

IAS 10 - Kunskap och incitament i redovisares bedömningar

Kandidatuppsats inom externredovisning
Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet

Vårterminen 2017

Handledare:

Berit Hartmann

Författare:

Daniel Strömborg

Mariam Baginjan



Förord

Vi vill inleda med att rikta ett stort tack till vår handledare Berit Hartmann, biträdande universitetslektor på handelshögskolan i Göteborg, för att alltid ha ställt upp med råd och feedback när vi behövt det under uppsatsskrivandet.

Under uppsatsskrivandets gång har även vänner och familj läst uppsatsen och sett så att det som har skrivits är på förståelig svenska. Vi är tacksamma för den tid som har lagts ner av dem under dessa två månader som har gått.

Ett tack går även ut till vår handledningsgrupp för den feedback som har givits och de diskussioner som har förts vid ett antal tillfällen under uppsatsskrivandets gång.

Slutligen vill vi speciellt tacka alla de personer som tog tid ur sina arbetsdagar för att delta i undersökningen och dela med sig av sina erfarenheter och upplevelser.

Utan er allas medverkan och stöd hade aldrig denna uppsats varit möjlig.

Göteborg, Maj 2017

Daniel Strömborg och Mariam Baginjan

Abstract

**Bachelor thesis in Business, Gothenburg School of Business, Economics and Law,
Accounting, Spring term 2017**

Authors: Daniel Strömborg och Mariam Baginjan

Supervisor: Berit Hartmann

Title: IAS 10 - Understanding and Incentives in Accountants' Assessments

Background & problem: Financial accounting is dependent on the accountant's interpretation of the accounting rules and his or her assessment of the event that is being accounted for. According to much of the existing literature, this dependence is even greater for principle-based standards, like IFRS. This has been emphasized to place a greater demand on the accountant's understanding of the accounting standards and the business itself. It has also been pinpointed for making the financial reporting more sensitive to the impact of incentives. IAS 10 is a mature standard that deals with disclosure, accruals and valuation. Thus it provides for an opportunity to investigate the role of incentives and understanding in influencing the financial reporting.

Purpose: Based on IAS 10, identifying and investigating how understanding and different kinds of incentives are perceived to affect accountants during the preparation of the financial reports, and therefore their effects on the quality of the financial accounting.

Delimitations: The study only covers publicly traded Swedish companies following the version of IFRS adopted by the EU. Further, the study has been limited to one accounting standard, IAS 10 - Events after the Reporting Period.

Method: A qualitative research strategy with an abductive approach has been utilized. Seven semi-structured interviews have been conducted with nine representatives from five companies and two accounting and auditing agencies, where they've been questioned about their experiences of the effects of incentives and knowledge when applying the accounting standard. A wide selection of companies has been made in order to include as many kinds of industries as possible.

Conclusion: IAS 10 is a relatively problem-free and easy to interpret standard that is quite unsusceptible to incentives of the accountant. Nevertheless, in this study several factors have been identified that are perceived to affect accountants when applying IAS 10. The different incentives motivate by making use of the individuals' willingness to maximize their own utility, their unwillingness to be perceived as acting wrongfully, and their sense of duty. Both the understanding of the business and the standard are also considered important. Who possesses the understanding of the business and uniformity in the interpretation of the standard, within and between companies, was considered to be crucial in the assessments made by the accountants. The various kinds of incentives and understanding interact to ultimately affect the accountant in their preparation of the accounts.

Proposals for future research: A similar study that also includes unlisted companies would be interesting. Similarly, a study that examines the role of incentives and knowledge in relation to other standards would also be a fitting follow-up. This could aid in increasing the understanding of the role that these factors, related to incentives and knowledge, play in affecting accountants.

Keywords: IAS 10, IFRS, Incentives, Understanding, Assessment, Reporting Period

Sammanfattning

**Examensarbete i företagsekonomi, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet,
Kandidatuppsats i Externredovisning, VT17**

Författare: Daniel Strömborg och Mariam Baginjan

Handledare: Berit Hartmann

Titel: IAS 10 - Kunskap och incitament i redovisares bedömningar

Bakgrund & problem: Redovisningen är beroende av redovisarens tolkningar av redovisningsregler och bedömningar av situationer. Det här beroendet är enligt mycket av redovisningslitteraturen ännu större hos principbaserade standarder, som IFRS. Detta har framhållits ställa ett större krav på redovisarens kunskap om standarder och dennes verksamhet. Det har även utpekats för att göra redovisningen mer känslig för påverkan av incitament. IAS 10 är en äldre standard som berör lämnandet av upplysningar, periodisering samt värdering, och utgör därmed en möjlighet att undersöka incitaments och kunskaps roll i att påverka redovisningen.

Syfte: Att, utifrån IAS 10, identifiera och undersöka hur kunskap och olika typer av incitament upplevs påverka redovisare vid upprättandet av den finansiella rapporteringen, och därmed deras effekter på den slutliga kvalitén av redovisningen.

Avgränsningar: Studien har avgränsats till svenska noterade företag som följer av EU antagen IFRS. Vidare har studien även begränsats till appliceringen av endast en redovisningsstandard, IAS 10 - Händelser efter rapportperiodens slut.

Metod: I studien har en kvalitativ forskningsstrategi med en abduktiv ansats nyttjats. Sju semistrukturerade intervjuer har genomförts med nio representanter från fem företag och två redovisnings- och revisionsbyråer, där de har utfrågats om deras upplevelser av incitament och kunskap vid appliceringen av standarden. Ett brett urval av företag har genomförts för att fånga så många typer av branscher som möjligt.

Slutsats: IAS 10 är en förhållandevis problemfri och lättolkad standard som inte är mycket känslig för incitament hos redovisare. Trots detta har det i vår studie identifierats ett flertal faktorer som upplevs påverka redovisarna vid appliceringen av IAS 10. Incitamenten motiverar genom att anspela individens vilja att nyttomaximera, oviljan att ses som att de agerar felaktigt och viljan att göra rätt. Både kunskapen om verksamheten och standarden anses också vara viktigt. Vem som besitter kunskapen om händelser och uniformitet i tolkningen av standarden, inom och mellan företagen, ansågs vara avgörande i redovisares bedömningar. De olika incitamenten och kunskap interagerar för att tillsammans slutligen påverka redovisaren i framtagandet av redovisningen.

Förslag till fortsatt forskning: En liknande studie som även inkluderar onoterade företag i undersökningen hade varit intressant. Likaså hade en studie som undersöker rollen av incitament och kunskap under andra standarder varit passande. Detta skulle kunna bidra till att öka förståelsen av den roll dessa faktorer har i att påverka redovisare.

Nyckelord: IAS 10, IFRS, incitament, kunskap, bedömning, balansdag, rapportperiod

Förkortningar

CFO	Chief Financial Officer
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IFRS	International Financial Reporting Standards

Innehållsförteckning

1. INLEDNING	1
1.1 BAKGRUND & PROBLEMDISKUSSION	1
1.2 SYFTE.....	3
1.3 AVGRÄNSNINGAR	3
1.4 ANVÄNDA BEGREPP.....	3
1.5 FORTSATT DISPOSITION	4
2. TEORETISK REFERENSRAM	5
2.1 IAS 10 – HÄNDELSER EFTER RAPPORTPERIODEN	5
2.1.1 Standardens Syfte	5
2.1.2 Definitioner – Vilka typer av händelser?	5
2.1.3 Händelser efter rapportperiodens slut som beaktas	6
2.1.4 Händelser efter rapportperiodens slut som inte beaktas.....	6
2.1.5 Sammanfattning av IAS 10.....	7
2.2 REDOVISNINGSKVALITÉ, EARNINGS MANAGEMENT OCH DISCLOSURE	8
2.3 INCITAMENT	9
2.3.1 Incitamentsperspektivet	10
2.3.2 De tre typerna av incitament	11
Ekonomiska incitament.....	11
Sociala incitament.....	13
Moraliska incitament	14
2.4 KUNSKAP	15
2.4.1 Behovet av kunskap om IFRS.....	15
2.4.2 Kunskap om företags verksamhet och olika transaktioner	16
2.5 INCITAMENTS- OCH KUNSKAPSMODELLEN	17
2.6 SAMMANFATTANDE KOMMENTAR	18
3. METOD	19
3.1 INLEDNING.....	19
3.2 METODVAL	19
3.3 LITTERATURGENOMGÅNG	20
3.4 GENOMFÖRANDE	20
3.4.1 Intervjuer.....	21
3.5 URVAL	22
3.5.1 Val av intervjupersoner	22
3.5.2 Urval vid transkribering och citering	23
3.6 ETISKA ASPEKTER.....	23
3.7 DATABEARBETNING OCH ANALYSMETOD	23
3.8 STUDIENS TILLFÖRLITLIGHET	24
4. EMPIRI.....	26
4.1 IDENTIFIERING AV HÄNDELSER EFTER RAPPORTPERIODENS SLUT	26
4.1.1 Företagsrespondenternas upplevelser	26
4.1.2 Redovisningsexperternas upplevelser	27
4.2 ÅTSKILJANDET MELLAN HÄNDELSER EFTER RAPPORTPERIODENS SLUT SOM BEAKTAS OCH INTE BEAKTAS.....	27

4.2.1 Företagsrespondenternas upplevelser	27
4.2.2 Redovisningsexperternas upplevelser	29
4.3 HÄNDELSER EFTER RAPPORTPERIODENS SLUT SOM BEAKTAS	31
4.4 HÄNDELSER EFTER RAPPORTPERIODENS SLUT SOM INTE BEAKTAS	31
4.5 APPLICERINGEN AV IAS 10 OCH IFRS	34
4.5.1 Bonusplaner	34
4.5.2 Lånevillkor	35
4.5.3 Medias och allmänhetens granskning.....	35
4.5.4 Rättsliga påföljder.....	36
4.5.5 Codes of Conduct.....	37
4.5.6 IFRS - ett komplext regelverk.....	38
4.5.7 Kunskap om händelser	39
5. ANALYS OCH DISKUSSION	40
5.1 INCITAMENT.....	40
5.1.1 Ekonomiska incitament.....	40
5.1.2 Sociala incitament.....	42
Informella sociala incitament.....	42
Formella sociala incitament	44
5.1.3 Moraliska incitament	45
5.2 KUNSKAP.....	46
5.2.1 Förståelsen av IAS 10 och IFRS	46
5.2.2 Kunskap om verksamheten	46
5.3 SAMMANFATTNING: KUNSKAP, INCITAMENT OCH BEDÖMNINGAR	48
6. SLUTSATSER.....	50
6.1 STUDIENS BEGRÄNSNINGAR.....	51
6.2 REFLEKTIONER KRING GENOMFÖRANDET AV STUDIEN	52
6.3 FÖRSLAG TILL VIDARE STUDIER	52
7. KÄLLFÖRTECKNING	53
BILAGA 1 - INTRODUKTIONSBRIV TILL FÖRETAGEN	1
BILAGA 2 - INTRODUKTIONSBRIV TILL REDOVISNINGSBYRÅER.....	II
BILAGA 3 - INTERVJUGUIDE FÖR FÖRETAGEN	III
BILAGA 4 - INTERVJUGUIDE FÖR REDOVISNINGSBYRÅER.....	VI
BILAGA 5 - KODNING AV INTERVJUPERSONER	IX

1. Inledning

1.1 Bakgrund & Problemdiskussion

Ett av redovisningens huvudsyften är att förse investerare och andra intressenter med information om företaget och med denna information stödja samt påverka deras beslutsfattande (Marton, 2013, p.23). Genom att periodisera intäkter och kostnader till specifika perioder och lämna ytterligare information i form av upplysningar låter finansiella rapporter investerare skapa sig en förståelse av företagets finansiella ställning och prestanda. Periodiseringar och upplysningar spelar därför en viktig roll i den slutliga användbarheten, och därmed kvalitén, av redovisningen. Dock är framtagandet av finansiell rapportering beroende av redovisares¹ tolkningar av redovisningsregler och egna bedömningar, vilket vid ett flertal skandaler har visat sig vara problematiskt (Marton, Lundqvist & Pettersson, 2016).

I Sverige finner vi ett exempel med Prosolvias skandalen. När It-bolaget Prosolvias publicerade sin årsredovisning för 1997 ifrågasattes dess siffror i media. Det uppdagades snart att Prosolvias genom att bland annat intäktsföra affärshändelser för tidigt hade blåst upp resultatet för koncernen med 105 miljoner kronor under det året (Söderlind, 2013). Liknande manipulering av redovisningen hade vid det laget pågått i företaget under flera år. På grund av detta rasade aktiekursen från 388 kronor till 20 öre på bara några månader. I slutet av 1998 gick Prosolvias i konkurs och bolagets ledning åtalades för bokföringsbrott och svindleri. En lång och utdragen process följde där ledningen friades 2005. Företagets revisionsbyrå, PwC, kom dock inte lika väl undan. Hovrätten ansåg att redovisningen i Prosolvias 1997 stred mot god redovisningssed samt att revisionen av redovisningen och förvaltningen var vårdslös. Ett samband ansågs finnas mellan den vårdslösa revisionen och den skada som Prosolvias-bolagen drabbades av. PwC och huvudansvarig revisor dömdes därför att betala en miljard kronor, inklusive ränta, i skadestånd (Söderlind, 2013).

På senare tid, 2014, har media även uppmärksammat att Eniro manipulerat sin bokföring. Sanktionerat av den dåvarande Vd:n hade intäkter periodiserats felaktigt. Manuella bokföringsordrar hade upprättats för att intäktsföra affärshändelser som enligt kundkontrakt och interna riktlinjer i företaget först skulle redovisas betydligt senare. På detta sätt hade omgivningen vilseletts till att få en felaktigt bättre bild av företagets ekonomiska prestanda och finansiella ställning. Utfallet av detta uppdagande var att företaget föll i värde på aktiemarknaden samt att Vd:n avskedades och därefter polisanmälades (Pettersson, 2014).

I båda fallen brast upplysningarna om hur redovisningen av intäkter gick till, samtidigt som intäktsföringen ansågs bryta mot etablerade regler och normer inom redovisningen. Att avsiktligt ingripa i redovisningens räkenskaper för att skapa en missvisande bild av företagets underliggande ekonomiska verklighet är vad som brukar kallas för *earnings management*

¹ Begreppet "redovisare" innebär i denna uppsats motsvarigheten till det engelska begreppet "(Financial) Accountants". Det vill säga syftar begreppet till redovisningsekonomer vars huvudsakliga arbetsuppgifter är framtagandet av externredovisning.

(Aubert & Grudnitski, 2012). Earnings management behöver inte gränsa till det olagliga, utan förekommer enligt många forskare i olika grad hos nästan alla företag (Ball, 2009; Leuz & Wysocki, 2016; Dechow, Ge, & Schrand 2010). Resultatet är att det blir svårare för användare av redovisningen att fatta beslut utifrån informationen om företagets finansiella prestationer. Detta är detsamma som att redovisningen är av låg kvalitet (Dechow et al., 2010).

IAS 10, *Händelser efter rapportperiodens slut*, är en redovisningsstandard som både berör frågan om periodisering och lämnandet av förklarande information i redovisningen. Den föreskriver hanteringen av ny information som tillkommer under perioden mellan balansdagen och då de finansiella rapporterna godkänns för utfärdande. En skillnad görs på händelser som bekräftar tillstånd som förelåg på balansdagen och händelser som hänförs till förhållanden som uppstod efter balansdagen. Den första av dessa ska poster i de finansiella rapporterna justeras för och den senare ska upplysningar lämnas för, om det bedöms vara väsentligt. IAS 10 listar exempel på dessa olika typer av händelser men ger annars inte mycket mer vägledning, utan lämnar det upp till redovisaren själv att avgöra hanteringen av varje enskild händelse. Vid appliceringen av standarden ställs därmed redovisaren inför uppgiften att bedöma händelsens typ, fastställa de finansiella effekterna av händelsen och, om det är en händelse som är hänförlig till förhållanden efter balansdagen, avgöra hur mycket information som skall lämnas i upplysningen.

IAS 10 är en del av en större samling av redovisningsstandarder kallad International Financial Reporting Standards (IFRS), som ges ut och underhålls av International Accounting Standards Board (IASB) med syftet att standarderna ska kunna användas konsekvent på en global nivå (IFRS Foundation, 2017). IASB har för avsikt att dessa standarder ska vara principbaserade (Kabureck, 2016). Vad som avses med att standarder är principbaserade finns det dock ingen enhällig överensstämmelse om vare sig bland praktiker eller akademiker, men det brukar ofta närmas med en avsaknad av detaljerade regler eller ett större utrymme inom vilket redovisaren själv får använda sitt omdöme för att bedöma hur en affärshändelse ska hanteras i redovisningen (Alexander & Jermakowicz, 2006; Carmona & Trombetta, 2008; Rehnberg, 2012).

Denna frihet för företagens redovisare att använda egna bedömningar för att bättre spegla deras faktiska finansiella ställning och prestanda har pekats ut som en bidragande faktor till hög kvalitet på redovisningen (Chen, Tang, Jiang & Lin, 2010; Barth, Landsman & Lang, 2008). Andra studier har istället varnat för att incitamentsskapande faktorer, som ett företags kompensationsystem och länders institutioner, har en större risk att påverka redovisare under friheten som principbaserade standarder ger (Ball, Robin & Wu, 2003; Ball & Shivakumar, 2005; Jeanjean & Stolowy, 2008; Rehnberg, 2012).

Inte bara incitament har identifierats som potentiellt viktigt vid framtagandet av redovisning under IFRS. Det större tolkningsutrymme som standarderna medför har även i studier av övergången till IFRS framhållits ställa ett större krav på kunskaperna hos redovisaren. Bland annat har avsaknaden av detaljerade och hårdragna regler för specifika situationer funnits

innebära ett ökat upplevt krav på förståelsen av syftet och den allmänt accepterade tolkningen av varje enskild standard (Lantto, 2013; Weaver & Woods, 2015). IFRS har även visat sig ställa ett större krav på förståelsen av den underliggande verksamheten och dess transaktioner jämfört med tidigare, mer regelorienterade standarder, på grund av dess större förlitan på att redovisaren ansvarar för att själv göra bedömningar av affärshändelser vid framtagandet av redovisningen (Lantto, 2013; Weaver & Woods, 2015).

Både egna tolkningar av standarden och bedömningar av inträffade händelser är centralt vid appliceringen av IAS 10. Exempelvis belyser Marton et al. (2016, p.185) den ibland svåra bedömningsfrågan att identifiera de två typerna av händelser och skilja dem åt. Samtidigt har standarden existerat och applicerats av svenska företag i sin nuvarande form ända sedan IFRS blev obligatoriskt för noterade företag att följa, år 2005. IAS 10 utgör därför en möjlighet att undersöka den roll som incitament och kunskap faktiskt spelar i att påverka redovisare under framtagandet av finansiella rapporter och därmed effekten de får på redovisningens slutliga kvalitet.

1.2 Syfte

Syftet i denna studie är att identifiera och undersöka hur kunskap och olika typer av incitament upplevs påverka redovisare vid upprättandet av den finansiella rapporteringen, och därmed deras effekter på den slutliga kvalitén av redovisningen. Detta genom att fokusera på redovisningsprocessen och de bedömningar som görs av redovisare vid appliceringen av standarden IAS 10.

1.3 Avgränsningar

Som nämnts studeras endast en redovisningsstandard, IAS 10. Detta har skett för att kunna genomföra en mer djupgående analys av bedömningarna i, och hanteringen av, just denna standard. En ytterligare anledning till valet av IAS 10 är att vi upplever att den lämnar ett stort utrymme för tolkandet av standarden samt förlitar sig på redovisarens egna bedömningar av händelser. Avgränsning görs även till att studera endast svenska noterade företag som nyttjar av EU antagen IFRS i koncernredovisningen.²

1.4 Använda Begrepp

Inom redovisnings-litteraturen skiljs externredovisning åt från internredovisning. Externredovisning är redovisning som syftar till att informera intressenter utanför den redovisande enheten för att på så sätt minska informationsasymmetrin mellan parterna (Marton, 2013, p.29). Denna uppsats är skriven inom området externredovisning och av detta skäl ges i

²Av EU antagen IFRS är mycket lik den IFRS som ges ut av IASB, dock är den inte helt identisk. Det finns ett fåtal modifikationer inom standarden IAS 39 - Finansiella Instrument. EU har där valt att inte anta vissa punkter gällande verkligt-värde-värdering (IFRS Foundation, 2016). Dessa skillnader i standarder har dock ingen påverkan i vår uppsats. Av detta skäl har termerna "IFRS" och "av EU antagen IFRS" hädanefter samma innebörd.

denna text termerna externredovisning och redovisning samma innebörd, om inget annat anges.

Med “redovisning”, “externa rapporter” och “finansiella rapporter” menas årsredovisningen och de delårsrapporter (kvartalsrapporter) som ges ut av redovisningsskyldiga enheter. Vidare menas med dessa begrepp endast det som “*Fullständiga finansiella rapporter*” ska omfattas av, enligt IAS 1 (Far Akademi, 2016, p.25): Balansräkning, Resultaträkning, Rapport över totalresultat, Kassaflödesanalys, Rapport över förändring av eget kapital och Noter.

Slutligen har de som intervjuats, från både företagen och redovisnings- och revisionsbyråerna, haft skilda titlar och roller i deras organisationer. För att vara konsistenta kommer därför intervjupersonerna från företagen refereras till som “företagsrespondenter” och intervjupersonerna från byråerna att refereras till som “redovisningsexperten”. Detta sätt att referera till personerna kommer att användas under kapitlen empiri, analys och slutsats.

1.5 Fortsatt disposition

Resterande uppsats kommer att presenteras i fem kapitel.

Teoretisk referensram: I detta kapitel presenteras relevant teori som har legat till grund för studien för att ge läsaren en förståelse av ämnet. Först beskrivs redovisningsstandarden IAS 10. Därefter presenteras koncepten redovisningskvalité, earnings management och disclosure. Kopplat till dessa koncept sammanfattas slutligen existerande litteratur om den roll olika incitament och kunskap spelar i processen av att upprätta redovisning.

Metod: Detta kapitel ger inledningsvis en bakgrund till ämnesvalet. Därefter följer en detaljerad redogörelse av hur studien har utförts med motivering av gjorda val. Slutligen förs en diskussion kring studiens tillförlitlighet.

Empiri: I detta kapitel presenteras den empiri som har samlats in. Det är en intervjustudie som ger en översikt hur redovisningsansvariga i noterade bolag och externa experter upplever processen av att applicera standarden IAS 10. Kapitlet följer den ordning som IAS 10 presenteras i den teoretiska referensramen, med ett sista avsnitt som berör appliceringen av IAS 10 i helhet.

Analys och diskussion: I detta kapitel förenas litteraturen från referensramen med studiens empiriska material för att åstadkomma en diskussion kring funna skillnader och likheter mellan dessa gällande hur kunskap och incitament påverkar redovisningsprocessen för att orsaka redovisning av högre respektive lägre kvalité. Kapitlet avslutas med en sammanfattande modell av de kunskaps- och incitamentsfaktorer som har observerats i studien.

Slutsats: I det slutliga kapitlet redogörs för studiens slutsatser. Kapitlet består av en avslutande diskussion som återkopplar till studiens syfte och berör studiens bidrag. Detta följs av en diskussion kring studiens begränsningar, avslutande reflektioner kring genomförandet av studien och slutligen två förslag till vidare forskning.



2. Teoretisk referensram

2.1 IAS 10 – Händelser efter rapportperioden

IAS 10 är standarden som behandlar de olika typer av händelser som kan inträffa mellan rapportperiodens slut och den tidpunkt då de finansiella rapporterna godkänns för utfärdande.³ Den är relativt kortfattad när det kommer till att ge definitioner och beskrivningar av hur enskilda situationer ska behandlas. Istället listar den exempel på typer av händelser som ska beaktas i redovisningen och händelser som inte ska beaktas.

Beskrivningen av IAS 10 i detta avsnitt är baserad på den svenska översättningen av IFRS som genomförts av den Europeiska Unionen och därefter publicerats av FAR Akademi (2016, p.321-325).

2.1.1 Standardens Syfte

Punkt 1 av IAS 10 anger att syftet med standarden är att fastställa när ett företag ska justera sina finansiella rapporter för händelser som inträffar efter rapportperiodens slut, och de upplysningar som företaget ska ge om dagen då de finansiella rapporterna godkändes för utfärdande samt om händelser som inträffat efter rapportperiodens slut.

Standarden kräver dessutom att företag inte ska upprätta sina finansiella rapporter utifrån antagandet om fortlevnad i de fall som händelser efter balansdagen indikerar att det antagandet inte är tillämpligt (Punkt 1, andra stycket).

