur och Tabellförteckning

Figurer:

Figur 1 - Stakeholder map Freeman (1984)	s.21
Figur 2 - Froomans typologi (1999)	s.24
Figur 3 - Författarnas egen intressentmodell	s.25

Tabeller:

Tabell 1 - Tabell 5.1	s.36
Tabell 2 - Tabell 5.2.1	s.37
Tabell 3 - Tabell 5.2.2	s.38
Tabell 4 - Tabell 5.2.3	s.39
Tabell 5 - Tabell 5.2.4	s.30
Tabell 6 - Tabell 5.2.5	s.41
Tabell 7 - Tabell 5.2.6	s.42
Tabell 8 - Tabell 5.2.7	s.42
Tabell 9 - Tabell 5.2.8	s.43
Tabell 10 - Tabell 5.2.9	s.44
Tabell 11 - Tabell 5.3	s.45
Tabell 12 - Tabell 5.3.1	s.46
Tabell 13 - Tabell 5.3.2	s.47
Tabell 14 - Tabell 5.3.3	s.47
Tabell 15 - Tabell 5.3.4	s.48

1. Inledning

1.1 Bakgrund

Redovisning är inget nytt fenomen och har länge utvecklats på den nationella nivån men när ekonomin utvecklats i riktning mot att bli mer global så ett nytt behov uppstått, behovet av en mer harmoniserad internationell redovisning (Marton, Lundqvist och Pettersson, 2018). 1973 inledde International Accounting Standards Committee (IASC) sitt arbete för internationell harmonisering av redovisning (IFRS.org, 2020). 2001 skedde en större omstrukturering i organisationen och i samband med det så bytte de namn till International Accounting Standards Board (IASB) (IFRS.org, 2020). IASB ger ut standarder som kallas International Financial Reporting Standards (IFRS), standarderna som gavs ut dessförinnan av IASC benämns International Accounting Standards (IAS) (Marton, Lundqvist och Pettersson, 2018).

2002 antogs en lag av Europeiska Parlamentet som gjorde att det från och med 2005 blev obligatoriskt för börsnoterade företag att redovisa enligt IFRS (IFRS.org, 2020). Full IFRS utvecklades med syftet att användas av företagen och intressenter; framförallt investerare och för att öka jämförbarheten internationellt (Vasek, 2011). Företag som inte är börsnoterade hade möjligheten att använda full IFRS men var då tvungna att tillämpa hela regelverket (Vasek, 2011). Eftersom regelverket är så omfattande var det också förenat med höga kostnader, dels initialt vid övergången till det nya regelverket och dels för de löpande redovisningskostnaderna (Vasek, 2011). Förutom att det var för dyrt att tillämpa full IFRS så har intressenter av små och medelstora företags finansiella rapporter ofta fokus på likviditet och kortsiktiga kassaflöden. Om onoterade företag då redovisade enligt full IFRS så fick intressenterna information som var irrelevant då företaget inte var börsnoterat. Detta gav upphov till utformningen av ett nytt regelverk, utformat för små och medelstora företag.

IASB utformade således IFRS for SMEs med målsättningen om att dels decimera det administrativa arbetet och kostnaderna för SMEs och dels för att tillhandahålla relevant

redovisningsinformation för att underlätta beslutsprocessen för intressenter (IASB, 2009). IFRS for SMEs är därför ett förenklat regelverk av full IFRS med syftet att alla företag som inte är börsnoterade skall kunna använda det (Kilic & Uyar, 2017). 2009 gavs första standarden av IFRS for SMEs ut av IASB, och 2015 uppdaterades standarden som sedan trädde i kraft 2017. Enligt IASB (2009) skulle den nya standarden leda till en internationell harmonisering och ökad jämförbarhet internationellt för SMEs.

1.2 Problemformulering

Små och medelstora företag (SMEs) utgör cirka 99 procent av världens företag och bara i Europa finns det cirka 28 miljoner SMEs (Vasek, 2011). Dessa företag är viktiga för både den globala ekonomin och ländernas samhälle då de skapar nya arbetstillfällen och sysselsätter 60 procent av arbetskraften inom den privata sektorn (Al-Mahrouq, 2010). Små och medelstora företag blir ofta lidande av begränsade ekonomiska resurser som beror på svårigheter att finna finansiering (Beck & Demircuc-Kunt, 2006). Enligt Kilic & Uyar (2017) skulle ett internationellt redovisningsregelverk underlätta för SMEs att öka finansieringsmöjligheterna.

Enligt IFRS.org (2019) så krävs eller tillåts IFRS for SMEs i 86 jurisdiktioner, nio överväger att införa regelverket och 71 jurisdiktioner varken använder eller överväger att implementera det. Bonito & Pais (2018) finner i sin studie att det är framförallt utvecklingsländer som använder regelverket och att det är länder som inte har kapaciteten att utveckla egna nationella välfungerande *GAAP* som är mest troliga att använda standarden (Bonito & Pais, 2018; Kaya & Koch, 2015). Kaya & Koch (2015) belyser institutionella faktorer som gör införandet av IFRS for SMEs svårt inom EU. Den Europeiska kommissionen motsätter sig IFRS for SMEs då det inte är i linje med EU:s redovisningsdirektiv (2013/34/EU) som medlemmar i EU måste följa (Kaya & Koch, 2015; EC, 2013).

Utvecklingsprocessen som IASB använder för att utveckla full IFRS används också för att utveckla IFRS for SMEs, processen är utarbetad utifrån premisen att företagen är börsnoterade

och har resurserna att delta i utvecklingsprocessen vid utformning av nya standarder (IFRS Foundation, 2013; Bautista-Mesa, Munoz-Tomas & Horno-Bueno, 2019). Bautista-Mesa, Munoz-Tomas & Horno-Bueno (2019) utförde en studie för att sondera om IASB tog tillräcklig hänsyn till SMEs behov i utvecklingsprocessen genom att jämföra vilka intressenter som deltagit i utvecklingsprocessen av full IFRS respektive IFRS for SMEs. Resultatet av studien var att signifikant mycket lägre förberedare av redovisning i förhållande till andra intressenter deltog i utvecklingsprocessen jämfört med i processen för full IFRS. Detta antyder enligt Bautista-Mesa, Munoz-Tomas & Horno-Bueno (2019) att SMEs har svårigheter att tillföra sin åsikt till IASB.

Ghio & Verona (2018) undersöker attityder bland italienska användare av redovisningen angående implementationen av IFRS för SMEs, och lyfter hur försöket till harmonisering av redovisningen onekligen kommer innebära stora kostnader för framställarna och användarna av redovisningen eftersom IFRS för SMEs skiljer sig väsentligt från de befintliga regelverken som används. Nyttan med harmoniseringen vägs således mot kostnaden att införa den, varav kostnaden ses som onödig av en del av användarna eftersom de inte upplever sig få någon nytta av en ökad jämförbarhet eftersom deras redovisning i praktiken enbart riktar sig till ett fåtal intressenter (Ghio & Verona, 2018). Undersökningen av Ghio & Verona (2018) hade en specifik geografisk begränsning, men vi ser även hur liknande undersökningar fått liknande resultat även i andra länder. Exempelvis i Sydafrika anländer Wyk & Rossouw (2009) vid slutsatsen att en stor del av både framställarna och användarna inte ser tillämpningen av IFRS för SMEs som ett sätt att minska arbetsbelastningen för att ta fram redovisningen

Tidigare forskning på området har identifierat att vissa intressentgrupper har varit underrepresenterade i utvecklingsprocessen av IFRS for SMEs. Schiebel (2008) undersökte vilka intressenter som svarade på IASB:s *Discussion paper* och *Questionnaire* som var utformade för att identifiera vilka ändringar som skulle leda till att IFRS for SMEs bättre tillgodose de externa användares behov. 8 % av respondenterna var externa användare och vid analysering av svaren gjorde IASB ingen distinktion mellan de externa användarnas åsikter och de övriga respondenternas åsikter (Schiebel, 2008). Haveroth, De Nez, Bilk, & Carlos Klann, (2017)

analyserade kommentarsbrev till IASB:s Exposure Draft av IFRS for SMEs för att identifiera vilka intressenter som var delaktiga i processen och vart dessa utgick från geografiskt. Resultaten av studien visade att alla kontinenter var representerade men att Europa hade högst representation och att revisionsbyråer var intressentgruppen som hade störst representation (Haveroth et al., 2017). Deegan & Unerman (2011) lyfter att vid denna typen av utvecklingsprocesser tenderar revisionsbyråer att lobba för att främja de redovisningsmetoder som redan används av deras klienter, medan analytiker oftast premierar ytterligare eller annan information. Lindahl (1987) anser också att kommentarsbrev är ett sätt för olika aktörer att göra reklam för sig själva och ustråla professionalism för egen vinning.

Sammanfattningsvis så är det utvecklingsländer som främst har implementerat regelverket (Kaya & Koch, 2015; Bonito & Pais, 2018) medan det är svårt för länder inom EU att använda regelverket med anledning av det europeiska redovisningsdirektivet. Olika intressentgrupper verkar ha olika perspektiv på och behov av redovisning, men alla tar inte plats i utvecklingsprocesserna. Tidigare studier har genomförts för att identifiera vilka intressentgrupper som har varit representerade i utvecklingsprocesser för IFRS for SMEs och hur den geografiska representationen har sett ut. Haveroth et al. (2017) har bland annat föreslagit fortsatt forskning genom att analysera kommentarsbrev efter regionala trender. Syftet med denna studien är att undersöka och identifiera mönster i intressentgrupper och världsdelarnas inställning till frågorna i IASB:s Exposure Draft. Studien riktar sig till alla som är intresserade av möjligheterna och svårigheterna med ett internationellt redovisningsregelverk, inte minst alla de intressentgrupper som är involverade i utvecklingsprocessen.

1.3 Syfte

Syftet med denna uppsats är att undersöka om respondenternas geografiska position eller vilken intressentgrupp de tillhör har ett samband med deras ställningstagande till förslagen i Exposure Draft 2013/9 för IFRS for SMEs. Eventuella avvikelser avses försöka förklaras utifrån det teoretiska ramverket.

1.4 Frågeställningar

Frågeställningen grundar sig i om åsikterna som framförts i kommentarsbrev som svar till IASB:s Exposure Draft skiljer sig åt från var respondenten härstammar ifrån, och om åsikterna skiljer sig åt mellan intressentgrupperna. Således avser vår undersökning att besvara två frågor:

- Finns det några geografiska skillnader, mellan världsdelen, gällande hur respondenterna ställer sig till förslagen i Exposure Draft 2013/9 för IFRS for SMEs?
- Hur skiljer sig åsikterna åt mellan intressentgrupperna som svarat på Exposure Draft 2013/9 för IFRS for SMEs?

1.5 Avgränsningar

I uppsatsen kategoriseras respondenter dels efter vilken världsdel de kommer ifrån, och dels efter vilken intressentgrupp de bedöms tillhöra. Naturligtvis är detta en förenkling av verkligheten. Varje världsdel förväntas inte vara en homogen grupp. Indelningen är alltså grov, och döljer många inbördes skillnader mellan respondenterna som exempelvis består av både akademiker, privata företag, intresseorganisationer och statliga myndigheter. Intressentgrupperna är inte heller homogena grupper. Indelningen är motiverad av att den är praktiskt hanterbar, och att den kan ge en första indikation på likheter och skillnader mellan olika grupper. Uppsatsen går alltså inte heller på djupet av vilket redovisningsregelverk varje respondent använder, eller vilka exakta redovisningsmetoder som förordas av Exposure Draft 2013/9 eller respondenterna.

2. Metod

2.1 Forskningsstrategi

Inom företagsekonomisk forskning görs ofta distinktionen mellan att använda kvalitativ och kvantitativ forskning (Bryman & Bell, 2017). Vid tillämpning av kvantitativ forskning läggs tyngdvikten på att kvantifiera det insamlade materialet och vid analys av data, och när forskare använder kvalitativ forskning som forskningsstrategi läggs mer vikt på att tolka vad orden av den insamlade datan innebär (Bryman & Bell, 2017).

För att uppnå syftet om att ge insikter om hur åsikterna på svaren till Exposure Draften skiljer sig åt mellan de olika intressenterna och mellan världsdelarna anser vi att valet av att använda kvantitativ forskningsstrategi där vi gör innehållsanalyser av kommentarsbrev är lämpligast för att uppnå syftet. Att utföra innehållsanalyser är en metod som innebär att man i förväg utformar olika svars-kategorier som gör att innehållet går att kvantifiera, därefter analyseras innehållet i dokumenten för att kunna dra slutsatser (Bryman & Bell, 2017). När en innehållsanalys ska genomföras är det två aspekter som är viktiga att ta i beaktande, dessa är objektivitet och systematik (Bryman & Bell, 2017). Enligt författarna handlar systematik om att man tydligt i förväg ska förklara hur råmaterialet ska kategorisera. Objektivitet handlar om tillvägagångssättet och tydligt beskriva hur kategoriseringen av råmaterialet ska ske för att personliga värderingar i så liten mån som möjligt ska påverka. I bearbetning av primärdata går vi tydligt genom vårt tillvägagångssätt för att uppnå hög objektivitet och systematik.

2.2 Forskningsansats

För att bilda sig en uppfattning om verkligheten kan man använda sig av två forskningsansatser, vilka är deduktiv ansats och induktiv ansats (Jacobsen, 2002). När man tillämpar den deduktiva ansatsen utformar man eller utgår ifrån teori för att se hur resultatet ter sig i förhållande till teorin (Bryman & Bell, 2017). Vid en induktiv ansats är förhållandet det motsatta, då utformas teorin

av resultatet av den insamlade datan (Bryman & Bell, 2017). I denna uppsatsen har vi valt en deduktiv ansats där vi först valde teori som sedan har använts för att analysera datan. Enligt Jacobsen (2002) så är nackdelen med en deduktiv ansats att vid insamling av data så letar forskaren efter information som är relevant för undersökningen och uppfyller forskarens förväntningar. Då vår data består av kommentarsbrev och alla är inkluderade i empiri och analys finns där ingen risk för selektering för att uppfylla våra förväntningar

2.3 Genomförande

2.3.1 Insamling av data

För att finna relevant data har litteratursökning genomförts i databaser rekommenderade av Lunds Universitet. Vid sökning efter akademiska artiklar har vi använt oss av LUBsearch och Google Scholar. Ord som har använts vid sökning efter akademiska artiklar har framförallt varit IFRS for SMEs tillsammans med olika kombinationer av *due process*, *stakeholders* och *adoption*. Sökningsmetodiken kan beskrivas som en kedjesökning (Rienecker & Jörgensen, 2014), där relevanta artiklar ledde vidare till andra. Detta har kompletterats med tryckta källor från universitets bibliotek. Källor vi har använt oss av från webbsidor består av data från IFRS hemsida IFRS.org och Europeiska kommissionen.

