

# IASBs bildande av ett regelverk för SME -ur ett svenskt perspektiv

Författare

Anna Karlsson  
Catrin Eriksson  
Ingrid Hjortsberg

Handledare

Kristina Artsberg

---

# Innehåll

<b><u>1</u></b>	<b><u>INLEDNING .....</u></b>	<b><u>7</u></b>
1.1	PROBLEMBAKGRUND .....	7
1.2	PROBLEMFÖRMULERING .....	8
1.3	SYFTE .....	8
1.4	AVGRÄNSNINGAR .....	8
<b><u>2</u></b>	<b><u>METOD .....</u></b>	<b><u>9</u></b>
2.1	INDUKTIV ANSATS.....	9
2.1.1	KRITIK MOT INDUKTIV METOD.....	9
2.2	FALLSTUDIE .....	10
2.3	INTENSIV UPPLÄGGNING .....	10
2.4	DYNAMISK STUDIE.....	10
2.5	KVALITATIVA DATA .....	11
2.6	DATAINSAMLING .....	11
2.6.1	DOKUMENTSTUDIER .....	11
2.6.2	URVAL TILL INTERVJUER .....	12
2.6.3	INTERVJUER .....	13
2.6.4	KRITIK MOT INTERVJUER .....	15
2.6.5	SYSTEMATISK LITTERATURSÖKNING.....	16
2.7	ANALYS AV DATA .....	17
2.8	MODELL ÖVER TILLVÄGAGÅNGSSÄTTET VID UPPSATSSKRIVANDET .....	19
<b><u>3</u></b>	<b><u>TEORI .....</u></b>	<b><u>20</u></b>
3.1	INLEDNING TILL TEORI .....	20
3.1.1	DEFINITION AV SMÅFÖRETAG.....	20
3.1.2	INTERNATIONALISERING.....	21
3.2	HARMONISERING AV REDOVISNINGSREGLER .....	21
3.3	PERSPEKTIV PÅ DEN CIVILRÄTTSLIGA LAGSTIFTNINGEN .....	22
3.4	SAMHÄLLSANSATSEN .....	22
3.5	INSTITUTIONELL TEORI .....	23
3.6	NORMBILDNINGSPROCESSEN.....	24
3.6.1	MODELL AV NORMBILDNINGSPROCESSEN .....	24
3.7	KULTURELLA FAKTORN VID NORMBILDNINGSPROCESSEN .....	29
3.8	POLITISKA FAKTORNS PÅVERKAN PÅ NORMBILDNINGSPROCESSEN .....	31
3.8.1	EKONOMISKA KONSEKVENSER .....	33
3.8.2	LOBBYING I NORMBILDNINGSPROCESSEN .....	33
<b><u>4</u></b>	<b><u>EMPIRI .....</u></b>	<b><u>36</u></b>
4.1	BAKGRUND TILL EMPIRI .....	36
4.1.1	PRESENTATION AV IASB .....	36
4.1.2	PRESENTATION AV SVENSKA ORGANISATIONER.....	39
4.2	IAS-UTREDNINGEN .....	41
4.2.1	REMISSINSTANSENAS SYNPNKTER PÅ EN FULLSTÄNDIG TILLÄMPNING AV IAS/IFRS .....	41
4.3	INTRODUKTION TILL SME-PROJEKTET.....	43
4.3.1	ÅSIKTER OM SME-PROJEKTET.....	48
4.4	SAMARBETE MELLAN IASB OCH NATIONELLA NORMGIVARE.....	48
4.4.1	IASBS MÖTE MED NATIONELLA NORMGIVARE .....	49