2.1.2 Definitioner – Vilka typer av händelser?

Enligt standarden, Punkt 3, är händelser efter rapportperiodens slut gynnsamma och ogynnsamma händelser som har inträffat under tiden mellan rapportperiodens slut och den dag då de finansiella rapporterna har *godkänts för utfärdande*. Dessa händelser är av två slag:

- Händelser som bekräftar tillstånd som förelåg vid rapportperiodens slut, det vill säga händelser som tillägger ytterligare information om tillstånd som gällde på balansdagen, exempelvis den 31 december vid användandet av kalendariskt räkenskapsår. Dessa händelser kallas av standarden *händelser efter rapportperiodens slut som beaktas*.
- Händelser som hänförs till förhållanden som uppstod efter rapportperiodens slut, det vill säga händelser som inte är relaterade till de förhållanden som förelåg på balansdagen. Dessa händelser kallas av standarden *händelser efter rapportperiodens slut som inte beaktas*.

³ Termen “händelser efter rapportperiodens slut” används av den svensköversatta IAS 10-standardens, medan kapitel 32 av de lokala svenska redovisningsstandarderna K3 (BFNAR 2012:1) använder istället termen “händelser efter balansdagen” (Far Akademi, 2017). Av detta skäl har “balansdagen” och “rapportperiodens slut” samma innebörd när de används i denna uppsats.

Hur de finansiella rapporterna *godkänns för utfärdande* beror, enligt Punkt 4, på företagsledningens organisation, lagstiftningskrav och rutiner som följs i företaget vid upprättandet av rapporterna. Detta innebär att godkännandet för utfärdande kan vara den dag då de godkänns för utfärdande av styrelsen eller då företagsledningen godkänner dem för utfärdande till ett förvaltningsråd.

2.1.3 Händelser efter rapportperiodens slut som beaktas

Händelser efter rapportperiodens slut som beaktas ska tas hänsyn till genom att företaget justerar redovisade belopp i sina finansiella rapporter eller genom att de redovisar tidigare inte medtagna poster (Punkt 8 och 9). Fem typer av exempel på sådana händelser listas under Punkt 9 av standarden:

- A. Avgörande efter balansdagen av en domstolsprocess som bekräftar att företaget hade en befintlig förpliktelse vid den tidpunkten. En sådan händelse ska tas hänsyn till genom att företaget justerar en eventuellt redan redovisad avsättning hänförlig till den domstolsprocessen, eller genom att en ny avsättning redovisas.
- B. Information som erhålls efter balansdagen vilken indikerar att en tillgång redan på balansdagen hade gått ner i värde eller att en tidigare genomförd nedskrivning av denna tillgång måste justeras. Två exempel ges på sådan information:
 - a. Att en kund har gått i konkurs efter balansdagen, vilket bekräftar att företaget redan på balansdagen hade gjort en förlust på en kundfordran och att företaget därmed måste skriva ner den kundfordringen.
 - b. Varuförsäljning efter balansdagen som kan visa på vilket nettoförsäljningsvärde dessa varor hade på balansdagen.
- C. Fastställandet efter balansdagen av utgiften eller inkomsten för tillgångar som köpts respektive sålts före rapportperiodens slut.
- D. Fastställandet efter balansdagen av det belopp som avser vinstdelning eller bonus, om företaget på balansdagen hade en legal eller informell förpliktelse att utge sådana belopp som följd av händelser före balansdagen.
- E. Upptäckten av bedrägeri eller fel som visar att de finansiella rapporterna är felaktiga.

2.1.4 Händelser efter rapportperiodens slut som inte beaktas

Händelser efter rapportperiodens slut som inte beaktas ska det inte göras några justeringar av poster i företagets finansiella rapporter för. Istället ska upplysning lämnas i redovisningen om händelsen bedöms vara väsentlig för användarna. Händelsen är enligt punkt 21 av IAS 10 väsentlig om utelämnad upplysning kan påverka de ekonomiska beslut som användare fattar baserat på grundval av de finansiella rapporterna. Om upplysning ska lämnas är företaget tvunget att lämna information om händelsens karaktär och en uppskattning av dess finansiella effekt eller en uppgift att en sådan uppskattning inte kan göras. Punkt 22 ger nio exempel på *händelser efter rapportperiodens slut som inte beaktas*, som vanligen skulle leda till att upplysning om dem lämnas:

- A. Ett väsentligt rörelseförvärv efter balansdagen eller avyttring av ett större dotterbolag.
- B. Offentliggörande av en plan att avveckla en verksamhet.
- C. Viktigare inköp av tillgångar, klassificering av tillgångar som innehas för försäljning i enlighet med IFRS 5, annan avveckling av tillgångar eller en myndighets expropriation av viktiga tillgångar.
- D. Förstörelsen av en större fabrik genom eldsvåda efter balansdagen.
- E. Meddelande om, eller påbörjande av, en större omstrukturering.
- F. Större förändringar i antalet stamaktier och potentiella stamaktier efter balansdagen.
- G. Onormalt stora förändringar efter balansdagen i priser på tillgångar eller i valutakurser.
- H. Förändringar av skattesatser eller skattelagar som är beslutade per rapportperiodens slut med betydande effekt på aktuella och uppskjutna skattefordringar och skatteskulder.
- I. Ingående av betydande åtaganden eller eventualförpliktelser, exempelvis genom erbjudandet av betydande garantier.
- J. Påbörjande av en större rättstvist enbart på grund av händelser som inträffat efter rapportperiodens slut.

2.1.5 Sammanfattning av IAS 10

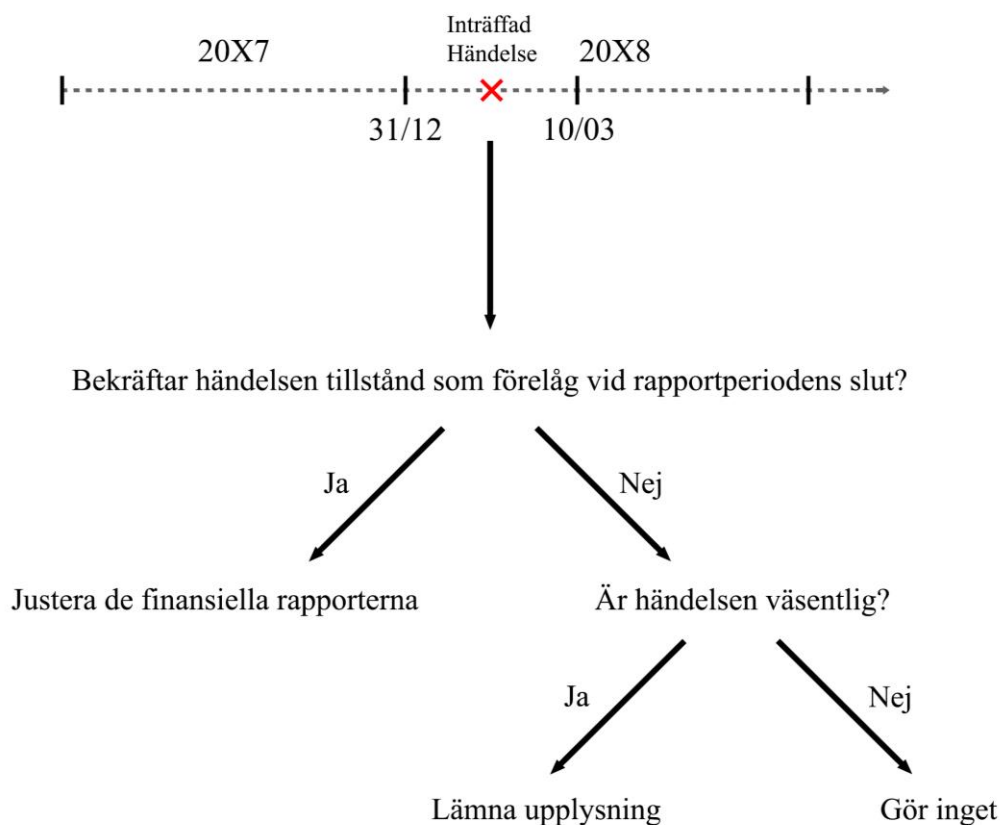
Från ovanstående text går det att identifiera ett antal steg som företaget går igenom vid appliceringen av IAS 10.

Det första steget är identifiering av händelser mellan rapportperiodens slut och godkännandet för utfärdande.

Steg två är avskiljandet av *händelser efter rapportperiodens slut som ska beaktas* respektive *inte ska beaktas*. Enligt Marton et al (2016, p.185) är detta steg inte alltid helt enkelt. De ger ett exempel där en kund ställer in sina betalningar efter balansdagen och därmed orsakar en kundförlust för företaget. Här uppstår en bedömningsfråga för företaget. Om situationen för kunden bedöms ha förändrats före balansdagen ska detta avspeglas i balans- och resultaträkningen med hjälp av en nedskrivning. Om det istället är så att situationen bedöms ha ändrats efter balansdagen ska ingen nedskrivning göras, men upplysning ska lämnas om det bedöms vara väsentligt. Beroende på hur man bedömer kommer kundförlusten att vara synlig antingen i resultat- och balansräkningen för det föregående året eller i resultat- och balansräkningen för följande räkenskapsår.

Steg tre ser olika ut beroende på om händelsen bedöms att den ska beaktas eller om det bedöms att den inte ska beaktas. Om händelsen bedöms vara en händelse efter rapportperiodens slut som ska beaktas uppstår bedömningsfrågan till vilket värde som de finansiella rapporterna ska justeras. Om händelsen istället bedöms vara en händelse efter rapportperiodens slut som *inte* ska beaktas uppstår först frågan om händelsen är väsentlig för användarna av redovisningen och därefter frågorna om vilken finansiell effekt händelsen kan förväntas ha på företaget och hur mycket som ska upplysas om gällande händelsen.

Dessa tre steg kan uppfattas som relativt enkla, men tidigare litteratur inom området visar att de bedömningsfrågor som uppkommer vid appliceringen av IAS 10 potentiellt kan påverkas av incitament hos företaget och hur djup förståelsen av händelsen är (se resterande kapitel).



Figur 1- IAS 10:s tre steg

2.2 Redovisningskvalité, Earnings management och Disclosure

Inom externredovisningen har mycket forskning fokuserat på att med hjälp av kvantitativa metoder undersöka hur olika faktorer kan leda till sämre eller bättre kvalitet på redovisningen (Brüggeman, Hitz & Sellhorn, 2012; Ball et al. 2003; Jeanjean & Stolowy, 2008; Chen et al., 2008). Enligt Dechow et al. (2010, p.344) finns det ingen allmänt enhällig definition av begreppet redovisningskvalité men de själva förklarar begreppet som följande (egen översättning): ”Högre kvalitet på redovisningen ger mer information om egenskaperna av ett företags finansiella prestation som är relevant för ett specifikt beslut som fattas av en specifik beslutsfattare”. Därmed är redovisningskvalité förenklat hur användbar redovisningen är för externa intressenter i deras beslutsfattande. Redovisningskvalité har inom forskningen kopplats till förekomsten av *earnings management* eller andra former av manipulation av räkenskaperna och till begreppet *disclosure* (Brüggeman et al., 2012; Dechow et al., 2010; Leuz & Wysocki, 2016).

Earnings management är enligt Aubert och Grudnitski (2012) när företagsledningen använder sitt omdöme för att ändra i de finansiella rapporterna och på så sätt skapa en viss bild av den redovisande enhetens underliggande ekonomiska verklighet för att antingen missvisa användare om enhetens prestanda eller för att uppnå kontraktuella avtal baserade på den finansiella rapporteringen. Den manipulation av redovisningen som *earnings management* innebär kan därmed anses minska redovisningskvalitén. Vanliga närmanden som har utnyttjats för att på statistiskt vis identifiera olika grad av manipulation av redovisningen har bland annat varit resultatutjämnning, aktualitet av periodiseringar och skillnaden mellan resultat och kassaflöden (Pope & McLeay, 2011; Dechow et al., 2010).

Leuz och Wysocki (2016) definierar *disclosure* som offentliggörandet av intern information för externa intressenter. Som det kan ses från denna definition är *disclosure* ett mycket brett begrepp och av denna anledning omfattas det även av ett brett spektrum av forskning. Enligt Rimmel sträcker sig *disclosure*-forskningen "*från analys av ekonomiska och narrativa disclosure av allt från obligatorisk och frivillig information till presentation av företagsinformation i tryckta rapporter eller via internet, det vill säga allt från siffror i bokslut till beskrivningar i årsredovisningar...*" (Jonäll & Rimmel, 2016, p.78). Synen på *disclosure* i förhållande till redovisningskvalité varierar enligt Leuz och Wysocki (2016) beroende på vilken nivå forskare har valt att undersöka fenomenet. De ser själva finansiell rapportering, och därmed redovisningskvalité, som en underordnad del av *disclosure*, men nämner bland annat tidigare litteratur där författare har valt att avgränsa definitionen av *disclosure* till lämnandet av information som ges i fotnoterna av finansiella rapporter. Dessa författare har därmed valt att betrakta *disclosure* som underordnat till redovisningskvalité. I vår studie betraktas endast *disclosure* när företagen lämnar ifrån sig information vid upplysandet om *händelser efter rapportperiodens slut som inte ska beaktas* (se avsnitt 2.1.4). Vi har därmed valt att, likt de senare, betrakta *disclosure* som en underordnad aspekt till redovisningskvalité.

2.3 Incitament

Att IFRS under 2000-talet introducerades i flertalet länder har resulterat i en mängd forskning som har undersökt hur denna harmonisering av redovisningsstandarder har påverkat den slutliga kvalitén av företagens finansiella rapportering. Här har vissa forskare funnit signifikanta förbättringar av redovisningskvalitén som följd av övergången (Chen et al., 2008; Barth et al., 2008). Detta har de bland annat hänvisat till att IFRS givit företagen friheten att göra värdering och bedömningar som bättre reflekterar företagets finansiella ställning och prestanda. Andra studier har istället givit en mer komplex bild av resultatet från övergången till IFRS, där redovisningskvalitén förblivit densamma eller i vissa fall till och med försämrats (Jeanjean & Stolowy, 2008; Paananen & Lin, 2009). I dessa studier, tillsammans med en mängd andra internationellt jämförande undersökningar (Ball et al. 2003; Ball & Shivakumar, 2005; Christensen, Lee, Walker & Zeng, 2015), har incitamentsskapande faktorer, som lokala affärsmiljöer och nationella institutioner, pekats ut för att vara avgörande för redovisningskvalitén.

2.3.1 Incitamentsperspektivet

Det finns en mängd litteratur som fokuserar på incitament som den avgörande faktorn för skillnader av redovisningens egenskaper mellan länder och företag, istället för endast redovisningsstandarder (Ball, Robin & Wu, 2003; Leuz, 2010; Ball & Shivakumar, 2005; Burgstahler, Hail & Leuz, 2006; Soderstrom & Sun, 2007; Wysocki, 2011). Enligt Leuz och Wysocki (2016) baseras detta incitamentsperspektiv på idén att redovisningsstandarder ger företag, eller dess ledning, en stor handlingsfrihet i upprättandet av de finansiella rapporterna, då appliceringen av standarderna involverar mycket bedömningar. Standarder är endast översiktliga då de inte i detalj kan täcka alla omständigheter som kan förekomma. Samtidigt beror översiktligheten på att standarderna har för avsikt att ge handlingsfrihet för att få chefer att dela med sig av privat information, vilken involverar subjektiva bedömningar (Leuz & Wysocki, 2016). Detta lämnar redovisningen känslig för att påverkas av olika typer av incitament, vilket enligt Leuz och Wysocki (2016) är huvudpoängen med incitamentsperspektivet. Dessa idéer, att andra faktorer än redovisningsstandarder är med och avgör redovisningskvalitén, är inget nytt, utan går tillbaka till tidiga tankar och idéer från den positiva redovisningsteorin (läsaren hänvisas till Watts och Zimmerman (1986) för mer om den positiva redovisningsteorin).

Under årens gång har forskare inom området identifierat flertalet olika faktorer som kan forma incitamenten hos företag att skapa redovisning av en viss kvalitet (Ball et al., 2003; Leuz, 2010; Soderstrom & Sun, 2007; Wysocki, 2011). Dessa faktorer har givits olika namn och grupperingar, men har i stort sammanfallit. Leuz (2010) grupperar in faktorerna i företagsfaktorer, vilka kommer från företagets enskilt utmärkande drag, och landsfaktorer, vilka är institutionella faktorer i varje enskilt land. Företagsfaktorerna består bland annat av ägarskapsstruktur, bolagsstyrning, kompenationssystem och operativa särdrag. Landsfaktorerna består bland annat av rättsliga institutioner, upprätthållanderegimen, konkurrens på marknaden och kapitalmarknadskrafter (Ball et al., 2003; Leuz, 2010; Soderstrom & Sun, 2007; Wysocki, 2011). Trots att bevisen varierar för hur stor roll dessa olika faktorer spelar i att forma företagets incitament så visar många studier, enligt Leuz och Wysocki (2016), på vikten av incitament i att avgöra kvalitén av redovisningen. Relevanta exempel på sådana studier är de som visar på att redovisningen varierar i kvalitet mellan länder och företag, trots att samma redovisningsstandarder nyttjas (Ball et al., 2003; Burgstahler et al., 2006; Ball & Shivakumar, 2005).

För att sammanfatta förutser incitamentsperspektivet att signifikanta skillnader kommer att existera mellan företags redovisning (även om de följer samma redovisningsstandarder) och vidare att ändringar av standarder kommer att ha en begränsad effekt på redovisningen.

2.3.2 De tre typerna av incitament

Baserat på tidigare litteratur inom den positiva redovisningsteorin, identifierar Stuebs och Thomas (2011) tre typer av incitament som påverkar bedömningarna och avsikten i rapporteringen hos de individer som upprättar redovisningen. Dessa incitament är de ekonomiska, sociala och moraliska incitamenten. Mycket av forskningen kring incitamentens roll vid upprättandet av redovisningen har främst varit kvantitativ och fokuserat på vad som kan anses vara ekonomiska och sociala incitament, när det har undersökts hur olika faktorer kan påverka kvalitén av redovisningen (se exempelvis: Brüggeman et al., 2012; Leuz & Wysocki, 2016; Dechow et al. 2011).

Ekonomiska incitament

Ekonomiska incitament definierar Stuebs och Thomas (2011, p.51) som (egen översättning): *“...det som involverar att individer beter sig på sätt som maximerar deras egna självtressen.”* Detta exemplifierar de med att företagsledare har ett starkt ekonomiskt incitament att försöka höja den redovisade prestandan om deras löner är beroende av dessa.

Bonusplaner

Inom den positiva redovisningsteorin utgör idén att det redovisade resultatet är känsligt för att påverkas av att löner är beroende på räkenskaperna en av de tre grundläggande hypoteserna: *bonusplanhypotesen* (Watts & Zimmerman, 1990). Bonusplanhypotesen har sin grund i tanken att människor som är involverade i företaget alltid kommer att agera i sitt eget självtresse för att maximera sin egennytt. För att förhindra detta ingår företagen och ledningen avtal, vilka begränsar ledningens agerande och kopplar bonusar till företagets prestanda baserat på mått från redovisningen. Detta bonusavtal innebär dock att företagsledningen har ett incitament att utöva earnings management för att maximera belöningarna. Watts och Zimmerman (1990, p.138) beskriver hypotesen enligt följande (egen översättning):

”Bonusplanhypotesen är att företagsledare i företag med bonusplaner är mer troliga att använda redovisningsmetoder som ökar den aktuella periodens rapporterade intäkter. Sådant beslutsfattande kommer troligen att öka nuvärdet av bonusar om inte ersättningskommittén korrigerar för den metod som har valts.”

I ett flertal kvantitativa studier som berör sambandet mellan existensen av bonuskontrakt och earnings management finns det ett starkt stöd för denna hypotes (Dechow et al, 2010; Ball et al., 2003; Ball & Shivakumar, 2005). Genom att intervjua noterade brittiska företag och analysera deras årsredovisningar fann även Shah (1998) att bonusar var en avgörande faktor för om noterade företag i Storbritannien sysslade med manipulation av redovisningen.

Lånevillkor

Den andra grundläggande hypotesen av den positiva redovisningsteorin som Watts och Zimmerman (1990) presenterar är *”lån/egent kapital”-hypotesen*. Denna hypotes förutsäger att ju högre ett företags skuldsättningsgrad är, desto mer troligt är det att företagsledare använder redovisningsmetoder som ökar intäkterna. Hypotesen utgår från att långgivare tar betalt för den

risk de tar med en viss räntesats. Långgivaren vill att företaget ligger kvar på denna risknivå och därför sätts villkor på lånet, vilka ofta är kopplade till redovisningsmått. Ju högre skuldsättningsgraden är desto mer tvingande är lånevillkoren och därmed är ledningen mer begränsad i de åtgärder de kan ta som potentiellt kan skada återbetalningsförmågan. I företag som riskerar att bryta villkoren kommer ledningen därför att försöka använda redovisningsmetoder som driver upp intäkterna och minskar skuldsättningsgraden, för att lätta på restriktionerna från lånet och undvika brott mot lånevillkoren (Watts & Zimmerman, 1990).

Om de finansiella rapporterna inte lever upp till villkoren riskerar företaget att förlora sin finansiering. Vi resonerar att detta indirekt kan ha stora negativa konsekvenser för alla i företaget, då förlusten av finansiering kan förhindra expansionsplaner, försämra företagets betalningsförmåga och i värsta fall leda till obestånd och konkurs. Detta innebär att anställda och ledningen riskerar att bli utan bonusar, få sänkta eller uteblivna löneutbetalningar och i värsta fallet förlora jobben. Av denna anledning kan lånevillkor ses som ett indirekt ekonomiskt incitament då ledningen, ur en tolkning av Watts och Zimmermans (1990) "lån/eget kapital"-hypotes, maximerar deras egen nytta genom att använda redovisningsmetoder som driver upp intäkterna.

Synen på om lånevillkor sedan faktiskt spelar någon roll för redovisningskvaliteten varierar dock. Watts och Zimmerman konstaterade 1990 att beviset då var konsekvent med deras hypotes. Idag är det dock inte lika tydligt att så är fallet. Exempelvis är Walkers (2013) litteraturstudie mycket skeptisk till "lån/eget kapital"-hypotesen. Han pekar ut att för de flesta företag är inte lånekontrakt en engångshändelse. Företag kommer att vilja låna i framtiden. Därmed finns det ett incitament att undvika den negativa publicitet som kommer av den opportunistiska redovisningen.

Företagsspecifika kostnader

Företagsspecifika kostnader kopplat till upprättandet av redovisning och hur dessa kan påverka incitamenten hos företagen till att skapa redovisning som är av högre eller lägre kvalitet har också berörts (Leuz, 2010; Leuz & Wysocki 2016; Verrecchia, 1983). Kostnader av att upprätta redovisningen går enligt oss att se som ekonomiska incitament, då de likt brytandet av lånevillkor kan påverka företagets finansiella prestanda och ställning, och därmed kan de ha en indirekt påverkan på alla i företaget. Leuz et al. (2016) delar upp dessa kostnader i direkta respektive indirekta.

Direkta kostnader definierar Leuz och Wysocki (2016) som alla kostnader vilka är direkt hänförliga till upprättandet av redovisningen. Här ingår såväl förberedelser inför bokslutet, som bokslutsarbetet och spridningen av den färdiga redovisningen.

Indirekta kostnader är istället de negativa konsekvenser som kommer av att informationen som företag lämnar ut i redovisningen kan nyttjas av olika externa parter till företagets nackdel (Leuz & Wysocki, 2016). Exempelvis kan detaljerad information om företagets situation nyttjas mot dem av konkurrenter eller motparter i tvister eller rättegångsprocesser. Det faktum att andra parter kan använda offentlig information till företagets nackdel kan enligt Verrecchia

(1983) minska incitamenten att lämna information. Att externa parter nyttjar informationen i redovisningen kan dock även vara ett incitament för företag att ge ifrån sig information. Kirby (1988) ger som exempel att företag kan dela med sig av information för att avskräcka konkurrenter att ta sig in på marknaden. Även det som utesluts i redovisningen kan ge information till konkurrenter, enligt Leuz och Wysocki (2016). Därmed konstaterar de att relationen mellan indirekta kostnader och redovisningskvalité är mycket komplex och beror på det individuella företagets situation.