2.3.2 Primärdata

Information som har samlats från den primära informationskällan kallas primärdata och har då bearbetats utifrån en specifik problemställning (Jacobsen, 2002). Uppsatsens primärdata består av bearbetning av kommentarsbrev där svaren har kategoriserats och sammanställts för att uppfylla syftet. Kommentarsbrev inhämtades från den primära informationskällan IFRS webbsida.

2.3.3 Sekundärdata

Data som är insamlad från tidigare forskning kallas sekundärdata (Jacobsen, 2002). Vid användning av sekundärdata är det enligt Jacobsen (2002) viktigt att vara kritisk vid insamling av sekundärdata då datan i många fall har samlats in för ett annat syfte. Sekundärdata som har använts för denna uppsats består av vetenskapliga artiklar inom området, teorier, standarden IFRS for SMEs och dokument från IFRS. Utöver det har tryckta källor använts för denna studie.

2.3.4 Bearbetning av primärdata

Via IFRS webbsida inhämtades alla 57 kommentarsbrev, dessa har skickats in till IASB som svar på Exposure Draften. För att kartlägga världsdelarna och intressenternas åsikt har innehållsanalysen utförts med hjälp av Huians (2013) metod för att kategorisera svaren som erlagts i kommentarsbreven. Svaren utgår från en skala instämmer helt till instämmer inte alls och om respondenten inte uttryckt sin åsikt i frågan kategoriseras svaret som ingen kommentar. Frågorna är av olika karaktär och därför har frågorna kategoriserats var för sig för att minska tolkningsutrymmet. Grundprincipen är att om en respondent instämmer helt är deras åsikt i linje med IASB och om respondenten inte instämmer alls är de helt emot förslaget. Nedan följer en genomgång av hur varje fråga har kategoriserats. Vid kategorisering gällande respondenternas region har utgångspunkten varit geografisk punkt för huvudkontoret.

Fråga 1, 2, 3, 5, 6	
Instämmer helt	Instämmer med förslaget
Instämmer delvis	Minst ett argument för förslaget
Instämmer delvis inte	Minst ett argument mot förslaget
Instämmer inte alls	Instämmer inte med förslaget

Fråga 1 bestod av två delfrågor som behandlar om respondenten har haft erfarenhet av att *fiduciary capacity* har åsamkat problem i praktiken och den andra frågan behandlade om termen behövde definieras tydligare. Vid bearbetning av datan undersöktes om respondenten efterlyste tydligare definiering eller inte. Om respondenten instämmer helt innebär det att tydligare definition efterlyses och instämmer inte alls betyder att termen är tydligt definierad.

Fråga 3 var också uppdelad i två delfrågor, den första delfrågan handlade om respondenterna höll med om tilläggen eller inte, den andra behandlade om det behövdes ytterligare vägledning för de nya tilläggen. Dessa integrerades till en fråga där instämmer helt innebär att respondenten var positiv till samtliga tillägg och instämmer inte alls innebär att respondenten var helt emot åtminstone ett förslag.

Fråga 4, 8	
Instämmer helt	Tre eller fler tillägg
Instämmer delvis	Två tillägg
Instämmer delvis inte	Ett tillägg
Instämmer inte alls	Inget att tillägga

I fråga 4 frågade IASB respondenterna om de hade några ytterligare problem med regelverket som inte adresserats av de 57 tilläggen. För att tydliggöra respondenternas svar och minska det subjektiva tolkningsutrymmet visar tabellen ovan hur många tillägg respondenterna hade. Fråga 8 där respondenterna fick uttrycka ytterligare åsikter har kategoriserats på samma sätt utifrån samma resonemang som i fråga 4.

Fråga 7	
Instämmer helt	Tre år
Instämmer delvis	Kortare än tre år

Instämmer delvis inte	Längre än tre år men inte exakt definierat
Instämmer inte alls	Fem år

För att minska tolkningsutrymmet för fråga 7 om hur ofta IFRS för SMEs ska revideras har svarkategorierna anpassats för att tydliggöra respondenternas inställning enligt tabellen ovan.

2.4 Studiens tillförlitlighet

2.4.1 Reliabilitet & validitet

Reliabilitet handlar om oberoende mätningar hade givit samma resultat och därmed om en mätning är pålitlig eller inte (Bryman & Bell, 2017). Då resultaten i denna uppsats grundar sig på innehållsanalys av dokument har extra vikt lagts vid att uppnå god *interbedömarreliabilitet*, men andra faktorer som också påverkar reliabiliteten är *stabilitet* och *intern reliabilitet* (Bryman & Bell, 2017). Interbedömarreliabilitet handlar om att när subjektiva bedömningar ska göras för att kategorisera data till olika kategorier så finns det en risk att observatörer tolkar datan olika som får som konsekvens att tolkningarna inte överensstämmer (Bryman & Bell, 2017).

För att uppnå hög reliabilitet har varje fråga kodats för att minska tolkningsutrymmet. Genom att göra det har risken för att om studien skulle utföras igen på samma sätt så skulle inte resultaten fluktuera nämnvärt. Därmed anser vi att vi har uppnått hög reliabilitet. Validiteten i en mätning avser enligt Bryman & Bell (2017) huruvida mätningen ger en korrekt bedömning av det som avses mäta. Det finns flera olika sätt att avgöra validiteten. För denna undersökning är begreppsvaliditeten lämpligast för att bestämma validiteten. Enligt Bryman & Bell (2017) handlar begreppsvaliditet om ett mått för ett begrepp reflekterar vad begreppet symboliserar. En förutsättning för att uppnå stark begreppsvaliditet är att måttet är reliabelt, om resultaten skulle fluktuera är inte måttet reliabelt och skulle därmed inte uppnå tillräckligt hög validitet (Bryman

& Bell, 2017). Uppsatsförfattarna har diskuterat alla kommentarsbrev och anpassat måtten efter att ett sådant behov har identifierats. Genom att diskutera tvetydigheter och anpassa måtten har vi minimerat tolkningsutrymmet. Det kan dock inte uteslutas att andra läsare skulle göra en annorlunda tolkning av svaren i kommentarsbreven. Trots detta anser vi att hög validitet har uppnåtts genom en tydlig genomgång av vad begreppen symboliserar fråga för fråga.

2.4.2 Källkritik

För att bedöma källornas tillförlitlighet har vi utgått från fyra källkritiska kriterier som är äkthet, tidssamband, oberoende och tendensfrihet (Thurén, 2013). Äkthet handlar om källan är det den utger sig för att vara eller inte (Thurén, 2013), de elektroniska källorna som har använts är artiklar inhämtade från LUBsearch och Google Scholar samt från IFRS och EU:s hemsidor. Därmed har äkthet uppnåtts då källorna är inhämtade från världsomspännande organisationer och databaser rekommenderade av Lunds Universitet. Tidssamband handlar om att om det har gått lång tid mellan källans berättelse och händelsen som källan beskriver så finns det en risk att det inte stämmer längre (Thurén, 2013). Detta kriterium har varit viktigt att ha i beaktande vid användning av våra källor då IFRS for SMEs förändras och jurisdiktioner som har implementerat standarden har ökat. Därför har antaganden som författare gjort i tidigare studier analyserats så att deras antaganden fortfarande är relevanta. Det tredje kriteriet är oberoende som handlar om källan kommer från studien som har refererats till, eller om den har gått genom flera led (Thurén, 2013). För att uppnå detta har vi genomgående sökt upp källan som informationen härstammar från. Tendensfrihet handlar om att källan inte ska återge en falsk bild av verkligheten med anledning av politiska, ekonomiska eller personliga intressen (Thurén, 2013). Det är svårt att veta med säkerhet om litteraturen vi har använt oss av är speglad av författarnas personliga intressen. Eftersom vi har uppnått god äkthet ser vi ingen övervägande risk för att källan ska återge en falsk bild av verkligheten.

2.5 Kritisk metodreflektion och etiska överväganden

Uppsatsens syfte är att förstå det upplevda behovet av förändringar av redovisningsregelverket och att kartlägga opinionen. Därför sågs en kvantitativ innehållsanalys av de officiella kommentarsbrev som det mest tillgängliga, genomförbara och representativa sättet att samla in den eftersökta datan. Däremot är kvantitativ innehållsanalys inte fri från tolkningsutrymme. Bryman & Bell (2017) bemärker att personerna som kodar innehållet alltid tolkar materialet efter sin egna kulturella bakgrund och förförståelse, och att metoden gör det svårt att svara på frågor om varför något är som det är. Men då uppsatsens syfte inte är att gå på djupet på varför olika respondenter skiljer sig åt, utan att studera huruvida de skiljer sig åt eller inte, har vi ändå bedömt att metoden är tillräcklig. Så för att få svar på frågor om varför vissa respondenter tycker som de gör hade förslagsvis en kvalitativ innehållsanalys använts i stället. En sådan metod innehåller dock ännu mer tolkningsutrymme. Att inte använda statistisk regressionsanalys gör att uppsatsen inte kan söka efter statistiskt säkerställda korrelationer.

Eftersom alla kommentarsbrev är offentliga (Exposure Draft 2013/9) och vi inte kan se hur informationen skulle vara känslig för någon respondent, bedömer vi att den etiska problematiken som mycket liten eller obefintlig för uppsatsens syfte. Bryman & Bell (2017) återger Diener & Crandalls (1978) fyra etiska områden som bör beaktas vid vetenskapliga studier: konfidentialitet och skada för deltagarna, brist på samtycket från deltagarna, intrång i privatlivet och falska avspeglningar. De åsikter som framkommer är menade att vara just offentliga och därmed finns ingen problematik kring ovannämnda områden, eller sekretess och anonymitet. Respondenterna har i Exposure Draft 2013/9 blivit informerade om exakt vad som gäller angående offentligheten av deras svar. De etiska överväganden uppsatsens författare behöver göra rör därför enbart hur datan analyseras och presenteras.

3. Teoretisk referensram

De två huvudteorierna *The Economic Interest Group Theory of Regulation* och intressentmodellen används i denna uppsats för att analysera och förstå vilka respondenterna är och vilka roller de har i ett större system. *The Economic Interest Group Theory of Regulation* knyter an till vilken världsdel respondenterna härstammar ifrån, och menar på att olika intressegrupper formas utifrån särskilda behov. Antagandet här är alltså förenklingen att olika världsdelar har olika behov, grundat i en säregen och i någon mening gemensam historia och kultur, vilken också har påverkat utformningen av redovisningsregler. Intressentmodellen relaterar mer till vilken sorts relation det är en respondent har med huvudorganisationen IASB. Enligt klassiska intressentmodeller är företaget huvudorganisationen, vars intressenter grupperas efter tillhörighet till exempelvis konsumenter, stat, leverantörer och så vidare. Intressentmodellen är dock menad att anpassas efter situationen. Därför presenteras också en egen, anpassad intressentmodell.

3.1 The economic interest group theory of regulation

The economic interest group theory of regulation är en positiv teori, som handlar om att olika aktörer kommer att bilda intressegrupper eller allianser för att nå sina mål, utifrån sina egna preferenser (Deegan & Unerman, 2011). Det bör noteras att *interest group* inte nödvändigtvis är samma sak som *stakeholder group*. Dessa intressegrupper kan vara aktörer från en och samma eller flera olika intressentgrupper, så länge aktörerna har ett gemensamt mål. Deegan & Unerman (2011) framhäver att i kontexten av redovisningsreglering är regleringsorganen också delvis drivna av egen vinning, i form av att uppnå legitimitet eller att bli återvalda till sina positioner. Detta utvecklar Deegan & Unerman (2011) vidare och menar på att olika organisationer kommer agera utifrån egen vinning vid regleringsprocesser såsom denna. De exemplifierar detta genom att lyfta hur revisionsbyråer tenderar att främja redovisningsmetoder som redan används av deras klienter, samt att analytiker oftast premierar ytterligare information. Deegan & Unerman (2011)

anländer således vid slutsatsen att dessa organisationer agerar utifrån vad som ligger i deras eget intresse.

Nedan presenteras huvuddragen från George J. Stiglers och Richard A. Posners respektive och vilka antaganden och utgångspunkter som är relevanta för och används i denna uppsats.

3.1.1 Stigler (1971)

Enligt George J. Stigler är syftet med *The Theory of Economic Regulation*

“to explain who will receive the benefits or burdens of regulation, what form regulation will take, and the effects of regulation upon the allocation of resources.”

(Stigler, 1971, s. 3).

I Stiglers grundteori behandlas samhällsapparaten och den politiska processen, och Stigler framhäver att staten besitter olika resurser i form av makt och lagstiftning, vilka olika grupper i samhället kommer att försöka styra så gott de kan efter sina egna behov (Stigler, 1971). Även bokförings- och redovisningsregler är att betrakta som en sådan resurs. Teorin skiljer sig från *public interest theory*, som hävdar att regelverk ska vara till för allmänhetens bästa, genom att istället sätta fokus på att olika privata intressen kommer manipulera lagstiftarna för egen vinning (Deegan & Unerman, 2011). Stigler (1971) menar att utbudet av reglering kommer att styras av efterfrågan, och att de mäktigare aktörerna i samhället kan uppnå oproportionerligt stort inflytande på efterfrågan. Från detta antagande kan vi anta att beslutsunderlag inte kommer att baseras på en jämlik demokratisk grund, och att de mäktigaste aktörerna kommer premiera sig själva på bekostnad av de mindre, även om de mindre är fler till antalet.

