



**EKONOMI
HÖGSKOLAN**
Lunds universitet

Examensarbete magisternivå

FEK P01

VT 2008

Företagsekonomiska institutionen

MAKT I DEN INTERNATIONELLA REGLERINGSPROCESSEN

En fallstudie av IFRS 8

Handledare:

Kristina Artsberg

Författare:

Frida Andersson

Josefine Hallbäck

Petra Mårtensson

SAMMANFATTNING

- Examensarbetets titel:** Makt i den internationella regleringsprocessen – *En fallstudie av IFRS 8*
- Seminariedatum:** 2008-06-12
- Ämne/kurs:** Examensarbete i redovisning, magisternivå, FEK P01, 15 poäng
- Författare:** Frida Andersson, Josefine Hallbäck och Petra Mårtensson
- Handledare:** Kristina Artsberg
- Fem nyckelord:** Makt, IFRS 8, EU, IASB, legitimitet
- Syfte:** Uppsatsens syfte är att utifrån IFRS 8 beskriva och förstå regleringsprocessen vid antagandet och godkännandet av nya internationella redovisningsstandarder. Uppsatsen ska bidra med information till redovisningskunniga personer om vilka aktörer som har makt att påverka i denna process och hur besluten legitimeras.
- Metod:** Denna uppsats är en dokumentstudie med kvalitativ ansats. En fallstudie av IFRS 8 har genomförts för att kunna beskriva regleringsprocessen. Studiens syfte är deskriptivt och tillvägagångssättet induktivt.
- Teoretiska perspektiv:** Uppsatsen utgår ifrån Husseins modifierade modell över normbildningen, där fokus ligger på legitimitet. Det har gjorts kompletteringar med maktteori och Jönssons undersökning om redovisningseliten för att kunna besvara uppsatsens huvudfråga.
- Empiri:** Empirin har delats in i två kapitel och dessa utgår från offentliga dokument. I det första beskrivs de organisationer som medverkar i regleringsprocessen och i det andra följs standarden IFRS 8, från början till slut.
- Slutsatser:** Uppsatsen har påträffat en maktbalans mellan EU och FASB där de med hjälp av olika incitament försöker att övertyga IASB att följa deras åsikter och värderingar. EU:s främsta krav är att få IASB att legitimera sig som en demokratisk organisation för att ett fortsatt samarbete dem emellan ska kunna fungera. FASB däremot har en mer informell kontakt med IASB genom medlemmar som haft ett förflutet i FASB och där FASB med hjälp av konvergensprojektet försöker att stärka sitt inflytande.

ABSTRACT

- Title:** Power in the international regulation process – *A case study of IFRS 8*
- Seminar date:** 2008-06-12
- Course:** Master thesis in accounting, FEK P01, 15 University Credit Points
- Authors:** Frida Andersson, Josefine Hallbäck and Petra Mårtensson
- Advisor:** Kristina Artsberg
- Five key words:** Power, IFRS 8, EU, IASB, legitimacy
- Purpose:** The aim of this study is to describe and understand the regulation process of international accounting standards, a case study of IFRS 8. The study will contribute with knowledge to persons within the area of accounting about what actors have the power to influence in this regulation process and how the decisions are legitimated.
- Methodology:** This is a qualitative documentary study. A case study has been conducted to describe the regulation process. The aim of the study is of descriptive character and the procedure has an inductive approach.
- Theoretical perspectives:** Hussein's modified model over the process of setting standards is being used and the focus within this model is legitimacy. Complementary additions have been made with theory of power and a theory that explains the elite in accounting.
- Empirical foundation:** The empirical study is based on public documents and has been divided into two chapters. The first chapter describes the organizations in the regulation process and the second chapter explains IFRS 8 from the beginning to the end.
- Conclusions:** Our master thesis has shown that a balance of power exists between the EU and the FASB in the international process of setting standards. They are using different means of inducement to persuade the IASB to account for their views and values. The EU needs the IASB to prove itself as a democratic and legitimate organization. The FASB tries to incorporate their views and values through informal contacts with the IASB. This occurs when prior members of the FASB now are members of the IASB.

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

1. INLEDNING	1
1.1 BAKGRUND	1
1.2 PROBLEMDISKUSSION	3
1.3 PROBLEMFÖRMULERING.....	5
1.4 SYFTE.....	5
1.5 AVGRÄNSNINGAR.....	5
1.6 DISPOSITION	6
2. METOD	7
2.1 VETENSKAPLIGT ANGREPPSSÄTT	7
2.1.1 <i>Kvalitativ ansats</i>	7
2.1.2 <i>Induktiv och deskriptiv ansats</i>	7
2.1.3 <i>Hermeneutik</i>	8
2.2 TILLVÄGAGÅNGSSÄTT.....	8
2.2.1 <i>Primär- och sekundärdata</i>	8
2.2.2 <i>Källkritik</i>	9
2.3 UPPSATSENS TROVÄRDIGHET	9
2.3.1 <i>Validitet & reliabilitet</i>	9
2.4 METODKRITIK.....	10
3. TEORI.....	12
3.1 POLITIK INOM REDOVISNING.....	12
3.2 MODELL ÖVER NORMBILDNINGEN.....	13
3.2.1 <i>Kännedom om lösning</i>	13
3.2.2 <i>Attitydbildning</i>	14
3.2.3 <i>Legitimitet</i>	14
3.3 MAKT	17
3.4 REDOVISNINGSELITEN	19
4. ORGANISATIONERNA & REGLERINGSPROCESSEN	20
4.1 IASB OCH IASCF.....	20
4.1.1 <i>IASB:s Due Process</i>	21
4.2 EU:S ORGANISATION.....	24
4.2.1 <i>Kommissionen</i>	26
4.2.2 <i>Parlamentet</i>	26
4.2.3 <i>Europeiska unionens råd</i>	27
4.2.4 <i>Kommittologi</i>	27
4.3 EFRAG.....	28
4.4 ARC.....	29
4.5 EU:S GODKÄNNANDEPROCESS.....	29
5. IFRS 8 – FRÅN BÖRJAN TILL SLUT	32
5.1 KONVERGENSPROJEKTET	32
5.2 IASB:S PROCESS.....	33
5.3 EFRAG:S UTREDNING	33
5.4 ARC:S UTREDNING	34

5.5 KOMMISSIONENS OCH PARLAMENTETS UTREDNINGAR.....	35
5.5.1 Beslut om senareläggning	35
5.5.2 IASCF talar inför Parlamentet	36
5.5.3 Kommissionens utredning	37
5.5.4 Parlamentets beslut	38
6. ANALYS	40
6.1 DET AMERIKANSKA INFLYTANDET.....	40
6.2 LEGITIMITET HOS IASB OCH AKTÖRERNA.....	41
6.3 KRITIK MOT EU:S PROCESS	44
6.4 MAKTBALANSEN MELLAN EU OCH FASB INOM IASB	46
7. SLUTDISKUSSION.....	49
7.1 SLUTSATS.....	49
7.2 FÖRSLAG TILL FORTSATT FORSKNING.....	50
KÄLLFÖRTECKNING.....	51
BILAGA 1- TIDSLINJE	57
BILAGA 2 – IFRS 8 RÖRELSESEGMENT	58
BILAGA 3 – KOMMISSIONENS UTREDNING KRING IFRS 8	60
BILAGA 4 – IASB:S MEDLEMMAR.....	62

FIGURFÖRTECKNING

FIGUR 1. HUSSEINS MODELL ÖVER NORMBILDNINGEN.....	13
FIGUR 2. MAKTMODELL ÖVER IASB:S PROCESS.....	18
FIGUR 3. IASB:S ORGANISATION.....	20
FIGUR 4. UTFORMNINGEN AV STANDARDER INOM IASB.	22
FIGUR 5. INSTITUTIONERNAS FUNKTIONER INOM EU.	25
FIGUR 6. EU:S TRE PELARE.	25
FIGUR 7. IASB:S OCH FASB:S UPPGIFTER I KONVERGENSPROJEKTET.	32

1. INLEDNING

Inledningskapitlet kommer att börja med en bakgrund om harmoniseringen av redovisningsstandarder inom EU. Det leder fram till problemdiskussionen som tar upp de svårigheter som finns med harmonisering och IASB:s standard IFRS 8. I problemformuleringen tar vi upp de frågor om makt och legitimitet som vi senare i uppsatsen försöker att svara på. Kapitlet avslutas med uppsatsens syfte, valda avgränsningar och uppsatsens disposition.

1.1 Bakgrund

Harmonisering av redovisningsstandarder inom EU (Europeiska unionen) började med de fjärde och sjunde bolagsrättsdirektiven, som syftade till att underlätta jämförbarheten av finansiella rapporter över de nationella gränserna. Det fanns dock fortfarande problem för företag som lånar kapital på de internationella kapitalmarknaderna utanför EU, exempelvis på New York-börsen, eftersom utländska företag listade på den är tvungna att följa SEC:s (the Securities and Exchange Commission) avstämningskrav i enlighet med US GAAP (US Generally Accepted Accounting Principles). Detta medför höga kostnader och en konkurrensnackdel för företagen eftersom de ska upprätta bokslut efter främmande normer som är utan europeiskt inflytande.¹

År 1990 organiserade Kommissionen (Europeiska kommissionen) en konferens angående den framtida harmoniseringen av redovisningsnormer inom EU. Här togs beslutet att IASC (International Accounting Standards Committee) skulle bli medlem i Kommissionens rådgivande grupp och fungera som en observatör i styrelsen. Målet med detta samarbete är att upprätta redovisningsnormer som kan accepteras på kapitalmarknaderna runt om i världen. Dock betonar Kommissionen vikten av att bevara sina egna framsteg inom harmoniseringen eftersom detta är en viktig del av lagstiftningen på den europeiska marknaden.²

År 2000 lade EU fram ett förslag om att integrera IASC:s standarder inom unionen. Kravet att alla listade företag inom EU ska upprätta sina koncernredovisningar enligt samma redovisningsnormer, skulle träda i kraft senast år 2005. Anledningen till införandet av gemensamma redovisningsnormer var att EU insåg att det fanns för många olika finansiella redovisningsregler och skilda tolkningar inom unionen. Avståndet mellan dem kommer fortsätta att öka om inte en förändring inte sker.³ Kommissionen undersökte hur väl de existerande IAS (International Accounting Standards)⁴ överensstämde med EU:s direktiv och drog slutsatsen att det bara var mindre skillnader mellan dem.⁵ För att det ska kunna gå att lösa konflikter måste det vara möjligt för båda sidor att agera:

¹ Communication from the Commission (1995-11-14)

² Ibid

³ Communication from the Commission to the Council and the European Parliament (2000-06-13)

⁴ Standards utgivna av IASC kallas IAS.

⁵ Flower (1998)

The IASC's executive has indicated its willingness to re-examine any IAS that is found not to be in conformity with the directives. If absolutely necessary, the Commission will propose changes in the directives.⁶

År 2000 upphävdes organisationen IASC och en ny struktur infördes i april år 2001. Den nya organisationen leds av IASCF (International Accounting Standards Committee Foundation) som ska agera öppet och publikt. Denna strukturreform skulle bidra till en ökad samverkan med nationella standardsättare och möjliggöra att fler länder och organisationer skulle kunna bli medlemmar i styrelsen. IASCF:s huvuduppgifter är att skaffa fondmedel och att utse medlemmarna i IASB (International Accounting Standards Board) som har ansvaret för att utveckla nya standarders.⁷

Förslaget godkändes år 2002 av EU genom IAS-förordningen⁸, och förslaget trädde i kraft i januari år 2005. Utifrån EU:s perspektiv fanns det två fördelar med att införa IAS/IFRS (International Financial Reporting Standards)⁹. Istället för att utveckla egna och nya normer, som skulle vara en kostsam process, fanns det färdiga normer tillgängliga. Dessa hade redan etablerat en internationell trovärdighet, främst genom att ha blivit bekräftade av IOSCO (International Organization of Securities Commissions), som rekommenderade sina medlemmar att följa IAS redan år 2000.¹⁰

EU valde i IAS-förordningen att upprätta en godkännandeprocess för standarder från IASB. En del av denna process innefattar ARC (Accounting Regulatory Committee), som består av myndighetsrepresentanter från alla medlemsstater och ska hjälpa Kommissionen i att utreda om nya eller reviderade standarder är lämpliga för ett införande inom EU. I syfte att assistera ARC att uppnå en teknisk ståndpunkt angående nya eller reviderade standarder bildades en privat organisation, EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group). Denna organisation består av revisorer, upprättare av redovisning och andra redovisningsexperter.¹¹

För att EU skulle kunna acceptera IFRS insåg de att ett ökat inflytande över IASCF var nödvändigt. Därför garanterades Kommissionen en observerande roll i IASCF:s styrelse och i SIC (Standards Interpretations Committee). Denna observatör har dock inget reellt inflytande i IASCF:s process.¹²

En annan harmoniseringsinsats pågår mellan FASB (Financial Accounting Standards Board), den amerikanska standardsättaren, och IASB som tillsammans år 2002 ingick ett kortsiktigt konvergensprojekt. Konvergens innebär ett strävande efter att reducera internationella

⁶ Communication from the Commission (1995-11-14) punkt 5.3

⁷ Nobes *et al* (2006)

⁸ Europaparlamentets och Rådets förordning (EG) nr 1606/2002 (2002-07-19)

⁹ IFRS definieras som standarder och tolkningar så som de har antagits av IASB. De består av:

- a) International Financial Reporting Standards;
- b) International Accounting Standards, och
- c) Tolkningar från IFRIC och dess föregångare SIC (Standing Interpretations Committee)

Vidare i uppsatsen används denna definition om inget annat anges.

¹⁰ Whittington (2005)

¹¹ Nobes *et al* (2006)

¹² Van Hulle (2004) i Leuz *et al* (2004)

skillnader mellan redovisningslösningar eller, om ingen lösning finns tillgänglig, att utveckla nya normer. Organisationerna fokuserar på detaljer som kan konvergeras relativt lätt och där stora kvantitativa avvikelser finns. De koordinerar även information och agendor för att förhindra att nya skillnader utvecklas.¹³ Den överlägsenhet som USA tidigare visat upp har börjat ifrågasättas. Detta beror bland annat på de finansiella kriser, exempelvis Enron, som skylls på de alltför regelbaserade standarderna.¹⁴

En aktuell del av konvergensprojektet mellan IASB och FASB behandlar segmentrapportering, där IASB i november år 2006 publicerade IFRS 8 *Rörelsesegment* som ett steg mot ökad konvergens mellan de två regelverken. IFRS 8 ersätter IAS 14 *Segmentrapportering* och är nästintill en kopia av den amerikanska standarden SFAS 131 *Disclosures about Segments of an Enterprise and Related Information*. IASB betonar i sitt pressmeddelande att IFRS 8 är utvecklad som en del i ett kortsiktigt konvergensprojekt. IFRS 8 träder i kraft januari år 2009 men tidigare användning är tillåten.¹⁵

1.2 Problemdiskussion

EU:s godkännandeprocess verkade fungera smidigt fram till införandet av IAS 39 *Finansiella Instrument*. Detta blev ett tydligt exempel på hur svårt det är att nå överenskommelse, inte bara mellan Europa och IASB, men även inom Europa. Dewing *et al* gjorde en undersökning om hur den första fasen har gått sedan införandet av IFRS år 2005 inom EU. De menar på att vissa utmaningar och hinder står i vägen för harmonisering inom EU. Främst verkar det vara problematiskt att forma en enhetlig europeisk syn vilket har sin grund i att det finns en viss inriktning mot anglosaxisk redovisning i IFRS och för att EU:s godkännandeprocess är utformad med olika grupper och kommittéer. Intensiva debatter uppstod kring godkännandet av IAS 39 bland annat om problemet med att lägga ut beslut på privata aktörer och vilken betydelse dessa har i processen. EFRAG kunde inte leverera ett ställningstagande angående IAS 39 till Kommissionen eftersom det krävs en majoritet för förslaget eller mer än två tredjedelar emot förslaget, vilket inte uppnåddes i detta fall. Kommissionen införde till slut IAS 39 med stöd av ARC men med två undantag i standarden. Detta stärkte mångas skeptiska tro att EU:s process faktiskt är utsatt för politisk påverkan.¹⁶ Det finns en formell beslutsprocess för redovisningsnormer inom EU men som inte alltid följs på grund av påverkan från olika håll och frågan är i vilken utsträckning Kommissionen faktiskt lyssnar på andra organisationer och intressegrupper.

En utgångspunkt som blir uppenbar är att standardsättningsprocessen i grunden inte utgår från bästa tekniska lösning. Buijink kommer fram till två observationer, dels verkar standardsättare inte använda existerande vetenskapliga bevis vid utformandet av standarder och det verkar som om att redovisningsforskare inte producerar tillräckligt kvalitativa resultat. Detta antyder att standardsättningen för tillfället inte är baserad på tekniska belägg.¹⁷ I Zeffs artikel går det

¹³ Whittington (2005)

¹⁴ Nobes *et al* (2006)

¹⁵ International Accounting Standards Board (2006-12-30) Press Release

¹⁶ Dewing *et al* (2008)

¹⁷ Buijink (2006)

att utläsa att IASB:s standardsättning snarare är en politisk process än en fråga om bästa tekniska lösning.

I define "political" to mean self-interested considerations or pleadings by preparers and others that may be detrimental to the interests of investors and other users, a phenomenon that has been associated with the term "economic consequences".¹⁸

I internationell standardsättning möts många olika nationaliteter med olika värderingar och politiska intressen. Vem har makt att påverka i denna process och vilka argument används för att uppnå legitimitet?

I januari år 2007 rekommenderade både EFRAG och ARC att Kommissionen ska anta IFRS 8 *Rörelsesegment*. Efter lång debatt godkände EU till slut IFRS 8 i november år 2007, ett år efter att IASB publicerade standarden. Parlamentet hade ett par reservationer mot standarden och tog ett ovanligt beslut då de påtvingade Kommissionen att utreda och granska standardens fungerande i unionen.¹⁹ Detta tyder på att det fanns ett visst motstånd mot godkännandet av IFRS 8 men frågan är varför inte Parlamentet kunde påverka utgången?

Det verkar finnas en viss oro hos Parlamentet med den nya standarden men Kommissionen ser den som en kortsiktig lösning på grund av konvergensskäl. På grund av detta kan det tänkas att en förändring av standarden kommer att ske inom en snar framtid. Att EU valde att godkänna IFRS 8 *Rörelsesegment* väckte mycket kritik och kan vara ett uttryck för motstånd emot risken att EU blir alltför amerikaniserat då standarden i princip har kopierats rad för rad. IFRS 8 tog relativt lång tid att godkänna vilket gör det intressant att utreda hur det går till vid EU:s beslutsprocess och hur mycket påverkan som faktiskt sker. En annan intressant synvinkel är hur det kommer sig att det finns så mycket amerikanskt inflytande i IFRS 8 och vilka aktörer kan tänkas driva på denna utveckling? Frågan är hur mycket EU kan påverka en standard när IASB väl har fastställt den?

En del investerare har varit kritiska till IFRS 8, vissa skickade direkta brev till politiker i Bryssel, som ett försök till att försöka stoppa Kommissionen från att införa IFRS 8 i EU. Kritiken har tilltagit då standarden nästan är en direkt kopia av den amerikanska standarden. IASB svarade med att hänvisa till den lyckade användningen av standarden i USA och att föregångaren IAS 14 inte var bra.²⁰ Kan denna kritik vara orsaken till varför IFRS 8 drog ut på tiden? Vad hade hänt om EU i slutändan inte hade godkänt IFRS 8? Vilka politiska argument används för att få beslutet legitimerat?

¹⁸ Zeff (2002) sid 43

¹⁹ PriceWaterhouseCoopers (2008)

²⁰ Buck *et al* (2007)

1.3 Problemformulering

Utifrån problemdiskussionen syns ett tydligt gap och område som inte undersökts i större utsträckning. Huvudfrågan för denna uppsats är:

- Vem har makt att påverka i regleringsprocessen?

Tre underfrågor används för att bygga upp huvudfrågan.

- Hur har regleringsprocessen sett ut för IFRS 8? Vilka motsättningar har funnits?
- Varför har en amerikansk standard kopierats rakt av för användning inom EU?
- Vilka argument används för att legitimera de beslut som tas?

1.4 Syfte

Uppsatsens syfte är att utifrån IFRS 8 beskriva och förstå regleringsprocessen²¹ vid antagandet och godkännandet av nya internationella redovisningsstandarder. Uppsatsen ska bidra med information till redovisningskunniga personer om vilka aktörer som har makt att påverka i denna process och hur besluten legitimeras.

1.5 Avgränsningar

En ämnesavgränsning som har gjorts är att uppsatsen undersöker regleringsprocessen gällande segmentrapportering. Det är en aktuell fråga som tog lång tid för EU att godkänna och som har kopierats från den amerikanska standarden SFAS 131.

Uppsatsen behandlar inte tillsynen gällande efterlevnaden av standarderna vilken ses över av Committee of European Securities Regulators (CESR) eftersom IFRS 8 inte införs förrän den 1 januari år 2009 för EU-användning.

²¹ Med regleringsprocess menar vi IASB:s och EU:s processer. Enbart IASB:s process benämns due process och EU:s process benämns godkännandeprocess.

1.6 Disposition

I detta stycke följer uppsatsens struktur.

- **Kapitel 1: Inledning**

Detta kapitel inleds med en bakgrund som därefter följs av en problemdiskussion, problemformulering, syfte och avgränsningar.

- **Kapitel 2: Metod**

I uppsatsens andra kapitel kommer våra metodval att presenteras.

- **Kapitel 3: Teori**

Teoriavsnittet behandlar de teorier som vi anser relevanta för studien.

- **Kapitel 4: Organisationerna & regleringsprocessen**

I det första empirikapitlet görs en presentation av de organisationer som deltar i regleringsprocessen.

- **Kapitel 5: IFRS 8 – Från början till slut**

Det andra empirikapitlet presenterar den process som IFRS 8 gick igenom.

- **Kapitel 6: Analys**

I uppsatsens sjätte kapitel kommer empirin att analyseras utifrån teorierna.

- **Kapitel 7: Slutdiskussion**

Det sista kapitlet innehåller de slutsatser som vi har kunnat dra utifrån vår analys samt förslag till fortsatt forskning.

2. METOD

I metodkapitlet redogör vi för de metoder som har använts i studien. Först diskuteras uppsatsens vetenskapliga angreppssätt och detta följs av studiens tillvägagångssätt. Sist i kapitlet presenteras uppsatsens trovärdighet och kritik mot den valda metoden.