4.4.2	INTRESSEORGANISATIONERS KÄNNEDOM OM SME-PROJEKTETS ENKÄTUNDERSÖKNING .....	52
<b>4.5</b>	<b>SVERIGES SYN PÅ IASB OCH SME-PROJEKTET .....</b>	<b>52</b>
4.5.1	BEHOVET AV ETT INTERNATIONELLT REGELVERK .....	53
4.5.2	DISKUSSION OM KVALITATIVA OCH KVANTITATIVA FAKTORER .....	54
4.5.3	SMÅFÖRETAGENS ANVÄNDARES BEHOV .....	55
4.5.4	NÄR SVERIGE BÖRjade PÅVERKAS AV IAS/IFRS OCH ANDRA INTERNATIONELLA REGLER .....	55
4.5.5	HUR SVERIGE KAN PÅVERKA IASB .....	56
4.5.6	KRITIK MOT IASBs SME-PROJEKT .....	58
<b>4.6</b>	<b>DET PÅGÅENDE ARBETET I SVERIGE.....</b>	<b>59</b>
4.6.1	FÖRENKLINGSARBETET I SVERIGE.....	59
4.6.2	PÅVERKAN PÅ NATIONELL NIVÅ.....	61
<b><u>ANALYS.....</u></b>		<b><u>63</u></b>
<b><u>REFERENSLISTA .....</u></b>		<b><u>76</u></b>
<b><u>BILAGA 1 FRÅGEFORMULÄR .....</u></b>		<b><u>81</u></b>

<b>Titel:</b>	IASBs bildande av ett regelverk för SME - ur ett svenskt perspektiv
<b>Författare:</b>	Anna Karlsson Catrin Eriksson Ingrid Hjortsberg
<b>Ämne/kurs:</b>	FEK 581 Kandidatseminarium i redovisning, 10 poäng
<b>Handledare:</b>	Kristina Artsberg
<b>Seminariedatum:</b>	9 juni 2004
<b>Nyckelord:</b>	IASB, SME-projektet, normbildning, svenskt perspektiv, småföretag
<b>Syfte:</b>	Syftet med vår uppsats är att bidra med kunskap om IASBs arbete för små och medelstora företag för att utvärdera om svenska småföretag tas i beaktande i IASBs pågående normbildningsprocess gällande SME.
<b>Metod:</b>	Vi har använt oss av en induktiv metod och kvalitativa data. Vi har gjort en fallstudie av IASBs SME-projekts normbildningsprocess. Genom intervjuer med svenska intresseorganisationer, Skatteverket och BFN har vi kunnat utvärdera i vilken mån svenska småföretag anser att IASB har beaktat dem i SME-projektet.
<b>Teoretiska perspektiv:</b>	Inledningsvis har vi tittat på definitionen av småföretag och på harmonisering. Teorin om normbildningsprocessen har varit vår utgångspunkt vid analysen. Teorin om normbildningsprocessen har vidare utökats med faktorer som politik och kultur.
<b>Empiri:</b>	Empirin utgörs av det faktiska skeendet vid IASBs normbildningsprocess av bildandet av ett SME GAAP. Här presenteras åsikter från olika intresseorganisationer, Skatteverket, BFN och auktoriteter rörande IASBs normbildningsprocess. Här presenteras också det pågående arbetet i Sverige för att i analysen kunna utvärdera om det är harmoniserat med IASBs SME-projekt.
<b>Slutsatser:</b>	IASBs SME GAAP lämpar sig bättre för stora onoterade företag, än för små onoterade företag i Sverige. Detta för att de svenska småföretagen är mindre internationellt sett. IASB bör ändra namnet på sitt SME-projekt, då det inte är lämpat för små företag i alla länder. Vi antar att ett SME GAAP kommer att bildas på grund av de politiska påtryckningarna. Det finns ett stort hinder i att harmonisera olika länders redovisning som bygger på olika redovisningstraditioner och kulturer. Det är därför inte troligt att IASB kommer se till svenska småföretags redovisningsbehov i den mån att SME GAAP kan tillämpas av svenska småföretag.

**Title:** IASB's formulation of a SME GAAP – from a Swedish point of view

**Authors:** Anna Karlsson  
Catrin Eriksson  
Ingrid Hjortsberg

**Course:** Bachelor thesis in accounting, 10 Swedish Credits (15 ECTS)

**Advisor:** Kristina Artsberg

**Seminar date:** 9<sup>th</sup> of June, 2004

**Key words:** IASB, SME-project, standard setting, Swedish perspective, small entities

**Purpose:** The aim of the thesis is to contribute with knowledge about the work of IASB to be able to understand to what extent the small entities of Sweden are considered in the standard setting process regarding the SME project.