3.1.2 Posner (1974)

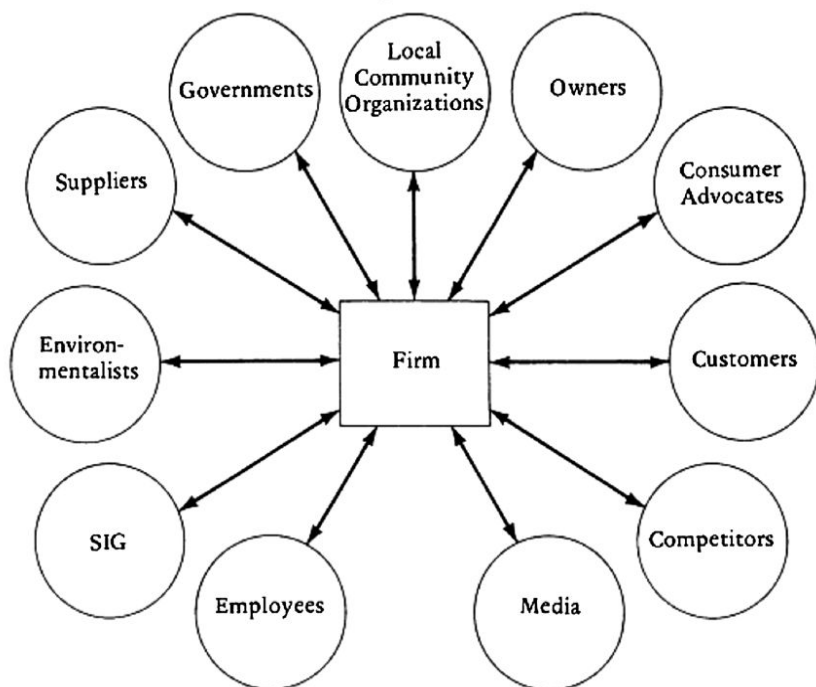
Posner (1974) lyfter i sin artikel kritik mot *Public interest theory*, samt föreslår sina förslag till förbättringar på Stiglers *economic theory of regulation*. Posners (1974) utveckling av teorin

grundar sig i hur han menar att dessa teorier inte utgör en korrekt avspegling av vad som styr redovisningens utformning. Kritiken Posner (1974) lyfter här, specifikt mot *public interest theory*, är att antagandet att reglering grundar sig i vad som är objektivt bäst för samhället är felaktig. Detta grundar Posner (1974) i exempel om att industrier där reglering förekommer till en högre grad, oftast även är industrier som består av en koncentrerad skara intressenter, där deras intressen även faller i linje med regleringen. Således menar Posner att det finns bevis för att anta att reglering påverkas av vem det är som står att gynnas av den. Posner (1974) anländer således vid slutsatsen att antagandet att individen agerar utifrån vad som gynnar deras eget intresse bör ha betydande användningsområden inom den politiska processen. Detta antagandet, i likhet med Stiglers, kommer således användas genomgående i denna uppsats i syfte att kunna dra slutsatser gällande den politiska processen som uppstår genom kommentarsbrev som skickas in under utvecklingsprocessen av IFRS för SMEs.

3.2 Intressentmodellen

3.2.1 Intressentmodellens utveckling och definitioner

Begreppet intressent har förändrats genom tiderna och många olika författare har föreslagit nya definitioner (Mitchell, Agle & Wood, 1997). Den första versionen tillskrivs Rhenman 1964: “[stakeholders] are depending on the firm in order to achieve their personal goals and on whom the firm is depending for its existence” (Mitchell, Agle & Wood, 1997, s. 858). En bredare definition, och den som denna uppsats utgår ifrån, är Freeman och Reeds: "Any identifiable group or individual who can affect the achievement of an organisation's objectives, or is affected by the achievement of an organisation's objectives" (1983, s. 91).



Figur 1: Stakeholder map gjord av Freeman (1984) och återgiven i Freeman & Strand (2015)

Det finns fler versioner av intressentmodellen, och den kan till synes modifieras efter situation, för att beskriva olika relationer. Den centrala idén är att sätta huvudobjektet i mitten, för att sedan identifiera de relationer huvudobjektet har med omvärlden. Hasnas (2013) skriver, i ett försök att sammanfatta modellen, att den inte är enhetlig och kanske inte kan räknas som teori, men att modellen kan ses som en samling idéer som kan ha olika syften beroende på vetenskapsområde och fråga, och kan delas in i tre grenar; deskriptiv/empirisk, instrumentell och normativ.

Intressentmodellen har enligt Deegan och Unerman (2011) många likheter med legitimitetsteori, men med den huvudsakliga skillnaden att den senare har ett bredare men enklare perspektiv, att organisationer svarar mot samhället som helhet för legitimitet. Hasnas (1998) anser att intressentmodellen bör användas normativt och etiskt för att synliggöra alla som påverkas av en

organisationens agerande, och att alla ska ges lika stor omtanke så att ett balanserat och optimalt resultat kan nås.

3.3.2 Primära VS sekundära intressenter (Clarkson, 1995)

Clarkson (1995) delar in intressenter i primära, vilka är de som organisationen inte klarar sig utan och som ingår i transaktioner med organisationen, och sekundära, vilka är de som påverkar/s av eller influerar/s av organisationen men som inte är involverade i direkt transaktioner och heller inte avgörande för organisationens överlevnad. Till gruppen primära intressenter hör de som är nödvändiga för huvudorganisationens överlevnad, typiskt sett aktieägare, investerare, kunder, leverantörer och regering, och till sekundära hör typiskt sett media och olika intressegrupper som försöker påverka allmänhetens uppfattning (Clarkson, 1995). Clarksons uppdelningen kommer att användas i uppsatsens analysdel.

3.3.3 Attributen angelägenhet, legitimitet och makt (Mitchell, Agle & Wood, 1997)

Mitchell, Agle & Wood (1997) använder attributen angelägenhet (*urgency*), legitimitet och makt för att i sin typologi dela in intressenter i kategorier utifrån deras karaktär. Angelägenhet är enligt Mitchell, Agle & Wood (1997) den grad till vilken intressenten påkallar omedelbar handling, en konstant i varje relation och ses som en katalytisk komponent till intressentmodellen. Mitchell et al (1997) hänvisar till Etzioni (1964) angående en logisk uppdelning av makt mellan organisationer som behandlar vilken sorts resurs de har för att utöva makten; tvingande medel genom våld eller exklusion, utilitaristisk makt genom tillgång till resurser, och normativ makt baserad på symboliska resurser. Legitimitet handlar om att auktoriteter eller andra individer eller grupper agerande ses som socialt acceptabelt av omgivningen. Mitchell et al (1997) menar att även om en intressent har en legitim ställning i samhället eller ett legitimt anspråk på huvudorganisationen, krävs det antingen makt eller "urgency" för att bli hörd. Indelningen som

används är latent-, vilande, diskreta, krävande, förväntade, dominant, beroende samt farliga intressenter. Indelningen i de olika kategorierna beror således på vilka av de tre attributen de innehar, samt till hur stor grad. Vi har i denna undersökning valt att inte definiera intressenter strikt efter Mitchell, Agle & Woods (1997) terminologi, eftersom det kräver en tydlig kombination av samtliga attribut, däremot används begreppsapparaten lite friare i analysen.

3.3.4 Froomans (1999) intressentstrategier

Frooman (1999) har skapat en typologi för vilken strategi en intressent förväntas använda för att påverka huvudorganisationen, baserat på intressentens förhållande med huvudorganisationen och vem som har mest att förlora av vissa beteenden inom relationen. Froomans (1999) fyra strategier kan förstås som direkt faktisk eller indirekt uppmaning till bojkott (*withholding*) av huvudorganisationen, och direkt eller indirekt uppmaning till påverkansförsök (*usage*) på huvudorganisationen. Frooman (1999) anser att intressenter som är beroende av huvudorganisationen inte sannolikt bojkottar den, och menar också att de indirekta strategierna används när huvudorganisationen inte är beroende av intressenten, så att intressenten behöver alliera sig med andra intressenter som huvudorganisationen är mer beroende av.

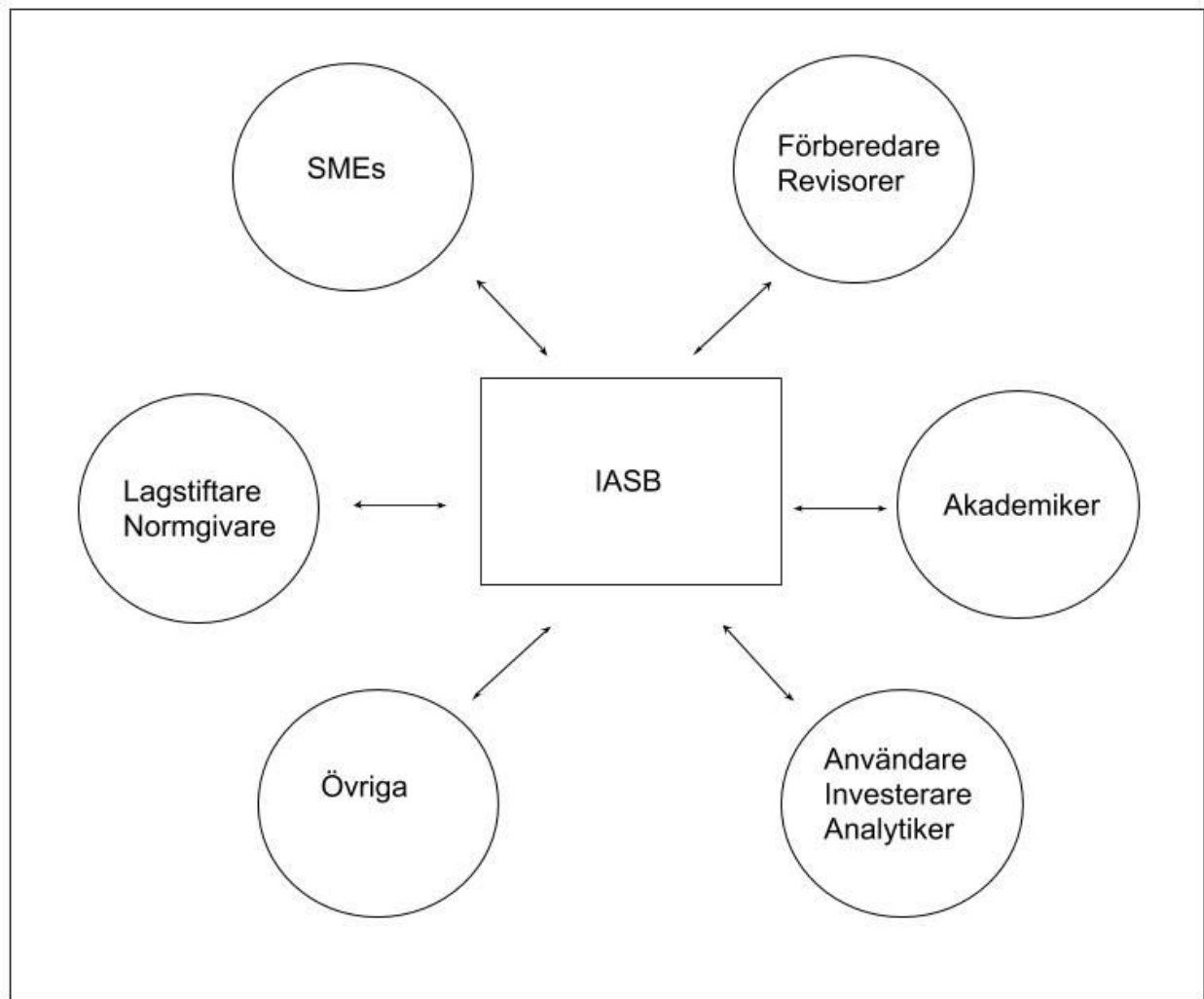
Typology of Influence Strategies

		Is the stakeholder dependent on the firm?	
		No	Yes
Is the firm dependent on the stakeholder?	No	Indirect/withholding (low interdependence)	Indirect/usage (firm power)
	Yes	Direct/withholding (stakeholder power)	Direct/usage (high interdependence)

Figur 2: Froomans (1999) typologi över vilken strategi intressenter förväntas använda utifrån förhållandet med huvudorganisationen

När Froomans indelning appliceras på utvecklingsprocessen för IFRS for SMEs kan ett land eller intressent som inte använder regelverket anses vara icke-beroende av huvudorganisationen, och därmed sannolikt bojkotta processen genom att inte delta, det vill säga att inte skicka in några kommentarsbrev. De länder eller intressenter som använder eller önskar använda IFRS for SMEs kan betraktas som beroende av IASB, och därmed antingen använda sig av direkt eller indirekt påverkan genom att, i detta fallet, skriva kommentarsbrev. Huruvida intressenterna agerar unilateralt eller i allianser bör delvis styras av hur de upplever relationen med IASB. Om intressenten upplever att IASB inte är beroende av den, ökar sannolikheten att intressenten allierar sig med andra, i huvudorganisationens ögon, mer inflytelserika intressenter eller försöker påverka dessa. SMEs existens är avgörande för regelverket och processen för IFRS for SMEs existens, men däremot inte för IASB som organisation. Det som i slutändan avgör IASB:s fortlevnad är det aggregerade upplevda behovet av internationella redovisningsregelverk, vilket alltså är svårt att knyta till enskilda intressentgrupper, organisationer eller länder.

3.3.5 Uppsatsens anpassade intressentmodell och definition av intressenter



Figur 3: Författarnas egen intressentmodell anpassad till IASB och processen för att utveckla och revidera redovisningsregelverk.

Förklaring av vald indelning av intressentgrupper:

- Förberedare och revisorer: är en sammanslagning av två grupper som båda arbetar med själva redovisningen på daglig basis, men egentligen kan ha något olika perspektiv. Förberedarna jobbar dagligen med den löpande redovisningen och revisorerna granskar

den sammanställda finansiella rapporten. Således kan potentiellt olika problem uppstå för dessa grupper. Men många av de organisationer som skrivit kommentarsbrev är fack- och intressegrupper för båda yrkesrollerna, och de är således svåra att skilja åt.

- Användare/investerare/analytiker (users): användare av den finansiella informationen avser hela den breda gruppen som är intresserad av slutprodukten av redovisningen. Hit hör alla de som är intresserade av olika anledningar, men också professionella investerare och analytiker.
- Normgivare/lagstiftare: är en praktisk sammanslagning av två grupper som jobbar med framställandet av redovisningsregler, men olika organisatoriska former och jurisdiktionella kapaciteter. Då olika länder har olika system för detta är det för denna uppsats syfte mer användbart att se dem som en och samma grupp.
- Akademiker: är alla de som är anställda av och representerar ett universitet.
- Små och medelstora företag (SMEs): är de som IFRS for SMEs är till för och vilka lever med och styrs av redovisningsreglerna.
- Övriga: i gruppen övriga intressenter placeras de som inte går att placera i någon av de andra grupperna eller är för få. Vi har valt att placera respondenten som representerar ett kreditinstitut, World Council of Credit Unions, i denna kategori.

4. Institutionalialia

4.1 IFRS for SMEs

IASB har utvecklat standarden IFRS for SMEs med syftet att tillmötesgå små och medelstora företag och deras intressenters behov av finansiell information (IASB, 2015). I Sektion 1 i standarden definieras vad ett SME är, det är ett företag som inte har någon ansvarsskyldighet till allmänheten och rapporterar finansiella rapporter till externa användare. IASB exemplifierar vilka de externa användarna kan vara genom att nämna både befintliga och potentiella kreditgivare, kreditvärderingsinstitut och ägare av företag som inte är involverade i verksamheten.