Sociala incitament

De sociala incitamenten, även kallade rättsliga, involverar enligt Stuebs och Thomas (2011) individers ovilja att ses av omvärlden som om de beter sig felaktigt. Författarna gör en skillnad på informella och formella sociala incitament. Viljan att undvika negativ publicitet från media och allmänheten exemplifieras som informella sociala incitament. Viljan att istället undvika legala påföljder i form av exempelvis böter, fängelse eller ekonomiska skador exemplifieras de som formella sociala incitament. Enligt Stuebs (2010) grundas de sociala incitamenten i kulturen hos företagen och i samhället.

Inom litteraturen har det som Stuebs och Thomas (2011) definierar som informella sociala incitament till stor del studerats i form av två faktorer, vilka vi har valt att kalla politiska kostnader respektive kapitalmarknader i denna studie. Det som författarna istället definierar som formella sociala incitament har huvudsakligen studerats utifrån de faktorer som Leuz (2010) kollektivt kallar för rättsliga institutioner och upprätthållande regimer. Nedan presenteras vad vi har funnit i litteraturen om dessa faktorer.

Politiska kostnader

Hypotesen om *politiska kostnader* är den sista av de tre grundläggande hypoteserna i den positiva redovisningsteorin. Denna hypotes berör den roll som politiska kostnader spelar i redovisningsval. Enligt Watts och Zimmerman (1990) är företag villiga att använda olika redovisningsmetoder som minskar vinster i syftet att undvika politisk eller offentlig granskning. Stora vinster kan väcka uppmärksamhet hos allmänheten och skapa politiskt tryck på staten mot företagen. Detta kan leda till reglering som verkar negativt på företagen. Företag vill därför hellre minska lönsamheten och undvika granskning. Detta gäller speciellt för större företag, då risken för granskning är större.

Delvis i motsats till denna hypotes finner Shah (1998) att oro över negativ publicitet från medier kan vara ett väl fungerande avskräckningsmedel mot manipulering av redovisningens räkenskaper på medelfristig sikt.

Kapitalmarknader (Börsnotering)

Kapitalmarknader och ägarstruktur har upprepade gånger pekats ut i forskningen som viktiga faktorer i att forma ett företags incitament i upprättandet av dess redovisning (Leuz & Wysocki, 2016; Ball et al., 2003; Isidro & Raonic, 2012). Enligt Burgstahler et al. (2006) skapar situationer där företag är beroende av publika marknader för sin finansiering ett behov av

information som är användbar för investerare att utvärdera och övervaka företaget med. Om redovisningskvaliteten är dålig kommer investerare vara ovilliga att förse företaget med kapital. Det innebär att företag har ett incitament att skapa högkvalitativ redovisning. Ball et al. (2003) hypotiserar på ett liknande spår att i länder där företag är beroende av banker för sin finansiering brukar informationsasymmetrin mellan företaget och långgivaren överbryggas med så kallad "insider"-information istället för med redovisning. Därav finns det en mindre efterfrågan av, och förväntan på, högkvalitativ redovisning.

Rättsliga institutioner och upprätthållande-regimer

Rättsliga institutioner och upprätthållande-regimer är enligt Leuz (2010) de mekanismer som existerar för att garantera kvalitén på redovisningen och på så sätt skydda användarna av den. Dessa mekanismer kommer i flera olika former. Exempel på upprätthållande-mekanismer som berörs av litteraturen är redovisningsstandarder, lagar, revision och revisionskommittéer (Soderstrom & Sun, 2007; Wysocki, 2011; Ball & Shivakumar, 2005). Enligt Wysocki (2011) varierar dessa mellan länder. Exempelvis finns det i vissa länder revisionskrav och lagar för att garantera kvalitén på redovisningen, men i andra länder saknas dessa skydd. I länder där de rättsliga institutionerna och upprätthållande-regimerna kan anses vara starka riskerar företag rättstvister och åtal om redovisningen är så pass missvisande att den ekonomiskt skadar investerare, enligt Soderstrom och Sun (2007). Är dessa faktorer däremot svaga blir opportunistisk användning av redovisningsstandarderna, för att fördunkla ekonomisk prestanda, nå resultatmål kopplade till bonusar, jämna ut resultatet och undvika brytandet av lånevillkor, betydligt vanligare (Leuz, 2010). På detta sätt har starka rättsliga institutioner och upprätthållande-regimer en avskräckande effekt på företagen.

Marden och Brackney (2009) belyser en problematik med upprätthållande-regimer och principbaserade standarder. De menar att under principbaserade standarder är det svårare för revisorn att utöva sin roll på grund av att redovisningen bygger mer på företagets egna bedömningar. Subjektiva omständigheter som "bedömning" och "avsikt" är svårt att dokumentera och ännu svårare att bevisa bryta mot allmänt accepterad tolkning av standarder. Detta riskerar ofta att resultera i en situation av "*ditt ställningstagande mot mitt ställningstagande*" (Marden & Brackney, 2009, p.33, egen översättning) när revisorn inte är överens med företaget. På detta sätt ger flexibiliteten som egna bedömningar under principbaserade standarder innebär, mer utrymme för företagen att manipulera redovisningen.

Moraliska incitament

De moraliska incitamenten involverar individers ovilja att agera på sätt som de anser vara fel. Detta har sin grund i värderingar och upplevda skyldigheter, plikter och ansvar (Stuebs & Thomas, 2011). Stuebs (2010) ger som exempel på detta en företagsledares *fiduciary responsibility*⁴ gentemot intressenter, vilken ingår i dennes professionella roll i företaget. De

⁴ Fiduciary responsibility, eller fiduciary duty, är ett flertal skyldigheter som en agent kan ha mot sin principal. Här ingår bland annat lojalitetsplikt, plikten att agera i god tro, konfidentialitetsplikt, disclosure-plikt och många fler (Stuebs, 2010).

moraliska incitamenten hos redovisare, argumenterar Stuebs & Thomas (2011), är viktiga för att säkerställa att de använder sitt professionella omdöme vid upprättandet av redovisningen, trots närvaron av andra typer av incitament. Denna typ av incitament har pekats ut för att potentiellt vara extra viktig när redovisningsstandarderna är principbaserade då dessa baseras på professionellt omdöme som ett särskiljande drag i redovisningsprocessen (Carmona & Trombetta, 2008).

Stuebs (2010) noterar att de tre typerna av incitament ofta hamnar i konflikt med varandra. Resultatet av detta är många gånger att de sociala och ekonomiska incitamenten kan komma att vrida de moraliska incitamenten. Detta kan förorsaka att redovisaren inte har intresset hos redovisningens användare i första åtanke. Drnevich och Stuebs (2013) anser därför att redovisare är beroende av att följa *codes of professional conduct*⁵ som ges ut av normgivande organ för att undvika att denna vridning av de moraliska incitamenten sker.

2.4 Kunskap

Att besitta kunskap är att ha praktisk och teoretisk förståelse av ett område (NE, 2017). Ett antal studier av övergången till IFRS visar på den roll som kunskap om företagets verksamhet och av redovisningsstandarder har i att forma de bedömningar som görs i redovisningen (Lantto, 2013; Weaver & Woods, 2015). Enligt Weaver och Woods (2015) är en förståelse av verksamheten och hur standarder ska tolkas vitalt för jämförbarheten och därmed användbarheten av den slutliga redovisningen, speciellt när standarderna är principbaserade.

Weaver och Woods (2015) genomförde en studie, där de identifierade de huvudsakliga utmaningarna som företagen upplevde vid övergången till IFRS. De fann bland annat att redovisarnas största utmaningar var en brist på tillräcklig förståelse av IFRS standarderna, en avsaknad av utbildning och riktlinjer för appliceringen av IFRS, och slutligen en avsaknad av kunskap om själva företaget och dess verksamhet och transaktioner.

2.4.1 Behovet av kunskap om IFRS

IFRS kan enligt Hoogendoorn (2006) upplevas som ett komplex regelverk även för erfarna revisorer och andra redovisningsspecialister. I en artikel som kommenterar debatten kring om regelbaserade eller principbaserade standarder ska nyttjas som grund för redovisningen hävdar Alexander & Jermakowicz (2006) att ett särdrag för principbaserade standarder är att de kräver mer av en förståelse av standardens syfte och allmänt accepterade tolkning. Detta ställer de i motsats till regelbaserade standarder, vilka beskriver i detalj hur varje händelse skall hanteras. Stöd för detta går att finna hos Lantto (2013), som finner att huvudproblemet för redovisare vid övergången till IFRS var att identifiera avsikten med standarden (hur och varför standarden appliceras) och om händelserna som skulle redovisas ingick i den specifika standarden.

⁵ Codes of professional conduct är en samling regler som beskriver sociala normer, regler och skyldigheter eller lämpliga sätt att agera.

Liknande fann Weaver och Woods (2015) att redovisare bara förstår innehållet av IFRS inte är tillräckligt, utan det behövs ett helt nytt synsätt på redovisningen för att kunna applicera IFRS på ett korrekt sätt. Om de som upprättar redovisningen brister i förståelsen av IFRS riskerar detta att leda till missbedömningar och felaktiga tolkningar av standarderna, vilket kan skada kvalitén på redovisningen.

Från Lanttos (2013) studie framgår det att problemet för redovisare med att identifiera avsikten med standarden och dess användningsområde är den upplevda avsaknaden av konkreta riktlinjer och instruktioner för hur de olika standarderna ska appliceras. Det vill säga att det finns en upplevd brist på information om vad det är redovisarna ska göra, hur de ska gå tillväga och vilka grunder bedömningar ska baseras på. Avsaknaden av detaljerade regler har tidigare berörts i relation till hur principbaserade standarder antingen kan leda till en mer eller mindre användbar redovisning. Ofta har detta fokuserat på hur standarderna antingen möjliggör presentationen av subjektiv information som är mer relevant för användarna (Alexander & Jermakowicz, 2006) eller mer vinklad på grund av möjligheten att agera på egna incitament att ge en viss bild av företaget (Frings, Frings & Mastilak, 2012). Lanttos (2013) och Weaver och Woods (2015) resultat tillför därmed en ofta bortsedd dimension till "principbaserat mot regelbaserat" debatten, nämligen att kvalitén av redovisningen kan bli mer känslig för skillnader i förståelse av redovisningsstandarderna under ett principbaserat system.

2.4.2 Kunskap om företags verksamhet och olika transaktioner

När Lantto (2013) intervjuar redovisare och revisorer om de utmaningar som de ställdes inför under övergången från finska GAAP till IFRS finner hon att IFRS:s mer principbaserade natur, jämfört med finska GAAP, ställer ett större krav på redovisare vad det gäller djupgående förståelse av och kunskap om de enskilda företagens verksamheter och de olika transaktioner som inträffar där i.

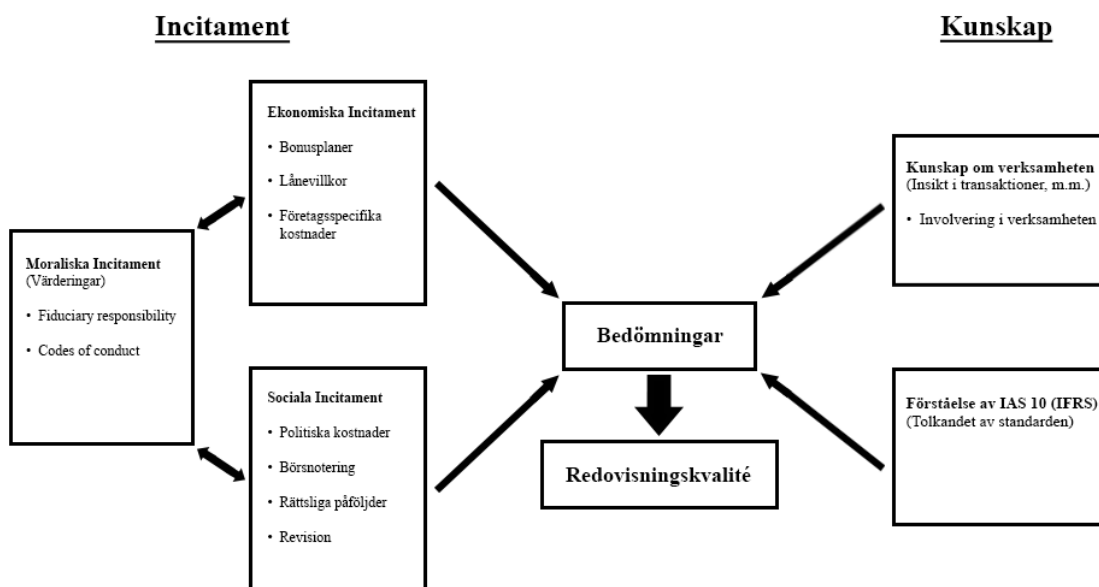
Mer specifikt finner Lantto att en av redovisarnas största utmaningar var leasingstandardens IAS 17. Redovisarna förklarade att då vägledning saknades så låg svårigheten i att de behövde en bättre kunskap om alla de enskilda leasingkontraktens delar för att avgöra om det handlade om ett operationellt eller ett finansiellt leasingavtal. Ett annat exempel på en standard som satte krav på grundligt informationsinsamlande innan bedömningar och ansågs vara väldigt svårhanterlig var nedskrivningsstandardens IAS 36. I detta fall var den huvudsakliga utmaningen för redovisarna att utveckla sin involvering i, och kontakt med, resten av verksamheten.

Liknande resultatet av Lanttos undersökning observerar Carmona och Trombetta (2008) att den principbaserade naturen av IFRS-standarder och deras relaterade idéer om öppenhet och flexibilitet sätter ett stort krav på utbildningen och professionella förmågor hos redovisarna. De nämner att under IFRS måste redovisare genomföra och ta ansvar för många fler bedömningar än under mer regelbaserade standarder. Därför anser de att redovisaren bör ha en bättre förståelse av grunderna inom företagsekonomi och verksamhetens transaktioner för att kunna besluta hur affärshändelserna skall hanteras i redovisningen. Detta resonemang får även

stöd från Weaver och Woods (2015), vilka även de belyser komplexiteten i IFRS och behovet av att utveckla nya kunskaper och färdigheter kring företagen och dess verksamheter.

2.5 Incitaments- och kunskapsmodellen

Nedan följer en egenutvecklad modell vilken sammanfattar den teoretiska referensram som har presenterats i detta kapitel. Incitaments- och kunskapsmodellen visar på hur incitament och kunskap påverkar redovisares bedömningar och därmed avgör den slutliga kvalitén på redovisningen.



Figur 2 – Incitaments- och kunskapsmodellen

Det finns tre typer av incitament: *ekonomiska, sociala och moraliska*. De ekonomiska incitamenten motiverar individer genom att anspela på deras vilja att nyttomaximera. De sociala incitamenten kommer istället av individers ovilja att ses som att de agerar felaktigt. Slutligen anspelar de moraliska incitamenten på individers värderingar och är därmed deras ovilja att agera på ett sätt som de anser vara felaktigt. De tre typerna av incitament består i sin tur av incitamentsfaktorer, vilka agerar för att motivera i enlighet med hur incitamenten har beskrivits ovan. Tillsammans interagerar de tre typerna av incitament med varandra för att forma motivationerna hos framtagaren av redovisningen; Drivs redovisaren av en plikt känsla mot externa intressenter till att skapa högkvalitativ redovisning? Motiveras denne istället av att maximera sin och kollegors kompensation? Eller är det så att redovisaren försöker undvika negativa reaktioner från omvärlden? Troligen tyngs redovisaren i olika grad av alla dessa motiv.

Det finns två typer av kunskap. Den första är *förståelsen hos redovisaren av IAS 10* när denna skall appliceras. Tolkandet av standarden är en avgörande grundstomme för hur inträffade händelser bedöms och behandlas i redovisningen. Den andra typen av kunskap är *kunskapen om verksamheten* hos den som är involverad i framtagandet av redovisningen. Detta är, likt

ovan, också avgörande när det skall göras bedömningar om hur inträffade händelser skall behandlas i redovisningen. Kunskapen om verksamheten består av en dimension: hur involverad personen är i verksamheten. En större involvering i verksamheten innebär en bättre förståelse för transaktioner och andra affärshändelser, och därmed en bättre insikt i verksamheten.

Tillsammans formar incitament och kunskap på olika sätt bedömningar av inträffade händelser hos redovisare, för att på så sätt slutligen påverka kvalitén och därmed användbarheten av redovisningen.

Incitaments- och kunskapsmodellen utgör vårt utgångsperspektiv vid genomförandet av studien. Den ligger till grund för framtagandet av våra intervjuguider (se avsnitt 3.4.1 samt bilaga 3 och 4) samt det förhållningssätt som vi har haft vid genomförandet av intervjuerna och under analysen av det insamlade empiriska materialet.

2.6 Sammanfattande kommentar

Det finns en rik samling litteratur inom redovisningsområdet som undersöker vad det är som avgör kvalitén på redovisningen hos företag. Mycket av denna litteratur har på senare år fokuserat på den roll som redovisningsstandarder har i att avgöra kvalitén, i och med övergången till IFRS i ett flertal länder världen över. Även litteratur som istället undersöker hur flertalet andra faktorer kan skapa incitament till att upprätta redovisning av en viss kvalitet är mycket rik. Forskning inom redovisningen har främst baserats på kvantitativa metoder för att finna orsakssamband mellan undersökta faktorer och den slutgiltiga redovisningen. Till detta har hypoteser även skapats för att motivera utfallet av den påverkan som faktorerna observerats ha på redovisningen. Användandet av huvudsakligen kvantitativa metoder innebär dock att en faktisk förståelse av komplexiteten i hur de olika incitamenten interagerar inom företagen för att påverka redovisningsval är bristande. Metodvalet innebär även att finansiella faktorer, vilka har varit mer praktiskt möjliga att definiera och kvantifiera, huvudsakligen är det som undersöks. Resultatet har blivit en bristande kunskap gällande hur icke-finansiella faktorer påverkar incitamenten i redovisningen.

En mindre mängd kvalitativ forskning har även på senare tid visat på att kunskap kan spela en viktig roll i upprättandet av redovisningen. Specifikt har det under principbaserade redovisningsstandarder, som IFRS, visat sig finnas ett större krav på redovisarens förståelse av både verksamheten och allmänt accepterade tolkningar av standarderna.

Slutligen finner vi även att standarden IAS 10 och appliceringen av den i praktiken har berörts väldigt lite inom forskningen, trots att den har existerat och använts i sin nuvarande form av företag länge. En kvalitativ studie av appliceringen av IAS 10 och den roll kunskap och incitament spelar däri kan därmed hjälpa oss att öka förståelsen av inte bara IAS 10, utan även om den komplexa processen av att upprätta redovisning i företag.

3. Metod

3.1 Inledning

Syftet med denna studie, som det framgår av tidigare avsnitt, är att undersöka den roll kunskap och olika typer av incitament har i att påverka de bedömningar som görs av redovisare vid upprättandet av finansiella rapporter och därmed deras effekter på redovisningens kvalitet. För att undersöka detta utgår vi från appliceringen av IFRS-redovisningsstandarden IAS 10 - *Händelser efter rapportperiodens slut*. Tidigare forskning inom ämnet har främst fokuserat på att med hjälp av kvantitativa metoder undersöka hur olika faktorer kan påverka kvalitén på redovisningen. Detta metodval har inneburit att det främst är faktorer som är lätta att kvantitativt identifiera och definiera som har undersökts. Samtidigt har metodvalet inneburit att undersökningarna inte har sett närmare på komplexiteten i hur olika faktorer faktiskt formar incitament hos de som upprättar redovisningen, utan detta har huvudsakligen tagits för givet. En liten mängd senare forskning har även visat att kunskap kan spela en viktig roll i de bedömningar som görs vid upprättandet av redovisningen. Även IAS 10 har berörts väldigt lite inom forskningen.

Vi har därför valt att med en kvalitativ metod undersöka hur kunskap och incitament kan påverka de bedömningar som görs vid appliceringen av IAS 10 för att fånga den komplexitet som inom tidigare forskning föga har sett närmare på. Användandet av en kvalitativ metod möjliggör enligt många forskare att komma under ytan, bakom det yttre skenet, och se saker från det synsätt som de undersökta aktörerna har (Bryman & Bell, 2013, p.410). För att göra detta har en intervjustudie genomförts där intervjupersonernas svar har analyserats utifrån litteratur inom området, vilken sedan har byggts vidare på.

3.2 Metodval

Då studien baserar sig i ett område av redovisnings-litteraturen där det redan finns etablerade hypoteser om vilka faktorer som avgör kvalitén på redovisningen, men där det samtidigt existerar kunskapsluckor om hur redovisares bedömningar faktiskt påverkas, är den undersökning vi har genomfört av deskriptiv karaktär. En deskriptiv undersökning innebär att forskaren syftar till att beskriva förhållanden i nutid eller dåtid för att undersöka några aspekter av det fenomen denne är intresserad av (Patel & Davidson, 2011, p.12). I denna studie är de aspekter vi är intresserade av kunskapens och incitamentens roll i redovisares bedömningar.

Insamlat empiriskt material har analyserats utifrån tidigare litteratur samtidigt som nytt teoribildande har skett utifrån detta. Studien kan därmed anses vara av abduktiv karaktär. En abduktiv undersökning bygger på ett förhållningssätt där växelverkan mellan tidigare teori och det insamlade materialet betonas, enligt Esaiasson, Gilljam, Oscarsson, Towns och Wängnerud (2017, p.285).

3.3 Litteraturgenomgång

Som ett första steg i studien granskades tidigare litteratur inom området för att få en djupare förståelse av det undersökta problemområdet. Det är enligt Bryman & Bell (2013, p.110) viktigt att granska vad som är känt inom området när en undersökning genomförs. Detta höjer på så vis tillförlitligheten av studien. Vi hade initialt som mål under litteraturgenomgången att vara så systematiska i sökandet som möjligt för att minimera skevhet i det vi fann baserat på interna fördomar. En systematisk litteraturgenomgång är ett angreppssätt vid granskning av akademisk litteratur som går ut på att forskaren använder ett explicit tillvägagångssätt (Bryman & Bell, 2013, p.114). Under senare skeden av studien blev dock granskningen av litteratur mindre systematiserad.

Litteraturgenomgången påbörjades med sökningar på Google Scholar för att finna preliminär litteratur. Följande söktermer användes, både enskilt och i kombination med varandra: *“Standard* Implementation”*, *“Accounting Transparency”*, *“IFRS transition/adoption”* och *“Financial Accounting”*. Därefter valdes artiklar ut från sökresultaten för granskning baserat på relevansen av artikelns titel. Vid osäkerhet om en artikel var relevant valdes även denna ut för granskning. Sammanfattningar av de utvalda artiklarna lästes därefter. Om sammanfattningen upplevdes ha en koppling till vårt undersökningsområde lästes därefter resten av artikeln.

Efter den preliminära granskningen av artiklar funna via Google Scholar genomfördes ytterligare sökningar i databaserna ScienceDirect, Emerald Insight och Business Source Premier. Från sökord som vi fann i tidigare lästa artiklar lades följande söktermer till i sökningarna: *“Earnings management”*, *Incentive**, *Principle**, *“Principles-based”*, *Understanding*, *“Professional Judgement”* och *“Earnings Quality”*. En identisk process av den ovan nämnda genomfördes därefter.

Slutligen granskades litteratur även genom att verk som citerades i ovan nämnda artiklarna, samt verk som i sin tur citerade artiklarna, valdes ut. Detta gjordes för att få en djupare förståelse om den pågående diskursen inom forskningen. Denna form av sökande ökade under de senare delarna av studien.

3.4 Genomförande

Genomförandet i denna studie var en process som bestod av insamlandet av primärdata genom användandet av intervjuer. Primärdata är enligt Patel och Davidson (2011, p.69) data i form av ögonvittnesskildringar och förstahandsrapporteringar som forskaren personligen har samlat in för den specifika undersökningen. Denna typ av data kan ställas i motsats till sekundärdata, vilket är data som redan har tagits fram för andra syften, som exempelvis tidigare studier, litteratur och tidskrifter (Patel & Davidson, 2011, p.69).

3.4.1 Intervjuer

För att finna individer som var villiga att delta i intervjuundersökningen kontaktades ett flertal företag som upprättar sin koncernredovisning i enlighet med IFRS. Sammanlagt kontaktades 45 företag. Även de fyra stora revisions- och redovisningsbyråerna kontaktades med förfrågan om de ville delta. Kontakt skapades huvudsakligen genom att ett introduktionsbrev skickades per email (Se bilaga 1 & 2). De företag som inte var nåbara via email kontaktades istället via telefon. I båda fallen gavs en introduktion om författarna och uppsatsämnet. De kontaktade informerades även om förväntad längd på intervjun och anonymiseringen av undersökningen. Av de kontaktade organisationerna gick nio personer med på att medverka i undersökningen, varav tre var redovisningsexperter från de fyra stora revisions och redovisningsbyråerna och resterande var redovisningsansvariga eller specialister för fem koncerner i olika branscher. Innan varje intervjutillfälle studerades företagets hemsidor och deras två senaste årsredovisningar för att skapa en bättre förståelse för företagen och de händelser efter balansdagen som brukar inträffa i koncernerna.