2.1 Vetenskapligt angreppssätt

Vid utformningen av en studie gäller det att hitta den form som är mest lämplig för den specifika problemställningen. Detta i sin tur påverkar resultatets giltighet. Ett antal val måste göras och det första är vilken metod som ska användas.²²

2.1.1 Kvalitativ ansats

Vi har vid utförandet av studien valt en kvalitativ ansats eftersom fokus ligger på ord och inte på siffror. Kvalitativa metoder är mer öppna för ny information och därför är en sådan ansats ofta mer förenad med en induktiv ansats.²³ Den kvalitativa ansatsen är en forskningsstrategi som passar väl för problemformuleringen, eftersom den kvalitativa ansatsen är induktiv och tolkande till sin art.²⁴

Inom de kvalitativa metoderna utformas ofta fallstudier.²⁵ En fallstudie fokuserar på en speciell enhet och understryker det enskilda fallet. En fallstudie är lämplig när forskaren vill ha djupare förståelse för en viss händelse och genom att gå djupare in på en viss enhet kan forskaren hitta saker som denne inte visste innan.²⁶ För att försöka förstå regleringsprocessen från början till slut har vi därför valt standarden IFRS 8 som fallstudie. Den får agera exempel då den är aktuell och är ett ämne för kontroverser samt att den tog relativt lång tid att få igenom i EU.

2.1.2 Induktiv och deskriptiv ansats

Uppsatsen är en empirisk undersökning av hela regleringsprocessen, från det att IASB lägger fram ett förslag på en standard tills det att den godkänns inom EU, vilket gör syftet deskriptivt och studiens tillvägagångssätt induktivt. Det deskriptiva syftet används oftast i samhällsvetenskaplig forskning och vill förklara hur något är. Tillvägagångssättet tar avstamp i verkligheten, för att kunna beskriva hur regleringsprocessen går till, vilket kännetecknar en induktiv ansats.²⁷ Våra observationer kommer att mynna ut i reflektioner över regleringsprocessen samt vem som kan tänkas ha stort inflytande och makt i denna process. Vi kommer även att undersöka vilka argument som kan tänkas användas för att legitimera besluten.

²² Jacobsen (2002)

²³ Ibid

²⁴ Bryman *et al* (2005)

²⁵ Lundquist (1993)

²⁶ Jacobsen (2002)

²⁷ Artsberg (2005)

2.1.3 Hermeneutik

Hermeneutisk metod innebär att forskaren iklär sig en roll som tolk. Denna ska tolka och förstå en individs eller organisations handlingar och dokument. Det viktigaste sättet att begripa dessa handlingar är genom språket. EU:s och IASB:s dokument följer ofta en viss mall för att få de politiska dokumenten att se ut på ett visst sätt. Men hur gör vi om det finns mekanismer som i samband med processerna styr individernas handlingar och som vi inte känner till? Det kan mycket väl tänkas finnas informell påverkan som inte alltid dokumenteras.²⁸

Inom politiska processer är det tänkbart att det sker påverkan som till viss del är svår att kartlägga. Därför väljer vi att utifrån de offentliga dokumenten, beskriva processen med IFRS 8 och försöka tolka vilka argument organisationerna använder för att legitimera sina beslut. I vår metod blir det därför viktigt att försöka läsa mellan raderna och på så sätt se de underliggande argumenten och inte bara det som publiceras i de offentliga dokumenten.

2.2 Tillvägagångssätt

Uppsatsen ämnar att med en kvalitativ dokumentstudie, granska offentliga dokument från IASB, EU, EFRAG och ARC, för att kartlägga deras beslut och kommentarer vid processen av IFRS 8. Vidare har svarsbrev²⁹ från intressegrupper till Kommissionen analyserats, där synpunkter om processen har tydliggjorts. Artiklar har lästs och dokumenterats. Slutligen har vi kartlagt vilka personer som sitter i IASB, för att se huruvida deras bakgrunder kan påverka deras värderingar. Utifrån detta kommer vi sedan att analysera vilka organisationer och intressegrupper som har makt i processen.

Vår datainsamlingsmetod har sett ut som sådan att vi i olika databaser har sökt information. Den databas som har använts mest frekvent är artikeldatabasen *ELIN* och bibliotekskataloger som *Lovisa* och *Libris*. För ytterligare artikelsök har *JSTOR* och *ProQuest* men även *Google Scholar* använts. De mest frekventa sökord vi har använt oss av är bland annat: EU, regulation, accounting, power, legitimacy, IASB och IFRS 8. Tillgång till IFRS 8 har skett genom *FAR SRS Komplet*.

En annan mycket viktig resurs har varit EU:s, EFRAG:s, IASB:s och FASB:s hemsidor där primärkällor som lagtext och andra dokument har hittats. Vidare har vi tittat i källförteckningar i de böcker och artiklar vi har använt för att få nya uppslag och sökvägar.

2.2.1 Primär- och sekundärdata

Ofta görs en bred indelning av datakällor beroende på om de kan anses vara primär- eller sekundärkällor. Primärdata samlas in av forskaren själv för den aktuella situationen medan sekundärdata redan är insamlad eller framställd av andra än forskaren själv. Primär- och sekundärdata kan båda vara muntliga och skriftliga.³⁰ I uppsatsen är primärkällorna främst

²⁸ Hultén *et al* (2007)

²⁹ Svarsbrev syftar här på kommentarer till kommentarer på Kommissionens frågeformulär medan comment letters hänvisar till intressegruppernas kommentarer under IASB:s process.

³⁰ Artsberg (2005)

lagdokument och andra officiella dokument från EU och IASB. Sekundärdata består av tidigare undersökningar och studier som finns i de forskningsartiklar och böcker som har använts.

2.2.2 Källkritik

Uppsatsen rör sig till största delen inom det politiska området och då är det synnerligen viktigt att vara källkritisk. Politik är ett område med starka partsintressen där de i offentliga dokument vill driva ett ofta ”osynligt” resonemang och påverka mottagaren. Detta är ett försök i att få mottagaren att ändra eller stärka sin uppfattning om något. Nödvändiga frågor att ställa sig vid granskning av information är att titta på vilka egenintressen som spelar in, vem som är tänkt som mottagare av informationen och om det är primär- eller sekundärkällor.³¹ I granskandet av EU:s och IASB:s offentliga dokument har vi försökt att ha ett kritiskt förhållningssätt, då politiker använder sig av ett formellt språk för att kunna legitimera sina beslut och eventuellt leda mottagaren i en viss riktning. En partisk källa innehåller knappast information som gör att avsändaren hamnar i dålig dager.³² På grund av detta har kompletteringar gjorts med andra källor och vi har använt oss av vårt sunda förnuft.

Ett steg i att bestämma en källas trovärdighet är att försöka fastställa i hur hög grad olika källor, som säger samma sak, är oberoende av varandra. Om två eller fler oberoende källor beskriver en situation på ungefär samma sätt kan vi med stor säkerhet säga att det var det som hände. Huvudregeln är att primärkällor är mer trovärdiga än sekundärkällor. Offentliga dokument från organisationer eller individer, som varit centralt placerade i det som vi vill utreda, har ofta mer förtroende än andra källor om endast är en återgivning eller tolkning av det som sagts eller gjorts.³³ Det är viktigt att försöka bedöma källornas kvalitet och vi har i stor utsträckning kompletterat med artiklar från akademiska tidskrifter som har genomgått referentgranskning³⁴. Användningen av dessa granskade artiklar får därför större utrymme i uppsatsen än artiklar från praktiska tidskrifter, som inte genomgår denna referentgranskning. Vi är dock medvetna om att välkända tidskrifter inte alltid försäkrar tillförlitligheten.

2.3 Uppsatsens trovärdighet

Jacobsen nämner att oavsett vilken typ av empiri som ska samlas in bör den uppfylla två krav. Empirin måste vara giltig och relevant men den måste även vara tillförlitlig och trovärdig.³⁵

2.3.1 Validitet & reliabilitet

Validitet är ifall en forskare verkligen mäter det som denne önskar mäta. Det som mäts ska uppfattas som relevant. Generell giltighet och relevans kan i sin tur delas in i två delområden, intern och extern giltighet. Intern giltighet är huruvida vi faktiskt mäter det vi tror oss mäta. Extern giltighet uppfylls om ett resultat från, till exempel en viss tidpunkt, är giltig även vid andra tidpunkter. Denna säger något om i vilken grad resultatet kan generaliseras till andra

³¹ Hultén *et al* (2007)

³² Esaiasson *et al* (2007)

³³ Ibid

³⁴ Från engelskans uttryck *peer review*.

³⁵ Jacobsen (2002)

sammanhang. Extern giltighet anses vara den kvalitativa metodens svaghet medan dess styrka innefattas i den interna giltigheten.³⁶ Detta är en avvägning vi har gjort. Vi tror inte att beskrivningen av IFRS 8 kommer kunna tillämpas på framtida standarder då regleringsprocessen är föränderlig. Däremot kommer fallstudien att visa hur aktörerna legitimerar sina beslut och vem som har makt i processen.

Reliabilitet innebär i vilken utsträckning undersökningen har hög tillförlitlighet, huruvida den skulle få samma resultat om den skulle genomföras igen.³⁷ Dokumentstudier är mer tillförlitliga än intervjuer, då skriftliga dokument över en händelse är mer värda än muntliga källor.³⁸ Vi har försäkrat reliabiliteten genom att studera så många dokument som möjligt och en likadan studie skulle resultera i samma resultat.

2.4 Metodkritik

Kvalitativa undersökningar får ofta kritik för att de är alldeles för subjektiva. Resultatet bygger på forskarens uppfattning om vad som är viktigt. En kvalitativ undersökning är ofta svårare för någon annan att göra precis på liknande sätt, eftersom det är forskaren själv som väljer ut vad denne tycker är viktigt och inte. Kvalitativa undersökningar är därför svårare att generalisera till andra situationer.³⁹ Vi är medvetna om att vår subjektivitet delvis kan ha påverkat vårt resultat men vi menar att vi har försökt underbygga vår analys med hjälp av olika källor.

Den största nackdelen med dokumentstudier är främst sådana som använder sig av sekundärdata i hög grad.⁴⁰ Detta är inte ett stort problem i vår uppsats då primärkällor har använts och kompletterats med sekundärkällor. Dessutom är fördelen med en dokumentstudie, jämfört med intervjuer, att vi får reda på de faktiska förhållandena som är mer trovärdiga. En intervju, främst när det gäller känsliga ämnen som politik, kan ge mer fylliga reflektioner men dock finns risken att åsikterna är mer personliga och kan inte användas som bevis för något. Den bästa uppläggningsen i vår uppsats skulle kunna ha varit att komplettera med intervjuer för att styrka de faktiska förhållandena.⁴¹ Men på grund av ett pressat tidsschema har vi lagt fokus på att göra en djup och ingående dokumentstudie.

En annan nackdel med dokumentstudier är att dokument endast kan användas för att fastställa det som har hänt.⁴² Men för oss är detta ingen nackdel då vi med hjälp med dessa dokument ska beskriva hur regleringsprocessen gick till vid utformningen samt godkännandet av IFRS 8.

Vid insamlingen av information till uppsatsen fann vi att framförallt EU:s officiella dokument var svåra att påträffa eftersom unionen är komplex och dess hemsida är en djungel av olika

³⁶ Jacobsen (2002)

³⁷ Ibid

³⁸ Artsberg (2005)

³⁹ Bryman *et al* (2005)

⁴⁰ Artsberg (2005)

⁴¹ Ibid

⁴² Ibid

dokument. Vi är medvetna om att det kan finnas dokument som vi inte funnit eller uppmärksammat på grund av denna överskådliga struktur. När det har funnits svenska översättningar av dokumenten har vi använt oss av dessa. Det finns en risk att översättningen av dessa dokument har bidragit till att dess innebörd har blivit en annan.

En fallstudie får ofta kritik för att vara svår att generalisera till andra fall. Bryman *et al* menar att det är en empirisk fråga om ett specifikt fall fungerar i ett likadant sammanhang vid en senare tidpunkt. En forskare ska lägga fokus på att redovisa en utförlig redogörelse, där andra människor sedan kan bedöma om resultaten kan överföras till andra miljöer.⁴³ Fokus ligger på att beskriva hur det gick till när IFRS 8 blev en del av konvergensprojektet, tills det att EU godkände den för användning inom EU. För att kunna besvara frågan vem som har makt i regleringsprocessen, valdes en standard som mött motstånd och som tog lång tid för EU att godkänna. Valet av standard kan förhoppningsvis ge reflektioner kring hela regleringsprocessen samt var svårigheter och motstånd kan ha uppstått.

⁴³ Bryman *et al* (2005)

3. TEORI

Uppsatsen utgår från att standardsättningen är en politisk process. För att beskriva detta används Husseins normbildningsmodell som är en modifiering av Zaltmans et al arbete. Husseins teori har kompletterats med teorier om makt och legitimitet samt Jönssons studie om eliten.

3.1 Politik inom redovisning

En teori inom redovisning menar att det är en politisk process som förändrar redovisningspraxis. Ordelheide menar att begreppet politik inom redovisning är ett vagt definierat fenomen och han begränsar begreppet till aktiviteter som förändrar redovisning och dessa aktiviteter i sin tur är de som formar en nationell eller en internationell institution⁴⁴. Det är när myndigheter, upprättare av finansiella rapporter, användare eller revisorer försöker influera en nationell eller internationell organisation som till exempel EU, IASB och FASB. Detta sker genom att de antingen försvarar den nuvarande normen, kommenterar andras förslag, bidrar med kunskap, pengar eller andra maktredskap. Detta görs för att driva igenom den norm som är mest fördelaktig för dem själva. Sådana aktiviteter som människor utför för att influera nationella eller internationella standarder, menar Ordelheide, hör definitivt hemma inom politiken. Organisationer som reglerar redovisning, exempelvis IASB, är därför föremål för den politiska processen. Ordelheide menar att där politiken i redovisningen tar slut, där tar tillämpningen av redovisningen vid. På så sätt förklarar han att politiken förändrar och formar redovisningen medan tillämpningen förstärker status quo.⁴⁵

Ordelheide antar ett filosofiskt synsätt och pekar på att redovisning är en social konstruktion. Redovisningen finns för att vi tänker på den och tror på att den existerar, snarare än att den är ett fysiskt föremål som vi kan ta på. Redovisning är ett verktyg för att uppnå något, det har en funktion för olika personer. Vidare menar han att redovisning blir en institution när involverade parter delar en gemensam syn på redovisningens funktion och redovisningen kan endast utföra dessa funktioner om de samspelar med andra funktioner och institutioner som finns i redovisningens omgivning. Utan andra institutioner skulle inte redovisningen vara genomförbar. Men hur detta samspelar är ganska flexibelt eftersom redovisningen inte behöver en viss sammansättning av omgivande institutioner för att kunna utföra sina funktioner.⁴⁶

Om någon vill förändra redovisningspraxis måste denne förstå alla de komplexa relationerna mellan redovisningsorganet och alla dess stödinstitutioner. På grund av att en del länder i EU har en lång tradition av att reglera redovisningen med hjälp av myndigheter har harmoniseringen av redovisningsregler inte varit så framgångsrik. En privat standardsättare saknar demokratisk legitimitet, som därför måste förse av andra institutioner genom att

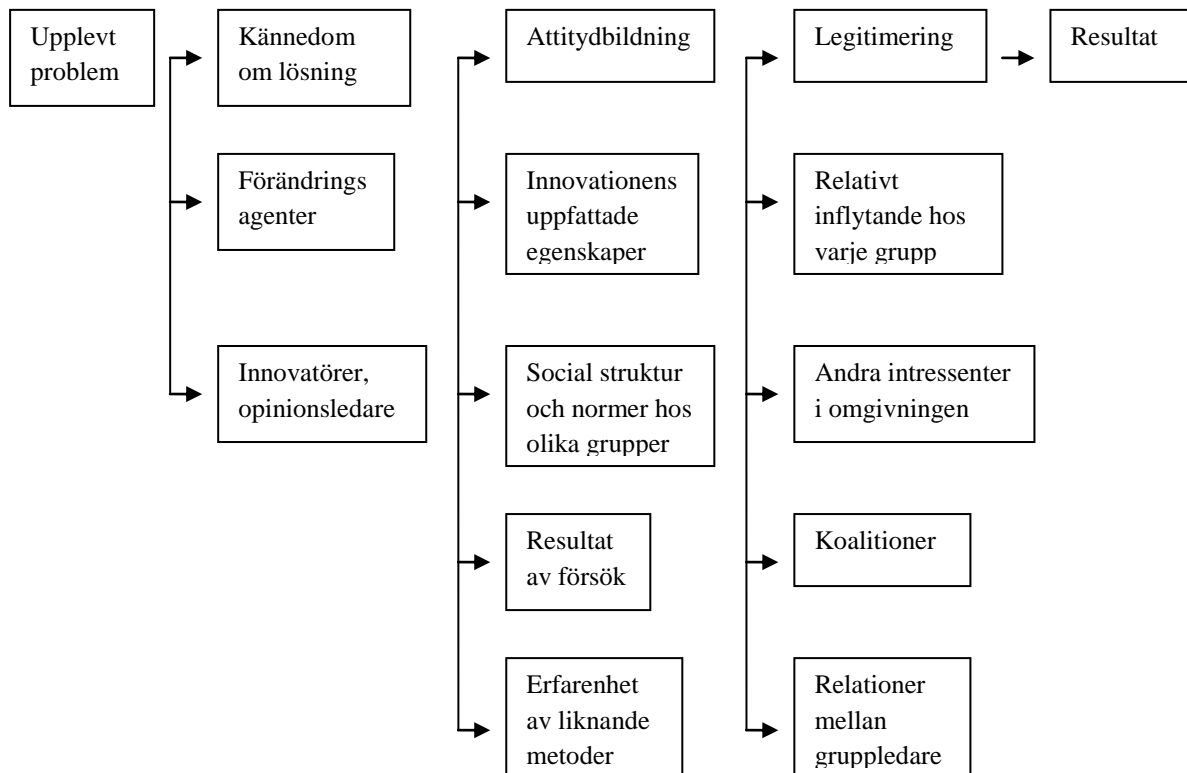
⁴⁴ En institution skapas när det mänskliga handlandet struktureras till ett bestående eller återkommande beteendemönster genom olika normer och regler.

⁴⁵ Ordelheide (2000) i Leuz *et al* (2004)

⁴⁶ Ibid

standardsättaren använder sig av ett formaliserat förfarande eller att övervakning sker från myndigheter. Många av de nationella lagarna står i konflikt med direktiven, då den kontinentala redovisningstraditionen inte är förenlig med reglering genom att privata standardsättare skapar normer istället för jurister.⁴⁷

3.2 Modell över normbildningen



Figur 1. Husseins modell över normbildningen.⁴⁸

Hussein har i denna modell fört in politiska faktorer som nu är ännu mer relevanta än då eftersom redovisningen har blivit alltmer reglerad.⁴⁹ Husseins modell tar upp genom vilka kanaler innovationen bör spridas men de har avgränsats bort i denna teoridel eftersom vi inte undersöker denna kommunikation.

3.2.1 Kännedom om lösning

Hussein beskriver att redovisningsförändringar kan liknas vid en innovationsprocess. Normer som skapas för extern redovisning berör fler grupper än bara ledningen inom företaget. Dessa grupper utgör tillsammans ett socialt system, och detta system påverkas av

⁴⁷ Ordelheide (2000) i Leuz *et al* (2004)

⁴⁸ Fritt från Hussein (1981) genom Artsberg (2005) sid. 54

⁴⁹ Hussein (1981) genom Artsberg (2005)

redovisningsförändringar. Intressekonflikter uppstår inte bara mellan grupper utan kan även uppstå inom en och samma grupp.⁵⁰

Innan en innovation kan tillämpas måste potentiella användare vara medvetna om att innovationen existerar. Denna medvetenhet kommer från vad som kallas för ett resultatgap, ett gap mellan önskat och upplevt resultat. Hussein nämner tre orsaker till varför ett sådant gap kan uppstå. Först kan det helt enkelt vara så att det finns ett missnöje med den nuvarande normen som gör att sökningar efter alternativa metoder sker. För det andra kan en situation uppstå som kräver ett införande av en annan redovisningsmetod och detta leder till att individer eller grupper får en ökad medvetenhet om nya innovationer. För det tredje kan förslag från andra organisationer leda till erkännandet av ett resultatgap. En stor roll i processen att förmedla kunskap och medvetenhet står så kallade förändringsagenter för.⁵¹ Dessa kan exempelvis vara användare, upprättare, revisorer och lagstiftare.