4.1.1 IFRS for SMEs kvalitativa egenskaper

I Sektion 2 av IFRS for SMEs redogör IASB (2015) för vilken information årsredovisningarna ska innehålla samt de kvalitativa egenskaperna för regelverket. Årsredovisningarna ska förmedla information om företagets ekonomiska situation, kassaflöde och resultat under det givna året. Detta är för att årsredovisningarna ska vara användbara vid beslutsfattande för många intressenter utan att de behöver efterfråga mer specifik information. De kvalitativa egenskaperna av informationen som ska framgå i årsredovisningarna är utvecklade för att göra årsredovisningarna användbara för användarna. Utifrån hur vår undersökning ser ut har vi valt att inkludera dessa där vi ser det passa, men eftersom de inte är direkt relaterade till syftet med uppsatsen gör vi förbehåll för att somliga inte kommer inkluderas vid vidare analys. Anledningen till att vi ändå valt att inkludera samtliga är för att vi menar det skapar en övergripande bild av hur regelverket är uppbyggt, och det skulle därav bli missvisande att enbart inkludera specifika delar.

4.1.2 Fair presentation

Trovärdig representation är tillsammans med relevans de grundläggande egenskaper som gör redovisningen användbar (Smith, Brännström, Jansson, 2015). I IFRS for SMEs använder IASB begreppet *fair representation* som definieras som “[*Fair representation* =] *Faithful representation of the effects of transactions, other events and conditions in accordance with the definitions and recognition criteria for assets, liabilities, income and expenses.*” (IASB, 2015, s. 225). *Fair representation* beskrivs också som att en redovisningsenhet presenterar finansiell position, prestation och kassaflöde enligt krav om *faithful representation* för transaktioner och andra händelser enligt definitioner och erkännande enligt Section 2 Concepts and Pervasive Principles. *Faithful representation* beskrivs enligt IASB, i föreställningsramen för full IFRS (2018), som ett idealtillstånd där en perfekt avbild har de tre egenskaperna fullständig, neutralitet och fri från fel. IASB medger att det är omöjligt att uppnå perfektion, så att IASB:s mål i stället är att maximera egenskaperna så långt det är möjligt. Smith, Brännström och Jansson (2015) framhäver att strävan efter perfektion kan vara problematisk då den innebär olika förväntningsgap på hur väl redovisningen ska representera den ekonomiska verkligheten.

4.1.3 Relevance

Relevans delas ofta in i prognosrelevans och bekräftande relevans, vilka syftar till olika stadier i informationscykeln, men också är sammanlänkade. Den bekräftande relevansen återkopplar och används ju i sin tur för att göra nästa prognos. Det är denna aspekt av relevans som framhävs i IFRS for SMEs (IASB, 2015), nämligen att informationen är relevant om den kan påverka användarnas ekonomiska beslut genom att hjälpa dem utvärdera händelser i det förflutna, nutiden eller framtiden, eller att korrigera föregående utvärderingar. Smith, Brännström & Jansson skriver att “givet ett synsätt där återkoppling syftar till bättre framtida prognoser, får prognosrelevans dock företräde framför bekräftande relevans” (2015, s.73), men lyfter också att detta är omdebatterat, och att ett annat synsätt är att ge mer tyngd åt ansvarsfunktionen och därmed bekräftande relevans.

4.1.4 Understandability

I IFRS for SMEs (IASB, 2015) anges att informationen i de finansiella rapporterna skall presenteras på ett sätt så att de är begripliga för användare som har en rimlig förståelse för företagande, ekonomi och redovisning, och en vilja att studera informationen som presenteras. Det anges uttryckligen att relevant information inte får exkluderas med argument om att den ändå skulle vara för svår att förstå.

4.1.5 Materiality

Materialitet, eller väsentlighet, ska ses som en aspekt av relevans som gett uttryck för relevansens natur och vikt. I IFRS for SMEs (IASB, 2015) beskrivs information som väsentlig då dess utlämnande hade kunnat påverka de ekonomiska beslut som användarna tar.

4.1.6 Reliability

Reliabilitet återges i IFRS for SMEs (IASB, 2015) som kravet att redovisningen skall vara tillförlitlig. Detta innebär att den skall vara felfri i sin sammanställning, samt att den inte på något sätt skall kunna ses som subjektiv. Regelverket definierar detta som att den inte skall vara framställd på ett sådant sätt att den avser påverka beslutstagandet som grundas på informationen på något sätt, utan presenteras objektivt. Uppfyller redovisningen dessa kraven är den således att ses som tillförlitlig.

4.1.7 Substance over form

Transaktioner och tillstånd ska bokföras och presenteras efter substans eller innebörd, och inte blott juridisk form, vilket ökar reliabiliteten av finansiella instrument (IASB, 2015). Exempelvis leasing och sale and leaseback aktualiserar denna princip.

4.1.8 Prudence

Prudence kan på svenska kallas försiktighetsprincipen, och innebär att försiktighet och vaksamhet ska styra värderingar vid osäkerhet, så att tillgångar och intäkter inte överskattas, och skulder och kostnader inte underskattas. IFRS for SMEs (IASB, 2015) förordar att försiktighetsprincipen inte får användas för att medvetet manipulera siffrorna.

4.1.9 Completeness

Fullständighet grundar sig enligt IFRS for SMEs (IASB, 2015) i att redovisningen inte skall utelämna någon information i framställandet, eftersom avsaknaden av viss information kan resultera i att redovisningen blir missvisande.

4.1.10 Comparability

Smith, Brännström och Jansson (2015) menar att jämförbarhet i striktaste mening skulle innebära att alla lika händelser och tillstånd ska redovisas på exakt samma sätt, men att jämförelser ändå är användbara och meningsfulla så länge användarna vet att redovisarna har följt och valt bland samma uppsättning regler. Jämförbarheten är målet, som uppnås genom konsekvent överensstämmande, vilket innebär att samma metoder används för samma objekt, antingen från period till period sett till en och samma redovisningsenhet, eller för alla redovisningsenheter inom samma period. Ett sätt att komma runt problemet med jämförelser över tid är att ställa krav på att även redovisa jämförelsetal, där framställningen visar hur värdena hade sett ut enligt de gamla redovisningsreglerna.

I IFRS for SMES (IASB, 2015) beskrivs jämförbarhet som att användare ska kunna jämföra finansiella rapporter över tid för att kunna identifiera trender, och kunna jämföra olika redovisningsenheter för att jämföra deras relativa positioner. För att detta ska vara möjligt måste

transaktioner och tillstånd bokförs konsekvent över tid och mellan redovisningsenheter, och användarna måste bli informerade om de redovisningsmetoder som har använts (IASB, 2015).

4.1.11 Timeliness

Aktualitet definieras enligt IFRS for SMEs (IASB, 2015) som att redovisningen måste presenteras under den tidsperiod som beslut avses göras utifrån den. Om inte redovisningen presenteras i rätt tid resulterar detta således i att den tappar sin relevans. IFRS for SMEs (IASB, 2015) lyfter däremot även att ledningen i vissa fall kan behöva göra avvägningen mellan aktualitet och pålitlighet, varpå ledningen i så fall förväntas göra denna avvägningen utifrån hur de tillfredsställer användaren till högst grad vid beslutstagande.

4.1.12 Balance between benefit and cost

Avsnittet (2.13) inleds i regelverket med '*The benefits derived from information should exceed the cost of providing it*' (IASB, 2015, s.14). Balance between benefit and cost är inte en kvalitativ egenskap men en viktig aspekt och ett viktigt mål i IFRS for SMEs. Målet är särskilt viktigt för regelverkets existens då det ska beakta att SMEs inte har samma resurser och förutsättningar som publika företag att producera redovisningsinformation. Denna balans är inte kvantifierad och fastställd, utan bedöms från fall till fall.

4.1.13 Undue cost or effort

Undue cost or effort, ungefär orimlig kostnad eller ansträngning på svenska, är inte en egentlig kvalitativ egenskap utan en undantagsregel som återfinns i flera olika sektioner av IFRS for SMEs. I den reviderade versionen av IFRS for SMEs (IASB, 2015) har sektion 2.14 (a,) b (,c) och d lagts till. 2.14 a beskriver hur det är upp till företagsledningen att göra en bedömning över huruvida kostnaden för att enligt särskilda krav framställa redovisningsinformation är större än nyttan för användarna (IFRS for SMEs, 2015). 2.14 d förordar att företagsledningen måste redogöra för varje beslut som tagits enligt detta undantag, och förklara varför det har behövts (IFRS for SMEs, 2015). Eirle & Haller (2009) undersökte via en enkätundersökning till 4000

tyska företag sambandet mellan företags storlek och företagsledningens avvägning mellan kostnad och nytta, och fann inte stöd för att storlek har påverkan på hur företagsledning bedömer denna.

4.2 Exposure Draft 2013

Exposure draften som IASB publicerade i oktober 2013 syftar till att lyfta organisationens förslag på förändringar i standarden. Draften innehöll 57 förändringar, varav de flesta däremot enbart är små justeringar och förtydliganden av definitioner (Exposure Draft 2013/9). Processen bygger på att IASB använder denna för att samla in eventuella åsikter angående förslagen från organisationer som har erfarenhet av regelverket i praktiken, för att ta detta i åtagande innan de slutgiltiga ändringarna görs. Förslagen som presenterades återges nedan i kronologisk ordning, och är alla hämtade ur Exposure Draft 2013/9 (IASB, 2013).

Question 1—Definition of ‘fiduciary capacity’

Fråga ett grundar sig i att IASB fick återkoppling om att begreppet *fiduciary capacity*, ungefär förmyndarskap av tillgångar på svenska, hade varit problematiskt i vissa jurisdiktioner, särskilt kopplat till begreppet *public accountability* (IASB, 2013), vilket står till grund för vilka företag som kan använda IFRS for SMEs (IASB, 2015). IASB sökte därför åsikter om ifall begreppet *fiduciary capacity* har skapat osäkerhet eller tillämpas olika och om begreppet behöver förklaras ytterligare eller tas bort.

Question 2—Accounting for income tax

Fråga två innebär ett förslag att justera section 29 *Inkomstskatt* så att grundprinciperna med IAS 12 *Inkomstskatt* implementeras. Detta görs i syftet att tillföra redovisningsmetoder för uppskjuten skatt. IASB (2013) menar vidare att detta är den största förändringen som föreslås i och med denna exposure draften. Frågan lyder vidare således om respondenterna anser detta vara lämpligt

för SMEs, eller om de anser att någon sorts tillägg eller modifieringar bör göras för att det skall fungera i praktiken.

Question 3—Other proposed amendments to the IFRS for SMEs

Frågan avser undersöka hur respondenterna ställer sig till dessa förändringar, varav en stor del enbart är mindre justeringar eller förtydligande av exempelvis begrepp (IASB, 2013). Frågorna som ställs är gällande om respondenterna håller med eller har någonting att invända mot samtliga justeringar, samt om respondenterna ser något behov av vidare vägledning vid någon av punkterna.

Question 4—Additional issues

Här uppmantras respondenterna lyfta om de har några övriga tillägg utöver vad som föreslagits i de 57 tilläggen som behandlas i exposure draften (IASB, 2013). Vid övriga tillägg uppmantras även respondenterna återge hur de resonerat.

Question 5—Transition provisions

Fråga 5 avser implementeringen av de föreslagna ändringarna, varav IASB föreslår att dessa bör gälla retroaktivt eftersom de argumenterar att ändringarna är av mindre påverkan, och således inte bör innebära något större kostnad för förberedaren (IASB, 2013). Frågan är således uppställd för att se om respondenterna håller med eller om de har några motsättningar, och efterlyser även om förslag på alternativ om respondenterna inte håller med.

Question 6—Effective date

Denna fråga behandlar tidsintervallet för implementering av åtgärderna. IASB föreslår här en period på ett år från färdigställandet med tillåtelse att implementera åtgärderna tidigare om så önskas. Eventuella åsikter angående detta efterlyses således (IASB 2013).

Question 7—Future reviews of the IFRS for SMEs

Fråga sju avser samla in åsikter angående tidsintervallet för revideringsprocessen av standarden. Exposure draften lyfter således frågan om respondenterna ser det nuvarande intervallet på tre år som passande, eller om det borde förlängas eller förkortas (IASB, 2013). Frågan behandlar även om exceptionellt angelägna förändringar kan ske utanför ramarna av revideringsprocessen.

Question 8—Any other comments

Fråga 8 behandlar om respondenterna har några fler kommentarer utöver frågorna som tagits upp i Exposure Draften (IASB, 2013).

6

5. Empiriskt material/resultat

Som empiriskt material har vi studerat kommentarsbrev som lämnats in till IASB som förarbeten till IFRS för SMEs. Denna rådatan har sedan bearbetats utifrån Huians (2013) modell för hur åsikterna kategoriseras och delas in geografiskt efter vilken världsdel de tillhör och efter vilken intressentgrupp respondenten tillhör. Detta avsnitt avser således presentera den bearbetade datan. Avsnittet är disponerat i två kapitel, varav kapitel ett presenterar sammanställningen över specifika svar på frågor ur en geografisk indelning, medan kapitel två presenterar svaren utifrån ett intressentperspektiv.

5.1 Inledning och disposition

Av de inkomna kommentarsbrev var alla världsdelar representerade, men Europa klart överrepresenterat med 29 av 57 kommentarsbrev, följt av 13 från Asien och en jämnare fördelning från resterande världsdelar; 5 från Sydamerika och 3 vardera från Afrika och Nordamerika, 4 från Oceanien. Ur intressentperspektivet var kommentarsbrev från gruppen förberedare och revisorer klart flest med 34 av 57 kommentarsbrev, följt av 19 från lagstiftare eller normgivare, 3 från akademiker och 1 brev från ett kreditinstitut, vilket placerades i kategorin övriga. SMEs lyser med sin frånvaro - inte ett enda kommentarsbrev inkom från en SME, och inte heller från någon organisation som representerar SMEs. Det närmsta representation för SMEs kom från gruppen European Federation of Accountants and Auditors for SMEs, men som består av och representerar förberedare och revisorer, inte själva redovisningsenheterna SMEs.

Tabellen nedan åskådliggör hur respondenterna var fördelade utifrån vilken geografisk region de tillhör.