Sju intervjuer genomfördes med de nio respondenterna, varav tre skedde i person på respondenternas arbetsplatser och fyra skedde per telefon. Under två av intervjuerna deltog två respondenter samtidigt (se bilaga 5). Längden på intervjuerna varierade mellan 20 och 65 minuter. Under intervjuerna fördes detaljerade anteckningar av en av författarna samtidigt som den andre fokuserade på att leda intervjun. Samtliga intervjuer spelades även in med intervjupersonernas medgivande. Inspelningen skedde för att undvika bortfall av väsentlig information samt möjliggöra transkribering. Varje intervjuperson tilldelades en unik identifikationskod (se bilaga 5), vilken användes under forskningsarbetet för att referera till personen. Kodningen nyttjas även i de efterföljande kapitlen nedan.

Givet den komplexitet som vi upplevde av det undersökta ämnet ansåg vi att det var viktigt att datainsamlingsmetoden var flexibel nog att fånga denna komplexitet. Av detta skäl valdes semistrukturerade intervjuer ut som den mest passande metoden. Enligt Bryman & Bell (2013, p.475) är en semistrukturerad intervju när forskarna har en lista (intervjuguide) över förhållandevis specifika teman som ska beröras, men där intervjupersonerna ges en stor frihet att utforma svaren på eget sätt. Detta ger respondenten större utrymme att själv förmedla sin verklighet (Bryman och Bell, 2013, p.414). Intervjuerna berörde främst de processer som pågår i företag när IAS 10 appliceras. Alla frågor som står i intervjuguiderna ställdes till deras avsedda intervjupersoner, med undantag för om respondenten indirekt redan hade givit svar på frågan. Utrymme lämnades under intervjuerna för följdfrågor och uppmuntran gavs till intervjupersonerna att ge egna exempel och beröra teman som vi inte hade tänkt på tidigare. Allt för att fånga en så stor bredd av problemområdet som möjligt. Det är även av detta skäl som en enkätundersökning inte ansågs vara en passande metod för studien.

Inför intervjuerna skapades två intervjuguides utifrån IAS 10 och granskad litteratur (se bilaga 3 & 4). En intervjuguide är en kort minneslista av den undersökta problematiken, teman och frågor som ska beröras under en intervju (Bryman och Bell, 2013, p.485). En av dessa intervjuguides var avsedd för anställda i företagen och den andra var avsedd för externa

specialister från byråerna. Vi resonerade att dessa två urvalsgrupper, vilka var interna respektive externa parter, hade skilda perspektiv på framtagandet av redovisningen. Därav förväntade vi att respondenterna från företagen, baserat på deras bättre insikt, kunde ge mer specifika svar om deras redovisningsprocesser. I motsats till detta förväntade vi att respondenterna från byråerna, baserat på deras erfarenheter med flertalet företag, kunde ge mer generaliserande svar, och som externa parter var mindre känsliga för frågor som kunde upplevas som utpekande för respondenterna från företagen. Utifrån detta anpassades de två intervjuguidernas frågor, samtidigt som hänsyn togs till att guiderna följde samma ordning och att båda berörde samma ämnen. Mindre modifieringar genomfördes på intervjuguiderna under studiens gång. Exempelvis adderades två frågor på slutet av guiden för specialister från byråerna baserat på vanliga svar från respondenterna i företagen. Som huvudregel skickades inte några frågor ut i förväg. Detta var för att uppmuntra spontanitet och förhindra att intervjun leddes av att intervjupersonen endast gav förberedda svar. Dock skickades intervjuguiderna i förväg till tre respondenter som specifikt bad om det. Personer som fick intervjuguiden i förväg är de vars identifikationskoder är F1 respektive R1 och R2 (se bilaga 5).

3.5 Urval

3.5.1 Val av intervjupersoner

Med hänsyn till studiens syfte baserades företagsvalet på kravet att företagen var hemmastadda i Sverige och upprättade koncernredovisning i enlighet med IFRS. Ett ytterligare krav var att intervjupersonen från företaget arbetade med upprättandet av redovisningens finansiella delar eller på annat sätt hade insyn i framtagandet av redovisningen. De förhållandevis breda urvalskriterierna utformades i avsikten att täcka en bredd av branscher i undersökningen. Detta var för att fånga så många typer av potentiella händelser efter rapportperioden som möjligt.

Då frågor som incitament och kunskap potentiellt kan vara känsliga ämnen för företagen att svara på, kontaktade vi även de fyra stora redovisnings- och revisionsbyråerna. Förhoppningen var att på det sättet fånga en mer balanserad bild av hur bedömningsprocesser faktiskt går till i företagen vid upprättandet av redovisningen. Kriteriet för valet av intervjuperson från byråerna var att personen hade tidigare erfarenhet av att arbeta med företag som redovisar i enlighet med IFRS.

Farhågorna att incitament och kunskap är känsligt konfirmerades under ett antal intervjuer med företagsrespondenterna. Vi upplevde en motvilja hos vissa intervjupersoner att dela med sig gällande ett flertal av de frågor vi ställde. Exempelvis nekade de att svara på frågor att ge exemplifieringar och de var många gånger sparsamma i att gå in på detaljer av processer och olika händelser. Detta gällde speciellt vid telefon-intervjuerna. Enligt Patel och Davidsson (2011, p.82) kan det bero på att de båda parterna under en telefonintervju inte kan läsa varandras kroppsspråk. Detta gör det svårare för respondenterna att lita på intervjuledarna och öppna upp sig för dem. Samtidigt är det även lättare för respondenten att avsluta en intervju tidigare än en som genomförs i person (Bryman & Bell, 2013, p.401). Av dessa anledningar blev telefon-intervjuerna i genomsnitt kortare och mindre innehållsrika.

3.5.2 Urval vid transkribering och citering

Specifika delar av ovan nämnda inspelade intervjuer valdes ut för transkribering. Denna transkribering genomfördes på de delar som ansågs vara viktiga att få en mer detaljerad bild av, och för att bättre kunna beskriva och analysera, komplexiteten i rollen incitament och kunskap har i bedömningsituationer. Urvalet gjordes även för att utnyttja den begränsade tid vi hade så väl som möjligt. Vidare valdes citat ut från intervjuerna och presenterades i empirin för att exemplifiera och ge ofiltrerade bilder av intervjupersonernas faktiska upplevelser.

3.6 Etiska aspekter

Frågor som berör incitament och kunskap hos redovisare samt medveten manipulering av redovisningen kan, som ovan berörts, vara mycket känsliga ämnen; inte bara för redovisarna själva utan även för företagen som de är anställda hos. Likväl är frågorna även mycket känsliga för redovisningskonsulter och revisorer då dessa har en relation till deras klienter som bygger på ömsesidigt förtroende parterna emellan. Att diskutera detta med en extern part kan därför potentiellt leda till skada för intervjupersonerna som deltar eller skada för deras arbetsgivare. Av detta skäl har vi valt att ta speciell hänsyn till principen av konfidentialitets- och anonymitetskrav i vår studie. Konfidentialitets- och anonymitetskravet innebär att personer som ingår i undersökningen ska behandlas med största möjliga konfidentialitet. Detta innebär bland annat att personuppgifter måste förvaras så att obehöriga inte kan komma åt dem (Bryman & Bell, 2013, p.137). I denna studie innebär detta att alla intervjupersoner och organisationer har anonymiserats och istället givits unika koder, samt att hänsyn har tagits till att insamlat material saknar nämnande av specifika personer eller organisationer. Inspelade intervjuer har även tagits bort direkt efter transkribering.

3.7 Databearbetning och analysmetod

Som ovan nämnts (avsnitt 3.5.2) transkriberades utvalda delar av de inspelade intervjuerna. Detta genomfördes för hand i ordbehandlingsprogrammet Microsoft Word. Materialet i de transkriberade intervjuerna, tillsammans med anteckningar från intervjuerna grovsorterades därefter. Kommentarer och svar som inte ansågs vara relevanta för processen av att applicera IAS 10 exkluderades. Dessa kommentarer gällde exempelvis företagets verksamhet och det dagliga arbetet i företaget i den utsträckning som detta inte hade någon koppling till redovisningsprocessen. Därefter sorterades materialet upp efter, de i avsnittet 2.1.5 nämnda, stegen vid appliceringen av IAS 10. Vårt arbete förenklades något av att intervjuguiderna var strukturerade efter dessa steg, samt att intervjuerna i stort följde guiderna.

Efter att det insamlade materialet hade sorterats lästes de transkriberade intervjuerna och anteckningarna åter en gång för att påbörja analysen. Först började vi med materialet från företagen för att sätta oss in i deras redovisningsprocess. Sedan fortsatte vi med redovisningsexperterna från byråerna för att tillföra deras synvinkel på det hela. Utifrån tidigare litteratur inom området jämfördes existerande hypoteser och resultat under analysen med

empirin. Hur väl denna litteratur stämde överens med empirin och på vilket sätt våra upptäckter skiljer sig från den diskuterades och utvecklades vidare på i analyskapitlet.

3.8 Studiens tillförlitlighet

Vid bedömning av forskningens kvalitet inom företagsekonomi är reliabilitet och validitet viktiga begrepp. Reliabilitet, även kallat tillförlitlighet, berör frågan om resultaten från en undersökning skulle bli detsamma om den återskapades eller om resultaten påverkas av slumpmässiga händelser. Validitet är om man faktiskt mäter det man säger sig mäta (Bryman & Bell, 2013, p.400). Inom kvalitativ forskning anses dock dessa begrepp inte vara relevanta av många forskare, utan istället har ett flertal alternativa begrepp med tiden utvecklats för att beskriva kvalitén på kvalitativ forskning. Av detta skäl utgår vi i detta avsnitt från begreppen intern respektive extern reliabilitet och validitet när vi diskuterar uppsatsens kvalitet.

Bryman & Bell (2013, p.401) definierar begreppen enligt följande: Extern reliabilitet är i vilken utsträckning en undersökning kan upprepas. Intern reliabilitet innebär att forskarna i studien kommer överens om hur de ska tolka sina observationer. Extern validitet är generaliserbarheten av resultaten till andra sociala miljöer. Slutligen innebär intern validitet hur god överensstämmelsen är mellan forskarens observationer och de teoretiska idéer som denne utvecklar.

Som nämnts i avsnitt 3.4.1 valdes semistrukturerade intervjuer för att skapa frihet i svaren som respondenterna kunde ge. Nackdelen med detta metodval är dock att urvalet av respondenter blir färre än om exempelvis en enkätundersökning hade genomförts. En mindre mängd respondenter innebär att stickprovet som undersökningen baseras på blir mindre representativ av svenska IFRS-företag i helhet. Detta innebär ur det kvantitativa synsätt som dominerar inom redovisnings-forskningen en minskad statistisk generaliserbarhet och därmed en sämre extern validitet på undersökningen. Enligt LeCompte och Goetz (1982) är detta inte unikt för vår uppsats, utan denna form av generaliserbarhet är ett problem för de flesta kvalitativa studier, då de nyttjar fallstudier och begränsade urval. Parker och Northcott (2016) anser dock att denna syn på generalisering vid kvalitativ forskning är missledd. Istället föreslår de två alternativa sätt att se på generalisering och därmed den externa validiteten: Teoretisk generalisering och Naturalistisk generalisering.

Teoretisk generalisering är generaliseringen kring sociala processer mellan olika miljöer och därmed utvecklingen av teoretiska idéer som går bortom ramarna av den ursprungliga studien. Den fokuserar på utvecklandet av teori baserat på kvalitativ evidens, istället för att bara beröra frekvensen av mindre välbeskrivna fenomen, som inom statistisk generalisering (Parker & Northcott, 2016). Vår studie är därmed generaliserbar i termer av den teori som utvecklas kring de potentiella kausala relationer som har undersökts i tidigare, kvantitativ, forskning.

Naturalistisk generalisering bygger på människors förmåga att själva överföra upptäckter och insikter till egna, likartade, miljöer baserat på egna erfarenheter (Parker & Northcott, 2016).

Denna form av generalisering överför en stor del av ansvaret för de generaliseringar som görs från författarna till läsarna. Vi har i hela uppsatsen försökt förse läsaren med tillräckligt detaljerade beskrivningar, kontextuella detaljer och argumentation för att övertyga läsaren om denna typ av överförbarhet.

Intervjuerna genomfördes både över telefon och i person, vilket som tidigare nämnts i avsnitt 3.5 påverkade utfallet av intervjuerna beroende på vilken metod som användes. Enligt Bryman och Bell (2013, p.494) kan det vara lättare att ställa och svara på känsliga frågor över telefon. Detta står i motsatsförhållande till det som Patel och Davidsson (2011, p.82) framfört, vilket även vi upplevde. Som nämnts är det enligt Bryman och Bell (2013, p.494) även enklare för intervjupersonen att avsluta en intervju per telefon än en som sker i person. Slutligen förlorar även intervjuaren förmågan att läsa intervjupersons kroppsspråk för att se hur denne reagerar på en fråga. Problematiken med detta har ovan berörts och vi är väl medvetna om dessa skillnader mellan intervju-metoderna. Därför inkluderas vilken metod som har använts för respektive intervju i bilaga 5.

Då undersökningen endast bestod av en metod för datainsamling, intervjuer, kan den interna validiteten potentiellt bli försämrad (Bell & Bryman, 2013, p.403). Vi försökte dock uppnå en god intern validitet genom att under intervjuerna förklara hur vi uppfattade det som sades av respondenten och sedan få det bekräftat eller korrigerat av denne. Detta är en form av deltagarvalidering (Bell & Bryman, 2013, p.402).

Extern reliabilitet kan enligt LeCompte & Goetz (1982) vara svårt att uppnå inom den kvalitativa forskningen då det är omöjligt att "frysa" en social miljö och de sociala betingelser som föreligger under studien. Detta förhindrar replikerbarheten av studien. Vidare medför även anonymiseringen i vår studie att replikerbarheten försämras. Dock ansågs anonymisering vara nödvändig här för att ens utföra undersökningen på grund av den potentiellt känsliga information som den involverade. För att, trots detta, tillgodose en god extern reliabilitet har vi i detta kapitel givit detaljerade beskrivningar av varje steg i studien. Detta föreslås av Bryman och Bell som en lösning på problemet (2013, p.403). Med detta hoppas vi kunna möjliggöra att studien kan upprepas.

Slutligen, för att säkerställa en god intern reliabilitet har vi under analysprocessen jobbat nära tillsammans och fört diskussioner för att uppnå enhällighet i tolkningarna av empirin. Med andra ord har vi under studiens gång försökt uppnå en hög interbedömarreliabilitet. Interbedömarreliabilitet förklaras av Bryman & Bell (2013, p.171) som graden av överensstämmelse mellan forskarnas subjektiva bedömningar vid tolkning av svar som ges på öppna frågor.

4. Empiri

Alla intervjuer gick i den ordning som standarden IAS 10 är skriven. Därmed diskuterades först identifieringen av händelser efter rapportperiodens slut, följt av åtskiljandet mellan händelser som ska beaktas och händelser som inte ska beaktas. Därefter berördes hanteringen av dessa två typer av händelser. Slutligen diskuterades även faktorer som respondenterna överlag upplevde påverkade vid appliceringen av IAS 10, samt IFRS i den utsträckning detta ansågs vara relevant. Det är även i denna ordning som detta kapitel kommer att presentera det insamlade empiri-materialet.

4.1 Identifiering av händelser efter rapportperiodens slut

4.1.1 Företagsrespondenternas upplevelser

Inga av företagsrespondenterna upplevde några svårigheter i att identifiera händelser efter rapportperiodens slut. De flesta av dem pekade på att det ofta handlade om händelser som var så pass stora och viktiga för koncernen att de blev enkla att identifiera. Vanliga vägar som redovisningsavdelningen på huvudkontoret blev informerad om dessa händelser var via traditionella rapportvägar från CFO:s och redovisare i dotterbolagen, samt via granskningen av pressreleaser som hade givits ut av koncernen. Exempelvis hade de centrala redovisningsavdelningarna hos både F4 och F5 möten med lednings-teamen för deras olika affärsområden varje månad och ett större möte varje kvartal, där de gick igenom viktiga händelser och transaktioner. Samtidigt angav F1, F2 och F3 att eftersom händelser som var väsentliga nog att tas hänsyn till i redovisningen ofta var stora, så var även de, som upprättare av koncernredovisningen och del av huvudkontoret, involverade. F2 förklarade detta enligt följande: *“Om det inträffar ett förvärv så är vi centralt alltid involverade på ett eller annat sätt.”*

Redan i detta skede genomförde alla företagsrespondenters koncerner en bedömning av väsentligheten av inträffade händelser. Ett flertal olika kriterier nyttjades av redovisarna för detta. Exempelvis försökte de bedöma väsentligheten av händelser för externa intressenter baserat på finansiella belopp, koppling till företagsstrategier och om händelsen ansågs inkludera kursdrivande information.

För nästan alla företagsrespondenter var de finansiella beloppen kopplat till händelserna viktigt för att avgöra väsentligheten. Dock fanns det en viss mängd av subjektivitet i hur de avgjorde om beloppen var stora nog att anses väsentliga. Inga specifika beloppsgränser nyttjades, utan istället var ett vanligt svar att varje bedömning genomfördes från fall till fall och att storleken på beloppen i relation till koncernen och affärsområdet där händelsen inträffade var viktigt. Exempelvis angav F2 att avyttrandet av truckar i början av 2016 inte ansågs som väsentligt, men att försäljningen av en av deras fastigheter för 70 miljoner kronor var stort nog att anses vara väsentlig.

4.1.2 Redovisningsexperternas upplevelser

Redovisningsexperterna gav en mer komplex bild av identifieringen av händelser efter balansdagen. De medgav att oftast är det enkelt att identifiera händelserna och gav förvärv samt nedgången av varors värde som exempel på sådana händelser. Enligt R1 och R2 kunde dock problem existera kopplat till händelser som berörs av standarden IAS 37, det vill säga avsättningar, eventalförpliktelser och eventultillgångar. Om en eventalförpliktelse existerar eller inte, kunde bli en “*väldigt subjektiv*” bedömningsfråga. Detta skapade argumentationsmöjligheter för företagen att hävda att en svåridentifierbar händelse antingen har eller inte har inträffat efter balansdagen beroende på deras incitament. R2 exemplifierade detta enligt följande:

“Har företaget exempelvis ett dåligt resultat, så att det är ett förlorat år, så kanske de hävdar att det är en händelse efter balansdagen, ett adjusting event. Det kan ju finnas den typen av incitament. Nu säger jag inte att företagen gör det. För att i grunden ska de följa god redovisningssed. Men det kan ju alltid finnas en argumentation i detta.”

Slutligen spelade även revisorer en roll i identifieringen av händelser efter balansdagen. Enligt samtliga redovisningsexperter var revisorerna enligt god revisionssed skyldiga att följa upp eventuella händelser i bolaget efter balansdagen och fram till att årsredovisningen godkänns för utfärdande, i ett så kallat “subsequent event review”. Detta skedde genom ytterligare granskning, läsning av styrelseprotokoll, nya pressreleaser och liknande. På så sätt kan även de upptäcka och informera företaget om nya väsentliga händelser.

4.2 Åtskiljandet mellan händelser efter rapportperiodens slut som beaktas och inte beaktas

4.2.1 Företagsrespondenternas upplevelser

Majoriteten av företagsrespondenterna hade aldrig varit med om händelser som bekräftar tillstånd på balansdagen och därför ska beaktas. Därmed hade frågan om att skilja på de två typerna av händelser aldrig förekommit. Vanliga händelser efter balansdagen som deras koncerner hade varit med om var förvärv och avyttringar av större anläggningstillgångar och rörelser, omstrukturering av organisationen, flyttandet av huvudkontor, förstörelsen av lokaler, försäljningen av utvecklade fastigheter och inkommandet av större ordrar. Exempelvis hade F1 och F2, vilka beskrev sina koncerner som förvärvsintensiva, endast varit med om händelser som hade handlat om förvärv och avyttringar av dotterbolag och fastigheter samt omstrukturering i koncernerna.⁶ Inga händelser ansågs riskera att handla om händelser som bekräftar tillstånd på balansdagen.

F4 hade dock varit med om ett antal gränsfall där de på hennes redovisningsavdelning hade

⁶ F2 hade även varit med om förstörelsen av en lokal, se avsnitt 4.4

varit redo på att händelser som bekräftar tillstånd på balansdagen skulle inträffa. Hon gav exemplet från en tidigare period på en bot från EU som företaget hade blivit tvungen att betala. De visste att domen skulle komma på hösten eller i början av nästkommande år. I det fallet föll domen sent på hösten, vilket var det närmsta de hade kommit till att behöva justera i räkenskaperna för en händelse efter balansdagen. Andra gränsfall som hon hade varit med om var legala tvister med andra företag och fackliga förhandlingar i USA. Alla av dessa händelser handlade om stora belopp, oftast i miljarder svenska kronor.

Trots att F4 aldrig hade varit med om ett problem i att avgöra om en händelse bekräftade ett tillstånd som förelåg på balansdagen eller om den var hänförlig till förhållanden efter balansdagen, kunde hon beskriva hur detta problem skulle lösas om det uppstod. I den situationen att hon och hennes redovisare baserat på IAS 10:s anvisningar hade problem att avgöra vilken typ av händelse som det handlar om, skulle hon först föra en diskussion med hennes chef (Head of Corporate Leader) och koncernens CFO för att tillsammans ta ställning i frågan. Om bedömningsfrågan istället var kopplad till detaljer kring transaktioner eller marknaden på något sätt, skulle diskussionen istället föras i koncernens *Disclosure committee*. I kommittén representerade varje person en viss typ av kunskap för att kunna ge olika infallsvinklar på problem. Exempelvis var de som satt med i kommittén juridiska experter, marknadsanalytiker, Head of Corporate Leader, koncernens CFO, kommunikationsdirektören och koncernredovisningschefen. Här stod F4, som koncernredovisningschef, för IFRS-kunskaperna. Hon ansvarade för tolkandet av standarden och andra regelverk samt talade om hur varje situation baserat på redovisningsreglerna får och inte får behandlas, för kommittén. Tillsammans med henne var de som var insatta i de specifika händelserna med och fattade beslutet. Målet var att alla möjliga vinklar skulle lyftas upp och att det skulle föras en bra diskussion om det. F4 lade emfas på att det aldrig var en enda persons beslut:

“Det är aldrig en persons beslut vad man ska göra och inte göra, utan det är alltid en grupp med människor som är med i den här typen av beslut. Det kan inte vara så att jag sitter och säger: ”så ska du göra och så får du inte göra”. Jag sitter inte och gör en kvalificerad bedömning om exempelvis en förändring på marknaden; är det förändrade nettoförsäljningsvärden så vänder man sig till försäljningsbolagen; är det en legal tvist så är det corporate legal som bestrider det; Så det är de som är insatta i händelserna som är med och fattar beslutet.”

Inga anställda på koncernens redovisningsavdelning hade kompensation som var beroende av redovisningens räkenskaper. Dock hade många av de sakkunniga på upplysningskommittén, som ledare i koncernen, bonusar som var beroende av operativt resultat och kassaflöde. Baserat på tidigare erfarenheter skulle bonusar, enligt F4, aldrig ha någon påverkan i avgörandet om vilken typ av händelse det handlar om. Enligt F4 fanns det i koncernen en anda av att det var oacceptabelt att låta redovisningen färgas av egna motiv:

“Redovisningens uppgift är att ge en bild av verkligheten. Jag kan definitivt säga att vi inte anpassar redovisningen för att ge en viss bild för omvärlden. Man kan formulera en mening

på olika sätt och beskriva händelser i olika former, men man kan aldrig ändra i siffror för att spegla någonting annat än det som faktiskt har hänt. Det vill jag definitivt säga, att vår redovisning är, så långt vi kan i vår kunskap, korrekt. Sedan gör vi fel, det gör alla. Men det finns inget avsiktligt att ”vi väntar med detta, vi vill ha ett lite bättre resultat det här kvartalet.” Det gör man inte. Samma tankesätt gäller när vi gör stora avsättningar för till exempel stora garantikampanjer. Där har vi väldigt strikta processer för vilka möten som hålls, när de hålls och när avsättningen ska tas relativt sett detta. Är det så att dessa beslut är fattade för ett kvartal, ja då sätter vi pengarna för det oavsett om vi har ett dåligt resultat det kvartalet.”