**Methodology:** The thesis is based on an inductive method and qualitative data. Our focus is on evaluating to what extent Swedish interest groups and standard setter find the small Swedish entities reconsidered by the IASB mainly through interviews with several interest groups, BFN and Skatteverket.

**Theoretical perspective:** Initially we did study theories about small entities and harmonization. The theory about the standard setting process was our starting point in the analysis. The theory about the standard setting process has been extended with political and cultural factors.

**Empirical foundation:** A study of the IASB's standard setting process regarding the development of a SME GAAP has taken place. We give a presentation of the empirical findings from our interviews. We are also providing a presentation of the progressing work in Sweden for small entities in order to see if it is in harmonization with the SME project of IASB.

**Conclusions:** The small entities feel no need of a SME GAAP, there are several reasons for this. The small entities of Sweden are, compared with other international small entities, quite small. A SME GAAP would suit the Swedish large unlisted companies better. The name SME GAAP is not suitable considering the confusions it brings to whom it is adapted to. It is difficult to harmonize accounting rules in different countries that are based on different traditions and cultures. Therefore we do not find it likely that IASB will be able to consider the needs of the small entities in Sweden to the extent that the entities can use the SME GAAP.

## Förkortningar

ARC	Accounting Regulatory Committee
ASB	Accounting Standards Board
BFN	Bokföringsnämnden
ED	Exposure Draft
EFRAG	European Financial Reporting Advisory Group
EG	Europeiska Gemenskapen
EU	Europeiska Unionen
FAR	Förenade Auktoriserade Revisorer
FASB	Financial Accounting Standards Board
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
IAS	International Accounting Standards
IAS-förordningen	Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
IOSCO	International Organization of Securities Commissions
LO	Landsorganisationen i Sverige
LRF	Lantbrukarnas Riksförbund
NNR	Näringslivets regelnämnd
SAC	Standards Advisory Council
SIC	Standing Interpretations Committee
SME	Små och medelstora företag
SOU	Statens offentliga utredningar
SRF	Sveriges Redovisningskonsulters Förbund
SRS	Svenska Revisorsamfundet
ÅRL	Årsredovisningslag (1995:1554)

## Ordlista

*Disclosure:* upplysning

*Measurement:* värdering

*Presentation:* utformning av finansiella rapporter

*Recognition:* tidpunkten när affärshändelsen förs in i resultaträkningen och/eller balansräkningen.

*Repackaging:* ompaketering utan att ändra innehållet.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Telefonkontakt med Sören Wikerfelt, BFN, 28 maj 2004.

# 1 Inledning

## 1.1 Problembakgrund

Sverige har hittills inte varit tvunget att införa IAS/IFRS och relationen mellan IASB och Sverige har byggts på frivillighet. EU har beslutat att noterade företag från och med år 2005 ska upprätta sin koncernredovisning i enlighet med IAS/IFRS. Genom IAS-förordningen kommer IASBs normer att bli bindande och direkt tillämpliga i Sverige (IAS-förordningen, artikel 11). Enligt IAS-förordningen får medlemsstaterna tillåta eller kräva att onoterade företag utarbetar sina koncernredovisningar och/eller sina årsredovisningar i enlighet med IAS/IFRS (IAS-förordningen, artikel 5). IAS-utredningen har kommit med ett betänkande – Internationell redovisning i svenska företag - i vilken det diskuteras olika aspekter av ett införande av IAS/IFRS-regelverk i Sverige. I nuläget kommer inte den svenska lagstiftaren att ställa krav på att även onoterade bolag ska tillämpa IAS-förordningen. IAS-utredningen fastslår att det inte kommer att uppstå några direkta eller indirekta effekter av betänkandet för små och medelstora företag (SOU 2003:71, s 193).