Världsdel	Antal respondenter	%
Afrika	3	5 %

Asien	13	23 %
Europa	29	51 %
Nordamerika	3	5 %
Oceanien	4	7 %
Sydamerika	5	9 %
Totalt	57	100 %

(Tabell 5.1)

De första 8 tabellerna är uppdelade efter de 8 frågorna, och visar världsdelarnas hållning i respektive fråga. Därefter kommer tabeller som visar ställningstagande baserat på tillhörighet till intressentgrupp. Tabellindelningen motiveras efter strävan att tydliggöra eventuella skillnader mellan olika världsdelar fråga för fråga. För intressentgrupperna går även i dessa tabeller att utläsa skillnader i respektive fråga, men betoningen ligger på mer generella skillnader i inställning till Exposure Draft, vilket alltså framhäver eventuella skillnader mellan de olika intressentgrupperna på ett mer övergripande plan. Tabellerna presenteras, om inget annat anges, utan decimaler, då ytterligare decimaler inte anses beskriva och återge materialet bättre, eftersom respondenterna är färre än 100. Decimalerna hade snarare gett ett falskt intryck av precision. Att summan alltid blir 100 %, trots att summan av komponenterna inte alltid summerar till 100 %, beror på avrundningsfel, och att summan är beräknad med alla decimaler.

5.2 Individuella frågor utifrån region

5.2.1 Question 1 - Definition of ‘fiduciary capacity’

(a) Are you aware of circumstances where the use of the term ‘fiduciary capacity’ has created uncertainty or diversity in practice? If so, please provide details.

(b) Does the term ‘fiduciary capacity’ need to be clarified or replaced? Why or why not? If you think it needs to be clarified or replaced, what changes do you propose and why?

Världsdel	Instämmer helt	Instämmer delvis	Instämmer delvis inte	Instämmer inte alls	Ingen kommentar	Summa
------------------	-----------------------	-------------------------	------------------------------	----------------------------	------------------------	--------------

Afrika	0	0	0	3	0	3
%	0 %	0 %	0 %	100 %	0 %	100 %
Asien	2	1	1	8	1	13
%	15 %	8 %	8 %	62 %	8 %	100 %
Europa	9	2	3	11	4	29
%	31 %	7 %	10 %	38 %	14 %	100 %
Nordamerika	2	0	0	1	0	3
%	67 %	0 %	0 %	33 %	0 %	100 %
Oceanien	4	0	0	0	0	4
%	100 %	0 %	0 %	0 %	0 %	100 %
Sydamerika	2	1	0	2	0	5
%	40 %	20 %	0 %	40 %	0 %	100 %
Totalt	19	4	4	25	5	57
%	33 %	7 %	7 %	44 %	9 %	100 %

(Tabell 5.2.1)

Totalt finns en betydande uppdelning av de som håller med om att begreppet behöver förtydligas, och de som inte har upplevt några problem. Majoriteten av de nordamerikanska respondenterna, alla de oceaniska, men även en stor del av de europeiska håller med om att begreppet har varit problematiskt och behöver förtydligas. Alla de afrikanska respondenterna och majoriteten av de asiatiska har inte upplevt några problem. Respondenter som inte har upplevt problem menar ofta på att "Fiduciary capacity" är ett legalt koncept, och därmed styrs av nationell lagstiftning.

5.2.2 Question 2 - Accounting for income tax

Are the proposed changes to Section 29 appropriate for SMEs and users of their financial statements? If not, what modifications, for example further simplifications or additional guidance, do you propose and why?

Världsdel	Instämmer helt	Instämmer delvis	Instämmer delvis inte	Instämmer inte alls	Ingen kommentar	Summa
Afrika	0	0	0	3	0	3

%	0 %	0 %	0 %	100 %	0 %	100 %
Asien	4	6	0	3	0	13
%	31 %	46 %	0 %	23 %	0 %	100 %
Europa	6	16	3	2	2	29
%	21 %	55 %	10 %	7 %	7 %	100 %
Nordamerika	1	0	1	0	1	3
%	33 %	0 %	33 %	0 %	33 %	100 %
Oceanien	1	2	1	0	0	4
%	25 %	50 %	25 %	0 %	0 %	100 %
Sydamerika	1	3	0	1	0	5
%	20 %	60 %	0 %	20 %	0 %	100 %
Totalt	15	25	4	10	3	57
%	26 %	44 %	7 %	18 %	5 %	100 %

(Tabell 5.2.2)

Totalt sett är respondenterna för förslaget, men oftast med vissa förbehåll eller kommentarer, exempelvis att tillåta undantag enligt "Undue cost or effort" eller förslag om specifika redovisningsmetoder för skatt. Respondenter som är emot förslaget argumenterar ofta utifrån att det är för komplexa regler som är betungande och kostsamma för SMEs utan att det tillför nytta. Alla afrikanska respondenter är helt emot skatteförslaget, i skarp kontrast mot de asiatiska, europeiska och oceaniska respondenterna som är övervägande för förslaget. Detta antyder en stor regional skillnad i det upplevda behovet av och kompatibiliteten mellan redovisning och beskattning.

5.2.3 Question 3 - Other proposed amendments to the IFRS for SMEs

(a) Are there any amendments that you do not agree with or have comments on?

(b) Do any of the amendments require additional guidance or disclosure requirements to be added to the IFRS for SMEs? If so, which ones and what are your suggestions?

Världsdel	Instämmer helt	Instämmer delvis	Instämmer delvis inte	Instämmer inte alls	Ingen kommentar	Summa
------------------	-----------------------	-------------------------	------------------------------	----------------------------	------------------------	--------------

Afrika	1	1	0	1	0	3
%	33 %	33 %	0 %	33 %	0 %	100 %
Asien	2	9	1	1	0	13
%	15 %	69 %	8 %	8 %	0 %	100 %
Europa	4	14	6	1	4	29
%	14 %	48 %	21 %	4 %	14 %	100 %
Nordamerika	2	1	0	0	0	3
%	67 %	33 %	0 %	0 %	0 %	100 %
Oceanien	3	1	0	0	0	4
%	75 %	25 %	0 %	0 %	0 %	100 %
Sydamerika	1	0	1	3	0	5
%	20 %	0 %	20 %	60 %	0 %	100 %
Totalt	13	26	8	6	4	57
%	23 %	46 %	14 %	11 %	7 %	100 %

(Tabell 5.2.3)

Fråga 3 är kategoriserad efter hur många tillägg respondenterna inte höll med om, och 83 % (23 + 46 + 14) hade minst ett tillägg som de ansåg olämpligt. Ingen världsdel lät bli att ge förslag, så alla har varit engagerade i frågan och involverade i processen. Mest intressant och är således att Europa och Asien dominerar kommentarsbrev i stort, vilket innebär att den kritik mot föreslagna tillägg som IASB beaktar kan ha en särskild prägel från europeiska och asiatiska förhållanden. Detta är potentiellt problematiskt då vi från svaren på andra frågor ser att det finns regionala skillnader.

5.2.4 Question 4 - Additional issues

Do respondents have any further issues that are not addressed by the 57 amendments in the list of proposed amendments that they think the IASB should consider during this comprehensive review of the IFRS for SMEs? Please state these issues, if any, and give your reasoning.

Världsdel	Instämmer helt	Instämmer delvis	Instämmer delvis inte	Instämmer inte alls	Ingen kommentar	Summa
Afrika	1	1	0	1	0	3

%	33 %	33 %	0 %	33 %	0 %	100 %
Asien	5	2	1	5	0	13
%	39 %	15 %	8 %	39 %	0 %	100 %
Europa	13	4	5	3	4	29
%	45 %	14 %	17 %	10 %	14 %	100 %
Nordamerika	1	0	0	1	1	3
%	33 %	0 %	0 %	33 %	33 %	100 %
Oceanien	3	0	1	0	0	4
%	75 %	0 %	25 %	0 %	0 %	100 %
Sydamerika	2	0	0	3	0	5
%	40 %	0 %	0 %	60 %	0 %	100 %
Totalt	25	7	7	13	5	57
%	44 %	12 %	12 %	23 %	9 %	100 %

(Tabell 5.2.4)

Fråga 4 är kodad efter hur många egna *amendments* respondenterna föreslog, och 68 % hade minst ett förslag på *amendment* (44 + 12 + 12). Ingen världsdel lät bli att ge förslag, så likt fråga 3 har alla världsdelar varit engagerade i frågan och involverade i processen. Återigen dominerar Europa och Asien vilket innebär att de förslag som IASB beaktar kan ha en särskild prägel från europeiska och asiatiska förhållanden. Detta är potentiellt problematiskt då vi från svaren på andra frågor ser att det finns regionala skillnader.

5.2.5 Question 5 - Transition provisions

Do you agree with the proposed transition provisions for the amendments to the IFRS for SMEs?

Why or why not? If not, what alternative do you propose?

Världsdel	Instämmer helt	Instämmer delvis	Instämmer delvis inte	Instämmer inte alls	Ingen kommentar	Summa
Afrika	2	0	0	1	0	3
%	67 %	0 %	0 %	33 %	0 %	100 %
Asien	6	3	1	1	2	13
%	46 %	23 %	8 %	8 %	15 %	100 %

Europa	15	6	2	2	4	29
%	52 %	21 %	7 %	7 %	14 %	100 %
Nordamerika	1	1	0	0	1	3
%	33 %	33 %	0 %	0 %	33 %	100 %
Oceanien	0	2	1	0	1	3
%	0 %	50 %	25 %	0 %	25 %	100 %
Sydamerika	3	1	0	1	0	5
%	60 %	20 %	0 %	20 %	0 %	100 %
Totalt	27	13	4	5	8	57
%	47 %	23 %	7 %	9 %	14 %	100 %

(Tabell 5.2.5)

Fråga 5 hade övervägande medhållande svar, och var den fråga som flest var för, när vi räknar ihop håller med helt och håller med delvis. Oceanien och Afrika var något mer splittrade.

5.2.6 Question 6 - Effective date

Do you agree with the proposed effective date and the proposal to permit early adoption? Why or why not? If not, what alternative do you propose?

Världsdel	Instämmer helt	Instämmer delvis	Instämmer delvis inte	Instämmer inte alls	Ingen kommentar	Summa
Afrika	3	0	0	0	0	3
%	100 %	0 %	0 %	0 %	0 %	100 %
Asien	8	1	0	3	1	13
%	62 %	8 %	0 %	23 %	8 %	100 %
Europa	19	2	1	2	5	29
%	66 %	7 %	4 %	7 %	17 %	100 %
Nordamerika	1	1	0	0	1	3
%	33 %	33 %	0 %	0 %	33 %	100 %
Oceanien	3	0	0	0	1	4
%	75 %	0 %	0 %	0 %	25 %	100 %
Sydamerika	3	2	0	0	0	5

%	60 %	40 %	0 %	0 %	0 %	100 %
Totalt	37	6	1	5	8	57
%	65 %	11 %	2 %	9 %	14 %	100 %

(Tabell 5.2.6)

Av de 49 som svarade (57 respondenter - 8 som inte kommenterade) var hela 42 positivt inställda (37 håller med + 6 håller med delvis), motsvarande 87,5 %. Ingen världsdel var avvikande mer än att det bara var respondenter från Asien och Europa som var emot förslaget.

5.2.7 Question 7 - Future reviews of the IFRS for SMEs

Do you agree with the current tentative three-year cycle for maintaining the IFRS for SMEs, with the possibility for urgent issues to be addressed more frequently? Why or why not? If not, how should this process be modified?

Världsdel	Instämmer helt	Instämmer delvis	Instämmer delvis inte	Instämmer inte alls	Ingen kommentar	Summa
Afrika	3	0	0	0	0	3
%	100 %	0 %	0 %	0 %	0 %	100 %
Asien	3	0	2	6	2	13
%	23 %	0 %	15 %	46 %	15 %	100 %
Europa	15	1	1	10	2	29
%	52 %	4 %	4 %	35 %	7 %	100 %
Nordamerika	2	0	0	0	1	3
%	67 %	0 %	0 %	0 %	33 %	100 %
Oceanien	4	0	0	0	0	4
%	100 %	0 %	0 %	0 %	0 %	100 %
Sydamerika	4	1	0	0	0	5
%	80 %	20 %	0 %	0 %	0 %	100 %
Totalt	31	2	3	16	5	57
%	54 %	4 %	5 %	28 %	9 %	100 %

(Tabell 5.2.7)

Fråga 7 var en polariserande fråga det var en låg andel av svaren som klassificerades som mittenåsikterna delvis för eller delvis emot, där de flesta vara antingen helt för eller helt emot, och dessutom skrev mycket längre svar än i övriga frågor. Asien var starkt emot, och argumenterade för att uppnå stabilitet i regelverken krävs en mycket längre granskningsperiod än tre år.

5.2.8 Question 8 - Any other comments

Do you have any other comments on the proposals?

Världsdel	Instämmer helt	Instämmer delvis	Instämmer delvis inte	Instämmer inte alls	Ingen kommentar	Summa
Afrika	1	1	0	1	0	3
%	33 %	33 %	0 %	33 %	0 %	100 %
Asien	2	0	1	9	1	13
%	15 %	0 %	8 %	69 %	8 %	100 %
Europa	7	4	4	9	5	29
%	24 %	14 %	14 %	31 %	17 %	100 %
Nordamerika	0	0	0	2	1	3
%	0 %	0 %	0 %	67 %	33 %	100 %
Oceanien	0	1	0	3	0	4
%	0 %	25 %	0 %	75 %	0 %	100 %
Sydamerika	1	0	0	1	3	5
%	20 %	0 %	0 %	20 %	60 %	100 %
Totalt	11	6	5	25	19	57
%	19 %	11 %	9 %	44 %	33 %	100 %

(Tabell 5.2.8)

Kategorisering för fråga 8 är gjord så att både alternativ 4 och 5 innebär att respondenten inte hade några kommentarer, men att det går att särskilja de som uttryckligen skrev att de inte hade några kommentarer (alternativ 4) och de som lämnade svaret blankt (alternativ 5). Detta har i praktiken sannolikt ingen betydelse, men åtskillnaden har gjorts för att korrekt återge svaren. I

andra änden, det vill säga de respondenter som hade många ytterligare kommentarer, är det ibland svårt att kvantifiera var en kommentar slutar och en börjar. Ett alternativ hade varit att också mäta antal ord skrivna på fråga 8, men en sådan metod hade förslagsvis i så fall använts på alla frågor för att skapa en enhetlig analys av den sorten. Alla världsdelar utom Nordamerika hade ytterligare kommentarer. En intressant skillnad mellan Europa och Asien är att 13 respondenter från Europa medan endast 3 respondenter från Asien gjorde det.

5.2.9 Sammanställning utifrån geografisk uppdelning

Här presenteras tabellen med två decimaler eftersom andelarna är beräknade på som mest 456 möjliga utfall (57 respondenter * 8 frågor i totalsumman).