3.2.2 Attitydbildning

Det finns många faktorer som influerar vilken väg attitydbildningen tar. Hussein menar att det är de uppfattade egenskaperna och inte de objektiva egenskaperna som är viktiga i processen, till exempel kan samma innovation upplevas ha skilda egenskaper av olika personer. Egenskaperna kan även vara olika viktiga för olika grupper, till exempel är jämförbarheten viktigare för användarna än för upprättarna. Andra faktorer som spelar in är social struktur, normer och attityder. Viljan att förändras skiljer sig från en social struktur till en annan.⁵² Motstånd till att vilja förändras kan exemplifieras med USA. Amerikanska investerare och företag har ofta högt förtroende för sina redovisningsstandarders och har mestadels en attityd som lyfter upp den egna överlägsenheten.⁵³

Olika strukturer har skilda värderingar som influerar attityderna mot en viss innovation exempelvis läggs olika vikt på vilket socialt ansvar företagen har. En annan faktor som påverkar attitydbildningen är företag som kanske redan infört den nya normen och som influerar andra att göra likadant. Tidigare erfarenheter av liknande metoder påverkar potentiella användares reaktioner på innovationer om dessa uppfattas ha liknande kritiska egenskaper.⁵⁴

3.2.3 Legitimitet

I Husseins tredje steg i normbildningsmodellen tas legitimitet upp och vi har använt oss av ytterligare källor för att förtydliga Husseins resonemang. Suchman definierar legitimitet ”*som en generell uppfattning eller ett antagande om att en enhets handlingar är önskvärda, riktiga eller lämpliga inom en social struktur av normer, värderingar och definitioner*”⁵⁵[vår översättning]. Ett relevant kriterium för att bedöma legitimiteten hos en standardsättare är

⁵⁰ Hussein (1981)

⁵¹ Hussein

⁵² Ibid

⁵³ De Lange *et al* (2006)

⁵⁴ Hussein (1981)

⁵⁵ Suchman (1995) genom Durocher *et al* (2007) sid 37

aktörernas deltagande i processen. Deltagande i standardsättningsprocessen är nödvändigt för att försäkra legitimitet i standarderna.⁵⁶

Under legitimering sker intressekonflikter mellan olika grupper där ingen har tillräckligt med inflytande för att kunna tvinga på sina åsikter på andra. Efter attitydbildningen deltar de olika grupperna i en underförstådd förhandling för att kunna nå en kompromiss. Intensiteten under förhandlingar brukar inom redovisning bero på vad som står på spel. Nya redovisningsmetoder kan delas in i två typer. Den första har en direkt påverkan på nettoresultatet medan den andra påverkar innehållet i de finansiella rapporterna. Om den förslagna standarden har en faktisk påverkan på resultatet brukar det leda till mer intensiva debatter. Grupper kan gå med i större koalitioner för att öka sitt inflytande och således öka möjligheten att resultatet reflekterar deras åsikter. Vissa grupper har en mer avgörande roll än andra, till exempel SEC i USA påverkar i mångt och mycket vad som införs i US GAAP. Förhållandena mellan ledare i olika grupper, som har bra personliga relationer och att de delar liknande åsikter, reducerar konfliktrisker och ökar chansen för en kompromiss.⁵⁷

Durocher *et al* anger ett antal studier som har undersökt potentiella koalitioner mellan grupper och deras inflytande i standardsättningsprocessen inom FASB. Men något entydigt svar kan inte ges huruvida koalitioner faktiskt existerar. En studie kom fram till att FASB domineras av de stora revisionsbyråerna och en stor redovisningsorganisation (AICPA) som i sin tur domineras av stora företagskunder. En annan studie hittade ett samband mellan FASB:s beslut och användarnas preferenser. Användarnas uppfattning angående potentiella koalitioner mellan revisorer och upprättare och dess inflytande på beslutet kan påverka hur användarna uppfattar deras egna möjligheter att faktiskt influera resultatet.⁵⁸

Det är bevisat att användare av finansiella rapporter är den intressentgrupp som medverkar minst i standardsättningsprocessen trots att det är deras behov som ska uppfyllas genom standarder. Många har tidigare uttryckt sin oro över det låga deltagandet av användare i processen och frågan är varför.⁵⁹

Deltagandet i en standardsättningsprocess är centrerad till dem som bär de största ekonomiska konsekvenserna av förslaget. Upprättare av finansiella rapporter engagerar sig ofta i processen och hur mycket, beror på hur förslaget påverkar deras ekonomiska intresse. Sutton hävdar att en individ deltar i processen om de uppfattade fördelarna och möjligheten att påverka resultatet överstiger kostnaderna.⁶⁰ En teori som i sin tur förklarar Suttons modell är den nationalekonomiska teorin om *the Economic Man*. Den behandlar mänskligt beteende och menar på att människan är en rationell och nyttomaximerande individ som drivs av ekonomiska intressen. Kritiken mot *the Economic Man* menar att den teorin inte kan förklara en människas handlande fullt ut, utan bara till viss del. Många nationalekonomer menar dock att den är tillräcklig för att utgöra grunden i samhällsekonomiska analyser. Denna teori

⁵⁶ Suchman (1995) genom Durocher *et al* (2007)

⁵⁷ Hussein (1981)

⁵⁸ Durocher *et al* (2007)

⁵⁹ Ibid

⁶⁰ Sutton (1984)

förklarar Suttons teori om att en person eller grupp kommer att lobba för eller emot en ny redovisningsstandard eller ändringar i en existerande om vinningen av att göra det överstiger kostnaderna.⁶¹

Individer deltar inte i en kollektiv handling för att uppnå allmännytta, till exempel genom en redovisningsstandard, trots att alla skulle tjäna på det. Dessa individer kallas för *free riders*⁶² och kommer inte att delta i processen om inte någon stimulans introduceras. Det är viktigt att förstå varför vissa individer alltid deltar medan andra aldrig gör det och varför en stor majoritet av de som inte deltar tror att de inte kan påverka utfallet.⁶³

Suchman identifierar tre huvudformer av legitimitet; pragmatisk, moralisk och kognitiv.⁶⁴ *Pragmatisk legitimitet* betyder att intressegrupper utvärderar organisationen baserat på deras egenintresse. Grupperna analyserar organisationens beteende för att ta reda på vilka praktiska konsekvenser av organisationens aktiviteter som berör dem själva. Pragmatisk legitimitet kan i sin tur delas in i tre former: bytes-, influens- och värderingslegitimitet [vår översättning].

- Byteslegitimitet fokuserar på antagandet att intressegrupper som får ett önskvärt resultat av en organisation stödjer organisationen.
- Influenslegitimitet garanteras av en grupp när de anser att en organisation är mottaglig för deras intressen, till exempel när organisationen införlivar någon eller några från deras grupp i sin struktur.
- Värderingslegitimitet garanteras av en intressegrupp när en organisation delar gruppens värderingar. Organisationen blir således bedömd efter hur de har gruppens bästa intresse i fokus. Föreställningsramar bakom redovisning kan påverka denna legitimitet.⁶⁵

Moralisk legitimitet refererar till en utvärdering av en organisation och dess aktiviteter utifrån perspektivet att samhället är socialt konstruerat där värderingar skiljer sig åt mellan olika system. Moralisk legitimitet etableras genom argument som talar till gemensamma moralvärderingar om vad som är rätt och fel. Suchman utvärderar moralisk legitimitet utifrån fyra former; resultat (baserad på vad organisationen uppnår och egenskaperna av vad den producerar), procedur (baserad på procedurerna som organisationen genomför sina aktiviteter via), struktur (baserad på organisationens struktur) och personlig (baserad på karisman hos individuella organisatoriska ledare).⁶⁶ Procedurlegitimitet inom standardsättning kräver en öppen offentlig debatt och ett lämpligt rättfärdigande av besluten som tas. FASB:s förfarandeprocess kan ses som en ritual som upprätthåller en uppfattning om att åsikter kan påverka resultatet. En individs uppfattning av möjligheten att kunna tillföra sina åsikter till den offentliga debatten kommer att öka förutsättningen för moralisk legitimitet. Den personliga legitimiteten refererar till enskilda personer i processen. Om medlemmarna anses

⁶¹ Eklund (2007)

⁶² *Free riding* är en nationalekonomisk term som syftar till någon som får fördelar av allmännyttan men som inte själv bidrar med något för att skapa dessa fördelar.

⁶³ Durocher *et al* (2007)

⁶⁴ Suchman (1995) genom Durocher *et al* (2007)

⁶⁵ Ibid

⁶⁶ Ibid

vara engagerade, agerar för allmänhetens bästa, respekterar och uppmuntrar åsikter från intressegrupper behåller organisationen sitt förtroende.⁶⁷

Kognitiv legitimitet är den mest subtila och svårfångade av de tre formerna och relaterar till de antaganden som individer kan ha mot en organisation. Pragmatisk och moralisk legitimitet handlar om en utvärdering av en organisation och dess aktiviteter medan kognitiv legitimitet involverar enkel acceptans av en organisation.⁶⁸ Vi har valt att avgränsa bort kognitiv legitimitet då den i vårt fall, med hjälp av dokumentstudien, är mycket svårt att undersöka.

3.3 Makt

Vid vår undersökning av regleringsprocessen är det av intresse att analysera användandet av makt då processen på många sätt är en politisk process. Statsvetare omtalar oftast aktörerna i en process som organisationer, yrkesroller, myndigheter, nationer samt andra intressegrupper. Det kan göras en indelning av aktörerna i två grupper, externa och interna. De interna aktörerna är medlemmar i IASB som röstar om en standard ska införas, vilket kan refereras till ett direkt inflytande i processen. De externa aktörerna består av alla andra intressenter till exempel revisionsbyråer och företag. Även om dessa aktörer inte kan rösta om ett införande av standarden har de ändå ett visst inflytande, ett indirekt inflytande. De externa aktörerna kan ytterligare delas in i olika grupper med olika mål och intressen som oftast står i konflikt med varandra.⁶⁹

Cyert och Ijiri identifierar tre grupper som direkt påverkas vid valet av redovisningsstandarder; användare, upprättare och revisionsbyråer. Dessa nämns oftast i akademisk forskning som grupper med motsatta intressen och mål.⁷⁰ IASB har inte någon auktoritativ makt att driva igenom sina standarders i ett enskilt land och måste därför övertyga de nationella lagstiftarna att införa standarderna i lagstiftningen. Det är därför viktigt att nationella lagstiftare läggs till som en grupp bland de externa aktörerna.⁷¹

Lukes identifierar ett annat viktigt begrepp, inflytande. Med inflytande menar Luke det samband som finns mellan aktörerna, där en aktör har förmågan att få andra aktörer att agera på ett sätt som de annars inte skulle ha gjort. Inflytande kan uppträda på många olika sätt, till exempel genom olika krafter, manipulation, övertalning och auktoritet.⁷² Ledyaeve däremot, menar att inflytande kan uppkomma genom sex olika sätt; genom tvång, styrka, övertalning, incitament, manipulering och auktoritet.⁷³

Enligt Luke kan makt utföras med hjälp av den styrka som makthållaren besitter för att kunna influera aktören och dennes fysiska omgivning. Manipulation innebär att den aktör som har makt har för avsikt att hemlighålla information. Övertalning förekommer när aktören med

⁶⁷ Durocher *et al* (2007)

⁶⁸ Ibid

⁶⁹ Chee Chiu Kwok *et al* (2005)

⁷⁰ Cyert och Ijiri (1974) genom Chee Chiu Kwok *et al* (2005)

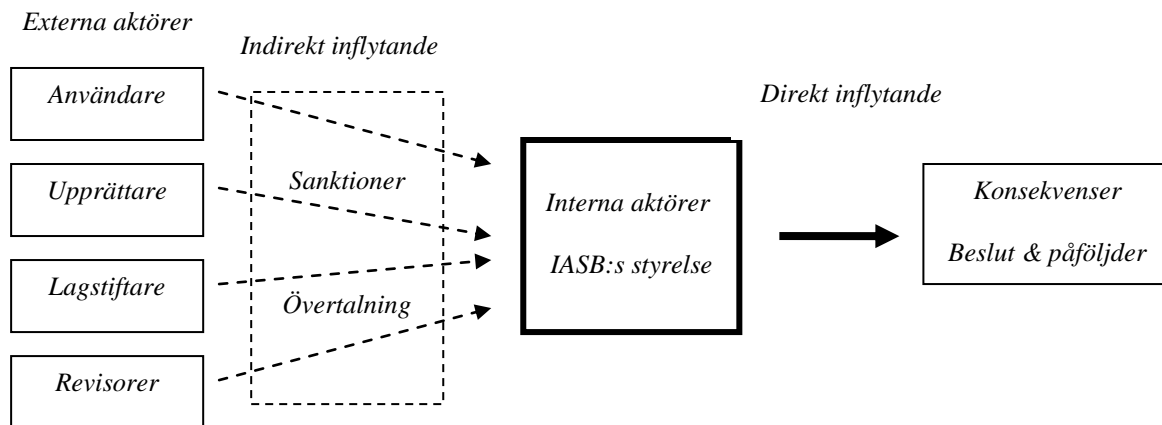
⁷¹ Chee Chiu Kwok *et al* (2005)

⁷² Luke (1977) genom Chee Chiu Kwok *et al* (2005)

⁷³ Ledyaeve (1997) genom Chee Chiu Kwok *et al* (2005)

hjälp av olika argument utövar sin makt. Slutligen existerar auktoritet i situationer där maktrelationer är baserade på befallning och lydnad.⁷⁴

Vilka av dessa begrepp är då relevanta i en maktmodell över IASB:s process? I IASB:s process kan det förekomma manipulering men detta är nästintill omöjligt att dokumentera för utomstående. Makt genom fysisk styrka förekommer inte i IASB:s process.⁷⁵ De begrepp som därmed återstår, menar vi, i vår studie är begreppen tvång, som är en negativ sanktion, incitament, som är en positiv sanktion, samt övertalning.



Figur 2. Maktmodell över IASB:s process.⁷⁶

IASB har ingen auktoritet att tvinga någon att följa IFRS. Men dock finns möjligheten för de tänkta användarna att bojkotta IFRS. Därför är sanktioner rimligt att nämna i analysen av IASB:s process. Att dokumentera de externa grupper som kan tillhöra denna kategori kan hjälpa IASB att förstå hur mycket motstånd de möter i processen vid utformningen av standarder.⁷⁷ Övertalning existerar när aktörerna med hjälp av olika argument utövar sin makt vilket beror på det intresse aktörerna har med redovisningen.⁷⁸

Enligt Debnam kan makt inte användas utan att det refereras till resultatet av processen. Inte förrän ett resultat har identifierats kan förfarandet analyseras.⁷⁹ Resultatet innefattar vilket beslut som togs samt vilka konsekvenser detta får. Beslutet kan ses utifrån de olika valmöjligheter som förekom medan konsekvenserna är själva slutprodukten i processen. I IASB:s process kan beslutet ses som de olika valmöjligheter som finns bland redovisningsalternativen och konsekvenserna är den slutliga standard som föreslås av IASB.⁸⁰

Nye menar att makt kan urskiljas till *hård* och *mjuk*. Med hård makt menas militärisk och ekonomisk makt. Inom redovisningen används mjuk makt. Mjuk makt refererar till ett lands

⁷⁴ Luke (1977) genom Chee Chiu Kwok *et al* (2005)

⁷⁵ Chee Chiu Kwok *et al* (2005)

⁷⁶ Fritt från Chee Chiu Kwok *et al* (2005)

⁷⁷ Chee Chiu Kwok *et al* (2005)

⁷⁸ Ibid

⁷⁹ Debnam (1984) genom Chee Chiu Kwok *et al* (2005)

⁸⁰ Levy *et al* (1974) genom Chee Chiu Kwok *et al* (2005)

kultur och värderingar som andra länder eftertraktar, vilket leder till att en sammanslutning sker med dem som innehar mjuk makt. Mjuk makt grundar sig i möjligheten att kunna sätta upp den politiska agendan på ett sätt som formar andras preferenser.⁸¹ Politiska aktörer använder sig av olika strategier för att förena sig med sina konkurrenter och på så vis använda sin makt för att influera det slutliga beslutet eller agendans utfall.⁸² En kombination av hård och mjuk makt kan ge upphov till att ett land kommer att dominera de internationella relationerna.⁸³

3.4 Redovisningseliten

Jönsson genomförde år 1985 en elitstudie där han ville undersöka vilka som kan tänkas påverka vid utformningen av nya normer i Sverige. Det kan tänkas att diverse experter använder sig av sitt inflytande och en individ med en framträdande position kan vara avgörande vid utformningen av standarder. En sådan position inom redovisningsområdet ger legitima möjligheter att kunna påverka debatten samt influera andra individers uppfattningar. Professionella grupper innehar oftast positioner där normbildning sker genom att de har representanter i de olika organ som finns inom redovisningsområdet. Personer som har haft sådana framträdande positioner behåller oftast sin auktoritet när de har lämnat organisationen. Inom redovisningsområdet krävs att de som innehar dessa positioner har en bred och djup kunskap för att kunna delta i debatten. En auktoritet representerar inte bara sin egen expertis utan också högskolor eller företag. Genom att vara skicklig på att formulera argument för sin egen grupps ståndpunkt etablerar de sig som en auktoritet inom sin krets.⁸⁴

Med hjälp av den professionella kompetensen kan en hierarki byggas upp där de auktoriteter som har mest respekt befinner sig på toppen och därmed upptäcks en maktstruktur. Denna maktstruktur skulle i så fall vara någorlunda stabil över tiden eftersom det tar lång tid att bygga upp en professionell kompetens med respekt och inflytande. I undersökningen fann Jönsson att revisorskåren befinner sig överst i denna elit. Att de har stort inflytande är ofta kopplat till deras anknytning till en position, exempelvis som medlem i en normgivande organisation.⁸⁵

En annan intressant aspekt som framkom under undersökningen var att någon som utåt inte var känd ändå hade stort inflytande. Jönsson blev varse om att det finns personer som utåt inte är kända men som ändå har stort inflytande. Vid sina intervjuer med de 39 auktoriteterna, nämndes en person som inte nämndes i formulären och Jönsson valde därefter att intervjua denne också. Inom redovisningsområdet är normerna utformade genom demokratiska processer och utfallet av debatten bestäms efter förmågan att kunna övertyga och därmed vinna anhängare. Då ställer sig Jönsson frågan om de inflytelserika personerna inom redovisning snarare har kommunikation som kompetensområde än redovisningsteori.⁸⁶

⁸¹ De Lange *et al* (2006)

⁸² Durocher *et al* (2007)

⁸³ De Lange *et al* (2006)

⁸⁴ Jönsson (1985)

⁸⁵ Ibid

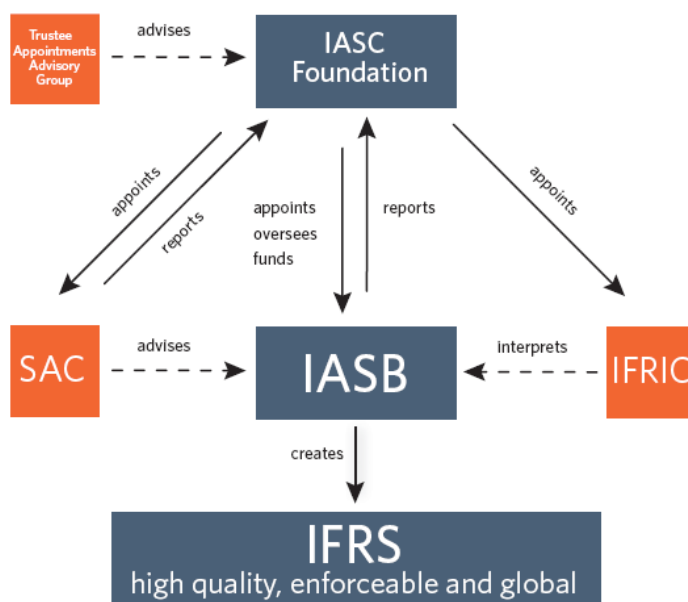
⁸⁶ Ibid

4. ORGANISATIONERNA & REGLERINGSPROCESSEN

Det första av två empiriavsnitt ska kort beskriva de organisationer som medverkar och deras procedurer i regleringsprocessen från det att redovisningsstandarder antas av IASB till att EU godkänner de för användning inom unionen. Denna genomgång görs för att läsaren ska förstå det andra kapitlet i empirin där vår fallstudie IFRS 8 beskrivs.

4.1 IASB och IASCF

IASC, numera IASCF, bildades 1973 mellan redovisningsorganen i Kanada, Frankrike, Tyskland Japan, Mexico, Nederländerna, Storbritannien, Irland och USA.⁸⁷ Syftet med organisationen var att förbättra och harmonisera redovisningen i världen.⁸⁸ I samband med en omorganisation år 2001 bytte IASC namn till IASCF (International Accounting Standards Committee Foundation) och ett nytt organ inom stiftelsen bildades, IASB, som ska vara politiskt oberoende. I samband med detta tog IASB över utformningen av redovisningsstandarder.⁸⁹



Figur 3. IASB:s organisation.⁹⁰

IASCF består av två organ, dels *Board of Trustees*⁹¹ och dels IASB. I organisationen ingår även SAC (Standards Advisory Council), som rådgör med IASB, och IFRIC (International Financial Reporting Interpretations Committee), som tolkar standarder. Trustees består av förvaltare och deras huvudsakliga arbetsuppgifter är att utse IASB medlemmar, övervaka

⁸⁷ <http://www.iasplus.com/restruct/restruct.htm#board>

⁸⁸ Artsberg (2005)

⁸⁹ <http://www.iasplus.com/restruct/restruct.htm#board>

⁹⁰ IASB and the IASC Foundation (2008) *Who we are and what we do*.

⁹¹ Försättningsvis i uppsatsen benämns medlemmarna i Board of Trustees som Trustees.

IASB:s arbete samt att ansvara för doneringen av fondmedel.⁹² År 2005 utgjordes doneringen av fondmedel från de fyra största revisionsbolagen nästan 20 % av styrelsens kostnader, vilket utgjorde en miljon dollar var, varje år.⁹³ Europa tillsammans donerade cirka fyra miljoner dollar, vilket skedde genom 43 donatorer.⁹⁴ År 2008 förväntar sig IASCF att de fyra revisionsbyråerna donerar två miljoner dollar var, USA donerar tre och en halv miljon dollar och Japan donerar cirka tre miljoner dollar.⁹⁵

Trustees består av 22 ledamöter som styrelsen själv utser med viss överläggning med internationella användare, upprättare, revisorer, akademiker och andra med ett allmänintresse. För att försöka skapa en geografisk balans i styrelsen är sex medlemmar från Nordamerika, sex från Europa, sex från Asien och de övriga fyra från andra delar av världen. Styrelsen kräver att medlemmarna tillsammans utgör en balans av revisorer, användare, upprättare, akademiker samt andra. Två av medlemmarna måste tidigare ha varit verksamma inom en framstående revisionsbyrå.⁹⁶

IASB består av fjorton medlemmar, där tolv av dem är heltidsanställda medan två är halvtidsanställda.⁹⁷ Trustees ska försäkra så att medlemmarna i IASB utgör en geografisk mix som inte dominerar ett visst geografiskt intresse. Medlemmarnas tidigare erfarenheter och deras bakgrund ska utgöra en blandning av användare, upprättare, revisorer och akademiker.⁹⁸

4.1.1 IASB:s Due Process

När IASB ska utfärda en ny standard följer de en procedur som kallas due process. Detta är en konsultationsprocess som är tänkt att engagera både organisationer och enskilda individer från hela världen. IASB kallar själv processen för grundlig, publik och transparent.⁹⁹

Proceduren innehåller sex steg som tar sin början i IASB:s agenda och slutar inte förrän standarden är implementerad. Under procedurens gång kan Trustees vid ett flertal tillfällen se till att proceduren följs och sköts på ett korrekt sätt. Hela processen finns utförligt beskriven i *Due Process Handbook* som är utvecklad av IASB.¹⁰⁰

⁹² <http://www.iasb.org/About+Us/International+Accounting+Standards+Board+-+About+Us.htm>

⁹³ Tyrrall (2005)

⁹⁴ Padoa-Schioppa, T (2006-03-31)

⁹⁵ <http://www.iasb.org/About+Us/About+the+Foundation/Update+on+Funding+for+2008.htm> 2008-06-03

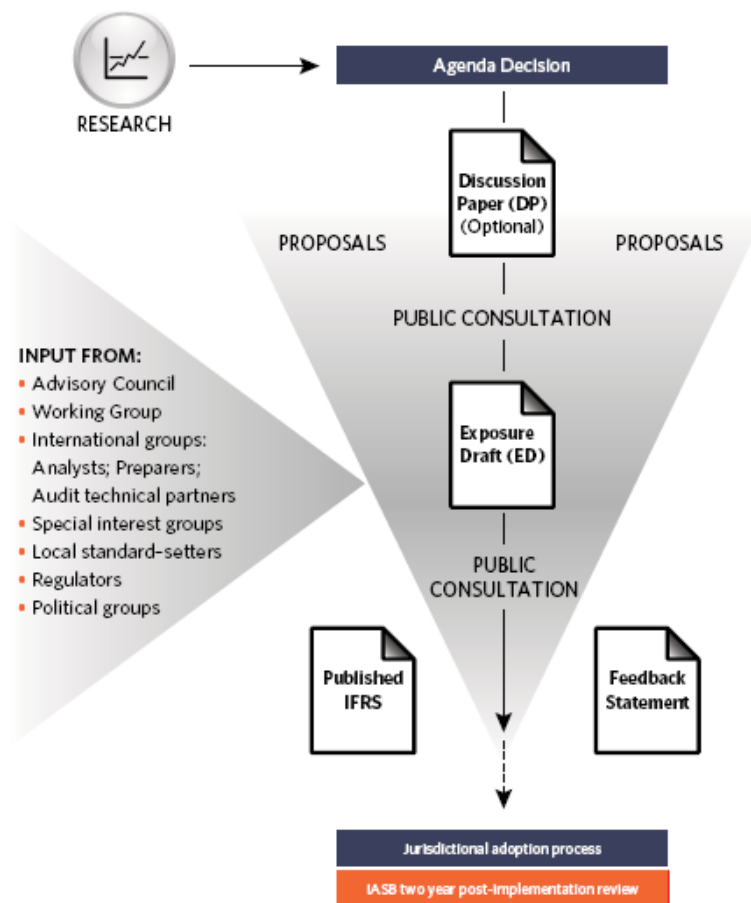
⁹⁶ <http://www.iasplus.com/restruct/restruct.htm#board>

⁹⁷ IASB:s medlemmar är presenterade i Bilaga 4.