En viktig del i detta tankesätt, kom enligt F4, av den interna codes of conduct och det system som hade utvecklats i koncernen för att förhindra bedrägeri från anställda och motivera till professionellt agerande. De hade jobbat noga med dessa i flera år. Alla i koncernen var tvungna att läsa och följa codes-of-conduct-dokumentet, oavsett var de satt. Sedan fanns det även ett flertal utbildningar som alla var tvungna att gå med jämna mellanrum. På detta sätt hade alla anställda koncernens värderingar och hur de borde bete sig färskt i minnet. Samtidigt fanns det en dimension av transparens, då chefer kunde följa och blev varnade om en person inte hade gått en viss utbildning. Den starka företagskultur som resulterade innebar enligt F4 att om en person på huvudkontorets motiv i dennes agerande ens misstänktes äventyrats skulle denne inte få vara kvar.

Dessutom trodde F4 att det inte var troligt att en person kunde motiveras till att försöka påverka till vilken period en händelse hänförs. Detta hade sin grund i koncernens storlek och att dess bonusprogram byggde på profit-sharing.⁷ Tillsammans innebar dessa två faktorer att resultatet måste påverkas med enorma summor (miljarder svenska kronor) för att endast en mindre ökning i lönen ska resultera för den enskilda personen. Händelser med sådana stora belopp var tvunget att gå igenom ett flertal personer och var ytterst synlig för alla som hade access att se in i redovisningssystemet. Detta innebar att det blev uppenbart om någon hade försökt påverka redovisningen.

4.2.2 Redovisningsexperternas upplevelser

Enligt redovisningsexperterna var svårigheten i att avgöra om en händelse bekräftade ett förhållande på balansdagen eller om den var hänförlig till förhållanden efter balansdagen mycket frågespecifikt. För de flesta händelser var detta uppenbart. Vid exempelvis avsättningar, förvärv och avyttringar visste redovisare och revisorer, enligt redovisningsexperterna, nästan alltid till när händelser var hänförliga, då det antingen fanns dokumentation för transaktionen eller då avsättningen var logiskt hänförlig till perioden på balansdagen.⁸ Detta innebar att det i dessa situationer inte fanns någon problematik med bedömningen.

⁷ Profit-sharing innebär att alla deltagare i programmet tillsammans delar på en viss summa för uppnåelsen av gemensamma målsättningar.

⁸ I företagen ansåg de sig veta vilken handling som skapat avsättningen och därmed till vilken period den var hänförlig.

Redovisningsexperterna menade dock att det fanns vissa händelser som specifikt ligger i gränslandet och kunde vara svåra att avgöra till vilken period de är hänförliga. Två typer av sådana händelser var enligt R1 och R2 kundförluster och nedgångar i nettoförsäljningsvärde på varulager. Vid kundförluster var informationsinsamling en viktig aspekt i huruvida en händelse ansågs bekräfta tillstånd på balansdagen eller om den uppkommit efter balansdagen. Enligt R3 var redovisarna i dessa fall tvungna att bland annat kontakta kunden för att reda ut omständigheterna kring dennes obestånd och ta reda på när i tiden detta obestånd uppstod. Vid nedgången i nettoförsäljningsvärde på varulager uppkom, enligt R1 och R2, frågan om vilken typ av händelse som pekar på att en nedgång i värdet föreligger: var det företagets egna försäljning eller ändrade marknadspriser? Baserat på detta uppkom frågan om de i företaget borde ha varit medvetna om informationen på balansdagen. Vetskapen var här den avgörande aspekten, enligt R2. Till dessa händelser var även tiden en viktig aspekt i bedömningen av till vilken period en händelse bör hänföras, enligt R3. Ju närmare händelsen var balansdagen, desto troligare att det var en händelse som konfirmerade förhållanden på balansdagen.

Likt det som F4 beskrev, löstes alltid eventuella problem med att dra gränsen mellan de två typerna av händelser, enligt redovisningsexperterna, med diskussioner inom koncernen. Redovisarna var här tvungna att ta ställning och motivera sina bedömningar med bevis för revisorn. Saknades konkreta bevis, i form av exempelvis dokumentation, så måste frågan diskuteras vidare med revisorerna. R2 hade varit med om en sådan situation tidigare, där ett företag hade utnyttjat argumentationsmöjligheterna som de egna bedömningarna ger, för att under ett sämre år hänföra nedgången på varulagrets värde till på balansdagen, trots att revisorn, R2:s kollega, inte ansåg att den var hänförlig till den rapportperioden. I denna och likartade situationer tyckte både R2 och R1 att det är svårt att argumentera mot någon som har insyn att denne avsiktligt gör fel eller har missuppfattat något, då avgörandet bygger på personens subjektiva bedömning. I situationer som dessa upplevdes det som svårt att argumentera emot som revisor, då väl underbyggda bevis krävs för att sätta sig emot företagets egna bedömning. I R1:s egna ord:

“Det är ganska svårt att argumentera emot någon som har insynen om det inte är uppenbart vilken typ av händelse det handlar om, om de har missuppfattat någonting eller om de har någon form av incitament bakom.”

Alla redovisningsexperter var dock överens om att ovanstående situation var högst ovanlig. De upplevde att det, i de flesta fall, inte fanns någon vilja, hos vare sig redovisare eller ledningen av företagen, att använda gråzoner i gränsdragningen mellan de två typerna av händelser för att försköna siffrorna i räkenskaperna, och i värsta fall, begå bedrägeri. Enligt R3 fanns det andra, enklare vägar att syssla med earnings management och skönmåla räkenskaperna på, i form av exempelvis IAS 36 - Nedskrivningar.

4.3 Händelser efter rapportperiodens slut som beaktas

Endast F4 och redovisningsexperterna berörde justeringen av poster i de finansiella rapporterna för händelser som bekräftar tillstånd som förelåg på balansdagen. Processen för att utreda värdet på de nödvändiga justeringarna beskrevs som identisk till hur värderingen av en händelse eller transaktion gick till innan den nya informationen kom in efter balansdagen. F4 kallade detta för att "*backa bandet och göra om på nytt*" och R2 beskrev det som "*Samma process, annan information*". Då redovisarna därmed utgick från standarder som berör de olika typerna av händelser när de inträffar i vanliga fall,⁹ berodde den upplevda komplexiteten i värderingen på vilken standard det var som applicerades. Exempelvis pekade R1 ut att det är mycket enkelt att fastställa ett belopp på kortfristiga skulder eller fordringar, om ett tidigare belopp upptäcks vara felaktigt, då standarderna och processerna där är mycket tydliga och enkla. De händelser efter balansdagen som redovisare, enligt redovisningsexperternas erfarenheter, kunde ha problem med var nedskrivningar (IAS 36) och avsättningar (IAS 37).

Justering av avsättningar baserat på nyinkommen information beskrevs av både F4 och redovisningsexperterna som svårt, då det kräver att personen tar ställning till ett flertal potentiella faktorer och baserat på detta genomför sannolikhetsberäkningar för olika utfall. F4 diskuterade detta utifrån fallet av en tvist. Enligt henne var det som redovisare i en stor koncern en omöjlighet att bedöma utfallet av en tvist, då man inte besatt de juridiska kunskaperna eller var insatt i detaljerna kring händelsen. Av detta skäl förlitade de sig alltid på externa och interna juridiska experter och lokalt insatta anställdas utlåtanden. I svårare fall, där bedömningar blev mer baserade på personers åsikter och mindre på underliggande dokumenterad fakta, nyttjade sig redovisarna av ett större antal rådgivare i ett försök att minska den involverade subjektiviteten i rådgivarnas bedömningar. Detta var även sant för alla andra bedömningsfrågor vid värdering av händelser, enligt F4. Det var nästan aldrig redovisarna som tog besluten i bedömningsfrågor, utan denna uppgift lämnades åt experter på olika områden som var insatta i händelserna.

Även redovisningsexperterna intygade att företagen i svårare bedömningssituationer vid värderingen av justeringsbelopp nyttjade utlåtanden från experter inom området. I de fall där kompetensen saknades hos företagen, var råd från externa redovisningsspecialister och företagens revisorer mycket vanligt. Oftast genomfördes dock ett eget bedömningsförsök innan företagen tog hjälp av revisorn. Enligt R2 var detta för att förhindra att företagen förlorade sina argumentations-möjligheter om de redan i början tog hjälp av revisorn men sedan inte höll med i dennes bedömning.

4.4 Händelser efter rapportperiodens slut som inte beaktas

För de flesta företagsrespondenter var väsentlighetsbedömningen av händelser hänförliga till förhållanden efter balansdagen inget problem. Hade en händelse identifierats och bedömts vara

⁹ Med "i vanliga fall" menas här när händelser inträffar innan rapportperiodens slut.

hänförlig till förhållanden efter balansdagen, så hade den redan i första steget bedömts vara väsentlig nog att upplysa om (se avsnitt 4.1). Bortsett från den ovan nämnda problematiken, som enligt redovisningsexperterna kunde förekomma vid den initiala väsentlighetsbedömningen, var det inga faktorer som upplevdes påverka om de i företagen valde att upplysa om händelserna i de finansiella rapporternas noter eller inte. För alla företagsrespondenter var det en självklarhet att väsentliga händelser av denna typ alltid skulle upplysas om. Mer komplext blev det dock när frågan kom upp om vilka detaljer som redovisarna berörde i upplysningarna och vad det var som de upplevde påverkade i detta.

Alla företagsrespondenter angav att detaljerna som de brukade ge om händelserna i upplysningarna var på en övergripande nivå. Exempelvis var de aspekter som F2 och F4 försökte få med i upplysningen skälet till händelsen, händelsens karaktär, motparten vid en transaktion och köpeskilling. Om det handlade om ett rörelseförvärv inkluderades även rörelsens försäljningssummor samt delar av det förvärvade bolagets räkenskaper från föregående år. Målet i detta var enligt F4 och F6 att ge läsaren tillräckligt med information för att förstå händelsen och dess effekter på det operativa resultatet och tillgångarna. F4 beskrev vad de brukade inkludera enligt följande:

“Man talar naturligtvis om vad händelsen handlar om. Sedan säger vi vad tror att vi ska vinna på det här och varför vi gör det. Säljer vi någonting talar vi om vem som motparten är. Köper vi någonting talar vi också om vilka synergier vi förväntar oss och hur vi ser på det hela. Man målar en bild av händelsen och man berättar helt enkelt vad det är man vill göra.”

Enligt R3 var dock en av de större återkommande bristerna i årsredovisningar att upplysningar för vissa typer av händelser efter balansdagen var alltför kortfattade gällande både finansiella och icke finansiella detaljer. Specifikt gällde detta förvärv, avyttringar och omstruktureringar av rörelser. Enligt honom handlade detta om att redovisare ofta inte riktigt förstod IAS 10:s roll som en länk till andra existerande standarder:

“Bolagen kanske skriver något kort om att ”Ja, vi har förvärvat någonting efter balansdagen” som händelse efter balansdagen. Men det är väldigt långtgående upplysningar på just ett förvärv efter balansdagen; det är samma upplysningar som krävs för ett förvärv under rapportperioden. Förvärv är viktigt och här är upplysningarna [gällande händelser efter balansdagen] oftast alldeles för dåliga.”

När det kom till upplysandet om finansiella effekter upplevde ingen av företagsrespondenterna några problem med att estimerade finansiella effekter som händelser skulle ha på företaget. Detta kom av att respondenterna oftast endast upplyste om försäljningsvärdet och kassaflödet från händelser, vilket vid den tidpunkten alltid var känt för dem. Hos F4 brukade de även inkludera den resulterande effekten på operativt resultat och påverkan på nettoskulden vid förvärv och avyttringar. Längre gick ingen av koncernerna i att beskriva den finansiella effekten. Exempelvis sa F3, vars företag var en fastighetsutvecklare, att hos honom försökte redovisarna aldrig gå längre för att beskriva de mer långvariga estimerade konsekvenserna som händelserna kunde ha på balansposterna i koncernens redovisning:

“Vi anger bara beloppsstorlek. 201X, då vi sålde ett kontorsprojekt till Helsingfors. Där skrev vi bara försäljningssumman, inte vad den genererade för vinst. Det är samma sak med orderarna; där anger vi också bara vad de kostar och inte vad de kommer att ge oss.”

Många av företagsrespondenterna förklarade att det blev mer komplicerat när det beslutades hur mycket information som skulle lämnas om händelsernas icke-finansiella detaljer. F3 gick här in på det ovan nämnda kontorsprojektet i Helsingfors och den diskussion han hade fört med företagets CFO angående vad de skulle ange kring försäljningen av detta. Konkurrenssituationen och hur konkurrenter kunde dra fördel av informationen som koncernen gav ifrån sig hade varit en avgörande aspekt i denna diskussion. Konkurrensen skapade enligt F3 oviljan att dela med sig av mer än vad han och CFO:n upplevde krävdes. Detta ledde till att F3 och dennes kollegor försökte hålla sig till endast standardens minimikrav: *“Information har ett värde. Genom att dela med sig för mycket förlorar man detta värde.”*

F3:s resonemang kring konkurrenters möjligheter att nyttja redovisningen i eget syfte återkom även hos F2 och F1. För dem spelade detta en stor roll i att motivera till att begränsa hur mycket information som gavs i upplysningarna. I motsats till detta upplevde F4, F5 och F6 inte konkurrensen som en avgörande faktor. De kände istället en skyldighet att i upplysningarna avge en så rättvisande bild av företagets verklighet som möjligt, oavsett omständigheter omkring.

F3:s attityd återfanns hos de flesta företagsrespondenter, med undantag för F5 och F6, att man inte ville ange mer än vad man kände sig tvungen till att göra enligt standarden och, på högre nivå, enligt lag. För F4 var emellertid oviljan att ange mer än vad som krävdes av standarden ett sätt att disciplinera sig till att hålla upplysningen kort och därmed lättförståelig för läsarna.

På en liknande bana pekade respondenterna F2 samt R1 och R2 ut att hur mycket detaljer en koncern valde att upplysa om gällande händelser i stort även formades av om händelsen ansågs ha en positiv eller negativ inverkan på koncernen av koncernredovisningschefen och CFO:n. Ett antal olika bakomliggande faktorer till detta angavs av intervjupersonerna. Enligt F2, så hade det en gång varit så att de inte ville ange mycket detaljer om den påverkan en brand hade haft på en lagerlokal, för att detta potentiellt kunde visat dem som svaga för konkurrenter:

“Ibland så är det ju så att man vill skriva mycket om en händelse, och ibland vill man skriva mindre. Detta kan bero på om en händelse är dålig eller bra och om kanske en konkurrent utnyttjar det, eller så. Exempelvis hade vi en brand ett flertal år tillbaka, och då var det ju inte så trevligt att skriva om det. Speciellt när andra företag sitter och ser på.”

Alla redovisningsexperter noterade från egna erfarenheter att signalen som en händelse kunde sända ut till aktiemarknaden, konkurrenter, motparter i tvister och allmänheten spelade roll i hur mycket en koncern valde att upplysa om händelser. Som nämnts i avsnitt 2.1.4 ska en uppskattning av den finansiella effekten av en händelse anges, men om detta inte är möjligt ska upplysning lämnas om att en sådan uppskattning inte är möjligt. Denna möjlighet, menade redovisningsexperterna, innebar att det blev enkelt för företagen att följa denna del av

standarden. Subjektiviteten i att företagen själva kunde bedöma om en uppskattning kunde göras eller ej innebar att de helt enkelt kunde ange att ingen uppskattning kunde göras vid negativa händelser. I R1:s egna ord:

“... det blir ganska enkelt i praktiken. För känns det i en situation, för företagen, att de har svårt att uppskatta ett belopp, då skriver man bara att den uppskattningen inte kan göras nu. Eftersom det är helt ok att lämna en sådan upplysning. Här kommer även en viss subjektivitet in. Om det händer en negativ händelse, då kanske man inte vill skriva att det kommer att kosta jättemycket, trots att man vet ungefär hur mycket det kommer att kosta. Istället anger man att ingen uppskattning kan göras.”

Ytterligare pekade R2 specifikt ut upplysandet om eventalförpliktelser som uppstår på grund av att en tvist påbörjas efter balansdagen, som en situation där informationen som ges är särskilt känslig för att påverkas av incitament hos företagen. Uppskattningen av den finansiella effekten samt beskrivandet av händelsen, innehåller i dessa fall företagets sannolikhetsbedömning för tvistens utfall samt företagets egna tankar kring tvisten. Denna information kunde blotta företaget för dess motpart och ställa den i en sämre förhandlingsposition. Det här är något som standarden inte tar hänsyn till, utan händelsen ska upplysas om. Därför hade både R1 och R2 varit med om att diskussioner har förts mellan byråerna och företags redovisare samt ledning, om hur mycket dessa egentligen är tvungna att skriva om händelsen i upplysningen.

4.5 Appliceringen av IAS 10 och IFRS

4.5.1 Bonusplaner

I alla koncerner fanns det, under olika namn, bonusplaner där utvalda personers löner var delvis beroende av fastställda finansiella mål kopplade till räkenskaperna i årsredovisningar och kvartalsrapporter. Rörelseresultat, räntabilitet på sysselsatt kapital och kassaflöden var vanliga mått som dessa mål baserades på. Med undantag för F3 var det ingen av företagsrespondenterna som själva deltog i något av dessa bonusprogram. Detta gällde även för alla andra redovisare i koncernerna. Det var dock vanligt att andra personer som på något sätt var involverade i upprättandet av redovisningen deltog i programmen. Exempel på personer som deltog i bonusprogrammen var beslutsfattare, som Vd:n och CFO:n, sakkunniga rådgivare i olika bedömningsfrågor¹⁰, samt medlemmar i koncernens olika ledningsgrupper och andra chefer på koncernnivå. I F4:s disclosure committee var exempelvis både Head of Corporate Leader och CFO:s kompensation kopplad till bonusprogram. Samtidigt var även de olika affärsområdenas ledningsgrupper, med vilka hon regelbundet hade möten om affärshändelser, också deltagare i dessa bonusprogram.

¹⁰ Här ingick, likt F4:s disclosure committee, juridiska experter och andra, anställda, som var insatta i händelsen som behandlades.

Om dessa bonusplaner upplevdes påverka personers omdömen i deras bedömningar var det delvis delad mening om mellan redovisningsexperterna och företagsrespondenterna. Enligt redovisningsexperterna kunde bonusar få redovisares bedömningar väga över åt ett visst håll i gråzoner, där det är svårt besluta hur händelsen ska hanteras. Därmed kunde bonusar i deras erfarenhet ha en mindre påverkan på bedömningar i redovisningen. Företagsrespondenterna ansåg istället att bonusprogram och potentiella påtryckningar från deltagare i dem, hade en väldigt liten till obefintlig effekt i upprättandet av redovisningen (se avsnitt 4.2.1). Istället beskrevs andra faktorer, som konkurrenter (se avsnitt 4.4), media och den bild som ges investerarna, som viktigare i att forma beslut hos redovisarna. Speciellt F4, F5 och F6, vars koncerner hade internt utvecklade codes of conduct, fokus på transparens i bokföringen och vilka under intervjun hade beskrivit deras främsta uppgift som att leverera högkvalitativ redovisning till investerare, lade emfas på att bonusar överhuvudtaget aldrig hade haft någon påverkan i deras redovisning. I F4:s egna ord:

“Jag pratar för mig personligen, men jag har aldrig upplevt att bonuslönen på den nivå jag sitter skulle ha någon påverkan på beslut. Jag kan absolut inte göra någonting som skulle kunna påverka en eventuell bonus, det finns inte på kartan. Sedan är det även just för att det är så många människor som är inblandade hela tiden. Vi har ett koncernrapporteringssystem och det är många människor som kan läsa i det. Ibland, för att säkerställa att folk läser bokningarna i systemet och förstår resultatet, lägger vi in en plugg, en hysterisk summa någonstans. Det är alltid någon som hittar den. Att jag skulle kunna gå in och ändra någonting så att ingen ser, det går inte. Jag kan förresten inte boka i systemet. Jag är inte ens behörig. Jag har ingen access till boken själv.”

4.5.2 Lånevillkor

Alla företagsrespondenter som intervjuades, förutom F1, hade i sina koncerner lånevillkor vilka var beroende av finansiell ställning. Exempelvis fanns det lån hos F3 som var beroende av storleken på pensionssparandet i koncernen, samtidigt som de hos F5 och F6 var beroende på koncernens skuldsättningsgrad. Ingen av företagsrespondenterna ansåg att lånevillkoren på något sätt påverkade dem i deras bedömningar. Det var inget som de tog hänsyn till. Istället hade de flesta koncerner separata mekanismer och processer för att hålla långivare och banker uppdaterade om deras finansiella ställning, vilket gjorde att dessa inte behövde den offentliga informationen från de finansiella rapporterna. Att ta hänsyn till här är dock också att ingen av företagsrespondenterna hade haft en skuldsättningsgrad som översteg två under de två senaste åren.¹¹

4.5.3 Medias och allmänhetens granskning

Medias och allmänhetens granskning av företagets redovisning upplevdes av företagsrespondenterna påverka dem i varierande grad och på olika sätt vid upprättandet av

¹¹ En skuldsättningsgrad på två innebär att den redovisande enheten finansieras till 66 % med skulder och till 33 % med eget kapital.

redovisningen. För exempelvis F2 och F1 upplevdes inte granskning från allmänheten eller i media påverka dem. För tre av företagsrespondenterna innebar dock de branscher som deras koncerner befann sig i en viktig faktor i att forma hur de redovisade. Hos F3, vars koncern var inom fastighetsutveckling, tog de exempelvis hänsyn till omvärldens potentiella reaktioner i skapandet av avsättningar, då de upplevde att allmänheten ansåg att de hade ett samhällsansvar i att göra detta:

“Allmänhetens granskning, den kan påverka vilken avsättning vi gör, vilken förväntan vi har. Det skulle jag säga att det kan påverka. Hur mycket vi vill betala ut, hur pass sena vi är och så vidare.”

Även hos F5 och F6 hade allmänhetens och medias granskning en signifikant effekt. Deras koncern befann sig i en bransch som länge har setts i ett negativt ljus, i både media och av stora delar av allmänheten. Att koncernen ofta sågs på ett visst sätt innebar att redovisarna kände en skyldighet att fokusera på att leverera en hög kvalitet på alla externa rapporter de gav ut, för att på så sätt försöka skapa en positiv bild av företaget. Att de två företagen var relativt stora inom sina respektive branscher och noterade innebar ett större upplevt tryck på redovisarna, då det innebar mycket mer publicitet och granskning från bland annat analytiker och tidskrifter. Kopplat till storleken av företagen resonerade R3 liknande:

“Ju större du är, desto fler anställda och mer påverkan på samhället, så kommer också kraven dig att öka. Det är ju så att alla har betydligt större förväntningar och krav på de största bolagen i Sverige, att de agerar och hanterar saker på rätt sätt.”

4.5.4 Rättsliga påföljder

Alla företagsrespondenter försökte endast leva upp till de krav som IAS 10 och andra standarder som är relaterade till IAS 10, ställer gällande upplysningarna och tillvägagångssätt vid värderingar av händelser. Endast F5 och F6 sa att de ibland går längre och ger ut mer detaljer i upplysningarna, om de anser att detta är värdefullt för läsaren¹² i att ta ett informerat beslut om företaget, gällande exempelvis investeringar.

Ingen av företagsrespondenterna såg dock hotet från de påföljder som existerar till följd av lågkvalitativ redovisning, som exempelvis stämningar från investerare eller straff för brytandet av årsredovisningslagen, bokföringslagen eller annan lag, som ett motiv till att skapa redovisning av hög kvalitet. Det fanns andra faktorer som enligt många av dem ställde större krav på redovisningens kvalitet än potentiella rättsliga påföljder för lågkvalitativ redovisning. För F4 och F3 var exempelvis förväntan från aktieägare på högkvalitativ redovisning och potentiella följderna för företaget av att redovisningen inte levde upp till deras förväntningar, i form av dyrare finansiering, långt viktigare i att motivera redovisarna till att skapa högkvalitativ redovisning. Det fanns en känsla av att, om du levde upp till investerarnas krav så var du långt

¹² Med läsare menade F5 och F6 i detta fall aktieägare, potentiella aktieägare och andra existerande och potentiella investerare i värdepapperna som moderbolaget gav ut.

bort från risken för rättsliga påföljder. F4 summerade mycket av detta i några korta meningar:

“En extern publikation från oss får inte vara fel. Det får bara inte hända. Det tänker man jättemycket på, hela tiden. Sedan kanske jag inte tänker på vad det skulle bli för rättslig konsekvens. Det vi snarare istället tänker på är ryktet, värderingen av koncernen på börsen och analytiker. Allt det tänker man jättemycket på. Det får bara inte vara fel.”