Åsikt	Afrika	Asien	Europa	Nordamerika	Oceanien	Sydamerika	Totalt	%
Instämmer helt	13	32	88	10	18	17	178	
%	54,17 %	30,77 %	37,93 %	41,67 %	56,25 %	42,50 %		39,04 %
Instämmer delvis	4	22	49	3	6	8	92	
%	16,67 %	21,15 %	21,12 %	12,50 %	18,75 %	20,00 %		20,18 %
Instämmer delvis inte	0	7	25	1	3	1	37	
%	0,00 %	6,73 %	10,78 %	4,17 %	9,38 %	2,50 %		8,11 %
Instämmer inte alls	7	36	40	4	3	11	101	
%	29,17 %	34,62 %	17,24 %	16,67 %	9,38 %	27,50 %		22,15 %
Ingen kommentar	0	7	30	6	2	3	48	
%	0,00 %	6,73 %	12,93 %	25,00 %	6,25 %	7,50 %		10,53 %

(Tabell 5.2.9)

Tabellen visar vilket svarsalternativ som världsdelarna kodats efter sett till alla frågorna sammanlagt. Det går alltså att utläsa att de världsdelar som var mest emot förslag var Afrika, Asien och Sydamerika, i intervallet 27,50 - 34,62 %. Samtidigt återfinns Afrika och Sydamerika, tillsammans med Oceanien, bland de tre världsdelar som oftast svarade att de instämde helt, i intervallet 41,67 - 56,25 %. Vi kan alltså se att Afrika och Sydamerika hade de starkaste åsikterna. De var i större utsträckning än andra världsdelar antingen helt för eller helt emot.

5.3 Intressenter

Sammanställningen har här gjorts utifrån intressentgrupperna till skillnad från tidigare där indelning enbart gjordes utifrån geografisk punkt. Vidare presenteras datan här i en sammanställd form utifrån varje intressent, snarare än indelat efter de specifika frågorna. Detta har gjort i syfte att presentera en bild som representerar hur varje intressentgrupp ställer sig till exposure draften som helhet eftersom syftet med avsnittet är att avgöra om inställningen influeras av vilken intressentgrupp de tillhör, och således menar vi denna presentationen uppfyller det syftet tydligare.

Intressentgrupp	Antal respondenter	%
Förberedare/revisorer	34	60 %
Lagstiftare/normgivare	19	33 %
Akademiker	3	5 %
Övriga (Kreditinstitut)	1	2 %

(Tabell 5.3)

I tabellen ovan visas fördelningen av hur många respondenter som tillhör respektive intressentgrupp.

5.3.1 Förberedare och revisorer

Här presenteras tabellen med två decimaler eftersom andelarna är beräknade på som mest 456 möjliga utfall (57 respondenter * 8 frågor i totalsumman).

Förberedare och revisorer	F1	F2	F3	F4	F5	F6	F7	F8	Summa
Instämmer helt	13	8	8	17	18	23	23	9	119

%	38,24 %	23,53 %	23,53 %	50,00 %	52,94 %	67,65 %	67,65 %	26,47 %	43,75 %
Instämmer delvis	1	19	13	4	7	4	1	3	52
%	2,94 %	55,88 %	38,24 %	11,76 %	20,59%	11,76 %	2,94 %	8,82 %	19,12 %
Instämmer delvis inte	2	3	7	3	3	1	2	3	24
%	0,00 %	6,73 %	10,78 %	4,17 %	9,38%	2,50 %	5,88 %	8,11 %	8,82 %
Instämmer inte alls	16	4	4	7	3	3	7	13	57
%	47,06 %	11,76 %	11,76 %	20,59 %	8,82%	8,82 %	20,59 %	38,24 %	20,96 %
Ingen kommentar	2	0	2	3	3	3	1	6	20
%	5,88 %	0,00 %	5,88 %	8,82 %	8,82%	8,82 %	2,94 %	17,65 %	7,35 %

(Tabell 5.3.1)

Vi ser här tydligt att intressentgruppen förberedare och revisorer tenderar att hålla med alla de förslag som läggs fram i exposure draften med en svarsfrekvens på 43,75%. Vidare ser vi även att 19,12% håller delvis med vilket ytterligare stärker denna slutsatsen. Vi ser även att på de specifika frågorna är det enbart på fråga 1 samt 8 som intressentgruppen ställer sig emot förslagen. Fråga 1 är ett förtydligande av termen *fiduciary capacity*, vilket innebär att respondenterna genom att inte hålla med inte finner termen svårtolkad. Fråga 8 avser om respondenten har några övriga tillägg, vilket likt fråga 1 heller inte innebär att respondenterna tenderar att vara emot något förslag från IASB. Samtidigt ser vi att det är enbart ett fåtal som valt att inte kommentera frågorna.

5.3.2 Normgivare/lagstiftare

Normgivar e/lagstiftare	F1	F2	F3	F4	F5	F6	F7	F8	Summa
Instämmer helt	4	6	3	7	7	11	6	2	46
%	21 %	32 %	16 %	37 %	37 %	58 %	32 %	11 %	30 %
Instämmer delvis	3	8	12	2	6	2	1	3	52
%	16 %	42 %	63 %	11 %	32 %	11 %	5 %	16 %	24 %

Instämmer delvis inte	1	1	0	3	0	0	1	2	8
%	5 %	5, %	0 %	16 %	0 %	0 %	5 %	11 %	5 %
Instämmer inte alls	8	2	2	6	2	2	8	9	39
%	42 %	11 %	11 %	32 %	11 %	11 %	42 %	47 %	26 %
Ingen kommentar	3	2	2	1	4	4	3	3	22
%	16 %	11 %	11 %	5 %	21 %	21 %	16 %	16 %	14 %

(Tabell 5.3.2)

Normgivare och lagstiftare tenderar att hålla med förslagen som läggs fram i exposure draften i helhet, men vi ser däremot att detta mönstret är betydligt svagare än bland förberedare och revisorer. Alternativen håller helt med och håller delvis med uppnår här enbart en knapp majoritet över resterande alternativ. Vidare ser vi även en större andel respondenter som inte valt att kommentera förslagen med 14,47% sett till samtliga frågor.

5.3.3 Akademiker

Akademiker	F1	F2	F3	F4	F5	F6	F7	F8	Summa
Instämmer helt	1	1	2	1	2	3	2	0	12
%	33 %	33 %	67 %	33 %	67 %	100 %	67 %	0 %	50 %
Instämmer delvis	0	1	0	1	0	0	0	0	2
%	0 %	33 %	0 %	33 %	0 %	0 %	0 %	0 %	8 %
Instämmer delvis inte	1	1	1	1	1	0	0	0	5
%	33 %	33 %	33 %	33 %	33 %	0 %	0 %	0 %	21 %
Instämmer inte alls	1	0	0	0	0	0	1	3	5
%	33 %	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %	33 %	100 %	21 %
Ingen kommentar	0	0	0	0	0	0	0	0	0

%	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %
----------	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	------------

(Tabell 5.3.3)

Respondenterna som kommenterat exposure draften vilka tillhör denna intressentgrupp är avsevärt mindre än framställare och normgivare/lagstiftare, bara tre stycken, vilket resulterar i att datan inte är lika generaliserbar. Vi ser däremot att även akademiker tenderar att hålla med förslagen som läggs fram i exposure draften med en knapp majoritet för alternativen håller helt med och håller delvis med. Vi ser även att ingen ur intressentgruppen valt att avstå från att kommentera någon av frågorna.

5.3.4 Övriga (kreditinstitut)

Övriga (Kreditinstitut)	F1	F2	F3	F4	F5	F6	F7	F8	Summa
Instämmer helt	1	0	0	0	0	0	0	0	1
%	100 %	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %	13 %
Instämmer delvis	0	0	1	0	0	0	0	0	1
%	0 %	0 %	100 %	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %	13 %
Instämmer delvis inte	0	0	0	0	0	0	0	0	0
%	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %
Instämmer inte alls	0	0	0	0	0	0	0	0	0
%	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %
Ingen kommentar	0	1	0	1	1	1	1	1	6
%	0 %	100 %	0 %	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %	75 %

(Tabell 5.3.4)

Denna intressentgrupp är kraftigt reducerad sett till antal respondenter med enbart en som valt att kommentera exposure draften. Samtidigt ser vi att respondenten avstått från att svara på nästan samtliga frågor och därav ser vi inte detta underlaget som tillräckligt tillförlitligt för att kunna

dra några generella slutsatser. Således har vi valt att ändå visa tabellen för att täcka in materialet i sin helhet, men att inte inkludera denna intressentgrupp i vidare analys.

6. Analys

Detta avsnitt avser analysera de skillnaderna som presenterats i empiri/resultat utifrån vår teoretiska referensram. I avseende att göra det så tydligt som möjligt för läsaren kommer datan från empirin att analyseras i kronologisk ordning. Således inleds kapitlet med att analysera svaren från respondenterna kategoriserat utifrån vilken världsdel respondenten är från, därefter görs en likadan analys utifrån vilken intressentgrupp respondenten tillhör. Avslutningsvis görs en sammanfattning av de tydligaste insikterna från analysen.

6.1 Analys av regionala avvikelser/mönster

Question 1—Definition of ‘fiduciary capacity’

Gällande den inledande frågan på EDn ser vi att alla respondenter från Oceanien håller med om att begreppet *fiduciary capacity* har varit problematiskt och behöver förtydligas. Afrika och Asien är de regioner där övervägande delen inte håller med, helt eller delvis. De efterlyser alltså inte en bättre definition av termen *fiduciary capacity*. Övriga regioner uppvisar en jämnare fördelning mellan de olika svarsalternativen. Utifrån redovisningens kvalitativa egenskaper ser vi detta koppla an till den kvalitativa egenskapen *understandability*. Att redovisningen är begriplig för både förberedare och användare är av central betydelse. Skillnaden mellan Oceanien och Afrika respektive Asien som att deras behov av redovisning skiljer sig åt markant.

Question 2—Accounting for income tax

Här ser vi hur Afrika avviker från standarden genom att fullt ut sätta sig emot förslaget gällande inkomstskatt. I övrigt ser vi att den generella bilden är positiv mot förslaget, alternativt delvis positiv. Detta ser vi antyder på en stor regional skillnad i det upplevda behovet av kompatibilitet mellan redovisning och beskattning. Vi menar att detta går att relatera till Stigler (1971), som menar att olika intressenter har olika behov vilka de avser främja vid regleringsprocessen.

Däremot kan vi konstatera att den regionala gruppen Afrika sannolikt misslyckas få igenom sin vilja även om de är överens och starka i sin åsikt, eftersom de utgör en så låg andel av alla respondenter, 3 av 57.

Question 3—Other proposed amendments to the IFRS for SMEs

Ser vi denna sammanställningen utifrån hur regionerna svarat sett till procent, märker vi att sydamerika utmärker sig på den motsägande sidan, det vill säga när vi inkluderar både de respondenter som är helt emot och de som är delvis emot. Europa är dock övervägande medhållande, vilket i denna fråga innebär att det antingen finns vissa förslag de inte alls håller med om eller att de har synpunkter på vägledning eller upplysningskrav. Detta ser vi koppla samman med hur Mitchell et al (1997) definierar angelägenhet ur ett intressentperspektiv. Eftersom dessa grupper visar sig mest intresserade av att göra tillägg eller ändringar i regelverket menar vi således att de innehar attributen angelägenhet till en större grad än övriga regioner i denna frågan. Angelägenhet skulle kunna uppskattas som det sammanlagda antalet förslag från en och samma intressentgrupp, eller världsdel.

Question 4—Additional issues

Utifrån hur svaren på denna frågan är kategoriserad, ser vi här att både sett till procentuell andel och absoluta tal är Europa, följt av Asien, mest benägna att göra ytterligare tillägg i regelverket med flest respondenter som ingår i kategorin håller helt med. Utgår vi ifrån antagandet som Stigler (1971) gör gällande hur intressenter försöker tillföra en oproportionerligt stor efterfrågan för att få sin röst hörd i regleringsprocessen, kan vi således visa på att dessa regionerna uppnår detta i denna frågan.

Question 5—Transition provisions

Denna frågan behandlar hur respondenterna ställer sig till IASB:s förslag om att tilläggen ska tillämpas retroaktivt. Inom alla geografiska regioner var majoriteten av respondenterna antingen helt instämmande eller delvis instämmande, där var alltså ett starkt medhåll till detta förslaget. Sett utifrån de kvalitativa egenskaperna så kan retroaktiv tillämpning ses som en avvägning

mellan *comparability* och *kostnad och nytta*. Retroaktiv tillämpning bidrar till *comparability* men det för också med sig en kostnad för upprättarna varav det får göras en avvägning mellan kostnaden och nyttan.

Question 6—Effective date

Övervägande delen av respondenterna från samtliga geografiska regioner var positivt inställda (instämde helt eller delvis) till förslaget om när tilläggen skulle träda i kraft och att tillåta SMEs tillämpa tilläggen innan det träder i kraft. Europa och Asien utmärker sig i denna fråga då 23,1% av Asiens respondenter inte instämmer alls och 10,4% av Europas respondenter är negativt inställda (instämmer inte alls eller instämmer inte delvis). Från perspektivet av kvalitativa egenskaper kan denna frågan härledas till *relevance*. För att användare ska ha nytta av SMEs årsredovisningar krävs det att de är relevanta i dåtid, nutid och framtid.

Question 7—Future reviews of the IFRS for SMEs

Afrika, Oceanien Sydamerika och Nordamerika är respondenterna som uttrycker starkast stöd för att IFRS for SMEs ska uppdateras vart tredje år. Asien har flest respondenter som vill att cykeln ska vara längre än tre år, där 15,4% vill att den ska vara längre men inte anger hur lång och 46,2% angav att regelverket skulle uppdateras vart femte år. Respondenterna från Europa har väldigt skilda åsikter där 51,7% stödjer cykeln på tre år medan 34,5% anser att den bör vara fem år. För att koppla detta till de kvalitativa egenskaperna kan det göras en avvägning mellan *comparability* och *kostnad och nytta*. Förespråkare för treårscykeln har då gjort en avvägning där de premierat *comparability* och de som förordat längre än så har gjort en bedömning av *kostnad och nytta*.