⁹⁸ <http://www.iasplus.com/restruct/restruct.htm#board>

⁹⁹ IASB and the IASC Foundation (2008) *Who we are and what we do*.

¹⁰⁰ <http://www.iasb.org/About+Us/How+we+develop+standards/How+we+develop+standards.htm>



Figur 4. Utformningen av standarder inom IASB.¹⁰¹

Steg 1. Sättande av agendan¹⁰²

För att lägga till ett nytt projekt på agendan, utvärderar IASB viss information, huvudsakligen genom att försöka se investerarnas behov. IASB tittar på om relevansen och tillförlitligheten hos informationen finns, om vägledning i frågan redan existerar, om möjlighet till ökad konvergens finns och på kvalitén hos standarden som ska utvecklas.

De anställda inom IASB ombeds också att fundera över om det finns frågor som går att identifiera samt granska sådant som på annat sätt borde få uppmärksamhet från IASB. Nya frågor kan uppkomma om IASB:s föreställningsram ändras. IASB diskuterar även med SAC, IFRIC och andra standardsättare om nya projekt att ta med i agendan. Under IASB:s möten som är öppna för allmänheten diskuteras potentiella projekt och beslut tas om projekten ska tas med på agendan. Innan dessa beslut tas konsulterar de SAC och andra standardsättare om prioriteten hos projekten. För att ett projekt ska antas och vilken prioritet det ska ha på agendan behövs enkel majoritet (åtta av fjorton) vid röstningsförfarandet på IASB:s möten.

¹⁰¹ http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/0A5A767C-E7DE-49E5-8B12-499F62F8870C/0/WhoWeAre_Final12508.pdf

¹⁰² <http://www.iasb.org/About+Us/How+we+develop+standards/Setting+the+agenda.htm>

Steg 2. *Projektplanering*¹⁰³

När beslutet sätts upp på agendan bestämmer IASB om de ska företa projektet själv eller om ett samarbete ska ske med andra standardsättare. Oavsett om projektet företas av IASB själv eller tillsammans med andra, kommer due process att gå till på samma sätt. Efter att ha funderat på frågans karaktär och hur mycket frågan engagerar, brukar IASB vid detta steg bilda en arbetsgrupp. Om IASB bedömer att det är lämpligt kan gruppen också innehålla anställda från andra standardsättare.

Steg 3. *Framställning och publicering av ett diskussionspapper*¹⁰⁴

Framställning och publicering av ett diskussionspapper är inte nödvändigt men IASB brukar normalt publicera det vid stora och nya projekt. Denna första publikation ges ut för att förklara problemet och för att tidigt i processen få kommentarer från intressenter. Om IASB bestämmer sig för att exkludera detta steg måste detta förklaras.

Ett diskussionspapper innehåller oftast en översikt av problemet, möjliga lösningar på problemet som författarna har och en inbjudan till att lämna sina kommentarer. Ett diskussionspapper kan antingen vara det första steget efter ett beslut om att ta upp problemet på agendan men det kan också vara ett resultat från ett forskningsprojekt som utförts av en annan standardsättare.

Om diskussionspappret kommer från en annan standardsättare måste det röstas igenom med enkel majoritet på ett av IASB:s möten innan det publiceras. Om det kommer från projektets arbetsgruppen måste det granskas av IASB innan det publiceras för att försäkra sig om att analysen är korrekt. Diskussionspappret utvecklas sedan av IASB utifrån gruppens analys och genom förslag från SAC, andra standardsättare och inbjudna parter. Alla diskussioner om teknikaliteter äger rum under offentliga möten.

Steg 4. *Framställning och publicering av Exposure draft (ED)*¹⁰⁵

Publiceringen av ett ED är obligatoriskt i due process oavsett om IASB har publicerat ett diskussionspapper eller inte. Ett ED är det huvudsakliga sättet för att konsultera intressegrupperna. Jämfört med ett diskussionspapper så innehåller ett ED ett specifikt förslag på hur standarden kommer att se ut.

Framställningen av ett ED börjar med att IASB gör ett betänkande om problemen grundat på forskning och rekommendationer gjorda av de anställda. Hänsyn tas också till kommentarer som är baserade på diskussionspappret och förslag från SAC, arbetsgrupper och standardsättare samt från offentliga möten. Efter att IASB har löst de uppkomna frågorna på

¹⁰³ <http://www.iasb.org/About+Us/How+we+develop+standards/Project+planning.htm>

¹⁰⁴ <http://www.iasb.org/About+Us/How+we+develop+standards/Development+and+publication+of+a+discussion+paper.htm>

¹⁰⁵ <http://www.iasb.org/About+Us/How+we+develop+standards/Development+and+publication+of+an+exposure+draft.htm>

mötena så utfärdas ett ED. När ett ED har färdigställts och IASB har röstat för ED publicerar IASB det för att få in kommentarer från de olika intressegrupperna.

Steg 5. Framställning och publicering av en IFRS¹⁰⁶

Framställningen av en IFRS görs under IASB:s möten med hjälp av kommentarerna som inkommit på ett ED. Efter att ha försökt lösa de punkter som framkommit från ED överväger IASB om det reviderade förslaget ska vara öppet för ytterligare kommentarer. Ett andra ED ska publiceras ifall det framkommer några större och viktiga problem som inte tagits upp innan, samt om frågan inte har diskuterats tillräckligt så att alla synvinklar från intressenterna har beaktats.

När sedan IASB har nått en gemensam slutsats om de problem som uppkom i ED, görs ett utkast av standarden. Vanligtvis skickas ett nästan slutgiltigt utkast för extern granskning till IFRIC. Slutligen efter att due process är färdig, alla problem med standarden har övervägts och IASB:s medlemmar har röstat för standarden kan den utfärdas.

Steg 6 Efter utfärdandet av en IFRS¹⁰⁷

Efter ett utfärdande av en IFRS, håller de anställda och medlemmarna i IASB regelbundna möten med intressegrupper och standardsättare. Detta görs för att försöka förstå problemen kring implementeringen och de eventuella effekterna som införandet innebär. För att försäkra sig om att tillämpningen av standarderna är de samma överallt har IASC Foundation utbildande aktiviteter. Efter ett tag kan också IASB överväga exempelvis granskning av tillämpningen, förändringar i miljön för externredovisning samt andra kommentarer från till exempel SAC, IFRIC, standardsättare och intressegrupper. Dessa studier kan i sin tur leda till att IASB lägger till något på sin agenda, och så börjar processen om igen.

4.2 EU:s organisation

EU:s stora regelverk finns inte samlat i en och samma lagbok eller samling utan består av olika dokument såsom fördrag, förordningar och direktiv. I det konsoliderade fördraget om Europeiska unionen, även kallat EU-fördraget, anges i artikel 13 punkt 1 EU:s institutioner och nedan visas en översiktlig bild av deras funktioner. I punkt 2 anges att institutionerna ska samarbeta med varandra och handla efter de befogenheter de tilldelats i fördragen.¹⁰⁸

¹⁰⁶

<http://www.iasb.org/About+Us/How+we+develop+standards/Development+and+publication+of+an+IFRS.htm>

¹⁰⁷ <http://www.iasb.org/About+Us/How+we+develop+standards/Procedures+after+an+IFRS+is+issued.htm>

¹⁰⁸ Konsoliderad version av fördraget om Europeiska Unionen (2008-05-09)



Figur 5. Institutionernas funktioner inom EU.¹⁰⁹

Vidare vilar EU:s struktur på tre pelare. Det är på områden som ingår i den första pelaren som medlemsländerna överlåtit delar av sin självbestämmanderätt, suveränitet, till EU:s institutioner. EU:s politiska system är komplext och politiken formas genom samspelet mellan institutioner med bestämda roller och befogenheter.¹¹⁰ De mest centrala institutionerna för denna uppsats, Kommissionen, Parlamentet och Rådet, kommer att beskrivas mer utförligt nedan.



Figur 6. EU:s tre pelare.¹¹¹

EU:s antagande av IFRS ligger under den första pelaren och länderna är förpliktade genom förordningar att följa dessa standarders. När det gäller antagandet av IFRS inom EU har parlamentet delegerat den makten till Kommissionen. I IAS-förordningen beskrivs Kommissionens genomförandebefogenheter.¹¹²

¹⁰⁹ EU-upplysningens skrift (2008)

¹¹⁰ Tallberg (2004)

¹¹¹ EU-upplysningens skrift (2008)

¹¹² Europaparlamentets och Rådets förordning (EG) nr 1606/2002 (2002-07-19)

4.2.1 Kommissionen

Kommissionen består av 27 ledamöter, en från varje medlemsland i EU. Kommissionärerna har haft politiska uppdrag i sitt hemland men som kommissionär har de i uppdrag att företräda och agera för unionen. De får inte ta instruktioner från sina hemländer och på så vis representera sitt land, utan deras arbete är att agera för hela unionen. Var femte år tillätts en ny Kommission och det är medlemsstaternas regeringar som tillsammans utser vem som ska nomineras till ordförande, för att sedan godkännas av Parlamentet.¹¹³

Kommissionen är indelad i olika GD (generaldirektorat) vilket leds av en generaldirektör. Redovisningsfrågor och antagandet av IFRS finns under *GD Inre marknaden och tjänster*,¹¹⁴ som den irländska kommissionären Charlie McGreevy ansvarar för¹¹⁵. Arbetet inom Kommissionen organiseras genom ordföranden som bestämmer vilka kommissionärer som ska ansvara för de olika områdena. Kommissionen sammanträder en gång i veckan där kollegiet kommer fram till ett gemensamt beslut över de berörda frågorna. Förslaget som de enas om översänds sedan till Europaparlamentet för behandling.¹¹⁶

Samordningen sköts av generalsekretariatet som utformar och formulerar lagförslagen. Det är inte förrän Kommissionen har antagit lagförslagen som de blir officiella. Inför Parlamentet är Kommissionen politiskt ansvariga och deltar i parlamentets alla sessioner, där kommissionärerna klargör sin politik samt motiverar den. Kommissionen har cirka 25 000 anställda tjänstemän vilka består av handläggare, experter, översättare, tolkare och sekretariatspersonal.¹¹⁷

De grundläggande huvuduppgifterna som Kommissionen har kan sammanfattas till fyra sådana. Kommissionen ska lägga fram lagförslag för parlamentet och rådet för att sedan förvalta och genomföra EU:s politik och budget. Tillsammans med EG-domstolen ser de till så att alla EU-lagarna följs och ute i världen är det Kommissionen som företräder den Europeiska unionen eftersom den sköter överenskommelser mellan EU och andra länder.¹¹⁸

4.2.2 Parlamentet

Europaparlamentet är EU:s direktvalda organ och består av 785 ledamöter från medlemsländerna och dessa ledamöter väljs vart femte år. Parlamentet är den institution som tillsammans med Rådet stiftar många av EU:s nya lagar och bestämmer EU:s budget.¹¹⁹ Parlamentet är medborgarnas röst inom EU då ledamöterna väljs av medborgarna de företräder. Parlamentets ledamöter grupperas inte efter land utan är indelade i sju politiska

¹¹³ http://europa.eu/institutions/inst/comm/index_sv.htm

¹¹⁴ http://ec.europa.eu/internal_market/index_en.htm

¹¹⁵ http://ec.europa.eu/commission_barroso/index_sv.htm

¹¹⁶ http://europa.eu/institutions/inst/comm/index_sv.htm

¹¹⁷ http://europa.eu/institutions/inst/comm/index_sv.htm

¹¹⁸ http://europa.eu/institutions/inst/comm/index_sv.htm

¹¹⁹ <http://www.europarl.europa.eu/parliament/public.do?language=SV>

grupper och på 732 mandat (detta överskrids tillfälligt då Bulgarien och Rumänien har blivit medlemmar under mandatperioden).¹²⁰

Parlamentet har tre huvudsakliga uppgifter vilka är att anta EU:s lagstiftning, utöva demokratisk kontroll över de andra institutionerna inom EU samt ha makten över EU:s pengar tillsammans med Rådet. Parlamentets arbete är uppdelat i två faser, dels förberedelser inför plenarsammanträden och själva plenarsammanträdena. Arbetet inför plenarsammanträdet görs av ledamöterna inom de olika parlamentsutskotten och inom utskotten diskuteras och förbereds de frågor som ska tas upp vid plenarsammanträdet. Plenarsammanträdena hålls normalt i Strasbourg under en vecka i månaden och då behandlar parlamentet lagförslag och röstar om ändringar i lagtexten innan det fattas beslut om lagarna som helhet.¹²¹

4.2.3 Europeiska unionens råd

Europeiska unionens råd kallas informellt för Ministerrådet eller bara Rådet. Rådet är EU:s viktigaste beslutsfattande institution och det företräder medlemsstaterna. I Rådet ingår en minister från varje medlemsland och denne har befogenhet att fatta bindande beslut för sin regering och sitt land. De ministrar som deltar i Rådet beror på vad det är för fråga som ska diskuteras, ska exempelvis miljöfrågor diskuteras är det miljöministrarna som samlas i Rådet, och det finns nio olika rådskonstellationer.¹²²

Rådet har sex huvudsakliga uppgifter. Det antar EU:s lagstiftning och detta görs i många fall tillsammans med Parlamentet. Vid lagstiftning inom EU är det regelmässigt att Rådet endast handlar genom förslag från Kommissionen och att det är Kommissionen som ser till lagarnas tillämpning. Tillsammans med Parlamentet beslutar också Rådet om EU:s budget. Vidare koordinerar Rådet medlemsstaternas allmänna ekonomi och sluter avtal mellan EU och andra stater och internationella organisationer. Rådet utvecklar EU:s gemensamma utrikes- och säkerhetspolitik och samordnar arbetet mellan nationella domstolar och polisväsen i straffrättsliga frågor. Rådet är på detta sätt både med i det överstatliga arbetet i första pelaren och det mellanstatliga samarbetet i andra och tredje pelaren.¹²³

4.2.4 Kommittologi

I vanliga fall är det Parlamentet som lagstiftar och Kommissionen lägger fram förslag till lagstiftningen. I vissa fall har dock vissa befogenheter getts till Kommissionen. Vid denna form av lagstiftning används kommittologin eller med en annan benämning, ett kommittéförfarande. Det är ett förfarande som används av kommissionen för att utöva de genomförandebefogenheter den har fått av de lagstiftande institutionerna (Parlamentet och Rådet). Förfarandet används för att medlemsländerna ska kunna framföra sina åsikter innan ett beslut tas av Kommissionen och innebär att Kommissionen måste samråda med en kommitté som består av företrädare för medlemsländerna. Kommissionen lägger fram utkast till genomförandeåtgärder till de kommittéer som berörs och kommittéerna lämnar sedan

¹²⁰ http://europa.eu/institutions/inst/parliament/index_sv.htm

¹²¹ http://europa.eu/institutions/inst/parliament/index_sv.htm

¹²² http://europa.eu/institutions/inst/council/index_sv.htm

¹²³ http://europa.eu/institutions/inst/council/index_sv.htm

yttranden om utkasterna innan Kommissionen antar dem. Kommittéerna kan delas in efter funktionssätt. Det finns rådgivande kommittéer, förvaltningskommittéer, föreskrivande kommittéer och kommittéer för förskrivande förande med kontroll. Skillnaden mellan kommittéerna är vilka kontrollmedel de kan använda sig av. En rådgivande kommitté kan till exempel endast ge råd till Kommissionen, medan ett beslut som fattas av en föreskrivande kommitté som inte stämmer överens med Kommissionens utkast måste överlämnas för åtgärder till Rådet samt för kännedom till Parlamentet. Rådet måste inom tre månader godkänna eller ändra förslaget. Om nu rådet inte fattar något beslut kan Kommissionen anta genomförandeåtgärderna. Kommissionen kan också lägga fram ett ändrat förslag, ett helt nytt förslag eller lägga fram samma förslag igen.¹²⁴ Förfarandet med en föreskrivande kommitté är det som oftast används vid harmoniseringsfrågor,¹²⁵ och är det förfarande som används när EU ska godkänna IASB:s redovisningsstandarder.

4.3 EFRAG

EFRAG bildades år 2001 för att assistera Kommissionen vid antagandet av nya standarder som utformas av IASB. Deras uppgift är att tillgodose åsikter och ge råd till Kommissionen vad gäller kvalitén på den nya standarden. EFRAG är en privat organisation som har bildats av europeiska organisationer som är framstående på den europeiska kapitalmarknaden.¹²⁶ Dessa organisationer är en blandning av redovisningsprofessionen FEE (The Fédération des Experts Comptables Européens), upprättare och användare.¹²⁷

EFRAG arbetar utifrån en teknisk expertgrupp (TEG) som fattar sina beslut oberoende av styrelseordförande och andra intressenters synpunkter. De tolv medlemmarna med rösträtt utses av styrelseordförande och måste uppfylla kraven på kunskap samt ha erfarenhet som revisor, akademiker, analytiker eller användare. Medlemmarna kommer från olika delar av Europa med skilda bakgrunder för att skapa en geografisk balans. EFRAG kommer med råd och rekommendationer till Kommissionen vad gäller alla slags huvudfrågor som relateras till antagandet av IFRS i EU. Nyligen har IASB bjudit in EFRAG för att tillföra material till konvergensprojektet mellan IASB och FASB.¹²⁸

TEG deltar tidigt i nya debatter i de frågor som är relaterade till standardsättningsprocessen. EFRAG deltar på Kommissionens begäran i IASB:s arbetsgrupper och samarbetar med nationella standardsättare. Kommissionen bestämmer unionens åsikt inom en viss fråga och kommunicerar det formellt till IASB. Kommissionen underrättar EFRAG om diskussionerna med IASB precis som EFRAG ska underrätta Kommissionen om diskussioner som hålls med IASB och andra intressegrupper.¹²⁹

De månadsmöten som hålls av TEG är öppna för allmänheten. När EFRAG förbereder sina rekommendationer till Kommissionen görs detta i form av att de tar del av IASB:s comment

¹²⁴ http://europa.eu/scadplus/glossary/comitology_sv.htm

¹²⁵ Tallberg (2004)

¹²⁶ www.efrag.org/content/popupprint.asp?id=4103

¹²⁷ Artsberg (2005)

¹²⁸ www.efrag.org/content/popupprint.asp?id=4103

¹²⁹ *Working Arrangement between European Commission and EFRAG* (2006-03-23)

letters, diskussionspapper samt andra dokument. I samband med dessa förberedelser samlar de in åsikter från olika organisationer och företag via sin hemsida.¹³⁰

Det som karakteriserar EFRAG:s arbete är självständighet, teknisk kvalitet, öppen debatt och en effektiv beslutsprocess. Vad gäller självständigheten ska medlemmarna i TEG inte representera de nationella intressena eftersom de ska agera utifrån den Europeiska unionens intressen. EFRAG förväntas framföra tekniska bedömningar av en viss standard. De måste publicera sina utredningar för allmänheten samt ge goda skäl till dessa bedömningar. Deras arbete måste ske effektivt eftersom inom två månader från det att en ny standard har publicerats av IASB ska de ge råd och rekommendationer till Kommissionen.¹³¹

EFRAG består även av en övervakningsstyrelse, *Supervisory Board*, med representanter från europeiska organisationer och deras uppgift är att granska TEG:s arbete och tillsätta medlemmarna i den gruppen. Kommissionen har blivit garanterade en plats som observatör på EFRAG:s möten.¹³²

4.4 ARC

ARC är en föreskrivande kommitté och den har organiserats av Kommissionen i enlighet med kravet i Artikel 6 i IAS-förordningen. Denna föreskrivande kommittés uppgift är att leverera yttranden på Kommissionens förslag att införa en internationell redovisningsstandard som förväntas under Artikel 3 av förordningen.¹³³ ARC består av myndighetsrepresentanter från alla EU:s medlemsländer. Kommittén är ett sätt för medlemsländerna att få inflytande i godkännandeprocessen av nya standarders då kommissionärerna endast ska agera utifrån unionens gemensamma intressen.¹³⁴