4.5.5 Codes of Conduct

Ingen av företagsrespondenterna följde själva, eller kände till att andra redovisare i deras koncern följde, codes of conduct som hade givits ut av externa normgivande organ. Även redovisningsexperterna noterade att något sådant var mycket ovanligt i Nordeuropa och betydligt vanligare i “anglosaxiska länder” (R3), från deras erfarenheter. Internt utvecklade codes of conduct följdes i två av företagsrespondenternas koncerner, vilket även har berörts i tidigare avsnitt.

De tre företagsrespondenter (F4, F5 och F6) som svarade att deras redovisare följde internt utvecklade codes of conduct ansåg att detta hade en stark påverkan i hur de resonerade när de upprättade redovisning. Hänsyn måste dock här tas till det faktum att koncernerna i dessa fall karaktäriserades av återkommande utbildningar, under vilka alla anställda fick lära sig bolagens värderingar och hur de borde agera, och transparenta redovisningssystem, där anställda hade tillgång till att enkelt se vad andra gör (Se avsnitt 4.2.1 för exemplet med F4). De andra företagsrespondenterna, vilka inte hade codes of conduct som deras redovisare följde, hade det lite svårt att förstå och se poängen av dem. Exempelvis svarade F3 något förvirrad: *“Vi är flera hundra anställda, jag vill inte att något sådant påverkar hur vi redovisar...”*

Som kan ses i tidigare avsnitt (se exempelvis 4.2.1 och 4.4) skiljde sig ofta svaren hos de företagsrespondenter som följde codes of conduct från de som inte gjorde det gällande vilka faktorer som de ansåg påverkade dem i upprättandet av redovisningen. Exempelvis ansåg sig inte F4, F5 och F6 påverkas av konkurrenter när de lämnade upplysningar och tog starkast avstånd från att bonusplaner på något sätt påverkade dem. Det var även dessa företagsrespondenter som ansåg att konkurrenter och publicitet inte spelade någon roll i att påverka redovisare (avseende vilka detaljer de valde att lämna ifrån sig när de upplyste om händelser efter balansdagen som inte beaktas).

Slutligen var det företagsrespondenterna vilka följde codes of conduct som under intervjuerna alltid återkom till investerarna. Det fanns ett mycket större fokus på investerare och användbarheten av redovisningen för dem i deras beslutfattande. Exempelvis var det dessa respondenter som svarade att väsentligheten av en händelse avgjordes baserat på om det kunde påverka börskursen (se avsnitt 4.1.1), att redovisare hade som uppgift att skapa en rättvisande bild av företaget med sin redovisning (se avsnitt 4.2.1) och specifikt diskuterade användbarheten för läsarna av redovisningen när de avgjorde vilka detaljer de inkluderade i upplysningarna om händelser (se avsnitt 4.4).

4.5.6 IFRS - ett komplext regelverk

Alla intervjupersoner beskrev IFRS som ett komplext regelverk. Enligt dem kom komplexiteten av att standarderna innehåller vaga begrepp och meningar, som exempelvis “*så gott som säkert*”, vilka ibland kunde upplevas som svårtolkade. Två ytterligare skäl till att IFRS upplevdes vara komplext var att standarderna ständigt uppdaterades och att många nyare standarder ansågs vara mycket breda i de fenomen som de berörde. F3 gav den nya intäktsstandard, IFRS 15, som exempel på detta.

R2 och R1 ansåg att kunskapen av IAS 10 varierade kraftigt mellan företagen. Hur bra företagen var på att hantera IAS 10 i helhet berodde stort på kompetensen i företaget och tidigare erfarenhet av att använda standarden. I företag som hade satsat på förståelsen av IFRS och som oftare fick hantera händelser efter balansdagen, där brukade kompetensen vara högre enligt R2:

“Jag tror att alla redovisare vet att det finns någonting som heter händelser efter balansdagen. Därtill hur djupa kunskaper man har; det beror på kompetensen hos de specifika bolagen, mer än något annat. Ska man säga någonting generellt från min erfarenhet så kan man säga att stora bolag; de har egna redovisningsavdelningar. Där är kompetensen högre. Men det gäller inte bara den här standarden, utan det gäller generellt sett.”

Hur stor satsningen på kompetensen kring IFRS var, berodde enligt samtliga redovisningsexperter i stort på om företagen var noterade eller inte. Var bolaget onoterat, och därmed följde IFRS frivilligt, gav dessa oftast inte ut delårsrapporter, utan endast årsredovisningar upprättades. Detta i kombination med att ägarnas insyn i de onoterade företagen generellt sett var mycket större bidrog till att det fanns ett större socialt och ekonomiskt motiv hos de noterade bolagen till att investera i förståelsen av IFRS för att uppnå en högkvalitativ redovisning.

Ingen av företagsrespondenterna upplevde dock att IAS 10 var svårtolkad eller på något sätt komplext. Skälen som de gav var att standarden, så länge de alla hade arbetat med IFRS, hade förblivit oförändrad och därmed hade alla etablerat en förståelse av standarden.

Enligt F3 till F6 fanns alltid möjligheten att tolkningar av standarder kunde avvika både från den allmänna tolkningen av dem hos andra företag och internt mellan redovisare i de olika dotterbolagen. Av detta skäl diskuterade alltid F3 tolkningsfrågor med andra IFRS-företag inom dennes bransch, för att skapa en förståelse av vad praxis var. Det var även av denna anledning som många av koncernerna hade IFRS-specialister som ansvarade för att “*applicera IFRS till verkligheten*” (F4) och tog fram interna dokument över hur IFRS skulle översättas till koncernens verklighet. På detta sätt försökte de få fram samma tolkningar av IFRS i alla dotterbolag internationellt, trots skillnader i bakgrund och kultur hos redovisarna.

4.5.7 Kunskap om händelser

Alla företagsrespondenter ansåg att de själva, och deras redovisande kollegor, hade en bra förståelse av IAS 10, och mer generellt IFRS. För dem var det dock inte bara förståelse av IAS 10 som spelade en viktig roll i hur de redovisade i olika bedömningsituationer. Även hur insatta redovisarna var i själva verksamheten upplevdes vara en viktig faktor i att forma deras bedömningar. Hos F3 till F6 användes *Shared Service Centers*,¹³ i samordnings- och effektivitetssyfte. Hos F4, F5 och F6 var detta även ett sätt att garantera ett oberoende hos redovisarna. Denna åtskillnad mellan verksamheten och redovisarna innebar dock att företagsrespondenterna ansåg det omöjligt för redovisare att vara insatta nog att ensamma kunna fatta beslut i mer än de enklaste av bedömningsfrågor. Det var av detta skäl som företagsrespondenterna ofta tog hjälp av utlåtanden från andra, sakkunniga personer, när de bemöttes av bedömningsfrågor (se avsnitt 4.2.1, 4.3, 4.4 och 4.5.2). Hos F4 försökte de även skapa ett nära samarbete mellan deras *Shared Service Center* och de olika ekonomistyrningsenheterna lokaliserade i olika delar av verksamheten:

“Hos oss är det så att vi har ett Shared Service Center. Där sker det mesta av redovisningen. Sedan har vi Business Control, som sitter ute i businessen. Det är ett samarbete där Business Control ser vad som händer och sedan ska de knyta samman med den som sitter med redovisningen.”

Även R3 noterade en skillnad av redovisningens kvalitet, som han själv hade upplevt, mellan koncerner där redovisare satt i service centers och där de var integrerade i olika delar av verksamheten:

“Vilken skillnad det är! Du har typexemplet med där man är väldigt effektiv, med Shared Service Center, där det sitter ett gäng redovisare och bokför. De får ett gäng transaktioner skickade till sig och blir tillsagda ”bokför dem här”. Skillnaden mellan detta och någon som sitter precis i verksamheten med controllers, lagerpersonal eller annan personal, och är integrerad på något vis, är enorm. Jag blir alltid så irriterad på hur bolagen tänker ibland... Det blir en sådan risk för fel när man inte sitter med verksamheten runt hörnet, utan istället har någon sorts löpande-band-tänk och försöker jobba effektivt. Kvaliteten blir inte densamma. Ju mer du förstår transaktionerna och ju mer du är inne i verksamheten, desto bättre kommer den att återspeglas i redovisningen, absolut.”

¹³ Shared Service Centers är en eller fler centrala avdelningar som endast fokuserar på redovisning och löpande bokföring för hela koncernen.

5. Analys och diskussion

IAS 10 upplevdes överlag vara en lättolkad och förhållandevis oproblematiske standard att applicera, trots en redovisningsexperts påpekande att redovisare ibland hade det svårt att förstå standardens roll som en länka till andra standarder (se avsnitt 4.4, fjärde stycket). Från intervjuerna gavs intrycket att händelser efter rapportperiodens slut som ska beaktas var mycket ovanligt. Riskerade en sådan händelse att inträffa handlade det aldrig om en händelse som indikerade att en tillgång redan på balansdagen hade gått ner i värde. Problematiken med åtskiljandet mellan de två typerna av händelser som Marton et al. (2016) beskrev vid en kundförlust och som även kunde inträffa enligt redovisningsexperterna (se avsnitt 4.2.2, andra stycket) kan därmed anses vara högst ovanlig i praktiken eller inte ens förekomma. Den huvudsakliga problematiken låg istället i hur mycket redovisarna var villiga att dela med sig av i upplysningarna om händelser som inte ska beaktas. Trots att IAS 10 kan anses vara en förhållandevis problemfri standard, identifierades ett antal sätt som, i litteraturen berörda, incitament och kunskap upplevdes påverka redovisarna vid appliceringen av standarden.

5.1 Incitament

Hur olika incitamentsfaktorer upplevdes påverka redovisare i deras bedömningar föll mycket väl i linje med de tre typerna av incitament som Stuebs och Thomas (2011) beskriver. Analysen och diskussionen nedan utgår därför från de ekonomiska, sociala och moraliska incitamenten när de olika incitamentsfaktorerna berörs.

5.1.1 Ekonomiska incitament

Ekonomiska incitament involverar att individer betar sig på sätt som maximerar deras egna självintressen (Stuebs & Thomas, 2011). Under intervjuerna behandlades tre faktorer som kan anses falla under detta begrepp: bonusplaner, lånevillkor och indirekta kostnader kopplade till konkurrenter och motparter under tvister.

Enligt Watts och Zimmermans (1990) bonusplanhypotes kommer människor att alltid agera i eget självintresse och därför utöva earnings management för att med olika redovisningsmetoder maximera sina belöningar. Kvantitativ forskning som har fokuserat på bonuskontraktens påverkan på earnings management har, i linje med Watts och Zimmerman, funnit bonuskontrakt, som är beroende av räkenskaper, att vara en starkt förklarande faktor till den slutliga kvalitén på redovisningen (Dechow et al. 2011, Ball et al. 2003). Från vår studie verkar dock inte bonusar upplevas, vare sig av redovisare eller av revisorer, som en så viktig faktor i att påverka redovisare som det bör vara enligt tidigare kvantitativa studier. Vi föreslår två möjliga förklaringar till varför det vi fann skiljer sig från den tidigare forskningen: För det första kan det vara så att företagsrespondenterna själva är blinda för, eller inte vill medge, att de indirekt eller direkt på något sätt kan påverkas av bonuskontrakt. Denna förklaring stöds av att redovisningsexperterna till viss del avvek från företagsrespondenterna i deras svar. De medgav att bonuskontrakt kunde vara en påverkande faktor på redovisare när gråzoner förekom

vid bedömningssituationer. För det andra kan de kvantitativa studierna ha överspelat bonuskontraktens roll i att forma redovisares bedömningar genom att inte samtidigt ta hänsyn till statistiskt svårdefinierbara fenomen, som exempelvis redovisares upplevelser av medias och allmänhetens granskning av redovisningen, vilket våra företagsrespondenter ansåg var viktigare för dem.

Watts och Zimmermans (1990) "lån/eget kapital"-hypotes förutsäger att en högre skuldsättningsgrad vid användandet av lånevillkor innebär ett starkare motiv till att manipulera redovisningen för att driva upp vinster och undvika att villkoren bryts. Kostnader uppstår till följd av detta för företaget om de förlorar sin finansiering. Därav kan lånevillkor ses indirekt som ett ekonomiskt incitament till att manipulera redovisningen då brytandet kan påverka alla som är anställda i företaget. Liknande bonuskontrakten fann vi att lånevillkor inte upplevdes som en påverkande faktor av redovisare. En förklaring till varför Watts och Zimmermans "lån/eget kapital"-hypotes inte sammanföll med respondenternas svar kan vara att andra metoder än finansiella rapporter istället användes för att hålla långivare uppdaterade om den finansiella ställningen. Därmed fanns det inget motiv för ledningen att påverka redovisarna, eller någon annan anledning för redovisarna att känna ett tryck på att påverka redovisningen och uppnå villkor. Detta kan delvis sättas i motsats till Ball et al.:s (2003) resonemang att motiven till högkvalitativ redovisning minskar när andra vägar används istället för redovisning för att informera finansiärer. I detta fall innebär användandet av andra sätt att informera finansiärerna på, att incitamentet till att försämrade redovisningskvalitén istället försvann. Relationen mellan vägarna för hur finansiärer informeras om företagen och redovisningens slutliga kvalitet verkar därmed vara mer komplex än vad Ball et al (2003) ger bilden av.

När Leuz och Wysocki (2016) diskuterar de indirekta kostnader som kan uppstå från att företag lämnar ifrån sig information som används av externa parter, ger de exemplet att detaljerad information om företaget kan nyttjas mot dem av konkurrenter och motparter i rättegångar. Detta tankesätt återkom under intervjuerna som en viktig påverkande faktor hos många av företagsrespondenterna när de avgjorde hur mycket information som de skulle lämna ifrån sig när de upplyste om *händelser efter rapportperioden som inte ska beaktas*. Verrecchia (1983) resonerar att andra parter möjlighet att använda offentlig information till ett företags nackdel innebär ett incitament för redovisarna att begränsa informationen som lämnas. Liknande kände många av företagsrespondenterna ett tryck att minimera den information de lämnade ifrån sig i upplysningarna om händelser efter balansdagen, främst för att skydda sig mot konkurrenter och motparter i tvister. Därmed stödjer studien Verrecchia (1983) gällande disclosure i upplysningar, då det stämmer mycket väl överens med det som observerades i studien. Under intervjuerna identifierades dock inte att företagsrespondenterna någonsin tog hänsyn till konkurrenter genom att lämna mer information i upplysningarna för att avskräcka dem eller på något annat sätt sända en signal. Vi finner därmed inget som stödjer Kirby (1988) i att företag kan dela med sig av information för att avskräcka konkurrenter. Av denna anledning verkar relationen mellan indirekta kostnader och redovisningskvalité inte vara så komplex som Leuz och Wysocki (2016) påstår. Baserat på den mindre mängd intervjupersoner som har ingått i denna studie, förefaller det som att de som ansvarar för framtagandet av redovisning ofta

resonerar på en enklare nivå av att försöka undvika skada. Det högre och mer taktiska tänkandet som Kirby (1988) samt Leuz och Wysocki (2016) beskriver bör därför vara ovanligt i våra ögon.

5.1.2 Sociala incitament

Informella sociala incitament

De sociala incitamenten involverar enligt Stuebs och Thomas (2011) individers ovilja att ses av omvärlden som om de beter sig felaktigt. Stuebs och Thomas gör skillnad på informella och formella sociala incitament, vilka båda kommer av kulturen hos företaget och i samhället. De informella incitamenten involverar viljan att undvika negativ publicitet. Det var dessa incitament som det rådde mest skilda meningar om mellan respondenterna under studien. Vissa ansåg att dessa var mycket viktiga i att påverka dem i hur de redovisade och andra ansåg att de inte hade någon påverkan alls. Medias och allmänhetens granskning av företagets redovisning var det huvudsakliga informella sociala incitament som berördes av respondenterna.

För F3 upplevdes potentiella reaktioner från allmänheten vara mycket viktig i de grundläggande antaganden som de nyttjade sig av när de satte värdet på avsättningar. Detta kan liknas med Watts och Zimmermans (1990) hypotes om politiska kostnader. Enligt Watts och Zimmerman (1990) försöker företag använda redovisningsmetoder för att minska vinster och därmed undvika att väcka uppmärksamhet hos allmänheten, då detta kan leda till reglering som är negativ för företagen. På ett liknande sätt innebar möjligheten för allmänheten att se om koncernen tog sitt samhällsansvar med avsättningarna, och reagera på om så inte gjordes, att redovisarna var särskilt noga med avsättningarna för att undvika negativa konsekvenser.

Enligt Shah (1998) är oro över negativ publicitet från medias granskning av redovisningen ett väl fungerande avskräckningsmedel mot manipulering av redovisningens räkenskaper. Stöd för detta finns hos F5:s och F6:s svar på hur de upplevde att allmänhetens och medias granskning av hela koncernen, och inte bara redovisningen, påverkade dem. Dessa företagsrespondenter kände en skyldighet att leverera redovisning som var så högkvalitativ som möjligt för att inte försämra bilden av koncernen, vilken redan ofta sågs ur ett negativt ljus i media och av allmänheten.

Under intervjuerna fann vi att det var företagsrespondenterna vars koncerner fanns i känsliga branscher som var de som upplevde den största påverkan från allmänhetens och medias granskning. Med "*känslig bransch*" menar vi branscher där aktörer ses ur ett negativt ljus av allmänheten, respektive branscher där det är vanligt förekommande att aktörers samhällsansvarstagande övervakas. Baserat på våra observationer kan hur känslig branschen är som redovisaren befinner sig i vara en viktig avgörande faktor när de upprättar redovisning. Detta är något som tidigare inte har uppmärksamats av författare från vår litteraturgenomgång.

För de företagsrespondenter som upplevde medias och allmänhetens granskning som en viktig faktor i upprättandet av redovisningen, innebar att koncernerna var noterade och stora i

Nordeuropa, en ökad upplevd synlighet. Detta är i linje med när Watts och Zimmerman (1990), i hypotesen om politiska kostnader, resonerar att för större företag är risken för granskning större. Därefter skiljer det sig dock. Som ovan nämnts innebär risken för granskning, enligt Watts och Zimmerman (1990), att företag minskar sina vinster genom att nyttja olika redovisningsmetoder. Följer man Dechow et al.:s (2010) definition, av att hög redovisningskvalité innebär mer information om egenskaperna av ett företags finansiella prestanda som är relevant för beslutsfattare, innebär den avsiktliga minskningen av resultatet en sämre spegling av företagets finansiella prestanda och därmed lägre redovisningskvalité. Från våra intervjuer fann vi istället att den ökade upplevda synligheten som kom av att skapa redovisning för en noterad eller större koncern, blev ett tryck på redovisarna att skapa redovisning som väl reflekterar enhetens finansiella prestanda och därmed är av hög kvalité. Detta pekar på att risken för granskning inte nödvändigtvis alltid behöver skapa incitament för redovisare att på olika sätt försämrade kvalitén på redovisningen, utan det kan även motivera till att upprätta redovisning av hög kvalité i förebyggande syfte, ifall att granskning inträffar.

Även de företagsrespondenter som sade att granskningen från media och allmänheten inte upplevdes påverka dem, uppgav att noteringen spelade en viktig roll för dem i upprättandet av redovisningen. Enligt Burgstahler et al. (2006) skapar finansieringen av företag via publika marknader ett behov av redovisning som är användbar för investerare i deras utvärdering av företagets finansiella prestanda, för att dessa ska vara villiga att förse företaget med kapital. Det finns därmed incitament hos företaget att skapa högkvalitativ redovisning för att få tillgång till finansiering. För företagsrespondenterna var effekten reaktioner på felaktigheter och brister i redovisningen kunde ha på koncernens rykte och börsvärde en starkt motiverande faktor till att söka efter felaktigheter och skapa en så rättvisande bild av koncernen som möjligt. Vår studie stödjer därmed Burgstahler et al (2006) och pekar på att redovisare i noterade företag bör känna ett större ansvar än redovisare i onoterade företag till att skapa redovisning av hög kvalité, allt annat lika.

Informella sociala incitament behöver dock inte bara motivera redovisare till att försöka skapa högkvalitativ redovisning. Redovisares, och deras kollegors på koncernnivå, motvilja att koncernen sågs som att den hade agerat felaktigt, fungerade som ett informellt socialt incitament på redovisarna enligt många av intervjupersonerna. Vid avgörandet av hur mycket information som lämnades i upplysningen om händelser som inte ska beaktas, belyste både redovisningsexperter och företagsrespondenter att det upplevda signalvärdet av händelser avgjorde hur mycket information som lämnades. Upplevde redovisarna och deras kollegor händelsen som ogynnsam, och därmed att den kunde ha ett negativt signalvärde på aktiemarknaden, lämnades mindre information om händelsen, inom ramarna för vad IAS 10 och IFRS krävde. Det motsatta gällde händelser som upplevdes vara positiva för koncernen. Detta belyser den komplexitet som kan existera för redovisare i hur omvärldens granskning av koncernen och företagets börsnotering både kan motivera till att de skapar redovisning som är av lägre och högre kvalité.

Det verkar finnas två sidor av de sociala informella incitament som observerades i denna studie, vilka står emot varandra gällande hur de motiverar redovisare till att skapa högkvalitativ, respektive lågkvalitativ redovisning. För det första innebär granskningen från media och allmänheten samt noteringen att redovisarna har ett motiv till att skapa högkvalitativ redovisning, då detta har ett positivt signalvärde för omvärlden. Detta innebär en influens att leva upp till förväntningar om redovisningens kvalitet och att undvika negativa konsekvenser av att bli påkommen med lågkvalitativ redovisning. För det andra har händelser som rapporteras, i sig själva, ett positivt eller ett negativt signalvärde för omvärlden. För redovisare innebär det ett motiv att ge ifrån sig mer eller mindre information om dessa händelser, beroende på om händelsen anses ge en gynnsam eller ogynnsam bild av koncernen. Detta innebär sämre kvalitet på redovisningen, då användarna av redovisningen inte får lika mycket information om koncernens finansiella prestanda. Därmed föreligger det en komplexitet och ett avvägande i hur informella sociala incitament motiverar redovisare till att skapa hög- eller lågkvalitativ redovisning. Vi resonerar att hur det i slutändan påverkar i framtagandet av redovisningen kommer att skilja sig åt från redovisare till redovisare och mellan företag. Exempelvis upplevde de företagsrespondenter som följde codes of conduct, och därmed hade starka moraliska incitament, inte att signalvärdet på händelser spelade någon roll för dem.

Formella sociala incitament

De formella sociala incitamenten involverar viljan att undvika legala påföljder i form av böter, fängelse eller ekonomiska skador (Stuebs & Thomas, 2011). Formella sociala incitament som berördes av intervjupersonerna var de rättsliga institutionerna och upprätthållande-regimerna; rättsliga påföljder och revisorer.

Enligt Wysocki (2011) skyddar revisionskrav och lagar användare av redovisningen genom att, i teorin, garantera kvalitén på redovisningen. I länder där lagskyddet och revisionens ställning är starka riskerar företag rättstvister och åtal om redovisningen är så pass missvisande att den ekonomiskt skadar investerare (Soderstrom & Sun, 2007). Leuz finner att där dessa faktorer är svaga blir opportunist i redovisningen, för att uppfylla andra motiv, vanligare. Enligt litteraturen bör därför lagar och revision spela en roll i att påverka redovisarna vid upprättandet av redovisningen.

Ingen av företagsrespondenterna ansåg dock att lagar på något sätt påverkade dem vid upprättandet av redovisningen. Istället förklarade de att noteringen på börsen innebar att det fanns ett krav från investerarna på en högkvalitativ redovisning. Det fanns ett återkommande resonemang hos de flesta av dem; Levde de upp till investerarnas krav så var de långt från att bryta lagar och riskera rättsliga påföljder. Detta behöver inte indikera att lagar ej spelar någon roll i att motivera redovisare, men det visar på att lagar och rättsliga påföljder inte upplevs vara viktiga av redovisare när det finns andra faktorer som ställer högre krav på redovisningens kvalitet än vad lagarna och potentiella rättsliga påföljder gör. Därmed bör risken för rättsliga påföljder spela en större roll hos redovisare på onoterade företag än på företag som är noterade, allt annat lika.