Question 8—Any other comments

På fråga 8, om respondenterna hade några ytterligare kommentarer på förslagen i EDn var det mest utmärkande att 76,92% av respondenterna från Asien inte hade några ytterligare kommentarer (instämde inte alls och inga kommentarer). Afrika var den regionen som hade flest respondenter som hade två eller fler kommentarer med 66,66%. Precis som i alla andra frågor är

det viktigt att belysa att från Afrika var det endast tre respondenter. Sett till antal respondenter som har kommenterat två eller fler kommentarer är Europa kraftigt överrepresenterade. 13 respondenter från Europa har återgett två eller fler kommentarer, Asien är den geografiska regionen därefter som har två respondenter som kommenterat två eller fler kommentarer. Enligt theories of economic regulation kommer intressegrupper som är minoritet inte få något genomslag om de inte har tillräckliga resurser (Deegan & Unerman, 2011). Utifrån detta får Europa dels ett starkare genomslag då de är överrepresenterade och dels är det Europa som erlagt flest ytterligare kommentarer vilket gör att regelverket kan få en stark prägel av behoven som respondenter från Europa har gett uttryck för.

6.2 Analys av Intressentgrupper

Utifrån hur balansen ser ut mellan intressentgrupperna har vi valt att lägga störst vikt på de två intressentgrupper som är tydligt överrepresenterade i processen, förberedare/revisorer samt normgivare/lagstiftare. Utan att gå in för djupt på de specifika svaren ser vi redan i sammanställningen att deras åsikter skiljer sig åt där normgivare/lagstiftare tenderar att inte hålla med förslagen till fullo i lika stor utsträckning som förberedare och revisorer. Förutom att dessa två intressentgrupper är kraftigt överrepresenterade lyser alltså SMEs och användare starkt med sin totala frånvaro. Frågan är varför inget kommentarsbrev har inkommit från någon av dessa intressentgrupper.

Frooman (1999) angav fyra huvudstrategier för hur en intressent sannolikt ska lyckas influera huvudorganisationen, baserad på styrkeförhållandena i relationen. Alla de intressentgrupper som är beroende av IASB, men som IASB inte är beroende av, förväntas använda indirekta påverkansförsök via större och mäktigare intressenter. Enligt detta antagande borde vi se hur SMEs, i egenskap av att ej vara essentiella för IASB, formar allianser eller organiserar sig för att gemensamt uttrycka sin åsikt. Så är dock inte fallet baserat på kommentarsbrev. Användarna och IASB har ett mer ömsesidigt beroende av varandra, och då förväntas denna intressentgrupp

delta direkt i processen. Så är dock heller inte fallet enligt kommentarsbrev. Froomans typologi (1999) lyckas alltså inte förutspå hur intressentgrupperna kommer att agera.

Tittar vi återigen på det sammanlagda antalet inkomna kommentarsbrev från de två intressentgrupperna lagstiftare och normgivare, och förberedare och revisorer ser vi att de utgör 92,9 % ((34+19)/57) av alla inkomna kommentarsbrev. Varför sig utgör grupperna 59,6 % (34/57) respektive 33,3 % (19/57). Dessa två grupper kan alltså ses som att besitter en väldigt stor makt i utvecklingsprocessen. De kan anses ha utilitaristisk makt i den meningen att de besitter enorma resurser, och symbolisk makt i den mening att de representerar professionella organisationer och statliga myndigheter (Mitchell et al, 1997). Även om dessa aktörer genom sitt kunnande och expertis på området kan anses som legitima, är denna obalans ett potentiellt problem eftersom varken SMEs eller användare alls har kommit till tals i processen. Angelägenhet skulle kunna uppskattas som det sammanlagda antalet förslag från en och samma intressentgrupp. Ju fler kommentarer och förslag som kommer från en redan mäktig intressentgrupp, desto mer riskeras utvecklingsprocessen att snedvridas till deras fördel.

Clarksons (1995) uppdelning av primära och sekundära intressentgrupper, beroende på om intressentgruppen är avgörande för huvudorganisationens överlevnad, applicerar vi så att endast användarna av finansiell information klassades som primära. Utifrån detta gör vi antagandet att respondenterna som varit delaktiga och kommenterat exposure draften samtliga är sekundära eftersom ingen av dem, varken förberedare och revisorer, akademiker, normgivare/lagstiftare eller övriga har någon avgörande roll i huvudorganisationens överlevnad. I detta antagandet ser vi regelverket IFRS för SMEs representera mittpunkten i intressentmodellen, men eftersom regelverket inte är en aktör eller organisation, är det IASB som får företräda regelverket. Den intressentgrupp som standarden är till för, de små och medelstora företagen, lyser med sin frånvaro bland respondenterna - inte ett enda kommentarsbrev inkom från denna grupp. Vi har valt att klassificera SMEs som sekundära intressenter, eftersom de förvisso är nödvändiga för regelverket IFRS för SMEs, men inte för organisationen IASB:s överlevnad. Den enda intressentgrupp som alltså kan klassas som primär är användarna av finansiell information,

eftersom utan dem hade IASB haft en produkt som ingen efterfrågade. Däremot är det den intressentgrupp, tillsammans med SMEs, som inte har inkommit med några kommentarsbrev. Vi menar alltså att Clarksons indelning inte kan förklara vilka som syns i utvecklingsprocessen, eftersom användarna, i unik egenskap av att vara primära intressenter, i så fall borde ha tagit tillfället i akt att påverka.

Kan IASB anses som en legitim organisation om de inte lyssnar på alla intressenter? Enligt den normativa grenen av intressentmodellen bör alla intressenters behov beaktas (Deegan & Unerman, 2011). Det går att argumentera för att IASB beaktar både SMEs och användarna av finansiell information då de uttryckligen definierar att de strävar efter *Balance between benefit and cost* och har skapat lättandsundantag enligt *Undue cost or effort* i IFRS for SMEs. Däremot är det inte säkert att IASB:s uppfattning om nytta och kostnad är samma uppfattning som SMEs och användare har. Detta faller i linje med farhågorna som Bautista-Mesa, Munoz-Tomas & Horno-Bueno (2019) lyfter gällande hur de menar att vissa intressentgrupper inte kommer till talan i utvecklingsprocessen. Däremot ser vi inte vår empiriska grund som tillräcklig för att kunna svara på om processen är att anses som legitim utifrån förutsättningarna som Deegan & Unerman (2011) framställer eftersom det empiriska materialet vi undersökt inte inkluderar processen i helhet. Det finns fler tillvägagångssätt, metoder och verktyg som IASB använder som potentiell fångar upp de intressenter som inte synliggörs i kommentarsbrev.

6.3 Avslutande övergripande analys

I en avslutande kommentar kan vi således konstatera att avvikelserna samt mönstren som uppenbarats ur det empiriska materialet till stor del kan förklaras utifrån det teoretiska ramverket, specifikt då främst *theory of economic regulation* (Stigler 1971; Posner, 1974). Skillnaderna i svaren som upptäckts i undersökningen kan vi således förklara genom antagandet att olika

intressenter har olika behov som de väljer att premiera i dessa politiska processer, vilket specifikt nämns i Deegan & Unerman (2011) när de ger sin sammanfattning och förklaring av teorin. Dessutom har Deegan & Unerman (2011) valt att lyfta och exemplifiera med några av de specifika intressenter som denna undersökningen behandlar, vilket stödjer att teorin går att applicera på det sätt vi har gjort.

Vi finner att varken Clarksons indelning av intressenter i primära och sekundära (1995) eller Froomans typologi över intressentstrategier (1999) fungerar särskilt bra för att förklara det empiriska materialet. Det tycks finnas andra förklaringsfaktorer som dessa teorier i detta fallet inte fångar upp. Vi anser att Mitchel, Agel & Woods (1997) attribut angelägenhet, legitimitet och makt ger en användbar analysdimension oavsett vilka intressentgrupper som har skrivit kommentarsbrev eller inte. Den grundläggande intressentmodellen (Deegan & Unerman, 2011; Freeman & Strand, 2015; Hasnas 2013) fungerar fortfarande bra för att synliggöra en organisations olika relationer med omvärlden och att det inte är givet att de får lika stor uppmärksamhet. Ett normativt förhållningssätt till intressentmodellen (Deegan & Unerman, 2011; Hasnas, 1998) förstärker den synliggörande effekten genom att ta ställning till att alla intressenter inte bara kan, utan bör, tas hänsyn till i lika stor utsträckning.

7. Slutsats och diskussion

I detta avsnitt presenteras de viktigaste slutsatserna från vår analys utifrån de geografiska regionerna samt intressentgrupperna. Därefter följer en diskussion om studiens genomförande, styrkor, svagheter, begränsningar och vad som kunde gjorts annorlunda eller bättre.

7.1 Slutsats gällande geografiska skillnader

Utifrån det bearbetade materialet anländer vi här vid slutsatsen att åsikterna skiljer sig åt beroende på region gällande förslagen som presenteras i Exposure Draften. Ur ett helhetsperspektiv ser vi att Afrika och Oceanien tenderar att hålla med förslagen till en större utsträckning än övriga kontinenter. I resterande regioner ser vi även där skillnader sinsemellan, men dessa är däremot inte lika markanta. Med denna informationen kan vi således konkludera att det går att utläsa skillnader i respondenternas åsikter baserat på geografiska skillnader. Trots att det finns institutionella faktorer som gör det svårt att implementera IFRS for SMEs för länder som är medlemmar i EU är det den geografiska regionen med flest respondenter. Detta är problematiskt då respondenterna från Europa har svarat på frågorna utifrån deras behov, medan utvecklingsländer i andra regioner som inte har lika stark representation inte får gehör för sina åsikter.

Sätter vi detta i relation till vad som lyfts i problemformuleringen så ser vi att det uppstår ett möjligt samband till vad vissa forskare (Bonito & Pais, 2018; Kaya & Koch, 2015) finner gällande vilka som väljer att implementera regelverket. Deras slutsats anländer vid att vissa länder har en större sannolikhet att implementera regelverket beroende på deras ekonomiska förutsättningar, vilket vi menar kan vara en möjlig förklaring till resultatet med denna studien. Således menar vi att den skillnaden vi ser möjligtvis kan relateras till vilka regioner som implementerat regelverket.

7.2 Slutsats ur ett intressentperspektiv

Väljer vi istället att granska svaren utifrån ett intressentperspektiv, ser vi även där att åsikterna skiljer sig åt utifrån vilken intressent de representerar. Däremot ser vi att de två intressentgrupperna förberedare samt normgivare/lagstiftare är tydligt överrepresenterade vilket vi menar måste tas i hänsyn till vid bedömningen. Detta menar vi kan innebära att det går att argumentera för att det empiriska materialet inte speglar skillnader mellan samtliga intressentgrupper rättvist, utan snarare är viktat mot att utläsa skillnader mellan de två dominanta grupperna. Slutsatsen vi drar utifrån detta är således att vi ser en tydlig skillnad, men att det förekommer viss möjlighet till felmarginal gällande grupperna akademiker och övriga intressenter.

Utifrån detta kan vi således bekräfta och även utveckla på farhågorna som Bautista-Mesa, Munoz-Tomas & Horno-Bueno (2019) lyfter gällande att det inte är tillräckligt många intressenter involverade i processen. Grundat på detta ser vi att det förekommer även skillnader i vad de olika intressenterna uttrycker, vilket i fallet att deras slutsats stämmer, kommer innebära att utvecklingsprocessen blir riktad åt de intressen som representeras av de dominerande respondentgrupperna.

7.3 Förverkligande av uppsatsens syfte

Syftet med undersökningen var “att undersöka om respondenternas geografiska position eller vilken intressentgrupp de tillhör har ett samband med deras ställningstagande till förslagen i Exposure draften”. När syftet var fastställt lästes alla inkomna kommentarsbrev för att orientera oss och kategorisera avsändarna och deras svar efter ställningstagande. Syftet kan sägas vara uppnått eftersom vår kartläggning har gett en tydlig bild över den samlade opinionen, vilken

också har tydliggjort vissa mönster, främst ur den geografiska dimensionen. Angående intressentgrupper var sambanden otydliga och en annan metodik hade kanske kunnat ge ett tydligare svar, eller så är det helt enkelt så att det inte finns ett tydligt samband mellan intressentgrupper och ställningstagande. Likt Schiebel (2008) finner vi ett lågt deltagande från användare i processen, till och med en hel avsaknad av kommentarsbrev från en användare. Någon SME har heller inte skickat in ett enda kommentarsbrev. Precis som Haveroth et al. (2017) fann vi att alla världsdelar deltog, men en stark koncentration till Europa och att revisorer var den största gruppen sett ur intressentperspektivet. Vad denna undersökning har visat är att några olika världsdelar skiljer sig tydligt åt i specifika frågor, vilket gett stöd för att de olika världsdelarna har olika behov, vilka de framhäver enligt *Theory of Economic Regulation* (Stigler, 1971). Enligt kategoriseringen av respondenter och kodning av dess svar, finner denna undersökning visst stöd för att gruppen förberedare och revisorer är något mer benägna än lagstiftare och normgivare att hålla med förslagen i Exposure Draft, medan de senare uttrycker fler förbehåll eller önskemål när de håller med, samtidigt som de senare helt lät bli att kommentera förslag ungefär dubbelt så ofta. Eftersom undersökningen har påvisat att vissa geografiska områden skiljer sig åt från andra i flertalet frågor, anser vi att det finns stöd för att påstå att det finns ett samband mellan geografiskt område och ställningstagande. Ställningstagande hänger ihop med vilka behov respondenterna från de olika världsdelarna har, och *Theory of Economic Regulation* (Stigler, 1971) förutspår att olika intressegrupper har olika behov och kommer att sträva efter att få sina egna behov tillgodosedda för egen vinning, på bekostnad av andra. Intressentmodellen är inte enhetlig och kan anpassas till olika situationer (Hasnas, 2013), och i denna uppsats anpassade intressentmodell syns tydligt hur några av de centrala intressentgrupperna, SMEs och användare, inte har deltagit alls. Av de som har deltagit har ett svagt samband mellan ställningstagande och tillhörighet till intressentgrupp funnits. Vi anser alltså att syftet med studien har uppnåtts.

7.4 Uppsatsens styrkor och svagheter - metod

Den metod vi har använt, kvantitativ innehållsanalys, anser vi har varit lämplig för att kartlägga opinion och skillnader i åsikter. Vi har alltså genom metoden kunnat uppnå syftet att se om det finns skillnader i ställningstagande baserat på olika faktorer. De faktorer vi har valt att studera är geografiskt område i form av världsdel, och intressentgrupp efter egen kategorisering. Vi har alltså kunnat konstatera skillnader i ställningstagande vilket antas bero på skillnader i underliggande behov. Däremot är denna metod mindre lämplig för att gå på djupet av åsikter i ljuset av exempelvis argumentering, nationellt specifika behov, tillit till utvecklingsprocessen. Då hade en kvalitativ innehållsanalys varit mer lämplig. Dessutom har alla svar, även om regler och kriterier ställts upp, i viss mån tolkas subjektivt av uppsatsens tre författare. Även om metoddesignen är utformad för att minimera risken för felkategorisering och felkodning av respondenterna, finns det fortfarande ett visst tolkningsutrymme. Tolkningsutrymmet är inte negligerbart, utan det finns en betydande risk att svaren skulle tolkas olika av andra som replikerar studien.