4.5 EU:s godkännandeprocess

EU måste först godkänna en standard innan tillämpning kan ske inom unionen, det räcker inte att IASB har publicerat den. När EU började använda IAS var det många som var positiva till att överlåta utformningen av standarder till en stor privat organisation som IASB. Dock överensstämmer detta inte med den demokratiska tradition som råder inom EU:s medlemsländer. Vanligtvis vid lagstiftningen inom EU är det Parlamentet som utformar lagarna. När det gäller införandet av nya standarders har Parlamentet delegerat dessa genomförandebefogenheter till Kommissionen. En speciell godkännandeprocess har genom IAS-förordningen införts.¹³⁵

Vid införandet av IAS-förordningen fanns en oro över att behöva omarbete en standard efter att den blivit publicerad av IASB, för att överensstämma med EU:s direktiv. Det har därför blivit viktigt att införa en del garantier inom godkännandeprocessen för att kunna upprätthålla

¹³⁰ www.efrag.org/content/popupprint.asp?id=4103

¹³¹ www.icac.meh.es/nic/EFRAGPRO.PDF 2008-04-09

¹³² <http://www.efrag.org/content/default.asp?id=4096> 2008-05-19

¹³³ http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/committees_en.htm

¹³⁴ http://europa.eu/scadplus/glossary/comitology_sv.htm

¹³⁵ Van Hulle (2004) i Leuz *et al* (2004)

en framgångsrik policy inom unionen. En stor del av förhandlingarna kring IAS-förordningen har varit ägnad åt att utforma en process med garantier.¹³⁶

En garanti relateras till att EU ville ha ett visst inflytande inom IASB:s organisation, där Kommissionen fick en representant i styrelsen. Kommissionen kunde också nå en överenskommelse om att få ha en representant i SAC och IFRIC. Det togs också beslut vad gäller det slutgiltiga godkännandet av en standard, där Kommissionen tar detta beslut. Till sin hjälp har de den assisterande kommittén ARC, där medlemsstaterna är representerade. Parlamentet uttryckte oro kring att förlora sitt inflytande genom det speciella kommittéförfarande istället för genom den typiska lagstiftningsproceduren som involverar både Rådet och Parlamentet. Därför har Kommissionen en skyldighet att informera Parlamentet om ARC:s utredningar och beslut.¹³⁷

För att en IAS ska bli godkänd inom EU krävs det att tre kriterier uppfylls enligt artikel 3 punkt 2 i IAS-förordningen:

1. Standarden måste uppfylla principen verkligt värde som inkluderas i det fjärde och sjunde Direktivet.
2. Standarden måste bidra till det bästa för unionen.
3. Standarden måste också uppnå kriterierna begriplighet, relevans, tillförlitlighet och jämförbarhet som ställs på finansiell information.¹³⁸

Godkännandeprocessen börjar med att Kommissionen rådfrågar EFRAG om deras synpunkter om standarden ska godkännas av EU. Sedan ber Kommissionen om ett yttrande från SARG (Standards Advisory Review Group) vars uppgift är att ta ställning om EFRAG:s rekommendationer är objektiva och välgrundade. När Kommissionen har fått EFRAG:s rekommendation ska de besluta huruvida standarden ska föreslås eller om tolkningen ska godkännas. Detta förslag ges därefter till ARC som diskuterar förslaget och sedan röstar, där bifall kräver en kvalificerad majoritet¹³⁹. Därefter måste Parlamentet ta ett beslut med utgångspunkt från ARC:s diskussion och beslut.¹⁴⁰

I Kommissionens rapport från den 24 april år 2008 går det att utläsa hur de tycker godkännandeprocessen har gått fram till den 1 juli år 2007. EFRAG:s rekommendationer har utgjort kvalitativa tekniska underlag för ARC och Parlamentet i deras överläggningar. Alla standarder utom IAS 39 har avklarats utan några bekymmer i EFRAG. När det gäller kommittéförfarandet och deras godkännandeprocess tycker Kommissionen att det har fungerat bra och standarderna har godkänts i tid. Kommissionen påpekar att detta kommer att förändras och att mer vikt kommer läggas vid att involvera Parlamentet och Rådets

¹³⁶ Van Hulle (2004) i Leuz *et al* (2004)

¹³⁷ Ibid

¹³⁸ Europaparlamentets och Rådets förordning (EG) nr 1606/2002 (2002-07-19)

¹³⁹ Kvalificerad majoritet enligt The Treaty of European Union, Artikel 205(2) där 232 av 345 röster, fördelade olika på olika länder, ska rösta för förslaget för att det ska bifallas.

¹⁴⁰ Rapport från Kommissionen till Rådet och Europaparlamentet (2008-04-24)

granskning i processen. Parlamentet har börjat följa utvecklingen inom redovisningen noga och har också bett om att konsekvensanalyser ska införas i godkännandeprocessen. Sådana analyser behöver genomföras tidigt när standarder utvecklas. Kommissionen har frågat IASB att utföra sådana och IASCF åtog sig att utforma konsekvensanalyser för framtida standarder. Kommissionen och Parlamentet samtycker dock att sådana analyser ska göras på EU-nivå för kommande viktiga standarder. I framtiden kommer EFRAG, i samarbete med Kommissionens avdelningar, att utföra även sådana analyser tillsammans med sina rekommendationer. I genomsnitt tar en regleringsprocess mellan åtta och tio månader från det att IASB offentliggör en standard till det att den godkänns av EU. Att införa konsekvensanalyser på EU-nivå kommer att förlänga processen med sex månader. Eftersom IASB kommer ta på sig detta ansvaret i framtiden kommer processen gå tillbaka till att vara mellan åtta och tio månader.¹⁴¹

¹⁴¹ Rapport från Kommissionen till Rådet och Europaparlamentet (2008-04-28)

5. IFRS 8 – FRÅN BÖRJAN TILL SLUT

I det andra empiriavsnittet ämnar uppsatsen med hjälp av offentliga dokument analysera hur processen gick till från det att segmentrapportering blev en del av konvergensprojektet till det att IFRS 8 antogs av EU. En tidslinje över processen presenteras i Bilaga 1.

5.1 Konvergensprojektet

IASB:s övergripande mål är att deras standarder ska bli globala.¹⁴² I försök att uppnå detta startade ett samarbetsprojekt med FASB, USA:s standardsättare. Konvergensprojektet grundlades i och med ett MoU (Memorandum of Understanding), med benämningen *the Norwalk Agreement* som upprättades den 18 september år 2002. I överenskommelsen bekräftade FASB och IASB varandras mål och engagemang att utveckla högkvalitativa och överensstämmande redovisningsstandarder som skulle kunna användas på ett nationellt plan såväl som ett internationellt plan. I överenskommelsen nämns det kortfristiga projekt som segmentrapportering är en del av. De gick med på att göra sitt yttersta för att göra existerande standarder fullt överensstämmande på kort sikt och att koordinera deras framtida arbete för att upprätthålla överensstämmelse.¹⁴³

Emellertid bekräftade IASB och FASB på nytt sitt engagemang att försöka uppnå konvergens under möten i februari och april år 2005. Dessa möten mynnade den 27 februari år 2006 ut i ett nytt MoU, *A Roadmap for Convergence between IFRS's and US GAAP–2006-2008*, där en översiktlig bild finns på de standarder som ska utvecklas och ändras från de olika organisationernas håll. Bilden visar tydligt på att det i fallet med segmentrapportering har handlat om att IASB:s standard IAS 14 skulle närma sig FASB:s standard SFAS 131.

To be examined by the FASB	To be examined by the IASB
Fair value option*	Borrowing costs
Impairment (jointly with the IASB)	Impairment (jointly with the FASB)
Income tax (jointly with the IASB)	Income tax (jointly with the FASB)
Investment properties**	Government grants
Research and development	Joint ventures
Subsequent events	Segment reporting
<i>FASB Note:</i> *On the active agenda at 1 July 2005 ** To be considered by the FASB as part of the fair value option project	<i>IASB Note:</i> Topics are part of or to be added to the IASB's short-term convergence project, which is already on the agenda.

Figur 7. IASB:s och FASB:s uppgifter i konvergensprojektet.¹⁴⁴

I samma meddelande nämns också att försök i att eliminera skillnaderna mellan de två regelverken är inte det bästa sättet att använda resurser på. Gemensamma standarder ska

¹⁴² IASB and the IASC Foundation (2008) *Who we are and what we do*.

¹⁴³ Memorandum of Understanding (2002-09-18) *Norwalk Agreement*.

¹⁴⁴ Memorandum of Understanding between the FASB and the IASB (2006-02-27), *A Roadmap for Convergence between IFRS's and US GAAP–2006-2008*.

istället utarbetas. Det långsiktiga målet för de båda organisationerna är framförallt att utveckla nya samstämmiga standarder.¹⁴⁵

5.2 IASB:s process

I november år 2006 publicerades IFRS 8 *Rörelsesegment*¹⁴⁶. Projektet började med att IASB jämförde den amerikanska standarden SFAS 131 med den dåvarande standarden inom IASB, IAS 14. Syftet med denna granskning var att se till att skillnader mellan de två standarderna minskade eller försvann, detta i linje med konvergensprojektet.¹⁴⁷

Steg ett i processen att sätta projektet på agendan fanns redan år 2003 när konvergensprojektet startades. Steg två innebar projektplanering och i och med att segmentrapportering var en del av konvergensprojektet tillsattes ingen arbetsgrupp. Då detta var en standard som skulle ändras från IASB:s sida var det ingen annan standardsättare inblandad. I det tredje steget ska ett diskussionspapper publiceras men enligt IASB:s handbok är detta inget obligatoriskt moment. IASB valde också i detta fall att inte publicera något sådant då syftet med projektet var att minska skillnader gentemot US GAAP och därför kunde FASB:s existerande standard, SFAS 131, användas som riktlinje. Detta var deras giltiga skäl utåt till varför de inte publicerade ett diskussionspapper. I januari år 2006 inleddes steg fyra i processen i och med publiceringen av ett exposure draft, ED 8. Den 19 maj samma år gick tiden för att ge kommentarer ut. För att försöka lösa frågor som uppkom i och med ED 8 analyserades comment letters av anställda på IASB. De frågor och problem som intressenterna såg i ED 8 togs upp på IASB:s styrelsemöte i juli år 2006. Därefter fortsatte IASB med steg fem efter en utredning av comment letters och styrelsen publicerade i november år 2006 standarden IFRS 8.¹⁴⁸ Steg sex i processen med uppföljning har ännu inte kunnat utföras då standarden införs först i januari år 2009.¹⁴⁹

5.3 EFRAG:s utredning¹⁵⁰

EFRAG:s utredning av IFRS 8, från 16 januari år 2007, grundar sig på åsikter från olika intressegrupper, eftersom EFRAG i ett offentligt förfarande fick in åsikter som de sedan tagit hänsyn till. EFRAG stödjer ett införande av IFRS 8 och kom fram till att standarden uppfyller de kriterier som finns i IAS-förordningen. Den stödjer kriterierna eftersom IFRS 8 inte står i konflikt med principen verkligt värde och den uppfyller kriterierna bergriplighet, relevans, pålitlighet och jämförbarhet. Med hänsyn till detta anser EFRAG att det ligger i EU:s intresse att anta standarden IFRS 8. I EFRAG:s beslutsunderlag (*Basis for conclusions*) ställdes tre frågor.

¹⁴⁵ Memorandum of Understanding between the FASB and the IASB (2006-02-27), *A Roadmap for Convergence between IFRS's and US GAAP-2006-2008*

¹⁴⁶ IFRS 8 presenteras i Bilaga 2.

¹⁴⁷ <http://www.iasb.org/Current+Projects/IASB+Projects/Segment+Reporting/Segment+Reporting.htm>

¹⁴⁸ Ibid

¹⁴⁹ International Accounting Standards Board (2006-12-30) Press Release

¹⁵⁰ Hela stycket: EFRAG (2007-01-16)

Är standarden i samklang med IASB:s referensram?

IFRS 8 berör inte hur företagen värderar sina inkomster, utgifter, skulder och tillgångar, utan den behandlar främst hur upplysningar om segment ska presenteras i de finansiella rapporterna. Då referensramen inte i stor utsträckning behandlar upplysningar i de finansiella rapporterna finner EFRAG att det inte är av särskild betydelse att föra en diskussion om huruvida standarden är i samklang med referensramen.

Kommer en tillämpning av standarden att resultera i en förbättring av redovisningen?

EFRAG anser att det är mer användbart att redovisa segment utifrån ledningens perspektiv eftersom en sådan redovisning tar mer hänsyn till företagets struktur. IFRS 8 innebär också att företagen får använda sig av icke IFRS-baserade mått, vilket resulterar i att information som visas upp är en direkt kopia av hur den interna segmentrapporteringen ser ut. Medlemmarna i EFRAG är inte eniga om huruvida IFRS 8 kommer att förbättra kvaliteten på segmentinformationen. De som tror på en bättre kvalitet menar att de nya kriterierna är lättare och snabbare att uppfylla samt att den nya standarden kommer att leda till konvergens gentemot US GAAP.

Uppfyller redovisningen av IFRS 8 kriterierna för ett EU godkännande?

EFRAG är eniga om att redovisningen kommer att vara mer relevant och tillförlitlig med den nya standarden. Dock finns det en del oro kring kriteriet jämförbarhet, eftersom ledningsperspektivet och icke IFRS-baserade mått inte är likadana för alla företag. Det är viktigt att ta hänsyn till hur segmentinformationen används. EFRAG menar att användarna inte förväntar sig stor jämförbarhet eftersom företagens strukturer ser olika ut och jämförbarheten anses därför inte vara av betydelse vid utredningen.

Utifrån ovanstående diskussion anser EFRAG att det borde vara av intresse för EU att tillämpa IASB:s standard IFRS 8. En tillämpning skulle i så fall innebära att konvergens uppstår i USA och Europa gällande segmentrapportering.

5.4 ARC:s utredning¹⁵¹

Den 2 februari år 2007 hade ARC möte angående IFRS 8. De röstade om huruvida de tycker att Kommissionen ska anta IFRS 8 för användning inom unionen i enlighet med IAS-förordningen. Först stod EFRAG för sin presentation av standarden. De meddelade att de hade beaktat oron från mindre företag men anser att godkännandet av IFRS 8 ligger i de flesta parter bästa intresse och rekommenderade enhälligt att standarden borde godkännas.

¹⁵¹ Hela stycket: Accounting Regulatory Committee (2007-02-02)

Ordföranden för ARC bad sedan medlemsländerna att kommentera argumentet om eventuella nackdelar för mindre företag och lade fram följande granskningsförslag;

"The Commission will closely follow the evolution in the area of financial reporting, including taking into account of international developments in this field. Accordingly, the Commission will review the applicability of IFRS 8 in the EU at the latest by 31 July 2009, and, if applicable, submit a proposal amending this Commission Regulation."

Ett av medlemsländerna blev överraskad över detta inlägg och förklarade att bland de parter det företräder har IFRS 8 fullt förtroende. Ett annat medlemsland bad Kommissionen, som hade representanter med på mötet, att klargöra den oro som finns angående IFRS 8. Kommissionen förklarade att det var relaterat till en rädsla hos mindre listade företag att villkoren i IFRS 8 kommer kräva upplysningar som ger ut känslig information om företagets affärer. Ett annat medlemsland förklarade att med tanke på en redan befintlig generell granskningsklausul i IAS-förordningen finns det inget behov av att göra en ytterligare hänvisning till "att granska" en särskild standard under processen. Kommissionen höll med om att den generella granskningsklausulen täcker alla IFRS och IFRIC som har antagits och skulle således inkludera IFRS 8 om den antas.

Ordföranden sammanfattade diskussionen kring IFRS 8 och förslaget om en framtida granskning av regleringen inkluderades inte i det slutliga utkastet. Till sist accepterade ARC standarden enhälligt utan förslaget om framtida granskning.

5.5 Kommissionens och Parlamentets utredningar

I följande avsnitt beskrivs processen inom Kommissionen och Parlamentet. Som tidigare gick att utläsa rekommenderade EFRAG och ARC, Kommissionen att anta IFRS 8. I vanliga fall hade Kommissionen godkänt en standard direkt men i Kommissionens rapport angående IFRS 8 går det att utläsa att Parlamentet, efter diskussioner med Comité on Economic and Monetary Affairs (ECON¹⁵²), beslutade att skjuta upp beslutet om IFRS 8.¹⁵³

5.5.1 Beslut om senareläggning

In discussions with the Committee on Economic and Monetary Affairs (ECON) of the European Parliament (EP) it became evident that there were sufficient concerns which would lead the EP to the conclusion not to support endorsement of IFRS 8. The Commission agreed therefore that IFRS 8 will not be endorsed before 30 September 2007. Further, the Commission agreed that in the meantime it will continue to consult interested parties and will carry out an analysis of potential impacts of adopting IFRS 8.¹⁵⁴

Parlamentet röstade om IFRS 8 första gången den 25 april år 2007. ECON:s representant Pervenche Berès talade inför kammaren och argumenterade för en uppskjutning av beslutet till den andra sammanträdesperioden i september. Orsaken till detta var främst att Berès hävdade att om standarden godkänns betyder det att en amerikansk standard införlivas i EU

¹⁵² ECON är en kommitté inom Parlamentet som fokuserar på det ekonomiska och monetära inom unionen.

¹⁵³ European Commission (2007-11-03) *Endorsement of IFRS 8 operating Segments*

¹⁵⁴ Ibid

utan att en konsekvensbedömning har gjorts över vad detta skulle innebära för de listade europeiska företagen.¹⁵⁵

”Utskottet för ekonomi och valutafrågor vill påpeka att anpassningen av IFRS-redovisningsstandarderna till amerikanska GAAP, som kommissionär Charlie McCreevy är så angelägen om, måste resultera i standarder som gör det möjligt att ta fram finansiell information av högre kvalitet. Verklig överensstämmelse innebär mycket mer än att den ena parten bara kopierar den andra partens redovisningsstandarder.”¹⁵⁶

Kommissionen gick med på att göra en konsekvensanalys av IFRS 8 till Parlamentets nästa möte den 10 september år 2007 då Parlamentet antingen kan godkänna eller inte godkänna IFRS 8 för användning inom EU. Parlamentet beslutade att skjuta upp beslutet om IFRS 8.¹⁵⁷

5.5.2 IASCF talar inför Parlamentet¹⁵⁸

Bertrand Collomb, vice styrelseordförande i IASCF, talade inför ECON:s möte i Parlamentet den 10 juli år 2007. Anledningen att detta tas med i uppsatsen är att detta sker mellan Parlamentets två möten, där de är osäkra på om IFRS 8 är lämplig inom unionen. Han öppnar talet med att säga att det är Trustees avsikt att med detta tal öka kommunikationen mellan ECON och IASB samt att Trustees fortsättningsvis ska ha en dialog med ECON. Anledningen till detta är att upptäcka de bekymmer som Parlamentet har i ett tidigt stadium, för att försäkra att IASB:s due process fungerar på ett riktigt sätt.

”This increased dialogue will be beneficial to both our organisation and the ECON Committee in helping to understand issues facing our organisations and to advance our joint aim to develop a set of principle-based accounting standards that are used internationally.”

Bertrand fortsätter och nämner att talet inför ECON är rätt i tiden, då de har insett att det finns en del bekymmer över konvergensprojektet och om hur Trustees övervakningsroll fungerar. Han betonar att det är IASCF:s uppgift att se till att IASB:s due process sker självständigt och att medlemmarna tar in tillräckligt med åsikter om olika tekniska frågor. Detta har lett till ett ramverk för hur IASCF:s ska sköta sin översikt. Förändringar har skett i IASB:s process, exempelvis har de infört två perioder med comment letters vid större standarder och alla dokument från IASB:s och IFRIC:s möten finns tillgängliga för allmänheten.

”At last week’s meeting in Madrid and at the suggestion of the IASB, the Trustees also approved a proposal to require post-implementation reviews. Under the new procedure, the IASB would review entirely new IFRSs, major interpretations, or major amendments to existing standards after two full years of implementation.”

Detta krav ska införas på alla nya eller reviderade standarder och nya tolkningar som träder i kraft efter år 2009. Bertrand menar att detta är en viktig del i utvecklandet av standarder och han nämner främst IFRS 8 som ett objekt för denna granskning.

¹⁵⁵ Fullständigt förhandlingsreferat - Plenarhandling (2007-04-25) Europa Parlamentet

¹⁵⁶ Fullständigt förhandlingsreferat – Plenarhandling (2007-04-28), Europa Parlamentet, sid 40

¹⁵⁷ Fullständigt förhandlingsreferat – Plenarhandling (2007-04-28), Europa Parlamentet

¹⁵⁸ Hela stycket: Collomb (2007-07-10)

Bertrand berättar hur nomineringar till IASCF, IASB och IFRIC går till eftersom Parlamentet har visat ett intresse i kompositionen av dessa grupper. Utnämningar sker först efter att de har marknadsfört nomineringen offentligt och kontaktat intresserade organisationer för rekommendationer. När det gäller Trustees måste även en grupp involveras som kallas för *the Trustees Appointments Advisory Group*. Bertrand välkomnar ECON att bidra med möjliga förslag om hur utnämningen av Trustees ska ske.

“In appointing Trustees, and members of the IASB and the IFRIC, we are aiming to ensure the appropriate balance of skills and backgrounds. Of the 22 Trustees, seven are from Europe, six from Asia-Oceania, four from the United States, and one each from Africa, Canada, Latin America, and the Bank for International Settlements. We are in the process of identifying a European Chairman.”

Bertrand fortsätter med att diskutera det andra bekymret, nämligen konvergensprojektet. Han har förstått att denna oro har dykt upp på grund av att IFRS 8 är baserad på en amerikansk standard. Han tar tillfället i akt att inför ECON berätta att de har granskat IASB:s due process under utvecklingen av IFRS 8 och att de är övertygade om att IASB har konsulterat på ett riktigt sätt. Bertrand pekar också på att IFRS 8 är populär bland upprättare i Europa och att företagsledningsperspektivet är mer principbaserat än IAS 14. Trustees är också nöjda med att IASB är villiga att genomföra en analys av tillämpningen av IFRS 8 två år efter dess införande.