Det har skrivits mycket om introduktionen av IAS/IFRS för noterade företag i EU år 2005. Det huvudsakliga syftet för introduktionen är att höja kvaliteten på finansiella rapporter, vilket borde sänka kostnaden för kapital och höja värdet på företaget. Vad det skulle få för effekt på onoterade företag har det däremot skrivits väldigt lite om (Jarvis 2003). Men bara för att det skrivits lite om ett visst ämne behöver det inte betyda att ämnet inte är av betydelse eller är okontroversiellt (Merino et al 1987, s 754). De onoterade företagen utgör en stor del av den totala andelen företag. Majoriteten av de onoterade företagen består i sin tur av små och medelstora företag (Jarvis 2003).

I Sverige räknas 99 procent av Sveriges företag till kategorin småföretag<sup>2</sup>, vilka står för 39 procent av den totala omsättningen (NUTEK 2004, s 18). Dessa siffror visar tydligt på vilken viktig målgrupp småföretagen är. I remissvaren till IAS-utredningen framkommer att svenska småföretag behöver regler som är enkla att tillämpa. Det svenska normgivningsorganet BFN tycker att ett fullständigt IAS/IFRS lämpar sig mycket illa som ett tvingande regelverk för små och medelstora företag och att det skulle innebära en kraftig överreglering (remissyttrande BFN).

Små och medelstora företags behov av regelförenklingar har även uppmärksamats av IASB genom deras SME-projekt. SME-projektet fick en nystart år 2003 då en rådgivningsgrupp med en ny projektledare tillsattes. Rådgivningsgruppen ska förse IASBs styrelse med information om små

---

<sup>2</sup> I denna undersökning räknas ett småföretag såsom ett företag med under 50 anställda.

och medelstora företags behov samt komma med förslag på hur ett regelverk för SME skulle kunna upprättas. Frågan är trots detta om IASBs SME GAAP kommer att vara lämpligt för svenska småföretag.

## **1.2 Problemformulering**

Utifrån ovanstående resonemang är uppsatsens frågeställning huruvida IASB har tagit svenska småföretag i beaktande vid framtagandet av ett regelverk anpassat till små och medelstora företag. Denna fråga ska besvaras utifrån ett svenskt perspektiv genom nedanstående frågor:

- Vilka faktorer har betydelse i IASBs normbildningsprocess för små och medelstora företag?
- Hur har IASB gått tillväga med SME-projektet och har normbildningsorganet upprättat någon kontakt med Sverige?
- Hur ser svenska småföretags inställning till SME-projektet ut? Hur stort är svenska småföretags intresse att påverka IASBs normbildningsprocess rörande SME-projektet?
- Hur väl stämmer Sveriges syn på förenklingsarbetet inom redovisningsområdet för småföretag överens med SME-projektet?
- Går det att harmonisera de olika nationella reglerna för SME och i vilken mån är de i så fall lämpade för svenska småföretag?

## **1.3 Syfte**

Syftet med vår uppsats är att bidra med kunskap om IASBs arbete för små och medelstora företag för att utvärdera om svenska småföretag tas i beaktande i IASBs pågående normbildningsprocess gällande SME.

## **1.4 Avgränsningar**

Även om EU är en betydande länk mellan IASB och Sverige har EUs arbete för småföretag inte behandlats i uppsatsen. Uppsatsen omfattar inte heller en egen jämförelse mellan andra regelverk för SME och IASBs SME GAAP. Uppsatsen behandlar dock inte IASBs arbete i andra sammanhang än i samband med SME-projektet.



## **2 Metod**

### **2.1 Induktiv ansats**

Generellt sett kan det göras en uppdelning i deduktivt respektive induktivt tillvägagångssätt för att få fram redovisningskunskap. Deduktiv metod har sin utgångspunkt i teorin medan den induktiva metoden börjar i empirin (Artsberg 2003, s 31).