7.5 Uppsatsens styrkor och svagheter - data och empiri

Datan och empirin var relevant, men det kan ifrågasättas om den var tillräckligt representativ då kommentarsbrev från flertalet världsdelar var så lågt att det är svårt att tala om någon representativitet. Uppsatsens begränsningar är i huvudsak det begränsade urvalet om 57 respondenternas kommentarsbrev, vilket är för lågt för att kunna dra några fastare slutsatser. Hur väl representerar exempelvis tre olika nationer en kontinent med totalt 54 nationer? Validiteten av uppsatsen kan ifrågasättas på dessa grunder. Samtidigt var många svar skrivna av organisationer som är sammanslagningar av flera olika länders revisorsförbund och liknande - hur ska de räknas, som en eller flera respondenter? I uppsatsen har varje kommentarsbrev räknats som en respondent, oavsett hur många som står bakom det. Men av de 57 kommentarsbrev som utgjorde datamaterialet hade de allra flesta svarat på alla frågor, och svaren gick att använda

enligt kategoriseringen som ställdes upp. Svaren gick också att använda på ett sätt som var i linje med uppsatsens syfte.

7.6 Uppsatsens styrkor och svagheter - teori

Det teoretiska ramverket vi valt att utgå ifrån har presenterat både styrkor och svagheter. Eftersom vi valt ett brett ramverk med två huvudteorier har detta inneburit att tolkningsutrymmet ökat, men samtidigt ser vi hur detta resulterat i att analysen utförts på en ytligare nivå än enbart en specifik teori hade använts. Däremot menar vi att utifrån vårt problemområde hade det blivit missvisande om vi hade använt en mer begränsad teoretisk utgångspunkt, eftersom vi då ser att resultatet möjligen hade blivit mer vinklad åt vad teorin säger snarare än vad som faktiskt presenterat sig i undersökningen. Vi har alltså strävat efter att vara öppna för vad teorin kan säga eller inte säga om materialet, i stället för att försöka bekräfta teorin.

Var för sig kan teorierna sägas vara ganska allmängiltiga och nästan banala, men det är inte givet att det teorierna förutspår kommer att stämma i alla situationer, och däri rättfärdigas intresset av att undersöka verkligheten genom dessa teories perspektiv. Applicerat på denna undersöknings objekt, ligger särskilt teoriernas styrka i kombinationen av de två. *Theory of economic regulation* lyckades förutspå olika behov mellan olika regioner. Teorin är applicerad på den empiri som är behandlad och framställd av uppsatsens författare, och hade sannolikt kunna påvisa ännu större variation i behov och efterfrågan om empirin hade analyserats land för land eller om alliansbildning hade studerats. Teorin har alltså sannolikt ännu större potential att belysa skillnader i efterfrågan.

8. Sammanfattning

8.1 Studiens bidrag och implikationer

Denna studie har förhoppningsvis bidragit med nya insikter om processen för framtagandet av revisioner av regelverket IFRS for SMEs, och i synnerhet vad intressentperspektivet kan säga oss om deltagarna och deras olika perspektiv i processen. Insikterna kan vara ett litet bidrag till den fortsatta utvecklingsprocessen och vilka aspekter som är viktiga att beakta sett till deltagande och legitimitet för IASB:s del. Studien kan vara en funderare till IASB angående ifall de behöver hitta ett sätt att inkludera fler intressenter, främst själva de små och medelstora företagen och användarna, men även akademiker och kreditinstitut. Uppsatsen kan med fördel ses som en uppmaning till alla små och medelstora företag och akademiker att engagera sig och göra sina röster hörda. De stater som överväger en övergång från nationella redovisningsregler till internationella har förhoppningsvis nytta av studien. Avsaknaden av svenska respondenter trots att K3-regelverket bygger på IFRS for SMEs kan tolkas som att Sverige i dagsläget hellre arbetar vidare med K3 på egen hand än att engagera sig i utvecklingen av IFRS for SMEs.

8.2 Förslag på fortsatt forskning

Denna uppsats har i huvudsak studerat ställningstagande utifrån intressentmodellen för att framhäva att det finns olika perspektiv och intressen. Att göra en djupare och mer kvalitativ analys av just intressentgruppen användare av redovisning och undersöka vilken värder relevans förändringar i regelverket IFRS for SMEs har är ett förslag på fortsatt forskning.

Utifrån genomläsningen av kommentarsbrev framkom många argument kring undatangsreglen *Undue cost or effort*. Därför föreslås en undersökning av hur mycket företag faktiskt använder undantaget "Undue cost or effort" och om det är mer vanligt förekommande i vissa typer av företag, branscher eller länder. I en sådan undersökning kan också undersökas hur mycket

upplysningar som lämnas när undantaget använts enligt kravet i IFRS for SMEs (2015), sektion 2.14d.

9. Referenslista

Al-Mahrouq, M. (2010). Success Factors of Small and Medium-sized Enterprises (SMEs): The Case of Jordan, *Anadolu University Journal of Social Sciences*, vol. 10, no. 1, ss. 1-16, Tillgänglig via: LUBsearch <https://www.lub.lu.se> [Hämtad 2020-04-21]

Bautista-Mesa, R., Munoz-Tomas, J. M. & Horno-Bueno, M. P. (2019). Does the IASB know the needs of SMEs? A comparative analysis between the IFRS for SMEs and full IFRS processes, *Spanish Accounting Review*, vol. 22, no. 2, ss. 203-217, Tillgänglig via: LUBsearch <https://www.lub.lu.se> [Hämtad 2020-05-03]

Beck, T. & Demircuc-Kunt, A. (2006). Small and Medium-size Enterprises: Access to Finance as a Growth Constraint, *Journal of Banking & Finance*, vol. 30, no. 10, ss. 2931-2943, Tillgänglig via: LUBsearch <https://www.lub.lu.se> [Hämtad 2020-04-29]

Bonito, A. & Pais, C. (2018). The macroeconomic determinants of the adoption of IFRS for SMEs, *Spanish Accounting Review*, vol. 22, no. 2, ss. 116-127, Tillgänglig via: LUBsearch <https://www.lub.lu.se/> [Hämtad 2020-05-17]

Bryman, A. & Bell, E. (2015). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*, översatt av B. Nilsson, 2017, Upplaga 3, Stockholm: Liber AB

Clarkson, M. B. E. (1995). A Stakeholder Framework For Analyzing And Evaluating Corporate Social Performance, *Academy of Management Review*, vol. 20, no. 1, ss. 92-117, Tillgänglig via: LUBsearch <https://www.lub.lu.se/> [Hämtad 2020-05-17]

Deegan, C. & Unerman, J. (2011). *Financial Accounting Theory*, Second European Edition, McGraw-Hill Education

Eirle, B. & Halle, A. (2009). Does Size Influence the Suitability of the IFRS for Small and Medium-Sized Entities? – Empirical Evidence from Germany, *Accounting in Europe*, vol. 6, no. 2, ss. 195–230, Tillgänglig via: LUBsearch <https://www.lub.lu.se> [Hämtad 2020-04-20]

European Commission. (2013). Accounting rules - Directive 2013/34/EU, Tillgänglig via: https://ec.europa.eu/info/law/accounting-rules-directive-2013-34-eu_en [Hämtad 2020-05-20]

Freeman, R. E. & Reed, D. L. (1983). Stockholders and Stakeholders: A New Perspective on Corporate Governance, *California Management Review*, vol. 25, no. 3, ss. 88-106, Tillgänglig via: LUBsearch <https://www.lub.lu.se> [Hämtad 2020-04-22]

Frooman, J. (1999). Stakeholder Influence Strategies, *Academy of Management Review*, vol. 24, no. 2, ss. 191-205, Tillgänglig via: LUBsearch <https://www.lub.lu.se> [Hämtad 2020-05-17]

Ghio, A. & Verona, R. (2018). Accounting practitioners' attitudes toward accounting harmonization: Adoption of IFRS for SMEs in Italy, *Journal of International Accounting Research*, vol. 17 no. 2, ss. 103-122, Tillgänglig via: LUBsearch <https://www.lub.lu.se> [Hämtad 2020-04-29]

Hasnas, J. (1998). The normative theories of business ethics: A guide for the perplexed, *Business Ethics Quarterly*, 8(1), ss. 19-42, Tillgänglig via: LUBsearch <https://www.lub.lu.se> [Hämtad 2020-05-01]

Hasnas, J. (2013). Whither Stakeholder Theory? A Guide for the Perplexed Revisited, *Journal of Business Ethics*, vol. 112, no.1, ss. 47-57, Tillgänglig via: LUBsearch <https://www.lub.lu.se> [Hämtad 2020-05-01]

Haveroth, J., De Nez, E., Bilk, A. & Carlos Klann, R. (2017). Characteristics and International Perspectives of Different Stakeholder Groups in IFRS for SMEs, *Journal of Education and Research in Accounting*, vol. 11, no. 4, ss. 418-437, Tillgänglig via: LUBsearch <https://www.lub.lu.se> [Hämtad 2020-05-19]

Huian, M. C. (2013). Stakeholders' participation in the development of the new accounting rules regarding the impairment of financial assets, *Business Management Dynamic*, vol. 2, no. 9, ss. 23-25, Tillgänglig via: LUBsearch <https://www.lub.lu.se> [Hämtad 2020-05-19]

IASB. (2009). Basis for conclusions, IASCF, London: 2009

IASB (2015). International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs), IFRS Foundation. Tillgänglig via: http://eifrs.ifrs.org/eifrs/sme/en/IFRS%20for%20SMEs_Standard_2015.pdf [Hämtad 2020-04-21]

IASB. (2018). *Conceptual Framework for Financial Reporting*. Tillgänglig via: <https://www.ifrs.org/-/media/project/conceptual-framework/fact-sheet-project-summary-and-feedback-statement/conceptual-framework-project-summary.pdf> [Hämtad 2020-04-09]

IASB (2013). Exposure Draft 2013/9 - Proposed amendments to the International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs), IFRS Foundation, tillgänglig via: <https://cdn.ifrs.org/-/media/project/2015-comprehensive-review-of-ifrs-for-smes/exposure-draft/published-documents/ed-ifrs-for-smes.pdf> [Hämtad 2020-05-12]

IFRS.org (2020). IFRS - Who we are, tillgänglig via:

<https://www.ifrs.org/about-us/who-we-are/#history> [Hämtad 2020-04-20]

IFRS.org (2019). Who uses IFRS Standards, Tillgänglig via:

<https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/#analysis>

[Hämtad 2020-05-21]

IFRS Foundation (2016). Due Process Handbook, *IFRS Foundation*, Tillgänglig via:

<https://www.ifrs.org/-/media/feature/about-us/legal-and-governance/constitution-docs/due-process-handbook.pdf> [Hämtad 2020-05-21]

Jacobsen, D. I. (2000). Vad, hur och varför? Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen, översättning av G. Sandin, 2002, Studentlitteratur AB

Kaya, D. Koch, M. (2015). Countries' Adoption of the International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs) - Early Empirical Evidence, *Accounting and Business Research*, vol. 45, no. 1, ss. 93-120, Tillgänglig via: LUBsearch

<https://www.lub.lu.se> [Hämtad 2020-05-19]

Kilic, M & Uyar, A. (2017). Adoption process of IFRS for SMEs in Turkey: Insights from academics and accountants, *Accounting and Management Information Systems*, vol. 16, no. 2, ss. 313-339 Tillgänglig via: LUBsearch <https://www.lub.lu.se> [Hämtad 2020-05-03]

Lindahl, F.W. (1987). Accounting standards and Olson's theory of collective action, *Journal of Accounting and Public Policy*, vol. 6, no. 1, ss. 59-72, Tillgänglig via: LUBsearch

<https://www.lub.lu.se> [Hämtad 2020-05-22]

Marton, J., Lundqvist, P. & Pettersson, A. K. (2018). IFRS i teori & praktik, Upplaga 5, Sanoma utbildning AB, Stockholm

Mitchell, R. K., Agle, B. R. & Wood, D. J. (1997). Toward a Theory of Stakeholder Identification and Salience: Defining the Principle of Who and What Really Counts, *The Academy of Management Review*, vol. 22, no. 4, ss. 853-886, Tillgänglig via: LUBsearch <https://www.lub.lu.se> [Hämtad 2020-05-15]

Posner, R. A. (1974). Theories Of Economic Regulation, *Bell Journal of Economics*, vol. 5, no. 2, ss. 335-358, Tillgänglig via: <https://www.nber.org/papers/w0041> [Hämtad 2020-05-14]

Rienecker, L. & Jörgensen, P. S. (2012). Att skriva en bra uppsats, Översatt av Lagerhammar, A (2014), Upplaga 3, Stockholm: Liber AB

Schiebel, A., (2008). Is There a Solid Empirical Foundation for the IASB's Draft IFRS for SMEs? Tillgänglig via: <https://pdfs.semanticscholar.org/e920/399a13e09690093714eef4c876c0f521dd52.pdf> , [Hämtad 2020-05-20]

Smith, D., Brännström, D. & Jansson, A. (2015). Redovisningens språk, fjärde upplagan, Lund: Studentlitteratur AB

Stigler, G. J. (1971). The Theory of Economic Regulation, *The Bell Journal of Economics and Management Science*, vol. 2, no. 1, ss. 3-21, Tillgänglig via: <https://www.jstor.org/stable/3003160?seq=1> [Hämtad 2020-05-02]

Strand, R. & Freeman, R. E. (2013). Erratum to: Scandinavian Cooperative Advantage: The Theory and Practice of Stakeholder Engagement in Scandinavia, *Journal of Business Ethics*, vol. 127, ss. 65-85, Tillgänglig via: <https://doi.org/10.1007/s10551-013-1792-1> [Hämtad 2020-04-20]

Thurén, T. (2013). Källkritik, upplaga 3, Stockholm: Liber AB

Vasek, L. (2011). IFRS for SMEs a new challenge for worldwide financial reporting. *International Journal of Management Cases*, 13(4), ss.115-120, Tillgänglig via: LUBsearch <https://www.lub.lu.se> [Hämtad 2020-04-19]

Wyk, H. & Rossouw, J. (2009). IFRS for SMEs in South Africa: a giant leap for accounting, but too big for smaller entities in general, *Meditari Accountancy Research*, vol. 17, no. 1, ss. 99-116, Tillgänglig via: LUBsearch <https://www.lub.lu.se> [Hämtad 2020-04-22]