5.5.3 Kommissionens utredning

Ett par dagar efter deras möte den 10 september år 2007 skickade Kommissionen ett brev till ECON. Brevet beskriver kortfattat vad Kommissionen har kommit fram till och de rekommenderar IFRS 8 men säger även att det finns ett behov att granska standardens tillämpning inom EU efter antagandet.¹⁵⁹ De har även bifogat sin utredning som blev klar den 3 september. Kommissionens utredning ”*Endorsement of IFRS 8 operating Segments - Analysis of Potential Effects*”¹⁶⁰ bestod bland annat av att Kommissionen skickade ut frågeformulär till diverse intressegrupper. Kommissionen skickade ut tre olika formulär; ett allmänt, ett för användare och ett för upprättare. Totalt fick Kommissionen in 207 svarsbrev från 186 respondenter. Rapporten tar också upp och analyserar de huvudsakliga punkter som diskuterats under IASB:s och EFRAG:s respektive utredningar. Vidare tog Kommissionen hänsyn till akademisk forskning inom området och det har även genomförts diskussioner med olika intressenter. Kommissionen tittade också på erfarenheter från länder som har introducerat en liknande form av standard för segmentrapportering samt genomförde intervjuer och möten med olika organisationer såsom EFRAG, FEE och ERT (European Round Table)¹⁶¹.

Kommissionen tror att IFRS 8 är ett viktigt steg för framtiden gällande kvaliteten på den finansiella rapporteringen. Användandet av företagsledningsperspektivet har en positiv effekt på kvalitén av segmentinformationen, eftersom användbarheten och relevansen ökar. Detta

¹⁵⁹ European Commission (2007-11-03) *Endorsement of IFRS 8 operating Segments*

¹⁶⁰ Se Bilaga 3 för en sammanfattning av utredningen.

¹⁶¹ Industriorganisation bestående av representanter från stora europeiska företag.

överväger i sin tur den oro som finns beträffande jämförbarheten av de finansiella rapporterna. Standarden ställer inte heller till något problem gällande bolagsstyrning i EU och IFRS 8 är även lämplig för mindre listade företag. Kommissionen framhäver också att en försening med godkännandet av IFRS 8 skulle kunna innebära extra kostnader och nackdelar gällande konkurrensen för de europeiska företagen.¹⁶²

Många respondenter uttryckte en stark kritik mot EU:s godkännandeprocess och talade för konvergensen av redovisningsstandarder och internationella aspekter av likvärdiga redovisningsregler samt en konsekvent tillämpning av IFRS i EU. En del av respondenterna menade att frågeformulären skickades ut för sent i godkännandeprocessen och tyckte att de skulle få vara med mycket tidigare i processen, för att kunna påverka standarden. Ett tidigare deltagande i processen skulle hindra möjliga förseningar i processen samt att EU förlorar sitt förtroende i godkännandeprocessen. Det riktades även kritik mot Parlamentets roll i EU:s godkännandeprocess, där respondenterna tyckte att Parlamentet skulle ha ett större inflytande och vara mer delaktiga tidigare i processen.¹⁶³

Många av intressenterna kommenterade att EU:s tillämpning av IFRS 8 innebär ett betydelsefullt inflytande på det globala konvergensprojektet av redovisningsstandarder. De menade därmed att ännu en standard med undantag, som hände med IAS 39, skulle leda till ett ökat gap mellan IASB:s IFRS och EU:s IFRS. En del varnade för en eventuell tillkomst av ”EU GAAP” och menade på att konvergens inte ska uppnås hursomhelst där risken finns att förlora kvalitén på standarderna. Vidare menade några intressenter att ett icke-godkännande av standarden skulle ge signaler till IASB och FASB att EU inte accepterar standarder med dåliga kompromisser bara för att uppnå konvergens. Ett icke-godkännande skulle också kunna innebära att EU får ett *mindre* istället för ett ökat inflytande i den internationella processen. Det riktades även kritik mot IASB:s process, där respondenterna uttryckte en stor besvikelse över att IASB inte tagit mer hänsyn till det sociala ansvaret och analytikerna.

5.5.4 Parlamentets beslut

En månad efter att Kommissionen skickat sin utredning, lade ECON fram elva ändringsförslag den 8 oktober år 2007. Dessa innehåller citat med utgångspunkten att Parlamentet ska stödja standarden men med en del invändningar.¹⁶⁴ Parlamentets slutliga resolution innehåller många av dessa invändningar. Den 14 november år 2007 antog Parlamentet till sist IFRS 8 och stödjer Kommissionens förslag om att införliva den amerikanska standarden SFAS 131 i EU. Följande invändningar hade Parlamentet:

- Parlamentet beklagade att Kommissionens konsekvensbedömning inte tog tillräckligt hänsyn till användarnas eller de små och medelstora företagens behov och intressen.
- Parlamentet påpekade att konvergens inte är en ensidig process där den ena parten bara ska kopiera den andra partens standarder.

¹⁶² European Commission (2007-11-03) *Endorsement of IFRS 8 operating Segments*

¹⁶³ European Commission (2007-11-03) *Endorsement of IFRS 8 operating Segments*

¹⁶⁴ ECON genom Berès (2007-10-05)

- Parlamentet håller inte med Kommissionen om att geografisk information inte kommer minska jämfört med IAS 14.
- Parlamentet uppmanade Kommissionen att inspektera implementeringen och användningen av IFRS 8 och återkomma med en rapport senast år 2011. Det är Kommissionens skyldighet att rätta till brister i IFRS 8 om sådana upptäcks.
- Parlamentet framhävde sin kontrollrätt och att den aktivt kommer användas. De understryker att IASB och framförallt Kommissionen måste samarbeta närmare med Parlamentet och andra europeiska aktörer än vad som tidigare har gjorts eftersom detta har skapat allvarliga problem som exempelvis med IFRS 8. Parlamentet vill involveras tidigare i regleringsprocessen för att undvika dessa problem.
- Parlamentet begär att Kommissionen ska stödja utvecklingen av en lämplig standard som kräver att företag inom utvinningsindustrin redovisar land-för-land resultat.
- Parlamentet menar att Kommissionen måste kunna garantera och rekommendera att konsekvensbedömningar görs tidigt i utvecklingen av IAS eller IFRIC.¹⁶⁵

¹⁶⁵ Parlamentets beslut (2007-11-13)

6. ANALYS

Analysen kommer att väva samman teori- och empirikapitlen. Vi kommer att föra en utförlig diskussion som grundar sig i antagandet att standardsättning är en politisk process. Analysen är uppdelad efter det amerikanska inflytandet, legitimitet hos organisationerna och intressegrupperna, kritik mot EU:s process och till sist maktbalansen mellan EU och FASB inom IASB. Denna uppdelning har gjorts för att läsaren lättare ska kunna följa de olika resonemang som förs.

6.1 Det amerikanska inflytandet

Det MoU som upprättades år 2002 var ett stort genombrott som legitimerades med argument om att samstämmiga standarder skulle göra det lättare för företag att lista sig på alla tillgängliga kapitalmarknader. Avtalet ändrades år 2006 och de två organisationerna har åtagit sig att konvergera specifika områden, där segmentrapportering är en av de standarder där IASB ska närma sig FASB. Vi menar att resultatgapet mellan IAS 14 och SFAS 131 blev ännu mer uppenbart på grund av konvergensprojektet. Situationen medförde ett krav på en annan redovisningsmetod för segmentrapporteringen. Följande fråga kan då ställas om hur de kom överens om vilka standarder som respektive organisation skulle ändra?

The Trustees then supported the modified approach to convergence laid out in the 2006 Memorandum of Understanding as a pragmatic solution for achieving convergence and removing the need for reconciliation requirements. In this context, we appreciated the roadmap established by the US Securities and Exchange Commission (SEC) and supported by the European Commission.¹⁶⁶

Utifrån vad Collomb säger inför Parlamentskommittén ECON kan vi tolka det som att överenskommelsen har baserats på amerikanska intressen, där SEC varit den drivande organisationen bakom beslutet. Vi tror att Kommissionen från början varit positiva till detta samarbete men där de förmodligen inte var beredda på att IASB, i fallet med IFRS 8, skulle kopiera en amerikansk standard rakt av. Betydelsen av begreppet konvergens, menar vi, har inte haft samma innebörd för organisationerna. Vi tror att FASB har haft intentionen att standarderna, som då hade mindre skillnader, snarare skulle kopieras rakt av än att omarbetas från båda håll. ECON däremot menar att *”verklig överensstämmelse innebär mycket mer än att den ena parten bara kopierar den andra partens redovisningsstandarder”*¹⁶⁷. EU:s innebörd av konvergens mellan regelverken kan tolkas som ett arbete där parterna istället närmar sig varandra.

Varför har FASB valt att delta i konvergensprojektet? USA skulle kunna stå utanför harmoniseringen av redovisningsstandarder på grund av deras inflytande i egenskap av att de har världens största kapitalmarknad. Dock verkar det som om de inser vilken nackdel detta skulle innebära då alltför många länder runt om i världen ansluter sig till IFRS. Förr var det endast US GAAP som gällde för de noterade företagen på de amerikanska börserna men allteftersom

¹⁶⁶ Collomb (2007-07-10)

¹⁶⁷ Fullständigt förhandlingsreferat – Plenarhandling (2007-04-28), Europa Parlamentet.

IASB har blivit mer accepterad internationellt har USA fått inse att deras standarder inte längre är självklara som globala normer.

Not too long ago, some Americans would say, "If you wanted to adopt a widely accepted international accounting standard, then adopt US GAAP." Now, the view is quite the opposite. The United States, even the US standard-setter, is calling for the adoption of IFRSs, not on the basis that it will be US GAAP under another name, but on the basis it remains a principles-based set of standards instead of a more rules-based system. This is a major shift.¹⁶⁸

Förtroendet för de regelbaserade amerikanska standarderna har minskat ute i världen men även inom USA på grund av finansiella kriser. Detta är en orsak till varför USA har börjat acceptera IASB:s mer principbaserade standarder. Vi anser att denna förändring kommer kräva en del av aktörerna USA, då det i praktiken är stora skillnader mellan regelbaserade och principbaserade regelverk.

Vi tror att FASB engagerar sig tidigt vid IASB:s utformning av standarder för att kunna försäkra sig om att deras värderingar och åsikter inkorporeras i standarderna. En del kallar IASB för en trojansk häst som rymmer amerikanska värderingar och redan vid bildandet av IASCF märktes den amerikanska dominansen.¹⁶⁹ Detta tar sig uttryck i att majoriteten av IASB:s medlemmar har anknytning till den anglosaxiska redovisningstraditionen. EU uppmärksammade detta när de började tillämpa IASB:s standarder. EU har haft svårt att acceptera det amerikanska inflytandet med tanke på de skillnader som råder i gällande redovisningstraditioner. I den europeiska traditionen är det myndigheter med jurister som formulerar regler och lagar för redovisningen, medan den anglosaxiska traditionen har en stark redovisningsprofession där privata organisationer skapar normerna.

6.2 Legitimitet hos IASB och aktörerna

För att IASB ska kunna accepteras som standardsättare i EU krävs främst två av Suchmans tre former av legitimitet, moralisk och pragmatisk. IASB som en privat standardsättare måste jobba hårt för att kunna legitimera sina beslut inför EU. Pragmatisk legitimitet innebär hur IASB tar hänsyn till EU:s intresse i sin due process, där EU vill komma in tidigare i processen.

Om IASB ska kunna uppnå moralisk legitimitet i EU måste de argumentera för resultatlegitimitet i form av kvalitativa redovisningsstandarder. Dessa argument bygger på att IASB måste ha en legitim struktur, procedur och personlig legitimitet hos berörda parter.

Strukturlegitimitet består av hur IASCF och i sin tur IASB är uppbyggda för att vara förtroendeingivande. Det gäller att vara en organisation som accepteras i ett demokratiskt samhälle. IASB:s struktur är något som har ifrågasatts många gånger, bland annat av EU. Ett exempel på hur IASCF försöker besvara kritiken, kan ses nedan där IASCF genom sammansättningen av IASB:s medlemmar försöker legitimera den geografiska balansen genom att minska det amerikanska inflytandet.

¹⁶⁸ Zalm (2008-04-08)

¹⁶⁹ Nobes *et al* (2006)

Therefore, the Trustees are proposing that the 16 members be distributed in the following manner:

- (a) four IASB members from the Asia/Oceania region;
- (b) four IASB members from Europe;
- (c) four IASB members from North America; and
- (d) four IASB members appointed from any area, subject to maintaining overall geographical balance.

The establishment of clear geographic minimums will give further assurance that the distribution of IASB members will remain balanced in the future.¹⁷⁰

Vi anser att ovanstående citat är ett argument för att legitimera sig, men som inte möter kravet att minska det amerikanska inflytandet. Detta eftersom många av personerna inom IASB har varit verksamma i stora internationella företag eller organisationer som revisorer eller experter, och därigenom fått indirekta anglosaxiska influenser. Märkbart är att en hel del av medlemmarna har en bakgrund som engagerade i FASB, dessutom var det en medlem, Robert H Herz, som lämnade IASB efter bara ett år för att bli ordförande i FASB. Fastän IASB legitimerar sig genom en geografisk balans kan informella kontakter mellan IASB:s medlemmar samt utomstående inflytelserika personer påverka i vilken riktning deras åsikter går. Då är frågan hur dessa inflytelserika personer identifieras. En person med inflytande är inte alltid någon som har makt och detta är svårt för oss som utomstående att identifiera.

Förutom strukturlegitimitet måste IASB även uppfylla procedurlegitimitet. Den består av att IASB:s aktiviteter ska vara så demokratiska som möjligt. IASB försöker att uppfylla procedurlegitimitet genom att ha en offentlig due process där EU:s krav om öppenhet och transparens utåt sett tillfredsställs. IASCF försöker även att procedurlegitimera organisationen genom att ge ut handböcker, bland annat om hur Trustees övervakningsfunktion fungerar och om hur IASB:s due process formellt går till. Ett annat exempel är att intressegrupperna genom comment letters ska kunna göra sin röst hörd och i teorin kunna påverka utgången. Om en individ uppfattar att det finns möjlighet att göra sina åsikter hörda genom comment letters skapar det legitimitet för IASB, men frågan är om detta enbart är ett spel för galleriet. Att det skulle kunna vara så stöds av Sutton som kritiserar comment letters och menar att detta inte är det mest effektiva sättet att studera vad det är som påverkar. Vi tolkar det här som att det sker mycket informell påverkan utöver comment letters som inte går att identifiera. Därför kritiserar vi användandet av comment letters i processen som ett legitimitetsargument. Detta stödjer ytterligare vårt argument om att det skulle vara ett spel för galleriet, eftersom de inte har någon inverkan på besluten, då besluten redan tycks vara preliminärt bestämda.

Om vi däremot utgår från att det går att påverka genom comment letters så kan frånvaron av användare i comment letters förklaras av att de inte har någon representant i IASB. Vi kan här se att IASB saknar influenslegitimitet för användarna eftersom de inte tror sig kunna påverka utgången av en standard när de inte är representerade i organisationen. Den enskilda investeraren gentemot en stor organisation som IASB har ingen makt att påverka resultatet i

¹⁷⁰ Zalm (2008-04-08)

större utsträckning eftersom de inte har någon representant i organisationen. Vidare märker vi en tydlig tendens till att IASCF vill tillfredsställa EU:s krav och på det viset uppnå byteslegitimitet. Om IASCF hör samman dessa krav, kommer EU:s förtroende att öka för IASB.

Hos revisorerna, som tillhör redovisningseliten, uppfyller IASB influenslegitimitet eftersom revisorerna är representerade i denna organisation. Därmed menar vi att de kan påverka resultatet mer än andra intressegrupper. Under processen med IFRS 8 kunde vi se ett indirekt inflytande från de stora revisionsbyråerna genom deras relativa andel av IASCF:s totala fondmedel.

Two IASB trusteeships are allocated to partners from the big four accounting firms – Deloitte, Ernst & Young, KPMG and PricewaterhouseCoopers – as a constitutional right. There's been no suggestion that this arrangement should be reformed. The big four donate \$1m a year each, which covers about 20 per cent of the board's operating costs. Is it possible that these donations have an influence on this right?¹⁷¹

EU donerade lika mycket som de fyra stora revisionsbyråerna gjorde. EU:s del av fondmedlen var dock utspridda på olika medlemsländer med olika intressen och åsikter. Då revisorerna har samma mål, att skapa enhetliga redovisningsstandarders som underlättar deras arbete och oftast har samma syn på tekniska lösningar, blev deras intressen tillgodosedda av IASCF och i sin tur IASB. Enhetliga redovisningsstandarders, tror vi, är revisorernas främsta argument för att legitimera konvergensprojektet. Konvergensprojektet innebär ytterligare ett steg mot mer enhetliga redovisningsstandarders som underlättar revisorers arbete eftersom de stora revisionsbyråerna är internationellt verksamma.

IASCF har nu tagit fasta på kritiken över hur finansieringen av organisationen gick till. I dokumentet *Who we are and what we do* går det nu att läsa att de har ändrat principerna för att uppnå oberoende.

Broad-based: Funded by a wide range of market participants from across the world's capital markets

Compelling: Funding burden to be appropriately shared across beneficiaries within jurisdiction, with official support from relevant regulatory authorities

Open-ended: Not contingent on any particular action that would infringe on the independence of the organisation

Country-specific: Shared by the major economies of the world on a proportionate basis, using Gross Domestic Product as the key determining factor of measurement.¹⁷²

Detta är ett sätt för IASCF att legitimera sig men i samma dokument går det även att utläsa om hur det går till i praktiken.

- Organisation now funded by thousands of bodies either directly or indirectly
- Mandatory levies introduced for listed and non-listed companies in a number of countries
- Forecast 2008 budget: £16 million

¹⁷¹ Tyrrall (2005)

¹⁷² IASB and the IASC Foundation (2008) *Who we are and what we do*

Vid närmare undersökning visar det sig att fondmedlen till stor del fortfarande kommer från de fyra största revisionsbyråerna. Vi anser därmed att principerna ännu inte fullt ut uppnåtts. Detta är ett tydligt exempel på hur IASB försöker få strukturlegitimitet eftersom de argumenterar för att de är oberoende. Återigen ser vi ett argument som endast används i syfte att stilla EU:s kritik.

Den tredje formen för att uppnå moralisk legitimitet är personlig legitimitet. IASCF påstår att medlemmarna i IASB ska väljas utifrån bland annat praktisk kunskap och erfarenhet men frågan är om det inte är mer informellt än så. I en intervju med IASB:s nuvarande ordförande Sir David Tweedie går det att läsa:

”Who can pass the Leisenring test?” Can you look Jim Leisenring (one of our most forceful debaters) straight in the eye and say, “You are wrong” and then prove it? Those who cannot “pass the test” will not win many arguments. Hence, they would not enjoy being on the IASB and would not be very effective.¹⁷³

Vi ställer oss frågan om det snarare är mer viktigt med kommunikation som kompetensområde än redovisningskunskap, vilket är samma fråga som Jönsson ställde sig i sin undersökning. Det räcker därmed inte att vara kompetent inom redovisningsområdet utan ett annat krav är att kunna vara en mycket duktig debattör, då alla IASB:s beslut inte enbart kan legitimeras med hjälp av bästa bevisade redovisningslösning som finns för tillfället. Uppenbarligen handlar politik i redovisning mycket om att kunna argumentera för sina åsikter och värderingar snarare än att det handlar om att använda de bästa tekniska lösningarna som argument. Utifrån ovanstående citat menar vi att det indirekt framgår att Leisenring har stort inflytande och påpekas bör, att han är amerikanare och har länge varit verksam i FASB och nu i IASB är han förbindelsen mellan dessa organisationer. De medlemmar inom IASB med en bakgrund i FASB påverkar attitydbildningen med de amerikanska värderingar som medlemmarna har kvar och som därmed skulle kunna överföras till IASB.

Om IASB visar att de är mottagliga för EU:s krav och uppfyller dessa, skaffar de sig legitimitet som är giltig i en demokrati. Det är viktigt att IASB, som privat standardsättare, blir försedd med demokratisk legitimitet från andra institutioner eftersom de inte kan tvinga någon att följa IFRS. Vi kan se tydliga tendenser att EU:s klagomål medför en förändring hos IASB. Frågan är om kritiken någonsin kommer att sluta på grund av motsättningarna mellan det statliga och det privata. IASB har fått och kommer att behöva legitimera de beslut som inte överensstämmer med EU:s syn. Ett argument som säger emot det är att när fler länder ansluter till IFRS kommer EU:s inflytande och krav spela mindre roll inom IASB, eftersom med sin tilltagande storlek blir de mindre beroende av EU.

6.3 Kritik mot EU:s process

EU får påtryckningar från intressegrupper om att övervaka och försöka påverka IASB tidigare i processen. Efter vår granskning av svarsbreven, gällande IFRS 8, kunde vi se en tydlig markering att många tyckte att EU och intressegrupperna måste påverka mycket tidigare i

¹⁷³ Street (2002)

processen för att ha någon inverkan på den slutgiltiga standarden. Vi kunde därmed se att många ifrågasatte syftet med frågeformulären eftersom de användes alldeles för sent i processen.

Moreover we are very much surprised by the questionnaire in this stage of the adoption process. We are of course supportive of the general initiative of the European Commission to carry out impact-analysis within the framework of the objective of better regulation. To issue a questionnaire concerning the adoption of IFRS 8 in this stage of the adoption procedure is a totally different initiative.¹⁷⁴

Risken finns, om inte EU kommer in tidigare i processen, att IASB:s standards blir modifierade vilket leder till EU GAAP. Detta skulle medföra allvarliga konsekvenser för EU:s process, då den kommer att urholkas om EU fortsättningsvis gör om IASB:s standards till sina egna. Detta märktes också tydligt hos en del respondenter som först argumenterade emot IFRS 8 under IASB:s process men som, när de insåg att det inte är fördelaktigt att försöka stoppa den så sent i processen, kommunicerade till Kommissionen att de stod bakom ett snabbt godkännande för att inte processen ska urholkas.

In the light of the rigorous due process that has been applied to IFRS 8 and the support for endorsement that has been expressed during that process, a decision not to endorse the standards at this late stage would, in our view, raise serious questions about the validity and integrity of the EU's endorsement process.¹⁷⁵

Vi kunde se att det fanns en positiv inställning till IFRS i allmänhet hos intressegrupperna och en del hävdade att det istället var Parlamentet som var missnöjda med IASB:s process vid utformning av standards. Det har blivit uppenbart att processen kring IFRS 8 är mer en politisk än en teknisk fråga eftersom både EFRAG och ARC godkände standarden. Parlamentet legitimerade sitt beslut att först inte godkänna IFRS 8 med att det var en amerikansk standard. De sköt upp beslutet men vissa intressegrupper ansåg inte att detta var ett tillräckligt legitimt argument för att äventyra förtroendet för EU:s godkännandeprocess. Även om vissa intressegrupper var bekymrade över att standarden skulle försämra den finansiella informationen så tyckte de inte att problemet löstes med att skjuta upp beslutet inom EU. Intressegrupperna menar att EU och IASB måste lösa de politiska frågorna mellan varandra istället för att de externa intressegrupperna ska drabbas.