Det är vanligt att man använder sig av ett induktivt tillvägagångssätt vid kvalitativa undersökningsmetoder och när man arbetar i ett fält som inte är särskilt utforskat (Halvorsen 1992, s 43). En typisk företeelse vid den induktiva metoden är att problemställningen från början inte är klar. Detta för att kunskapen inom området inledningsvis är liten och att det således inte finns några hypoteser från teori att ställa upp (Halvorsen 1992, s 78). Från början hade vi inte en klar problemställning. Den har under uppsatsens gång omarbetats och blivit klarare allt eftersom vårt empiriarbete fortskridit. Vi ökade vår kunskap inom området genom att först studera IASB och småföretag empiriskt för att därefter studera lämpliga teorier inom detta fenomen.

#### **2.1.1 Kritik mot induktiv metod**

Forskare har riktat kritik mot det induktiva tillvägagångssättet. De hävdar att det är omöjligt, enligt psykologisk forskning, att gå in i en situation med öppet sinne. Detta på grund av att människor är upplärda att se vissa saker och förbise andra. Det skulle i detta fall innebära att vi som uppsatsskrivare sätter en gräns för de data vi samlar in innan vi inleder undersökningen (Jacobsen 2002, s 43). Det används idag med hänsyn till detta ibland ett modernare uttryck istället för induktivt tillvägagångssätt. Det talas då istället om att ha en mer öppen ansats (Jacobsen 2002, s 43).

Induktiv metod har varit vår utgångspunkt, men vi är medvetna om att det är omöjligt att använda sig av en ren induktiv metod, då det är vanligt förekommande att induktiv metod har inslag av den deduktiva metoden. Vi har försökt att gå in i arbetet med öppna sinnen men samtidigt har vi varit medvetna om att vi haft någon slags föreställning om vad vi skulle kunna finna vid sökandet. Det är exempelvis relativt vedertaget att IASB riktar sig främst till de noterade företagen som befinner sig på kapitalmarknaden vid framtagandet av sina normer. Vi har emellertid försökt att hålla oss objektiva till detta och förväntat oss att likväl kunna finna material om att IASB även beaktar de svenska onoterade företagen i sitt arbete.

## **2.2 Fallstudie**

Fallstudien är väldigt vanlig när det gäller undersökning av institutioner och organisationer. Fallstudien kan antingen vara enskild och undersöka en enhet eller multipel och undersöka flera enheter. Det enskilda fenomenet som undersöks kan vara en individ, en beslutsprocess, en organisationsförändring och mycket annat (Andersen 1998, s 128 ff). En organisation är ett exempel på en kollektiv enhet (Jacobsen 2002, s 95). Det finns emellertid många typer av enheter som kan definieras och avgränsas olika. De kan bland annat avgränsas efter tid och rum. Om en studie avgränsas efter rum syftar fallet på en speciell plats (Jacobsen 2002, s 95). Vid avgränsningen till tid brukar studien avgränsas till något speciellt som har hänt, exempelvis en viss beslutsprocess i en organisation (Jacobsen 2002, s 97).

Vi har valt att studera SME-projektet i IASBs normbildningsprocess. Rådgivningsgruppen i SME-projektet ska ta fram ett förslag på ett regelverk för små och medelstora företag. I vårt fall tittar vi, i huvudsak, på förloppet från år 2003 då arbetet med små och medelstora företags tillämpning av IAS/IFRS fick en nystart och ser vad som hänt fram tills idag. Vi har valt att belysa organisationens arbete från ett svenskt perspektiv genom att se vad svenska intresseorganisationer, BFN och Skatteverket har för syn på SME-projektet. Kritiska händelser studeras som exempelvis möten mellan IASB och nationella normgivare. Vår fallstudie har således varit begränsad till både tid och rum. Vi har valt flera olika informationskällor för att belysa normbildningsprocessen. Det har gjorts genom intervjuer med svenska intresseorganisationer samt BFN och Skatteverket.

## **2.3 Intensiv uppläggning**

Den intensiva uppläggnen säger något om hur vi vill närma oss den variabel vi vill studera, till skillnad från en bred uppläggning som talar om hur många undersökningenheter vi vill uttala oss om (Jacobsen 2002, s 92). Med hänseende till att vi ville studera hur IASB tar svenska småföretag i beaktande vid sin normbildningsprocess valde vi en intensiv uppläggning. När vi valde hur djup vår undersökning skulle vara har vi tagit hänsyn till tidsfaktorn. Detta på grund av att när en djup analys väljs tar det inte bara lång tid att samla in all data utan mycket tid får även avsättas för tolkning.