Under revisionen granskade revisorerna även vad som hade skett för den redovisande enheten även efter balansdagen och den avslutade löpande revisionen, med en så kallad subsequent event review. Här undersöktes att alla väsentliga händelser efter balansdagen hade tagits hänsyn till, att deras finansiella effekter hade värderats korrekt och, gällande händelser som inte ska beaktas, att de hade upplysts tillräcklig om. Redovisningsexperterna menade att det, vid avgörandet av vilken typ av händelse som det handlade om, förelåg en viss svårighet i att avgöra och bevisa huruvida redovisarnas bedömningar var felaktiga eller byggde på missförståelser av standarden, eftersom avgörandet byggde på personens subjektiva bedömning av situationen. Denna svårighet för revisorerna att förhindra redovisning som de anser vara inkorrekt kan möjligen vara ett motiv för redovisare att manipulera redovisningen mer under mer principbaserade standarder. Detta är mycket likt det Marden och Brackney (2009) argumenterar, att det under principbaserade standarder är svårare för revisorn att utöva sin roll på grund av att redovisningen bygger mer på företagets egna bedömningar. Det går även i redovisningsexperternas svar att identifiera den problematik av *“ditt ställningstagande mot mitt ställningstagande”* som enligt Marden och Brackney därav följer när revisorn inte är överens med företaget.

5.1.3 Moraliska incitament

Enligt Stuebs och Thomas (2011) involverar de moraliska incitamenten individers ovilja att agera på sätt som de anser vara fel. Detta har sin grund i upplevda skyldigheter, plikter och ansvar. Från vår studie går det att identifiera två faktorer som kan anses ligga till grund för att skapa moraliska incitament i företagen; internutbildningar och codes of conduct. Under återkommande utbildningar fick de anställda, hos ett antal av företagsrespondenterna, lära sig koncernens värderingar och hur de bör agera för att leva upp till dessa värderingar. I de här koncernerna fanns det även internt utvecklade dokument, codes of conduct, som i detalj lärde ut värderingarna och sätt att agera som var i linje med dessa värderingar.

Hos de koncerner där utbildningar och codes of conduct var etablerade, var redovisares skyldigheter och ansvar gentemot investerare och andra användare av redovisningen ett återkommande tema. Att redovisningen skapade en rättvisande bild av koncernen, samt att dess kvalité och användbarhet var hög, var en viktig motiverande faktor för företagsrespondenterna i dessa koncerner. Utbildningarna tillsammans med codes of conduct skapade därmed en medvetenhet hos redovisarna om deras skyldigheter och ansvar mot användarna av redovisningen, och låg därmed till grund för moraliska incitament.

Som tidigare nämnts (se avsnitt 5.1.1, sista stycket) innebar möjliga kostnader från att konkurrenter använde informationen i upplysningarna om händelser som inte ska beaktas, samt att signalvärdet av om händelsen var negativ eller positiv, att redovisare hade en ovilja att dela med sig av informationen. Därmed hamnade kostnader och publicitet före redovisares skyldigheter mot användarna av redovisningen, i deras prioriteringar. Detta är likt när Stuebs (2010) noterar att de olika typerna av incitament ofta hamnar i konflikt med varandra, med förvriddningen av de moraliska incitamenten som följd. I koncerner där utbildningar och codes

of conduct fanns verkade dock problemet, att konkurrenter och signalvärdet av händelser prioriterades före skyldigheterna gentemot användarna av redovisningen, inte finnas. Detta lämnar stöd åt Drnevich och Stuebs (2013) när de skriver att redovisare är beroende av *codes of professional conduct* som ges ut av normgivande organ, för att undvika förvriddningen av de moraliska incitamenten. Dock ska det noteras att de codes of conduct som följdes av koncernerna i den här studien var internt utvecklade. Vi resonerar baserat på detta att internt utvecklade codes of conduct fungerar som ett gott alternativ till att förhindra förvriddningen av moraliska incitament vid avsaknaden av codes of conduct som har givits ut av normgivande organ.

Slutligen behöver inte de två andra typerna av incitament alltid förvrida de moraliska incitamenten hos redovisare, utan de kan även styrka dem. Som tidigare noterats (se avsnitt 5.1.2, tredje stycket), kan de sociala incitament som kommer av medias och allmänhetens granskning av koncerner och deras redovisning skapa en medvetenhet hos redovisaren om deras skyldigheter och ansvar mot användare av redovisningen. Detta gjorde att de upplevde det som viktigt att försöka hålla en hög kvalitet på redovisningen. Därmed finner vi en mer nyanserad bild av de moraliska incitamentens förhållande till de två andra incitamenten, än den som framställs av Stuebs och Thomas (2011).

5.2 Kunskap

5.2.1 Förståelsen av IAS 10 och IFRS

Trots att intervjupersonerna, likt Hoogendoorns (2006) uttalande, upplevde IFRS som ett komplext regelverk, finner vi inte att någon företagsrespondent ansåg att det fanns bristande kunskaper hos dem vad det gäller IAS 10. Företagsrespondenterna hade dock sätt att lösa svårigheter med att förstå och tolka standarder om de förekom. De diskuterade tolkningsfrågor med revisorer och kollegor från andra företag, om de på koncernens redovisningsavdelning hade svårt att förstå standarder, och de hade även utvecklat interna instruktioner för hur standarderna skulle tolkas av alla redovisare i koncernen. På detta sätt försökte de på koncernerna att förhindra felaktiga tolkningar av standarderna externt i förhållande till industrin de agerade i, samt begränsa möjligheter för avvikande tolkningar av standarderna internt av redovisare med olika bakgrunder. Man tog därmed hänsyn till den skada på redovisningens kvalitet som bristande förståelse av IFRS riskerade att leda till, likt Weaver och Woods (2015) varningar.

5.2.2 Kunskap om verksamheten

Alla företagsrespondenter upplevde förståelsen för koncernens verksamhet som mycket viktig i att forma deras bedömningar. Detta är i linje med när Weaver och Woods (2015) samt Lantto (2013) belyser vikten av att redovisare har en förståelse för koncernens verksamhet och transaktioner som en avgörande faktor när bedömningar genomförs (avseende hur olika situationer ska hanteras i redovisningen). Enligt Carmona och Trombetta (2008) innebär att

redovisare under principbaserade redovisningsstandarder själva måste ta ansvar för att genomföra bedömningar, ett större krav på att de förstår grunderna inom företagsekonomi och transaktionerna i företaget.

Företagsrespondenterna i vår undersökning resonerade dock till viss del det motsatta till Carmona och Trombetta (2008). Företagsrespondenterna upplevde att IAS 10, och generellt IFRS, ställde höga krav på förståelsen av händelser, men därför ansåg de att redovisare omöjligt kunde ha en förståelse av alla transaktioner i en koncern. Av detta skäl förlitade de sig istället på kunskapen hos olika interna och externa sakkunniga när det kom till olika bedömningsfrågor. Vid appliceringen av IAS 10 gällde det här exempelvis frågorna om väsentlighet, värdet på justering av poster och estimerad finansiell effekt samt avgörandet om händelser var av typen som skulle beaktas eller inte. Därför ger vi medhåll till när ovanstående författare belyser att principbaserade standarder kräver en djupare förståelse av verksamheter och transaktioner. Dock finner vi att detta krav på förståelse inte behöver ligga hos redovisarna, som Carmona och Trombetta (2008) resonerar, utan förståelsen kan istället läggas över på andra sakkunniga genom att involvera dessa i framtagandet av redovisningen.

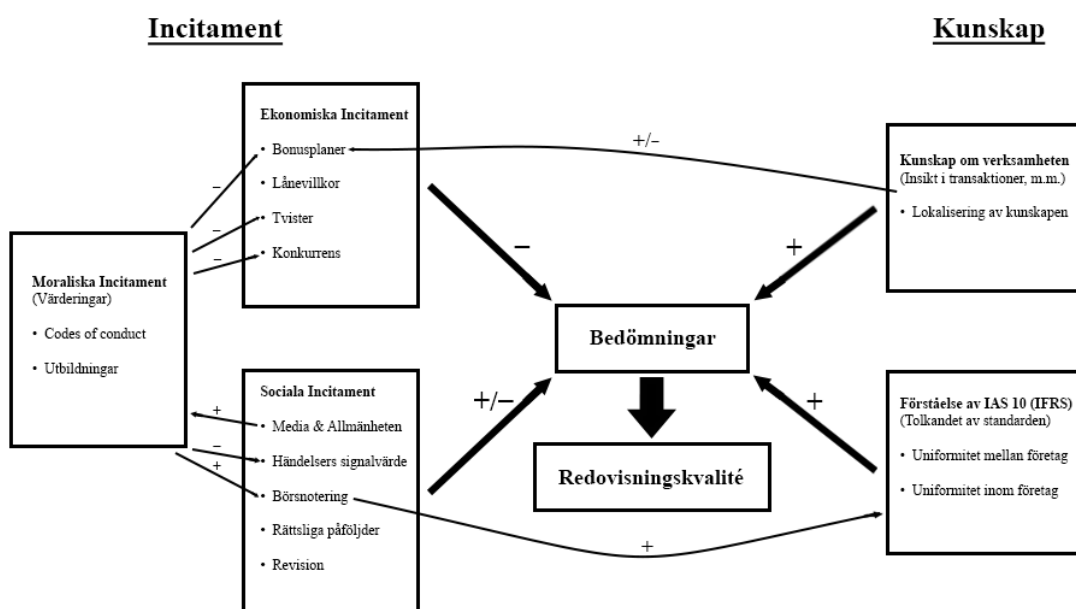
Att här ta hänsyn till är dock att de i många av företagsrespondenternas koncerner försökte separera redovisarna från verksamheten och centralisera den löpande bokföringen och redovisningsfunktionen till shared service centers. Motivationen till detta var enligt de flesta intervjupersoner att effektivisera koncernens redovisning och garantera redovisarnas oberoendeförhållande gentemot påverkan från olika viljor i verksamheten. Att det handlade om koncernredovisning innebar samtidigt att redovisare som var huvudansvariga i dessa bedömningsfrågor ofta befann sig på huvudkontoret och därmed borta från platserna där händelser inträffade. Därmed är separationen mellan redovisarna och verksamheten en möjlig förklaring till varför företagsrespondenterna ansåg att redovisare omöjligt kunde ha kunskap nog att själva genomföra bedömningar och ta beslut kring olika händelser. Baserat på detta har vi två slutliga resonemang kring redovisares involvering i koncerners verksamhet och kunskapen om verksamheten:

För det första verkar det som att ju mer avskild redovisare blir från verksamheten, till följd av koncernens storlek eller den avsiktliga separationen av redovisningsfunktionen och verksamheten, desto större blir beroendet av kunskapen hos andra individer (både interna och externa parter) vid upprättandet av redovisning.

För det andra innebär koncerners försök att hålla redovisarna oberoende från verksamheten paradoxalt nog att de i många fall istället blir beroende av kunskapen hos de som är involverade i verksamheten. Trots att redovisarna själva inte hade upplevt att deras kollegor försökte påverka i redovisningsprocessen vid bidragandet av deras kunskap, lämnas ändå redovisarna på detta sätt indirekt sårbara för påverkan från viljor i verksamheten.

5.3 Sammanfattning: kunskap, incitament och bedömningar

I de tidigare avsnitten kom vi fram till att både kunskap och incitament upplevs spela viktiga roller för redovisare i bedömningssituationer, vid upprättandet av redovisningen, och därmed på den slutliga kvalitén på den finansiella rapporteringen. Baserat på vår studie följer nedan en modifierad version av incitaments- och kunskapsmodellen (vilken presenterades i avsnitt 2.5) som sammanfattar hur observerade faktorer och dimensioner, relaterade till incitament respektive kunskap, influerar varandra och tillsammans påverkar redovisares bedömningar så att redovisning av högre eller lägre kvalitet skapas.



Figur 3 - Kunskap och incitament i redovisares bedömningar

Närvaron av moraliska incitament agerar för att antingen stärka eller minimera effekten av hur stark påverkan de andra incitamentsfaktorerna upplevs ha på redovisarnas bedömningar. Genom att påverka incitamentsfaktorer hos de andra incitamenten har de moraliska incitamenten därmed en indirekt effekt på redovisarens bedömningar. Detta är i likhet med incitaments- och kunskapsmodellen som vi utvecklade och presenterade i avsnitt 2.5. Exempelvis minskar starka moraliska incitament påverkan från bonusplaner, konkurrenter och tvister, och stärker den upplevda påverkan från förväntningarna hos användarna av redovisningen. På så sätt agerar de moraliska incitamenten för att stärka motivationen till att skapa redovisning av hög kvalitet.

De ekonomiska incitamenten vi observerade, i form av bonusplaner, lånevillkor samt indirekta kostnader från motparter i tvister och konkurrenter, agerar alla för att i olika grad motivera

redovisaren till att vara missvisande i sitt redovisande och därmed sänka redovisningens kvalitet. Att individer, som har inflytande i framtagandet av redovisningen, försöker nyttomaximera genom att påverka informationen i de finansiella rapporterna kommer innebära att neutraliteten minskar. Detta innebär att redovisningen ger en mindre rättvisande bild av företaget och därmed en sämre användbarhet för läsarna av redovisningen.

De sociala incitamenten är mer komplexa. Deras påverkan kan både motivera till bedömningar som ger hög redovisningskvalité (Medias och allmänhetens granskning samt notering) och bedömningar som ger låg redovisningskvalité (Signalvärdet av händelser). Slutligen kan vissa sociala incitament (Medias och allmänhetens granskning) stärka de moraliska incitamenten genom att göra redovisare mer medvetna om deras skyldigheter gentemot redovisningens användare.

Kunskapen och förståelsen för både IAS 10 och företagets verksamhet är viktiga för att korrekta bedömningar görs vid appliceringen av IAS 10, och därmed att en hög kvalitet på redovisningen uppnås. Förståelsen av IAS 10 har två sidor: Hur lik företagets tolkning av standarden är andra företag i samma bransch (Uniformitet mellan företag) och hur lika tolkningarna av standarden är mellan redovisare inuti koncernen (Uniformitet inom företag). Kunskapen om verksamheten har en dimension: Vem det är inom, eller utanför, koncernen som besitter kunskapen om händelsen som ska behandlas i redovisningen (Lokalisering av kunskapen).

Både kunskap och incitament interagerar och påverkar varandra i längden. Noteringen skapar incitament till att investera i kompetens och därmed förbättra kunskapen av IFRS för att förbättra redovisningskvalitén (se avsnitt 4.5.6). Från motsatt håll kan beroendet av andra anställdas insikt i händelser vid bedömningsfrågor, när kunskapen om verksamheten är lokaliserad hos dessa, innebära att redovisningen indirekt blir mer känslig för bonusplaner som dessa tar del av. Tillsammans interagerar slutligen incitament och kunskap för att påverka bedömningar vid framtagandet av de finansiella rapporterna, för att därmed leda till högkvalitativ respektive lågkvalitativ redovisning.

6. Slutsatser

Syftet i denna studie var att, utifrån IAS 10, identifiera och undersöka hur kunskap och olika typer av incitament upplevs påverka redovisares bedömningar och därmed den slutliga kvalitén på redovisningen.

Utifrån intervjustudien verkar IAS 10 upplevas som en förhållandevis enkel och problemfri standard att följa. Vidare kan risken anses vara liten, till obefintlig, att möjliga oklarheter i standarden nyttjas för att utöva earnings management, då det finns andra standarder som är enklare att nyttja för detta syfte. Ett undantag är upplysandet om händelser som inte ska beaktas. Detta har en känslighet för att påverkas av ekonomiska incitament, i form av konkurrenter och möjliga tvister.

Vi har identifierat ett antal faktorer som alla upplevdes ha olika påverkan på redovisares bedömningar vid appliceringen av IAS 10:

Ekonomiska incitament

- Bonusplaner och lånevillkor upplevdes ha en liten till obefintlig påverkan. Detta kan tyda på att tidigare kvantitativ forskning som berör bonusplaner och lånevillkor har överspelat deras roll i att forma framtagandet av redovisning. Hänsyn bör dock tas till att redovisarna i denna studie kan ha varit blinda för, eller inte velat medge bonusplaners effekter.
- Risken att konkurrenter och motparter i tvister nyttjar redovisningen hade en påverkan på hur mycket information som lämnades i upplysningar. Framtagare av redovisning var ovilliga att lämna ifrån sig information som kunde användas av externa parter mot företaget.

Sociala incitament

- Medias och allmänhetens granskning av företagen verkade vara viktig för många redovisare i att motivera dem till att skapa en högkvalitativ redovisning. Synligheten skapade ett upplevt behov av att hålla en hög kvalitet på redovisningen och därmed undvika eventuella negativa reaktioner.
- Händelsers signalvärde var avgörande för många redovisare i hur mycket information som lämnades i upplysningar, och därmed kvalitén på redovisningen. Upplevdes händelsen vara negativ för koncernen var redovisare ovilliga att lämna ut mer information än nödvändigt, och vice versa.
- Börsnoteringen skapade ett upplevt tryck på redovisare att upprätta redovisning som var användbar för investerare. Detta kom av viljan att undvika de negativa konsekvenser för koncernen som kunde följa av att redovisningen inte levde upp till investerares krav på den finansiella rapporteringen.
- Rättsliga påföljder upplevdes som en undre gräns att ta hänsyn till, men kravet andra faktorer, som noteringen, ställde på redovisningskvalitén var mer avgörande. Rättsliga påföljder kan därmed ha en större påverkan på onoterade företag.

Moraliska incitament

- Codes of conduct och internutbildningar var viktigt för att redovisarna inte skulle uppleva påverkan från vissa incitamentsfaktorer, men stärkte samtidigt påverkan från andra faktorer, som börsnoteringen.

Kunskap

- Förståelsen av IAS 10 ansågs vara viktig, då högkvalitativ redovisning kräver en allmänt accepterad tolkning av standarden. Uniformitet mellan och inom företagen var här viktigt för många av intervjupersonerna.
- Kunskapen om verksamheten upplevdes som ytterst väsentlig för hur väl redovisare återspeglade företagets finansiella prestanda. Kunskapen innehades dock alltid av en annan individ än redovisaren, vilken gav råd i bedömningsituationer.

Vi har under studien noterat att de olika typerna av incitament interagerar med varandra och med kunskapen för att tillsammans bidra till att forma redovisares bedömningar och därmed redovisningens kvalitet. Studien bidrar därmed till redovisnings-litteraturen genom att uppmärksamma vikten av att framtagare av redovisning är medvetna hur kunskaps- och incitamentsfaktorer, samt deras interaktioner med varandra, påverkar framtagarna i deras arbete. Samtidigt belyser den också vikten av att framtida kvantitativ forskning, som undersöker hur olika faktorer kan påverka kvalitén på redovisningen, även finner sätt att innefatta faktorer som idag är svåra att inkludera med kvantitativa metoder och hur olika faktorer interagerar med varandra.

De faktorer som identifieras och berörs i denna uppsats utgör självklart inte hela bilden. Likt hur Leuz och Wysocki (2016) baserat på tidigare forskning identifierar ett sjuttioal incitamentsskapande faktorer, finns det ett flertal faktorer som inte har berörts i denna studie. Modellen som presenteras i avsnitt 5.3 (*Figur 3*) är därmed att se som en utgångspunkt från vilken företeelsen av kunskap och incitament i redovisares bedömningar kan betraktas, och som en bas att utveckla vidare på i framtiden.

6.1 Studiens begränsningar

Studien har ett antal begränsningar som vi vill peka ut för läsaren. För det första förlitar sig denna studie på att intervjupersonerna talar sanning när de delar med sig av sina upplevelser och erfarenheter. Vad som är sanning är dock väldigt subjektivt när det kommer till personliga erfarenheter. Studien kan därmed ha färgats av intervjupersonernas partiskhet. För det andra, trots att ett försök gjordes att täcka en bredd av olika branscher, behöver inte det som har funnits i denna studie även gälla för koncerner i branscher som inte har berörts. De koncerner som företagsrespondenterna var på hade alla en viss variation i hur de hanterade händelser efter balansdagen. Detsamma gäller troligen även för andra koncerner. Slutligen studerades rollen av incitament och kunskap under appliceringen av endast en standard. Vilken påverkan som olika incitament och kunskap har och hur stark den upplevs vara kan avvika vid appliceringen av andra redovisningsstandarder.

6.2 Reflektioner kring genomförandet av studien

När intervjuerna genomfördes blev vi förvånade över hur få av företagsrespondenterna som hade varit med om att en händelse efter rapportperioden bekräftar en situation på balansdagen. Hade vi genomfört denna studie igen, hade vi troligen därför kombinerat ett mindre antal intervjuer med en enkätundersökning för att på så sätt få svar från fler respondenter.

Som nämnt i avsnitt 3.5 upplevde vi svårigheter med att få intervjupersoner att dela med sig under telefonintervjuer. Nästa gång hade vi därför troligen även försökt att genomföra en större andel av intervjuerna i person. För att utöka antalet möjliga respondenter att intervjua i person, kan studien även inkludera företag som applicerar kapitel 32, händelser efter balansdagen, av BFNAR 2012:1 (K3) i deras koncernredovisning. En potentiell nackdel med detta är dock att IFRS-företag och K3-företag har olika omständigheter vid upprättandet av redovisning.

6.3 Förslag till vidare studier

I denna studie identifierades noteringen av företag som ett socialt incitament vilket gav framtagare av redovisning motivation att försöka skapa finansiella rapporter som var användbara för investerare, och därmed av hög kvalitet. Samtidigt verkar noteringen av företag även vara avgörande för hur mycket som investeras i förståelsen i av IAS 10 och IFRS hos företagen. Vår undersökning har dock begränsats till endast noterade företag vid urvalet av företagsrespondenter. Av denna anledning hade en liknande undersökning som även inkluderar onoterade företag varit intressant. Detta dels för att bekräfta eller bestrida våra observationer, och dels för att undersöka påverkan från kunskap och incitament under de omständigheter som frivillig efterlevnad av IFRS innebär.

Baserat på vår studie verkar IAS 10, händelser efter rapportperiodens slut, vara en förhållandevis lättolkad standard som inte lämnar mycket utrymme för redovisare att påverka de finansiella rapporternas poster. En annan tänkbar studie skulle därför kunna vara att genomföra en liknande undersökning som fokuserar på en standard som är svårare att tolka och lämnar ett större bedömningsutrymme för redovisaren, som exempelvis den nya intäktsstandarden, IFRS 15.

7. Källförteckning

Böcker och avhandlingar

- Bryman, A., & Bell, E. (2013). *Företagsekonomiska forskningsmetoder* (andra upplagan. ed.). Stockholm: Liber.
- Esaiasson, P., Gilljam, M., Oscarsson, H., Towns, A., & Wängnerud, L. (2017). *Metodpraktikan: Konsten att studera samhälle, individ och marknad* (Femte upplagan. ed.). Stockholm: Wolters Kluwer.
- FAR Akademi. (2016). *IFRS-volymen 2016* (13:de uppdaterade upplagan. ed.). Stockholm: Far akademi.
- Jonäll, K. & Rimmel G. (2016). *Redovisningsteorier - viktiga begrepp och teoretiska perspektiv inom redovisning*. Stockholm: Sanoma.
- Marton, J., Lundqvist, P., & Pettersson, A. (2016). *IFRS - i teori och praktik* (Fjärde upplagan. ed.). Stockholm: Sanoma Utbildning.
- Marton, J. (2013). *Redovisning – Förståelse, teori och principer*. Lund: Studentlitteratur
- Patel, R., & Davidson, B. (2011). *Forskningsmetodikens grunder: Att planera, genomföra och rapportera en undersökning* (fjärde uppdaterade upplagan. ed.). Lund: Studentlitteratur.
- Rehnberg, P., & Handelshögskolan vid Göteborgs universitet. Företagsekonomiska institutionen. (2012). *Redovisning av immateriella tillgångar i samband med förvärvskalkylering principbaserade redovisningsregler och relevans*. Göteborg: Handelshögskolan, Göteborgs universitet.
- Watts, R., & Zimmerman, J. (1986). *Positive accounting theory* (Prentice-Hall contemporary topics in accounting series). Englewood Cliffs, N.J: Prentice-Hall.