Our impression is that the decision to postpone the endorsement of IFRS 8 was politically motivated rather than based on technical considerations. Some members of the European Parliament seem to be generally dissatisfied with the standard-setting process at the IASB and the lack of involvement of the Parliament in the endorsement process. In some respects, this dissatisfaction is perfectly understandable and justified. None of the existing problems will be solved by postponing the endorsement of IFRS 8, however.¹⁷⁶

¹⁷⁴ *Association belge des sociétés cotées* svarsbrev till Kommissionens frågeformulär

¹⁷⁵ *Ernst & Young* svarsbrev till Kommissionens frågeformulär

¹⁷⁶ *Bund Deutscher Banken* svarsbrev till Kommissionen frågeformulär

IASB säger att de ska ta hänsyn till alla grupper men vi anser att de lyssnar på de intressegrupper med mest teknisk kompetens inom redovisningsområdet samt de som kommer med utförliga argument. Vi kunde se i granskningen av svarsbrev att revisorerna hade mer genomtänkta, tydliga och underbyggda argument än de flesta upprättare och användare. Parlamentet å andra sidan ska representera alla medlemsländers intressen på grund av sin demokratiska skyldighet och måste därmed ta hänsyn till samtliga intressen. Vi märkte att Parlamentet efter Kommissionens utredning på nytt fick legitimeras varför de valde att skjuta upp standarden från första början och inte använda det gamla argumentet om att det var en amerikansk standard. I det nya argumentet för uppskjutandet av IFRS 8 försökte Parlamentet istället visa att hänsyn hade tagits till de intressen som IASB inte beaktat och använde de negativa intressegruppernas argument som sina.

I granskningen av svarsbrev kunde vi se att några av respondenterna uttryckte oro över att USA inte kommer ta bort sitt avstämningskrav om IFRS 8 inte godkänns av Kommissionen och Parlamentet.

First, the significance of the EU is such that it is quite possible that failure to endorse IFRS8 could cause the SEC to abandon its proposals to remove the reconciliation to US GAAP. [...] Later in the summer, the SEC is expected to issue proposals that would enable US companies to file with it financial statements prepared in accordance with IFRS instead of US GAAP. Designed to ensure a “level playing field” for US companies and foreign registrants, this is a major step for the SEC. Strategically, this must increase the possibility that US companies will come to the EU’s capital markets. Again, however, these proposals may be dropped if there is evidence that the EU is not committed to IFRS as published by the IASB.¹⁷⁷

Vi tror att argumenten om internationella kapitalmarknader, som den här kommentaren tydligt visar, har spelat stor roll i att EU trots invändningar godkände IFRS 8. Att SEC lade fram sitt förslag om att slopa avstämningskravet gjorde att EU godkände IFRS 8 för de insåg vilket stort steg det var för de europeiska företagen som är och vill bli listade på amerikanska börser. Dessutom kan det öka, som påpekas i citatet ovan, amerikanska företags benägenhet att lista sig på europeiska börser och detta var ytterligare ett skäl för godkännande.

6.4 Maktbalansen mellan EU och FASB inom IASB

SEC:s avstämningskrav har länge fungerat som ett maktmedel. Det var först vid konvergensprojektets början som SEC öppnade för möjligheten att eventuellt ta bort kravet om IASB uppfyllde sina åtaganden i projektet. Genom denna sanktion utövade SEC ett indirekt inflytande över IASB. Vi menar att SEC och FASB utnyttjade situationen eftersom IASB:s standards endast kan bli globala om USA accepterar dem. Om inte IASB uppfyllde sin del i konvergensprojektet skulle avstämningskravet kanske aldrig tas bort.

¹⁷⁷ *The hundred group* svarsbrev till Kommissionens frågeformulär

In November 2007, the US Securities and Exchange Commission (SEC) agreed to eliminate the reconciliation requirement, with immediate effect, for those non-US companies using IFRSs as prepared by the IASB. At the same time, the SEC is giving serious consideration to a proposal to permit US companies to use IFRSs. While the SEC is still in the process of considering this proposal, I believe that it is reasonable to expect that US companies will be permitted to use IFRSs in the near future.¹⁷⁸

Avstämningskravet har nu tagits bort och detta tyder på att IASB nu har tagit tillräckligt med hänsyn till FASB:s krav. Vi blev förvånade att SEC röstade enhälligt för att ta bort avstämningskravet en dag efter att IFRS 8 godkändes.¹⁷⁹

De Lange *et al* menar att USA har en förmånlig position jämfört med andra länder vad gäller inflytandet på IASB:s process.¹⁸⁰ Som vi nämnt tidigare kan USA:s stora inflytande hänföras till att de har världens största kapitalmarknad, vilket har betydelse för hela världsekonomin. Denna hårda makt ger FASB inflytande i den internationella standardsättningsprocessen.

Power in the twenty-first century will rest on a mix of hard and soft resources. No country is better endowed than the United States in all three dimensions – military, economic, and soft power.¹⁸¹

En annan del i FASB:s maktposition är dess samarbete med SEC och tillsammans har de en budget på 867 miljoner dollar. Detta är betydligt mer än vad någon annan nationell lagstiftare inom redovisning har och är ännu ett exempel på ekonomisk makt. De har också en lång historia bakom sig vad gäller utformningen av redovisningsstandarder, där till exempel IASB använder FASB:s standarder som riktlinjer vid utformningen av deras egna standarder.¹⁸²

USA:s värderingar och åsikter delas av andra anglosaxiska länder och i och med dessa länders medverkan i IASB så förstärks det anglosaxiska inflytandet ytterligare. Detta kan ses som mjuk makt eftersom FASB får med hjälp av de anglosaxiska länderna stöd i sina argument och med olika strategier kan de använda sin makt för att influera den slutgiltiga standarden. Dessa strategier kan bestå i att vara en mycket duktig debattör och genom att använda olika incitament för att kunna övertyga IASB och andra organisationer att göra som de vill.

Consequently, the U.S. can enjoy considerable influence on international accounting standard-setting by leveraging its power over the IASB to the extent that other important IASB members (such as, perhaps, the U.K., Australia, and New Zealand) aspire to American value and ideals.¹⁸³

Många länder med utvecklade kapitalmarknader har en lång redovisningstradition och de har lärt sig att argumentera för sina normer och värderingar och har oftast svårare för att förändras eftersom de har en stark tro till sitt egna system. Utifrån detta kan motsättningarna mellan det

¹⁷⁸ Zalm (2008-04-08)

¹⁷⁹ Pricewaterhouse Coopers, *DATALINE 2007-22*

¹⁸⁰ De Lange *et al* (2006)

¹⁸¹ Nye (2002-2003)

¹⁸² De Lange *et al* (2006)

¹⁸³ Ibid

kontinentala Europa med statlig reglering och de anglosaxiska länderna med privat standardsättning förklaras.

However, there has been a clash of ideologies between continental Europe and English-speaking standard-setters and regulators since the IASB came into being. At the time the founders of the IASB, who included the European Union, securities regulators, international business and finance organisations, as well as governments, hoped that this clash would be resolved over time. Three years later, some observers feel that the differences are far from resolved and that contradictory expectations held by the EU and the IASB continue to mar the progress made by the international standard-setter.¹⁸⁴

En fråga som kan ställas är hur IASB ska kunna ta hänsyn till alla intressen, där EU och FASB, som externa aktörer, försöker med olika maktmedel påverka besluten. IASB har en tradition som anglosaxisk och det kan vara svårt att minska detta inflytande även om det görs försök i att få in andra representanter i styrelsen. IASB måste hela tiden legitimera sin verksamhet inför EU medan kraven från FASB inte är uttalade i samma utsträckning. Det amerikanska inflytandet genom FASB sker i huvudsak informellt eftersom det inte kan ske öppet eftersom EU:s förtroende för IASB raderas. Att försöka balansera dessa intressen är därför en svår uppgift för IASB.

¹⁸⁴ House (2004)

7. SLUTDISKUSSION

I uppsatsens sista kapitel tas slutsatserna upp kring frågorna som ställdes i problemformuleringen om IFRS 8, makt och legitimitet. Slutsatsen tar även upp vad uppsatsen har bidragit med och sedan avslutas kapitlet med några förslag på fortsatt forskning.

7.1 Slutsats

Vi har genom vår fallstudie av IFRS 8 påträffat en maktbalans mellan USA och EU. USA:s makt uttrycker sig i att de har världens största kapitalmarknad och en lång redovisningstradition med FASB som standardsättare. FASB:s maktposition beror delvis på deras samarbete med SEC. FASB har ett indirekt inflytande på IASB där de genom mjuk och hård makt kan influera de slutgiltiga besluten. Detta görs genom informella kontakter där många av IASB:s medlemmar har ett förflutet i FASB och det i sin tur påverkar attitydbildningen. Med olika strategier, till exempel genom att vara en god debattör, kan dessa medlemmar sedan influera det slutgiltiga beslutet. Ett tydligt exempel på det amerikanska inflytandet är konvergensprojektet där segmentrapportering var en av IASB:s uppgifter att konvergera. Bakom konvergensprojektet har SEC, genom FASB, varit den drivande organisationen. De har använt avstämningskravet som ett incitament för att få IASB att uppfylla sina åtaganden i konvergensprojektet. SEC är den organisation som förmodligen har minst intresse av att ta bort avstämningskravet men utnyttjade det till att försäkra sig om att få sina åsikter och värderingar inkorporerade i IASB. En intressant observation är att SEC tog bort avstämningskravet snart efter att Parlamentet godkände IFRS 8. SEC lade fram förslaget angående borttagandet av avstämningskravet, mitt i EU:s godkännandeprocess, vilket tyder på att incitamentet att ta bort avstämningskravet var den drivande faktorn bakom EU:s godkännande av IFRS 8.

EU:s makt ligger i att de har många medlemsländer så när de antog IFRS var det ett stort erkännande för IASB och dess arbete. På grund av att IASB inte har någon auktoritär makt att tvinga länder att använda dess regelverk så blev EU:s antagande en skjuts framåt för IASB och den hjälpen är nu ett av de starkaste skälen till att IASB tar till sig av EU:s kritik.

IASB:s försök i att legitimera sig inför EU bygger främst på att EU är en demokratisk organisation eftersom hänsyn måste tas till alla intressen. Detta har medfört att när IASB har fått kritik av EU, rörande bland annat hur IASCF finansieras, sammansättningen av IASB:s styrelse och deras due process, så har IASB i alla fall utåt sett förändrat sig. Vi drar därför slutsatsen att IASB:s förändringar till största del handlar om ett spel för galleriet.

Standarden IFRS 8 var ett specifikt fall då den fastnade i EU:s godkännandeprocess, hos Parlamentet, trots att ARC och EFRAG godkände den. Parlamentet legitimerade detta beslut genom att argumentera för att standarden var en direkt kopia av SFAS 131 och att det inte var acceptabelt. Vi kommer fram till att detta bara är halva sanningen då det också handlade om att Parlamentet kände sig överkörda. Vi har uppmärksammat Parlamentets vilja att delta i utformandet av standarder i IASB:s process för att kunna ha någon inverkan på utfallet. IFRS 8 blev därför en mer politisk än en teknisk fråga. Vi drar slutsatsen att denna fråga kunde ha

lösts på ett bättre sätt mellan EU och IASB istället för att äventyra hela EU:s godkännandeprocess.

Vi har genom denna uppsats bidragit med kunskap om regleringsprocessen. Under uppsatsens gång har en tydlig maktbalans blivit uppenbar mellan EU och FASB där IASB står mitt emellan. Samtidigt ska IASB försöka legitimera sig som en internationell organisation utan att favorisera någons intresse. Slutligen kan vi konstatera att framtiden för internationella redovisningsstandarder beror på hur IASB utvecklas.

7.2 Förslag till fortsatt forskning

En tänkbar studie är att gå in djupare i varje organisation med intervjuer för att se vilka enskilda personer som kan tänkas ha inflytande. Detta skulle innebära en internationell studie liknande den Sten Jönsson företog i Sverige.

Efter implementeringen av IFRS 8 hade det varit intressant att undersöka intressegruppernas inställning till standarden för att se om de positiva och negativa aspekterna vid tillämpningen har uppstått. Dessutom ska Kommissionen rapportera till Parlamentet år 2011 om hur implementeringen av IFRS 8 har gått. Vilken inställning kommer Parlamentet då att ha till standarden? Kommer Parlamentet att få ett ökat inflytande i regleringsprocessen?

I november år 2009 ska Trustees nya konstitution träda i kraft. Det skulle då vara intressant att undersöka vilka, om ens några, reella förändringar kommer att ske.

KÄLLFÖRTECKNING

Böcker

Artsberg, K. (2005) *Redovisningsteori – policy och – praxis*. Liber Ekonomi, Malmö.

Bryman, A. & Bell, E. (2005) *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. Liber Ekonomi, Malmö.

Eklund, K. (2007) *Vår Ekonomi – en introduktion till samhällsekonomin*. Norstedts akademiska förlag, elfte upplagan.

Esaiasson, P., Gilljam, M., Oscarsson, H. & Wängnerud, L. (2007) *Metodpraktiken – Konsten att studera samhällen, individ och marknad*. Norstedts Juridik AB, Stockholm, tredje upplagan.

Hultén, P., Hultman, J. & Eriksson, L.T. (2007) *Kritiskt tänkande*. Liber, Malmö.

Jacobsen, D.I. (2002) *Vad, hur och varför?– Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*. Studentlitteratur, Lund.

Jönsson, S. (1985) *Eliten och normerna - Drivkrafter i utvecklingen av redovisningspraxis*, Lund Doxa Ekonomi AB, Lund.

Lundquist, L. (1993) *Det vetenskapliga studiet av politik*. Studentlitteratur, Lund.

Nobes, C. & Parker, R. (2006) *Comparative International Accounting*. Hampshire, Person Education, nionde upplagan.

Tallberg, J. (2004) *EU:s politiska system*. Studentlitteratur, Lund.

Artiklar

Buck, T., Burgess, K. & Jopson, B. (2007) UK investors in plea to Brussels over IFRS 8 Accountancy Regulation. *Financial Times*. 21 mars, sid 30.

Buijink, W. (2006) Evidence-Based Financial Reporting Regulation. *Abacus*. Vol 42, nr ¾, sid 296-301.

Chee Chiu Kwok, W. & Sharp, D. (2005) Power and international accounting standard setting: Evidence from segment reporting and intangible assets projects. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. Vol 18, nr 1, sid 74-99.

De Lange, P. & Howieson, B. (2006) International accounting standards setting and U.S. exceptionalism. *Critical Perspectives on Accounting*. Vol 17, nr 8, sid 1007-1032.

Dewing, I. & Russel, P. (2008) Financial integration in the EU: the first phase of EU endorsement of International Accounting Standards. *Journal of Common Market studies*. Vol 46, nr 2, sid 242-264.

Durocher, S., Fortin, A. & Coté, L (2007) Users' participation in the accounting standard-setting process: A theory-building study. *Accounting, Organizations and Society*. Vol 32, nr 1-2, sid 29-59.

Flower, J. (1998) The future shape of harmonization: the EU versus the IASC versus the SEC. *European Accounting Review*. Vol 6, nr 2, sid 281-303.

House, J. (2004) Financial Reporting: IASB – Continental drift. *Accountancy*, Vol 134, nr 1332, sid 68-69.

Hussein, M.E.A (1981) The innovative process in financial accounting standards setting. *Accounting, Organizations and Society*. Vol 6, nr 1, sid 27-37.

Janzon, C. & Larsolle, H. (2007) Segmentrapportering enligt IFRS 8. *Balans*. Nr 6-7, sid 45-48.

Nye Jr JS. (2002-2003) Limits of American Power, *Political Science Quarterly*. Vol 117, nr 4, sid 545-559.

Ordelheide, D. (2000) The Politics of Accounting: A Framework. Sid 269-284 i Leuz, C., Pfaff, D. & Hopwood, A. (2004) *The Economics and Politics of Accounting – International Perspectives on Research Trends, Policy and Practice*. Oxford University Press, New York.

Street, D.L. (2002) An interview with Sir David Tweedie. *Journal of International Financial Management and Accounting*. Vol 13, nr 1, sid 73-100.

Sutton, T.G. (1984) Lobbying of Accounting Standard-Setting Bodies in the U.K. and the U.S.A.: A Downsian Analysis. *Accounting, Organizations and Society*. Vol 9, nr 1, sid 81-95.

Tyrrall, D. (2005) Accounting standards. *Financial Management*. Oct 2005, sid 28-29.

Van Hulle, K. (2004) From Accounting Directives to International Accounting Standards. Sid 349-375 i Leuz, C., Pfaff, D. & Hopwood, A (2004), *The Economics and Politics of Accounting: International Perspectives on Research Trends, Policy and Practice*. Oxford University Press, Oxford.

Whittington, G. (2005) The adoption of International Accounting Standards in the European Union. *European Accounting Review*. Vol 14, nr 1, sid 127-153.

Zeff, A.S. (2002) "Political" lobbying on proposed standards: a challenge to the IASB. *Accounting Horizons*. Vol 16, nr 1, sid 43-54.

Elektroniska källor

Accounting Regulatory Committee (2007-02-02) *Draft Summary Record*

http://ec.europa.eu/transparency/regcomitology/repository_prod/9999/2007/EN/9999-2007-399-EN-2-.Doc
2008-04-17

Andersson, Johan (2006), *Nu ska USA anpassa sig till IFRS*. Intervju med Jan Engström.

[http://www.ey.com/Global/Assets.nsf/Sweden/Harmonisering_av_de_amerikanska_och_internationella_redovisningsstandarderna/\\$file/Harmonisering%20av%20de%20amerikanska%20och%20internationella%20redovisningsstandarderna%20.pdf](http://www.ey.com/Global/Assets.nsf/Sweden/Harmonisering_av_de_amerikanska_och_internationella_redovisningsstandarderna/$file/Harmonisering%20av%20de%20amerikanska%20och%20internationella%20redovisningsstandarderna%20.pdf) 2008-05-25

Association belge des sociétés cotées svarsbrev till Kommissionens frågeformulär.

http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/ifrs8/q1/absc.pdf 2008-06-02

Bund Deutscher Banken svarsbrev till Kommissionens frågeformulär

http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/ifrs8/q1/bdb.pdf 2008-06-02

Collomb, B. (2007-07-10) *Vice Chairman of the IASC Foundation addresses European Parliament*.

<http://www.iasb.org/News/Announcements+and+Speeches/Vice+Chairman+of+the+IASC+Foundation+addresses+European+Parliament.htm> 2008-05-21

Communication from the Commission (1995-11-14), *Accounting Harmonisation: A new Strategy vis-à-vis international harmonization*. COM/95/508 Final

http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/com-95-508/com-95-508_en.pdf 2008-04-10

Communication from the Commission to the Council and the European Parliament (2000-06-13), *EU Financial Reporting Strategy: the way forward*. COM/00/359 Final.

<http://www.iasplus.com/resource/cec.pdf> 2008-04-10

ECON genom Berès, P (2007-10-05) *Ändringsförslag 1-11 – Utkast till resolutionsförslag*.

http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2004_2009/documents/am/687/687806/687806sv.pdf 2008-05-21

EFRAG (2007-01-16) *Adoption of IFRS 8 Operating Segments – Basis for Conclusions*.

http://www.cnc-cbn.be/NL/News/2007/NL_New16-01-2007.pdf 2008-04-17

Ernst & Young svarsbrev till Kommissionens frågeformulär

http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/ifrs8/q1/ernst.pdf 2008-06-02

European Commission, Internal Market and Services (2007-11-03), *Endorsement of IFRS 8 operating Segments, - Analysis of Potential Effects – Report*

http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2004_2009/documents/dv/ifrs8letter/ifrs8letteren.pdf 2008-04-10

Europaparlamentets och Rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder.