## **2.4 Dynamisk studie**

Vid en dynamisk studie är tidsfaktorn avgörande. Tidsstudier av detta slag gör man enligt Halvorsen för att få underlag till en förståelse av processer (Halvorsen 1992, s 62).

Vi har använt oss av data från olika tidpunkter, främst från juli 2003 till den 20 maj 2004, gällande SME-projektet. För vår del är denna typ av studie bra för att analysera IASBs normbildningsprocess

och vilken påverkan svenska småföretag kan ha på den. Vi har till en början studerat IASBs bakgrund för att få en bild av organisationen, som vi inte visste speciellt mycket om i ett inledande skede. Först därefter kunde vi börja leta mer empiriskt material som var till användning för vår uppsats. Vår första tanke var när i tiden det kunde bli mer relevant för småföretagen att beaktas av IASB. Vi hittade då information om IASBs projekt för små och medelstora företag.

## **2.5 Kvalitativa data**

När kvantitativa och kvalitativa data beskrivs menar man egentligen på vilket sätt vi samlar in och bearbetar data. Den stora skillnaden är att kvantitativa data använder sig av tal medan kvalitativa data summeras på andra sätt och samlas in i huvudsak genom dokument och intervjuer och observationer (Andersen 1998, s 24). Med kvalitativa data går det att skapa en djupare förståelse av det problemkomplex som studeras och kunskapsytet är att förstå (Ibid, s 31). De data vi har samlat in har varit av det kvalitativa slaget. Vi har tittat på referat utifrån IASBs möten, remissvaren från IAS-utredningen och använt oss av intervjuer. Detta för att få en djupare förståelse för problemet, då det är vår uppfattning och tolkning av information som har varit det väsentliga i vår datainsamling.

## **2.6 Datainsamling**

### **2.6.1 Dokumentstudier**

Vi har haft som utgångspunkt att studera IASBs hemsida för att utgå från den ursprungliga källan. Vi har bland annat tittat på mötesreferat från SME-projektet och en PowerPoint-presentation som hölls av SME-projektets ledare Paul Pacter. Ytterligare en hemsida som varit till stor nytta, eftersom den behandlar material från IASB, är iasplus, vars material är sammanställt av företaget Deloitte. I den mån information fattats har vi gått till andra källor, exempelvis artiklar, som har tolkat/citerat IASB.

Ett annat dokument vi har tagit del av är enkäten som Sveriges representant besvarade vid mötet som IASB hade med nationella normgivare. Remissvaren till IAS-utredningen har också varit en del av våra studier. För att få en bild av vilka de organisationer är som har besvarat IAS-utredningen har vi tittat på BFNs, Skatteverkets och svenska intresseorganisationers hemsidor för att se hur dem har riktat in sig på småföretagen. Vi har även tittat på den förstudie som BFN och Skatteverket skickade till regeringen beträffande förenklingsförslaget inom företagssektorn, det så kallade 50-projektet.

## **Kritik mot dokumentstudier**

Även om det mesta har gått att hitta på IASBs hemsida om organisationen och SME-projektet, så är det en del av det material som skulle ha varit viktigt för vår studie som fortfarande inte är offentligt. Det har då varit omöjligt att få tag i detta material eftersom sekretess råder tills materialet finns tillgängligt för allmänheten. Informationen på hemsidan är även begränsad i tiden, så äldre material från möten långt tillbaka i tiden har inte gått att finna. Projektledaren före år 2003, Colin Fleming, bekräftar detta och fastslår att det inte längre finns något offentligt material från sin tid som projektledare att få tag på.<sup>3</sup> Även om vi inte har riktat in oss på att utvärdera vad som hänt innan år 2003 kan vi ha missat viktig bakgrundsinformation. Det påverkar emellertid inte vår uppsats nämnvärt eftersom vår fokus har legat på det senaste året.