Vetenskapliga tidskrifter och konferenser

- Alexander, D., & Jermakowicz, E. (2006). A true and fair view of the principles/rules debate. *Abacus*, 42(2), 132-164.
- Aubert, F., & Grudnitski, G. (2012). Analysts' estimates: What they could be telling us about the impact of IFRS on earnings manipulation in Europe. *Review of Accounting and Finance*, 11(1), 53-72.
- Ball, & Shivakumar. (2005). Earnings quality in UK private firms: Comparative loss recognition timeliness. *Journal of Accounting and Economics*, 39(1), 83-128.
- Ball, R. (2009). Market and Political/Regulatory Perspectives on the Recent Accounting

- Scandals. *Journal of Accounting Research*, 47(2), 277-323.
- Ball, Robin, & Wu. (2003). Incentives versus standards: Properties of accounting income in four East Asian countries. *Journal of Accounting and Economics*, 36(1), 235-270.
- Barth, M., Landsman, W., & Lang, M. (2008). International Accounting Standards and Accounting Quality. *Journal of Accounting Research*, 46(3), 467-498.
- Brüggemann, U., Hitz, J., & Sellhorn, T. (2013). Intended and Unintended Consequences of Mandatory IFRS Adoption: A Review of Extant Evidence and Suggestions for Future Research. *European Accounting Review*, 22(1), 1-37.
- Carmona, & Trombetta. (2008). On the global acceptance of IAS/IFRS accounting standards: The logic and implications of the principles-based system. *Journal of Accounting and Public Policy*, 27(6), 455-461.
- Chen, H., Tang, Q., Jiang, Y., & Lin, Z. (2010). The Role of International Financial Reporting Standards in Accounting Quality: Evidence from the European Union. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 21(3), 220-278.
- Christensen, H., Lee, E., Walker, M., & Zeng, C. (2015). Incentives or Standards: What Determines Accounting Quality Changes around IFRS Adoption? *European Accounting Review*, 1-31.
- Dechow, P., Ge, W., & Schrand, C. (2010). Understanding earnings quality: A review of the proxies, their determinants and their consequences. *Journal of Accounting and Economics*, 50(2-3), 344-401.
- Drnevich, & Stuebs. (2013). Cultural differences and judgment in financial reporting standards. *Journal of Accounting Education*, 31(4), 461-482.
- Frings, G.W., Frings, M.C., & Mastilak, M.C. (2012). "Does IFRS stand for InFormation RiSk?": Author response. *Financial Analysts Journal*, 68(6), 13-14.
- Isidro, H., Raonic, I. (2012). Firm incentives, institutional complexity and the quality of "harmonized" accounting numbers. *The International Journal of Accounting* 47(4), 407-436.
- Jeanjean, & Stolowy. (2008). Do accounting standards matter? An exploratory analysis of earnings management before and after IFRS adoption. *Journal of Accounting and Public Policy*, 27(6), 480-494.
- Kirby, A. (1988). Trade associations as information exchange mechanisms. *The Rand Journal of Economics*, 19(1), 138-146.
- Lang, M. & Lundholm, R. (1993). Cross-sectional determinants of analyst ratings of corporate disclosures. (Research Reports). *Journal of Accounting Research*, 31(2), 246.

- Lantto, A. (2013). Business Involvement in Accounting: A Case Study of International Financial Reporting Standards Adoption and the Work of Accountants. *European Accounting Review*, 1-28.
- LeCompte, M.D. & Goetz, J.P. (1982). Problems of reliability and validity in ethnographic research. *Review of Educational Research*, 52, 31-60.
- Leuz, C., & Wysocki, P. (2016). The Economics of Disclosure and Financial Reporting Regulation: Evidence and Suggestions for Future Research. *Journal of Accounting Research*, 54(2), 525-622.
- Leuz, C. (2010). Different approaches to corporate reporting regulation: How jurisdictions differ and why. *Accounting and Business Research*, 40(3), 229-256.
- Marden, R.E., & Brackney, K.S. (2009). Audit risk and IFRS: Does increased flexibility increase audit risk? (International auditing) (International Financial Reporting Standards) (Report). *The CPA Journal*, 79(6), 32.
- Paananen, M., & Lin, H. (2009). The Development of Accounting Quality of IAS and IFRS over Time: The Case of Germany1. *Journal of International Accounting Research*, 8(1), 31-55.
- Parker, L., & Northcott, D. (2016). Qualitative generalising in accounting research concepts and strategies. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 29(6), 1100-1131.
- Pope, P., & Mcleay, S. (2011). The European IFRS experiment: Objectives, research challenges and some early evidence. *Accounting and Business Research*, 41(3), 233-266.
- Shah, A. (1998). Exploring the influences and constraints on creative accounting in the United Kingdom. *European Accounting Review*, 7(1), 83-104.
- Soderstrom, N., & Sun, K. (2007). IFRS Adoption and Accounting Quality: A Review. *European Accounting Review*, 16(4), 675-702.
- Stuebs, M. (2010). Moral confrontation: An essential companion to moral imagination. *Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting*, 57-78.
- Stuebs Jr., M.T., & Thomas, C.W. (2011). Principles-based accounting: The case for principled judgment. *Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting*, 15, 47-73.
- Verrecchia, R. (1983). Discretionary disclosure. *Journal of Accounting & Economics*, 5(3), 179-194.
- Watts, R., & Zimmerman, J. (1990). Positive Accounting Theory: A Ten Year Perspective. *The Accounting Review*, 65(1), 131.

Weaver, L., & Woods, M. (2015). The Challenges Faced by Reporting Entities on Their Transition to International Financial Reporting Standards: A Qualitative Study. *Accounting in Europe*, 1-25.

Wysocki, P. (2011). New institutional accounting and IFRS. *Accounting and Business Research*, 41(3), 309-328.

Övriga källor

FAR Akademi. (2017). BFNAR 2012:1 (K3). Hämtad 2017-04-03, från <http://www.faronline.se.ezproxy.ub.gu.se/Dokument/R/RR26/?query=H%c3%a4ndelser+efter>

IFRS Foundation. (2016). IFRS APPLICATION AROUND THE WORLD JURISDICTIONAL PROFILE: European Union. Senast Uppdaterad 2016-06-18. Hämtad 2017-04-02, från <http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Documents/Jurisdiction-profiles/European-Union-IFRS-Profile.pdf>

IFRS Foundation. (2017). What are IFRS Standards?. Hämtad 2017-03-29, från <http://www.ifrs.org/About-us/Pages/What-are-IFRS.aspx>

Kabureck, G. (2016). The Case for principle-based accounting. IFRS Foundation. Hämtad 2017-04-01, från <http://www.ifrs.org/Features/Pages/The-case-for-principle-based-accounting-.aspx>

Nationalencyklopedin, (NE). (2017). *Kunskap*. Hämtad 2017-04-10, från <http://www.ne.se/uppslagsverk/encyklopedi/lång/kunskap>

Petersson, J. (2014). Eniro i bokföringsskandal. *DN Ekonomi*. Hämtad 2017-04-08, från <http://www.dn.se/ekonomi/eniro-i-bokforingsskandal/>

Söderlind, O. (2013). Konkursförvaltaren om Prosolvias domen. *Affärsvärlden*. Hämtad 2017-04-09, från <http://www.affarsvarlden.se/affarsjuridik/konkursforvaltaren-om-prosolvia-domen-6652447>

Bilaga 1 - Introduktionsbrev till företagen

Hej!

Vi är två studenter på Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet med intresse för redovisning. Just nu skriver vi en kandidatuppsats inom externredovisning och har valt att inrikta oss på bedömningsfrågor vid appliceringen av redovisningsstandarderna i IFRS. Vi har valt att undersöka vilken roll personliga kunskaper och incitament upplevs ha på hur man gör sina bedömningar vid upprättandet av årsredovisningen. Av detta skäl undrar vi om det är möjligt att intervjua den redovisningsansvarige eller någon annan som är involverad i upprättandet av årsredovisningens finansiella delar i ert företag.

Intervjun förväntas ta cirka 30 till 60 minuter och kan ske både personligen, på telefon eller via videosamtal, som exempelvis Skype. Hela undersökningen kommer vara anonymiserad. Detta innebär att både era namn och företagets namn kommer att vara borttagna från uppsatsen. Om så önskas kan den slutliga uppsatsen skickas till er.

Om ni vill delta i intervjun, så finns det möjlighet att bestämma en tid mellan den **12:e april, vecka 15** och den **5:e maj, vecka 18**. Vi är mycket flexibla!

Vi är ytterst tacksamma om ni väljer att medverka, men skulle det vara så att ni inte vill eller kan, så vore det snällt om ni meddelar oss. Har ni annars några frågor, exempelvis att ni gärna vill delta men inte kan så länge som har angivits ovan, så är vi öppna för diskussion.

Tack på förhand!

Med vänliga hälsningar

Daniel Strömborg & Mariam Baginjan

Bilaga 2 - Introduktionsbrev till redovisningsbyråer

Hej!

Vi är två studenter på Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet med intresse för redovisning. Just nu skriver vi en kandidatuppsats inom externredovisning och har valt att inrikta oss på bedömningsfrågor vid appliceringen av redovisningsstandarderna i IFRS. Vi har valt att undersöka vilken roll personliga kunskaper och incitament upplevs ha på hur man gör sina bedömningar vid upprättandet av årsredovisningen. Av detta skäl undrar vi om det är möjligt att intervjua en revisor, eventuellt en redovisningskonsult som är involverad i processen av att upprätta årsredovisningar i enlighet med IFRS.

Intervjun förväntas ta cirka 60 minuter och kan ske både personligen, på telefon eller via videosamtal, som exempelvis Skype. Hela undersökningen kommer vara anonymiserad. Detta innebär att både era namn och byråns namn kommer att vara borttagna från uppsatsen. Om så önskas kan den slutliga uppsatsen skickas till er.

Om ni vill delta i intervjun, så finns det möjlighet att bestämma en tid mellan den **12:e april, vecka 15** och den **5:e maj, vecka 18**. Vi är mycket flexibla!

Vi är ytterst tacksamma om ni väljer att medverka, men skulle det vara så att ni inte vill eller kan, så vore det snällt om ni meddelar oss. Har ni annars några frågor, exempelvis att ni gärna vill delta men inte kan 60 minuter, så är vi öppna för diskussion.

Tack på förhand!

Med vänliga hälsningar

Daniel Strömborg & Mariam Baginjan

Bilaga 3 - Intervjuguide för företagen

Denna intervju kommer att handla om användandet av IAS 10, vilken berör händelser efter rapportperiodens slut (balansdagen). Fokus kommer att ligga på bedömningsfrågor som uppstår vid appliceringen av standarden och faktorer (incitament och kunskap) som upplevs påverka dessa bedömningar. IAS 10 gör skillnad på händelser som bekräftar tillstånd som förelåg vid rapportperiodens slut och händelser som hänförs till förhållanden som uppstod efter rapportperiodens slut. Den första typen av händelse ska tas hänsyn till genom justeringar av belopp i bland annat resultat- och balansräkningen. Den andra typen av händelse är de som ska det endast lämnas upplysning om, om det bedöms vara väsentligt.

Exempel på vid BD: Domstolsprocess, information som indikerar att en tillgång har minskat i värde (konkurs av kund, försäljning), utgift eller inkomst fastställs för köpt eller såld tillgång innan BD, vinstdelning & bonus, upptäckt bedrägeri och fel.

Exempel på efter BD: Rörelseförvärv, avveckling av verksamhet, viktigare köp av tillgångar och avveckling av tillgångar, rättstvist, förstörd fabrik, omstrukturering.

Vi har inget emot exemplifieringar från verkliga situationer du har varit med om, personer som pratats med, samt olika processer och system som har nyttjats.

Nedan följer exempelfrågor på de teman vi kommer att intervjua er om. Om det finns teman eller frågor som vi inte tänkt på, men som ni upplever väsentliga så vill vi gärna även få med det i diskussionen. Tanken med intervjun är att det ska vara en relativt öppen diskussion där ni delar med er av era upplevelser och erfarenheter.

Inledande frågor

Vilken position har du på företaget?

Vad är din roll i upprättandet av (koncern-)redovisningen?

Hur länge har du arbetat med redovisning och hur länge har detta varit med IFRS?

Hur länge har företaget följt IFRS vid upprättandet av sin redovisning?

Är din lön eller dina chefers löner kopplade till redovisningens räkenskaper?

Följer du någon form av codes of conduct eller ethics? (som ges ut av redovisningsorgan eller som ni har internt i koncernen)

Frågor kopplat till IAS 10

Identifiering av händelser efter rapportperiodens slut

Vilka typer av händelser är det som oftast måste tas hänsyn till av ert företag? (typer som i ovanstående exempel)

Hur blir ni redovisare medvetna om att dessa händelser har inträffat? Har ni exempelvis en process för att identifiera händelserna? (Går ni via traditionella rapporteringsvägar? Hur ser dessa ut i er koncern?)

Görs det en avvägning redan i detta skede om händelsen är väsentlig nog att tas hänsyn till?

Att skilja på händelser som bekräftar tillstånd som förelåg vid rapportperiodens slut och händelser som hänförs till förhållanden som uppstod efter rapportperiodens slut

Vad är processen för att avgöra vilken typ av händelse som det handlar om? (typ som i de två sorternas händelser)

- Kommer du på något specialfall som har hanterats på ett annorlunda sätt? Ge exempel! (Vad är händelsen och hur man hanterat den, diskussioner i grupp? Vilka var med, etc.?)

Upplever ni någonsin något problem med att skilja dessa två typer av händelser åt?

- Om ja, vad brukar problemet vara och hur löser ni problemet i sådant fall?

Händer det att ni upplever någon påverkan eller motivation till att ge en viss bild som formar bedömningen? (Input från chefer, olika situationer, osv)

Vem, eller vilka, har sista ordet i att avgöra vilken typ av händelse det är?

Är ni alltid överens om hur en situation ska hanteras?

Genomförande av justering i räkenskaperna för händelser som bekräftar tillstånd som förelåg på balansdagen (Adjusting events)

Om det har avgjorts att det är en händelse som är tillfällig det förra året, hur gör ni för att avgöra värdet på justeringen som behöver göras?

- Vilken process använder ni? (Diskussioner? schabloner? tumregler?)

Upplever ni att det finns subjektivitet när ni genomför värderingen?

- Om ja, upplever ni att detta lämnar processen påverkingsbar för viljor hos exempelvis chefer?

Bedöma väsentlighet av händelser som hänförs till förhållanden som uppstod efter balansdagen och bedömning av finansiell påverkan (Non-adjusting events)

Hur gör ni för att avgöra om en händelse som är hänförlig till förhållanden efter balansdagen är väsentlig att lämna upplysning om?

- Vilka faktorer är avgörande i detta? (Använder ni exempelvis er av olika gränobelopp? Eller är det andra egenskaper av händelserna som är viktiga?)
- Vem har sista ordet?

Upplever ni någon svårighet i att avgöra väsentligheten av händelsen?

- Om ni har problem med detta, hur löser ni det då?

Om händelsen bedöms vara väsentlig, hur avgör ni vilken finansiell effekt denna händelse medför?

- Finns det några tumregler/metoder?
- Vad brukar upplysningen om händelsen bestå av?

- Spelar konkurrenter, eller andra intressenter någon roll i hur mycket ni upplyser om?

Om respondenten ej berör det själv i sina svar:

(Formella sociala incitament)

Många av de företag som vi har intervjuat tidigare har angett att de åtminstone vill leva upp till de lagkrav och andra krav som ges i regelverket IFRS. Är det så att detta stämmer för er eller känner du att ni vill gå längre än vad som krävs (minimum) av standarder och lagar?

(Informella sociala incitament)

Har du medias och allmänhetens granskning av er i åtanke när redovisningen upprättas och den bild ni ger med redovisningen?

(Hypotesen om politiska kostnader & upprätthållande-regimer)

- Spelar hur stor koncernen är och hur synlig den är i media någon roll i de föregående två frågorna? (din åsikt)
- Spelar att ni är noterade någon roll i hur mycket ni anstränger er för att skapa redovisning av hög kvalitet?
- Anser du att de rättsliga påföljder som finns i dagsläget, för felaktig eller missvisande, redovisning påverkar hur långt ni går för att skapa en redovisning som ger en rättvisande bild?

(Lånevillkor)

- Har er koncern några lånevillkor kopplade till redovisningens räkenskaper?
- Tar ni hänsyn till dessa i den bild ni ger av den finansiella ställningen vid upprättandet av redovisningen? (För att inte bryta mot villkoren)

(Moraliska incitament)

Gällande codes of conduct:

- Hur anser du detta spelar någon roll i hur du redovisar?
- Kan du ge ett exempel?

Både företag och revisorer som vi har intervjuat säger att IFRS är väldigt komplex och kräver att man som upprättare är väldigt insatt i den. Forskare har även funnit att under mer principbaserade standarder är det mer viktigt att förstå verksamheten och specifika transaktioner eftersom man behöver göra mer bedömningar.

Upplever du att IFRS är komplex, som de andra har sagt?

Hur upplever du att er kunskap/kompetens är av IAS 10/IFRS? Är den tillräcklig eller saknar ni det ibland och tar hjälp av externa parter? (Revisorer & konsulter)

Upplever du att hur insatt man är i specifika händelser eller i själva företagets verksamhet spelar någon roll i spelar någon roll i upprättandet av redovisningen och de bedömningar man gör?

Bilaga 4 - Intervjuguide för redovisningsbyråer

Denna intervju kommer att handla om användandet av IAS 10, vilken berör händelser efter rapportperiodens slut (balansdagen). Fokus kommer att ligga på bedömningsfrågor som uppstår vid appliceringen av standarden och faktorer som upplevs påverka dessa bedömningar. IAS 10 gör skillnad på händelser som bekräftar tillstånd som förelåg vid rapportperiodens slut och händelser som hänförs till förhållanden som uppstod efter rapportperiodens slut. Den första typen av händelse ska tas hänsyn till genom justeringar av belopp i bland annat resultat- och balansräkningen. Den andra typen av händelse är de som ska det endast lämnas upplysning om, om det bedöms vara väsentligt.

Exempel på vid BD: Domstolsprocess, information som indikerar att en tillgång har minskat i värde (konkurs av kund, försäljning), utgift eller inkomst fastställs för köpt eller såld tillgång innan BD, vinstdelning & bonus, upptäckt bedrägeri och fel.

Exempel på efter BD: Rörelseförvärv, avveckling av verksamhet, viktigare köp av tillgångar och avveckling av tillgångar, rättstvist, förstörd fabrik, omstrukturering.

Vi har inget emot exemplifieringar från verkliga situationer du har varit med om, personer som pratats med, samt olika processer och system som har nyttjats.

Nedan följer exempelfrågor på de teman vi kommer att intervjua dig om. Om det finns teman eller frågor som vi inte tänkt på, men som du upplever väsentliga så vill vi gärna även få med det i diskussionen. Tanken med intervjun är att det ska vara en relativt öppen diskussion där du delar med dig av dina upplevelser och erfarenheter.

Inledande frågor

Vad är din yrkestitel?

Jobbar du huvudsakligen med företag i en viss bransch eller täcker du olika branscher?

Vad är din roll vid upprättandet av redovisningen i företagen?

Hur länge har du arbetat med redovisning och hur länge har detta varit med IFRS?

Frågor kopplat till IAS 10

Identifiering av händelser efter rapportperiodens slut

Vilka typer av händelser är det som du oftast rådgiver företag om? (Från exempel ovan)

Upplever du någonsin att företag ser händelser som inte egentligen är "händelser", eller att de inte vill se händelser som du upplever som uppenbara? (Finns det incitament/avsaknad av kunskap?) (Incitament: bonus, lånevillkor, politiska kostnader, kapitalmarknad, Upprätthållanderegimer och rättsliga institutioner)

Att skilja på händelser som bekräftar tillstånd som förelåg vid rapportperiodens slut och händelser som hänförs till förhållanden som uppstod efter rapportperiodens slut

Upplever du någonsin att det finns problem med att skilja dessa två typer av händelser åt? (De som förelåg på BD och hänförs till efter BD)

- Om ja, vad brukar problemet vara och hur löses problemet i sådant fall?

Händer det att du upplever att företagen vill ge en viss bild i redovisningen genom det val de gör gällande vilken typ av händelse det bedöms vara? (Av de två typerna av händelse)

- Om ja, vilka bakomliggande faktorer tror du kan ha orsakat detta?
- (Att vi ger exempel från teorin om personen undrar)

Vem eller vad har sista ordet i att avgöra vilken typ av händelse det är?

- Är det chefer eller redovisarna på företaget? Du? Någon annan aspekt?
- Hur bra upplever du deras kunskap av standarden är?
- (Specifikt i styrelsen, hur upplever du deras kunskap av IFRS/IAS 10 är?)
- Har de incitament? (bonus, konkurrens, bolagsstyrning, etc.)

Vad kan vara avgörande?

Genomförande av justering i räkenskaperna för händelser som bekräftar tillstånd som förelåg på balansdagen

Om det har avgjorts att det är en händelse som är tillfällig det förra året (förhållande på BD), hur gör företagen för att avgöra värdet på justeringen som behöver göras?

- Vilka processer använder de?
- Brukar detta överensstämna med hur du rådgör dem i hur de ska gå tillväga?
- Vad brukar skilja sig när det ej stämmer?

Upplever du att det är mycket subjektivitet involverat när värdering av den nödvändiga justeringen sker?

- Om ja, upplever du att detta lämnar processen påverkansbar för olika viljor i företagen?
- Har du några exempel?

Bedöma väsentlighet av händelser som hänförs till förhållanden som uppstod efter balansdagen och bedömning av finansiell påverkan

Hur gör företagen för att avgöra om en händelse, som är hänförlig till förhållanden efter balansdagen, är väsentlig att lämna upplysning om?

- Vad är avgörande i detta? (Använder de exempelvis sig av olika gränsbelopp?)

- materialitet? vilka personer? etc.)
- Håller du med om de sätt de gör det på?
 - Brukar de i företagen följa dina råd, eller händer det att de inte håller med dig? (Vid avgörandet av väsentlighet)
 - Vad upplever du att orsaken kan vara i ett sådant fall?

Om händelsen bedöms vara väsentlig, hur avgör företagen vilken finansiell effekt denna händelse medför?

- Finns det några tumregler/metoder som används av företagen?
- Finns det några metoder som du rekommenderar, och om det är så, brukar dessa ändå skilja sig från de som företagen använder?

Om respondenten ej berör det själv i sina svar:

Anser du att det finns någon form av problematik i tolkningen hos företag av standarden?

- Vad är problemet? Vad hade förenklat tolkningen?

Vilka frågor brukar företagen behöva mest hjälp med gällande IFRS?

Finns det mer av ett visst problem i en viss bransch än i en annan? (Både IFRS och IAS 10)

Generellt, hur upplevs företagens kunskap av IFRS och dess standarder?

- Kunskapen hos redovisare om företagens verksamhet?

Anser ni att det finns någon skillnad på framtagandet av redovisning i företag där redovisarna följer någon form av codes of conduct?

Generella frågor:

- Många intervjuade företag påstår att de aldrig varit med om händelser som är hänförliga till det föregående året (sådant som bekräftar tillstånd som förelåg vid rapportperiodens slut). Tror du att det verkligen är så sällan det inträffar eller tror du att sådana händelser inträffar och de inte tar hänsyn till dem? alternativt att de tar hänsyn till det genom att justera i räkenskapernas poster utan att tänka på att detta är en fråga som berörs av IAS 10? Alltså att det händer men att de inte tänker på att det just är det de gör?
- Vissa företag vi har pratat med har berättat att de har väldigt tät kontakt med sina revisorer och att revisorerna är delaktiga i hela processen. andra företag har förklarat relationen som väldigt "formell". Revisorer blir inblandade om det finns frågor och främst för att de ska vara med på tåget och skriva under årsredovisningen. Upplever du att du är mer eller mindre inblandad i olika företag? I sådana fall vad blir avgörande att det blir så, är det olika för olika branscher, "nya IFRS" företag (ex nyligen noterade osv) eller andra faktorer som är avgörande?

Bilaga 5 - Kodning av Intervjupersoner

Person	Yrkestitel	Bransch	Års erfarenhet av IFRS	Intervjuformat	Längd på intervju
F1	VP of Group Control	Utomhusprodukter	17 år (11 år)	Per telefon	20 min
F2	Koncernredovisningschef	Installationsprodukter samt verktyg & maskiner	11 år (10 år)	Per telefon	25 min
F3	Koncernredovisningschef och IFRS specialist	Fastighetsutveckling	9 år (12 år)	Per telefon	55 min
F4	Koncernredovisningschef	Motorfordon	12 år (12 år)	I person	55 min
F5*	Director Corporate Control	Konsumtionsvaror	12 år (12 år)	Per telefon	34 min
F6*	Group Controller	Konsumtionsvaror	10 år (12 år)	Per telefon	34 min
R1*	Manager, financial accounting advisory	Rådger alla branscher.	6 år och 9 år inklusive andra regelverk.	I person	64 min
R2*	Manager, accounting excellence	Rådger alla branscher.	17 år och 23 inklusive andra regelverk.	I person	64 min
R3	Redovisnings-specialist, inriktad på IFRS	Rådger alla branscher.	10 år	I person	65 min

- F = redovisningsansvariga eller IFRS-specialister på företag
- R= Redovisningsexperter på redovisnings- och revisionsbyråer
- (X) antal år företaget har följt IFRS.
- **Intervjuades tillsammans.