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2002:243:0001:0004:SV:PDF> 2008-04-10

EU-upplysningens skrift (2008) *Din guide till EU – Institutioner och kontaktvägar*. Elanders Gotab Stockholm. http://speud.pedagogbloggar.se/files/2008/05/guide_institutioner_2008_webb.pdf 2008-05-12

Fullständigt förhandlingsreferat - Plenarhandling (2008-04-25), Europa Parlamentet <http://www.europarl.europa.eu/RegWeb/application/registre/searchResult.faces> 2008-05-22

IASB and the IASC Foundation (2008), *Who we are and what we do*. http://www.iasb.org/NR/ronlyres/0A5A767C-E7DE-49E5-8B12-499F62F8870C/0/WhoWeAre_Final12508.pdf 2008-04-17

International Accounting Standards Board (2006-11-30), Press Release; *IASB issues convergence standard on segment reporting*. <http://www.iasb.org/NR/ronlyres/49A748E0-82DE-4183-AAC8-9345DE0F75DF/0/PRonIFRS8.pdf>

IASB:s standards, antigen av EG-Kommissionen. IFRS 8 *Rörelsesegment*. Publicerad av FAR SRS Komplet. Åtkomst via ELIN. 2008-04-07

Konsoliderad version av fördraget om Europeiska Unionen (2008-05-09) C115/13. Europeiska gemenskapernas officiella tidning. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2008:115:0013:0045:SV:PDF> 2008-05-26

Memorandum of Understanding (2002-09-18) *Norwalk Agreement*. <http://www.fasb.org/news/memorandum.pdf> 2008-05-21

Memorandum of Understanding between the FASB and the IASB (2006-02-27) *A Roadmap for Convergence between IFRS's and US GAAP–2006-2008*. <http://www.iasb.org/NR/ronlyres/874B63FB-56DB-4B78-B7AF-49BBA18C98D9/0/MoU.pdf> 2008-05-21

Padoa-Schioppa, T (2006-03-31) IASC Foundation: *Future of IASB-Funding*, Conference Frankfurt am Main. <http://www.iasb.org/NR/ronlyres/F9AA7025-226A-4FD9-8A6B-0896B93FDF8C/0/SchioppaMarch2006.pdf> 2008-05-21

Parlamentet (2007-11-13) *Europaparlamentets resolution av den 14 november 2007 om utkastet till kommissionens förordning med avseende på den internationella redovisningsstandarden IFRS 8*. [http://www.europarl.europa.eu/RegData/seance_pleniere/textes_adoptes/definitif/2007/11-14/0526/P6_TA\(2007\)0526_SV.doc](http://www.europarl.europa.eu/RegData/seance_pleniere/textes_adoptes/definitif/2007/11-14/0526/P6_TA(2007)0526_SV.doc) 2008-05-22

PriceWaterhouse Coopers (2008), *Governance and Corporate Reporting - World Watch*. Nr 1. http://www.pwc.com/gx/eng/about/svcs/corporatereporting/WW1_08.pdf 2008-04-05

PriceWaterhouse Coopers, *Dataline 2007-22: SEC votes to eliminate U.S. GAAP reconciliation requirement for certain foreign private issuers*. <http://www.svnacd.org/Current%20Matters%20Material/DATALINE%202007-22.pdf> 2008-06-02

The hundred group svarsbrev till Kommissionens frågeformulär http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/ifrs8/q1/hgf1.pdf 2008-06-02

Zalm, G. (2008-04-08) *Chairman of the IASCF, before the ECON of the European Parliament.*

http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/A318265C-10E4-4051-A7D1-DCC9E4D763C5/0/Prepared_statement_Gerrit_Zalm.pdf
2008-05-21

Rapport från Kommissionen till Rådet och Europaparlamentet (2008-04-24) - om tillämpningen av förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder. KOM (2008) 215, Bryssel 24/4 2008 <http://eur-lex.europa.eu/Result.do?direct=yes&lang=sv&where=EUROVOC%3A003647&whereihm=EUROVOC%3Anorme+internationale> 2008-05-28

Working Arrangement between European Commission and EFRAG (2006-03-23)

<http://www.efrag.org/images/Efrag/EFRAG-EC%20Working%20Arrangement.pdf> 2008-05-19

EU

http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/committees_en.htm 2008-04-17 2008-04-19

http://europa.eu/institutions/inst/comm/index_sv.htm 2008-04-19

http://ec.europa.eu/atwork/basicfacts/index_sv.htm#top 2008-04-19

http://www.europarl.europa.eu/committees/econ_home_en.htm 2008-05-28

http://ec.europa.eu/internal_market/index_en.htm 2008-04-19

http://ec.europa.eu/commission_barroso/index_sv.htm 2008-05-21

<http://www.europarl.europa.eu/parliament/public.do?language=SV> 2008-05-21

http://europa.eu/institutions/inst/council/index_sv.htm 2008-05-21

http://europa.eu/scadplus/glossary/comitology_sv.htm 2008-05-21

EFRAG

www.efrag.org/content/popupprint.asp?id=4103 2008-04-19

www.icac.meh.es/nic/EFRAGPRO.PDF 2008-04-09

<http://www.efrag.org/content/default.asp?id=4096> 2008-05-19

IASB

<http://www.iasb.org/About+Us/About+the+Foundation/Update+on+Funding+for+2008.htm> 2008-06-03

<http://www.iasb.org/About+Us/International+Accounting+Standards+Board+-+About+Us.htm> 2008-04-17

<http://www.iasplus.com/restruct/restruct.htm#board> 2008-05-22

<http://www.iasplus.com/restruct/boardhistory.htm> 2008-05-20

<http://www.iasb.org/About+Us/How+we+develop+standards/How+we+develop+standards.htm> 2008-05-22

<http://www.iasb.org/About+Us/How+we+develop+standards/Setting+the+agenda.htm> 2007-04-17

<http://www.iasb.org/About+Us/How+we+develop+standards/Project+planning.htm> 2008-04-17

<http://www.iasb.org/About+Us/How+we+develop+standards/Development+and+publication+of+a+discussion+paper.htm> 2008-04-17

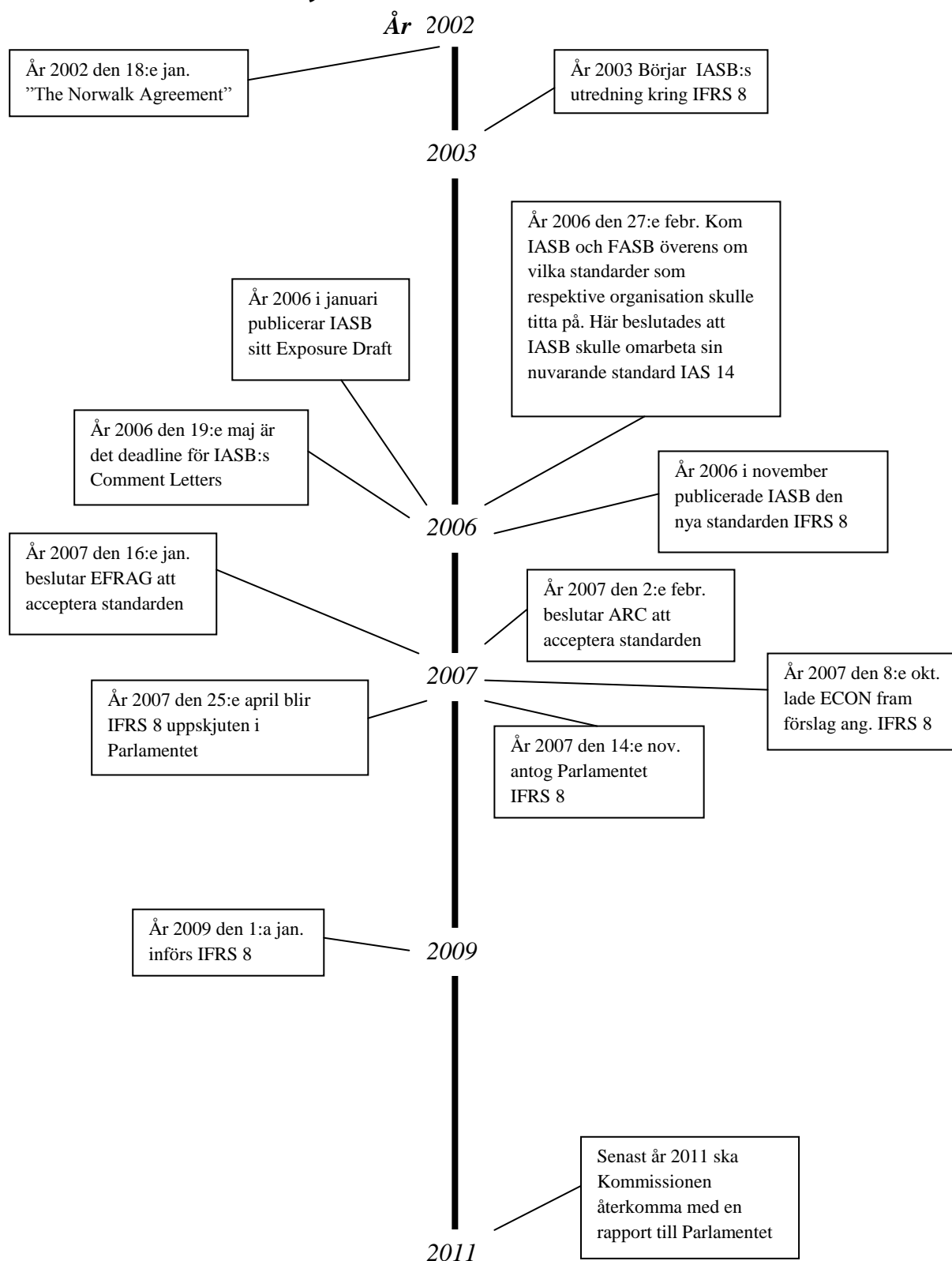
<http://www.iasb.org/About+Us/How+we+develop+standards/Development+and+publication+of+an+exposure+draft.htm> 2008-04-17

<http://www.iasb.org/About+Us/How+we+develop+standards/Development+and+publication+of+an+IFRS.htm>
2008-04-17
<http://www.iasb.org/About+Us/How+we+develop+standards/Procedures+after+an+IFRS+is+issued.htm>
2008-04-17
<http://www.iasb.org/Current+Projects/IASB+Projects/Segment+Reporting/Segment+Reporting.htm>
2008-04-10

ÖVRIGA

<http://www.bruegel.org/Public/WebSite.php?ID=2> 2008-04-17
<http://www.publishwhatyoupay.org/english/> 2008-04-17
http://www.europarl.europa.eu/committees/econ_home_en.htm 2008-05-29
<http://www.ert.be> 2008-05-26

BILAGA 1- TIDSLINJE



BILAGA 2 – IFRS 8 Rörelsesegment

I januari 2009 träder den nya redovisningsstandarden IFRS 8 i kraft. IFRS 8 bygger på att segmentinformation som redovisas i de finansiella rapporterna ska ske utifrån ett ledningsperspektiv, vilket innebär att den rapporterade informationen ska utgöra samma information som ledningen internt använder.¹⁸⁵ Syftet med standarden är att lämna upplysningar till användarna av de finansiella rapporterna och därmed hjälpa användarna att bedöma karaktären och effekterna av den verksamhet som bedrivs.¹⁸⁶

Ett rörelsesegment utgör den del av ett företag som bedriver en affärsverksamhet som kan ådra sig kostnader och få intäkter, där resultatet regelbundet granskas av den högsta verkställande beslutsfattaren. Den finansiella informationen ska finnas tillgänglig inom företaget och användas som underlag till de olika beslut som tas, gällande dess verksamhet.¹⁸⁷ Den högste verkställande beslutsfattaren är snarare en funktion än en formell titel.¹⁸⁸ Vid ett företag är oftast den högste verkställande beslutsfattaren den högste chefen eller driftschefen, vars uppgift är att bedöma resultaträkningen och fördela resurserna till verksamhetens rörelsesegment.¹⁸⁹ De personer som utses till den högste verkställande beslutsfattaren kommer att ha en direkt påverkan på vilken information som lämnas i de finansiella rapporterna samt avgörandet kring definitionen av ett segment.¹⁹⁰

Företagen ska lämna allmän information segmentrapporteringen, det vill säga de faktorer som används vid bedömning av segmentet. Företaget ska också visa segmentets tillgångar och skulder samt deras resultat. Det ska även ges upplysningar om segmentets intäkter från externa kunder och andra rörelsesegment, ränteintäkter, räntekostnader, avskrivningar, skatteintäkter, skattekostnader och icke kassaflödespåverkande poster.¹⁹¹

Identifieringen av segmenten ska ske utifrån den interna uppföljningen som görs inom företaget och detta leder till att användarna får en möjlighet att se och analysera verksamheten utifrån ledningens ögon. Detta är en stor förändring jämfört med denna förra standarden, IAS 14, som kräver att företaget ska identifiera två typer av segment utifrån rörelsegränar och geografiska områden. Den nya standarden tillåter företagen att redovisa en mix av geografier och rörelsegränar.¹⁹² En annan skillnad mot IAS 14 är att IFRS 8 tillåter företagen att i de finansiella rapporterna använda icke IFRS baserade mått som används i den interna uppföljningen.¹⁹³

¹⁸⁵ Janzon *et al* (2007)

¹⁸⁶ IFRS 8, punkt 1

¹⁸⁷ IFRS 8, punkt 5

¹⁸⁸ Janzon *et al* (2007)

¹⁸⁹ IFRS 8, punkt 7

¹⁹⁰ Janzon *et al* (2007)

¹⁹¹ IFRS 8, punkt 23

¹⁹² Janzon *et al* (2007)

¹⁹³ Ibid

Det har tillkommit ett nytt upplysningskrav i IFRS 8 gällande företagens beroende av större kunder.¹⁹⁴ De är tvungna att upplysa om intäkterna från en och samma kund om transaktionerna utgör mer än 10 % av företagets intäkter samt vilka segment som innehar dessa intäkter. Det måste även ges upplysningar över de sammanlagda intäkterna från dessa kunder.¹⁹⁵

¹⁹⁴ Janzon *et al* (2007)

¹⁹⁵ IFRS 8, punkt 34

BILAGA 3 – KOMMISSIONENS UTREDNING KRING IFRS 8

Huvudsakliga punkter i Kommissionens utredning beträffande IFRS 8.¹⁹⁶

Majoriteten av kommentarerna ger en indikation på att företagsledningsperspektivet ger en bättre beskrivning av verkligheten än under perspektivet med risk och möjligheter som finns i IAS 14. En del hävdar också att standarden skulle öka genomskinligheten samt förståelsen för företagsledningens beslutsprocess och därmed skulle investerarna få tillgång till samma information som ledningen i företaget. Enligt Kommissionen stödjer akademisk forskning företagsledningsperspektivet då övergången i USA från SFAS 14 till SFAS 131 visar att fler företag redovisar ett större antal segment där fler upplysningar har inkluderats per segment.

Några få respondenter var bekymrade över företagsledningens större påverkan eftersom de menar att företagsledningen kan välja vilken information de vill avslöja och på så vis dölja negativ information genom sammansättningen av segmenten. De anser att IAS 14 tillhandahåller ett bättre skydd. Andra respondenter i utredningen av standarden tror att företagsledningens information ger en mer genomskinlig bild och undviker att externa segmentrapporter avviker från företagets ansvar att redovisa på ett korrekt sätt. En del intressenter menar att segmentrapporteringens begrepp högste verkställande beslutsfattare är svårt att införa i Europa då det går emot principen om att det är styrelser som styr företagen snarare än en högste verkställande beslutsfattare. Andra intressenter tror inte att det kommer orsaka några problem i EU då begreppet snarare avser en funktion och inte nödvändigtvis en chef med en särskild befattning.

En del respondenter menar att företagsledningsperspektivet kommer ge mer stabila segmentindelningar medan anhängare av IAS 14 inte stödjer detta. De som är anhängare av IAS 14 påpekar att kvaliteten av informationen kommer att försämrats om det finns en skillnad mellan mått som används för segmentinformation som är icke IFRS-baserade och de mått som är baserade på IFRS och som används i övriga delar av de finansiella rapporterna. Många menar då att information som ska ges under IFRS 8 är tillräckligt överrensstämmande endast på enhetsnivå men inte mellan företag.

Majoriteten av kommentarerna i breven tror att kraven i IFRS 8, vad gäller geografisk information, är tillräcklig och tror snarare att mängden information som ges kommer att öka. Detta stöds av Kommissionen som menar att det inte finns belägg för att standarden skulle medföra en minskning av den geografiska informationen jämfört med IAS 14. De respondenter som stödjer social redovisning menar att är informationen vid land-för-land-redovisning är mycket viktig och dessa är starka anhängare av IAS 14. Andra respondenter menar dock att detta är information som kan ges i separata rapporter.

En del har argumenterat för att standarden kommer att skada mindre noterade företag. De menar att en konkurrensnackdel uppstår då företag med enbart få eller ett segment måste lämna ut kommersiellt känslig information till allmänheten. De flesta intressenterna som

¹⁹⁶ Hela stycket: European Commission, Internal Market and Services (2007-11-03), *Endorsement of IFRS 8 operating Segments, - Analysis of Potential Effects – Report*

konsulterades av Kommissionen hade dock åsikten att de företag som vill ha tillgång till kapital från aktiemarknaden måste framställa likvärdig information, oavsett företagets storlek. Kommissionen drar därför slutsatsen att det inte finns något behov av speciella regler inom segmentrapportering för mindre noterade företag utan menar att företagen måste konkurrera om kapitalet på lika villkor.

De flesta intressenterna tror att kostnaderna för att ta fram den information som krävs av standarden kommer att bli lägre, eller åtminstone inte högre, än under IAS 14 eftersom informationen redan finns tillgänglig hos inom företaget. Kostnadsaspekten i detta fallet anses underordnad eftersom kostnaderna för att ta fram informationen för stora och listade företag är ofta oviktiga då de i det sammanhanget inte uppgår till så stora belopp.

BILAGA 4 – IASB:S MEDLEMMAR¹⁹⁷

Sir David Tweedie (Skottland), Styrelseordförande januari 2001 –

Utbildning från universitetet i Edinburgh och är auktoriserad revisor. Han har jobbat på revisionsbyrån KPMG, inom *the Institute of Chartered Accountants of Scotland* och som ordförande för *Accounting Standards Board* (Storbritanniens standardsättare). David blev adlad 1994 för hans bidrag inom redovisningsprofessionen.

Thomas E Jones (Storbritannien), Vice styrelseordförande januari 2001-

Auktoriserad revisor från Storbritannien. Innan han gick med i IASB satt han med som vice ordförande, medlem och till slut blev han ordförande i IASB:s styrelse. Thomas fungerade även som förmyndare i *Financial Accounting Foundation* som överser FASB:s aktiviteter.

Mary E Barth (USA), deltid januari 2001-

Mary är professor inom redovisning vid Stanford och forskar mycket inom finansiell redovisning och om redovisningsfrågor. Mary är assisterande utgivare av tidskriften *The Accounting Review* och är medlem i redaktionsstyrelsen för flera andra akademiska tidningar. Hon är aktiv i *American Accounting Association* och innan hon gick med i IASB har hon suttit med i kommittéer/råd inom både CPA och FASB. Hon var delägare i revisorsfirman *Arthur Andersen & Co.*

Hans-Georg Bruns (Tyskland), lierad med tysk standardsättare januari 2001 – juni 2007

Hans-Georg har varit redovisningsansvarig i det tyska företaget DaimlerChrysler och var ansvarig för introduktionen av företaget på New York börsen. Han har varit medlem i diverse redovisnings- och finanskommittéer.

Anthony T Cope (USA), januari 2001 – juni 2007

Anthony har varit medlem inom FASB sen år 1993 tills hans tillsattes i IASB år 2001. Han fungerade som observatör åt FASB i det gamla IASB. Han har varit vice chef och medlem i riskkapitalbolaget *Wellington Management Company*.

Robert P Garnett (Sydafrika), januari 2001-

Robert är auktoriserad revisor och har jobbat som vice vd i ett av världens största gruvföretag. Han är även styrelseordförande för IFRIC. Han har varit medlem i *South African Accounting Practices Board*.

¹⁹⁷ Hela stycket: <http://www.iasplus.com/restruct/boardhistory.htm> 2008-05-28

Gilbert Gelard (Frankrike), januari 2001-

Gilbert är auktoriserad revisor och jobbade för KPMG i Frankrike och har även varit medlem i den franska standardsättaren CNC. Han har varit aktiv i FEE och har arbetat med förbättringen av redovisningen i Östeuropa.

Robert H Herz (USA), januari 2001 – juni 2002

Robert var bara medlem i IASB i ett år. Han lämnade IASB för att bli FASB:s styrelseordförande. Innan IASB var han aktiv inom Pricewaterhouse Coopers. Robert är auktoriserad revisor i både USA och Storbritannien.

James J Leisenring (USA), lierad med amerikansk standardsättare januari 2001-

James blev invald i IASB för att vara deras förbindelse med FASB. Han gick med i FASB redan 1982 och har jobbat med diverse uppgifter inom organisationen. James var styrelseordförande i G4+1 gruppen och medlem i IAS 39 implementeringsgrupp. Innan FASB var James delägare och redovisningschef för *Bristol, Leisenring, Herkner & Co of Battle Creek, Michigan*. James är medlem i *the Accounting Hall of Fame*.

Warren McGregor (Australien), lierad med australiensk och nya zeeländsk standardsättare januari 2001-

Warren har drivit en redovisningsfirma och har närvarat på IASC:s möten i Australien. Han var styrelseledamot för IASC:s *Insurance Steering Committee* och var en av grundarna till G4+1 gruppen.

Patricia O'Malley (Kanada), lierad med kanadensisk standardsättare januari 2001 – juni 2007

Patricia var den första heltidsordföranden för *the Canadian Institute of Chartered Accountants' Accounting Standards Board*. Innan det var hon med i KPMG och fungerade som redovisningskonsult. Patricia representerade den kanadensiska styrelsen i G4+1 möten för nationella standardsättare. Nu efter IASB är hon koordinatör på IFRIC.

Harry K Schmid (Schweiz), januari 2001 – mars 2004

Harry har jobbat inom Nestlé i USA, Peru, Chile och Schweiz i 42 år. Han har varit medlem i *the Swiss Accounting Standard Setter*, i *IASC:s Standing Interpretations Committee*. Han var ordförande för en grupp med industrirepresentanter, likt *the European Round Table*.

Geoffrey Whittington (Storbritannien), lierad med brittisk standardsättare januari 2001 – juni 2006

Utbildad i Storbritannien och auktoriserad revisor. Mycket involverad i universitet och forskat mycket. Mellan åren 1990-1994 var han akademisk rådgivare i *Accounting Standards Board*. Efter hans tid i IASB blev han åter igen en medlem i ASB.

Tatsumi Yamada (Japan), lierad med japansk standardsättare januari 2001-

Tatsumi arbetade för den japanska delen av PricewaterhouseCoopers fram tills hans utnämning i IASB. Han var medlem i IASC Executive Committee och i den japanska delegationen i IASC:s styrelse. Han var med i IAS 39 implementeringsgrupp. Innan jobbade han för Sumitomo Corporation i Japan och Storbritannien. Han undervisade på ett japanskt universitet om internationella redovisningsstandarder.

John T Smith (USA), september 2002-

John har arbetat för Deloitte & Touch (USA). Inom FASB har han representerat Deloitte och har varit med i IASC, IFRIC, SIC och var ordförande för IAS 39 implementeringsgrupp.

Jan Engström (Sverige), maj 2004-

Jan Engström har jobbat inom Volvo i mer än 30 år i olika chefsbefattningar i både Sverige och i Latinamerika.

Philippe Danjou (Frankrike), november 2006-

Phillippe är chef över redovisningsenheten inom den franska börsregleraren *AMF*. Han är auktoriserad revisor och arbetade för Arthur Andersen & Co i Paris. Han var medlem i the International Auditing Practices Committee och var teknisk rådgivare för den franska delegtionen i den dåvarande IASC. Han har jobbat inom IASB:s *Standards Advisory Council*, inom IOSCO:s *Standing Committee* och CESRFin.

Wei-Guo Zhang (Kina), juli 2007-

Innan Wei-Guo blev utnämnd i IASB var han chef över *the Department of International Affairs of the China Securities Regulatory Commission* och har genom åren samlat på sig erfarenheter inom nationell och internationell standardsättning. Han har varit medlem i en teknisk kommitté inom IOSCO och inom *the China Accounting Standards Committee*. Doktor inom ekonomi vid universitetet i Shanghai.

Stephen Cooper, (Storbritannien) deltid juni 2007-

Stephen arbetar halvtid inom IASB och är chef för värderings- och redovisningsforskning på UBS investmentbank. Det är tänkt att han ska bidra med praktisk erfarenhet som en aktiv analytiker och spelar en viktig roll i att engagera investerarnas synvinkel i standardsättning.