En hemsida som IASBs kan aldrig vara helt objektiv utan är självklart fördelaktigt vinklad till förmån för IASB själv.

Det kan tyckas att de åsikter som vi presenterar från remissvaren till IAS-utredningen inte framhäver organisationernas åsikter i alla frågor. Vi har dock valt att presentera de åsikter som varit relevanta för vår uppsats och har inte i första hand haft som avsikt att presentera vilka organisationer som tycker lika i vissa frågor. Även om det primära målet med uppsatsen inte är att se vilka som tycker lika kan det ändå vara användbart för att se den generella attityden hos intresseorganisationerna, BFN och Skatteverket.

### **2.6.2 Urval till intervjuer**

Vi hade inte från början någon exakt planering av vilka organisationer eller grupper som var bra att kontakta för att söka den information vi behövde. Snart upptäckte vi dock att de som besvarat IAS-utredningen i småföretagens intresse var en bra utgångspunkt. Några ytterligare idéer om vilka organisationer som var intressanta uppstod under uppsatsarbetets fortlöpande. Detta är en vanlig företeelse vid ett induktivt tillvägagångssätt då urvalet av undersökningsenheter sker under uppsatsens gång (Halvorsen 1992, s 102). Då de sökta organisationernas och gruppernas skriftliga informationsutbud var för knapphändigt tog vi kontakt med dem för att fylla de luckor vi hade.

Ett strategiskt urval kan vara bra att göra om urvalet är mycket litet (Halvorsen 1992, s 102). Vårt urval har varit förhållandevis litet i jämförelse med om vi skulle ha kontaktat företag istället för hela grupper och organisationer. Vi har valt de organisationer som tydligt har behandlat småföretag och inom dessa organisationer har vi sedan försökt att komma i kontakt med kunniga personer inom

---

<sup>3</sup> Mejlkontakt med Colin Fleming, IASB, den 27 maj 2004.

ämnet. De personer vi har haft kontakt med inom organisationerna har varit de som har varit mest insatta i IASBs arbete för småföretag.

Anledningen till att vi har valt att kontakta expert- och intresseorganisationer istället för olika småföretag var att vi ansåg att vi skulle få bättre och mer motiverade svar att utvärdera. Dessa organisationer är mycket mer insatta i IASBs arbete då de har tagit del av IAS-utredningen. De har vid sina remissvar till IAS-utredningen gett sitt utlåtande i frågor rörande IASBs regelverk och hur väl det lämpar sig för småföretag i Sverige. Vårt mål med urvalet var inte att komma fram till vad som skiljer de svenska organisationerna åt utan att få olika åsikter om hur IASB beaktar svenska småföretag i sin normbildningsprocess. Det innebär inte att vi helt bortsåg ifrån samstämmigheten mellan organisationerna då det kan ge en bra indikation på hur attityden generellt är men det var inte det primära syftet med intervjuerna. Vi valde att kontakta personer från olika organisationer för att få en mer nyanserad bild av svenska företags åsikter. Det var däremot mindre viktigt för oss om personerna vi intervjuade skulle vara representativa för sin organisations åsikter i alla frågor vi ställde.

### **Kritik mot urval**

Vi är medvetna om att de personer som representerar organisationerna i våra intervjuer inte nödvändigtvis representerar organisationens åsikt i alla frågor. Kontaktpersonerna har ibland själva spekulerat om vad de anser i en fråga. Vi har trots detta valt att presentera deras åsikter som organisationens åsikt, då det annars lett till en avsaknad av svar i de frågor intervjupersonerna inte känt att de kunde ha svarat utifrån organisationens ståndpunkt. Det är inte heller säkert att de personer vi har valt ut var de som bäst kunde besvara våra frågor. Det kan säkert finnas fler viktiga åsikter därute som vi inte fått höra. Många av de personer vi valt att intervjua var högt uppsatta inom organisationerna och var ofta på konferenser, tjänsteresor etcetera. Det fanns därför personer vi ville komma i kontakt med, men utan framgång.

## **2.6.3 Intervjuer**

### **Inledande intervjuer**

Vid en fri intervju formuleras svaren fritt av intervjupersonen. Det som kännetecknar en fri intervju är att den används för att söka information och vill lyfta fram åsikter, tankar och värderingar i lika hög grad som fakta. Inriktningen vid en fri intervju är också bredare och inte så fokuserad som en strukturerad intervju (Lundahl och Skärvad 1999, s 117).

Då vi ansåg att vi inte fick tag på den information som behövdes utifrån organisationernas remissvar och hemsidor bestämde vi oss för att kontakta organisationerna. Det första steget var att etablera en kontakt genom att ringa till organisationerna och presentera vårt problem samt att försöka hitta rätt personer för vidare intervjuer. Vi ville även med de inledande intervjuerna få en bild av hur insatta de svenska intresseorganisationerna, BFN och Skatteverket var i IASB och SME-projektet. Ett sätt att göra detta var att låta de vi intervjuade fritt få lyfta fram sina åsikter och det primära var då inte att få fram fakta.

## **Intervjuer**

Den delvis strukturerade intervjun används när man har en viss teoretisk och empirisk kunskap om de fenomen som studeras. Intresset finns ändå vid en delvis strukturerad intervju att få nya synvinklar och aktuell information som kan belysas. Vid intervjun finns en utarbetad frågeguide som intervjuaren checkar av efter arbetets gång. Men ämnena behöver inte beröras i den ordningsföljd som står i guiden/formuläret (Andersen 1998, s 162).

Vi började efter förstudien utforma ett frågeformulär för att skicka ut som en grund till vårt empiriarbete som resulterade i det som finns i bilaga 1. Vid frågornas utformande utgick vi från att dels få svar på hur mycket svenska intresseorganisationer, BFN och Skatteverket visste om IASB och det projektarbete de gör för små och medelstora företag, dels att mer generellt se vad de anser om ett internationellt regelverk för småföretag. Huvudmålet var som sagt inte att jämföra organisationernas svar utan att få en bild av vilken uppfattning organisationerna har om IASBs normbildningsprocess, SME-projekt och hur de går tillväga för att driva igenom sina åsikter både nationellt och internationellt. Det viktigaste med svaren från organisationerna var att de tillsammans skulle fylla de luckor vi hade angående hur svenska småföretag hittills har tagits i beaktande vid IASBs normbildningsprocess. Våra frågor var utförda med öppna svarsalternativ för att inte begränsa respondenternas kreativitet. Vi lät även respondenterna uttrycka andra åsikter som de hade förutom de som våra frågor täckte.

När man författar ett frågeformulär är det viktigt att tänka på hur frågorna utformas. Några saker som är speciellt viktiga att tänka på enligt Andersen är att inte använda sig av dubbla negationer, att använda sig av mer än en bisats och skriva för långa frågor. Det ska inte heller användas ett svårt fackspråk till mindre kunniga personer inom ämnet (Andersen 1998, s 165 ff).

Vad det gäller betänksamheten med att inte använda ett för komplicerat fackspråk var det inga problem för oss i och med att dem vi riktat frågorna till var organisationer som är väl insatta i

fackspråket Vi planerade frågorna noga och var försiktiga med att formulera frågorna på ett sätt som kunde feltolkas. Ett mål som sattes upp var att följa upp svar som var oklara genom ytterligare frågor eller telefonsamtal.

Efter att svaren börjat trilla in från respondenterna fortsatte vi vår studie genom att ställa kompletterande frågor till dem som vi skickat ut frågeformuläret till. Anledningen till det har varit att nya frågeställningar väckts eller att intervjupersonerna inte har gett tillräckligt tydliga svar. De kompletterande frågorna ställdes både via e-mail och per telefon. Vi ställde vid de kompletterande intervjuerna olika frågor utifrån en mall med frågor som fortfarande behövdes få svar på. Vi ställde också frågor till olika intressentorganisationer inom det ämnesområde som de verkade ha sin spetskompetens i. Detta grundades på vilka frågor de varit mest insatta i utifrån vårt första frågeformulär. Vid detta skede intervjuades även andra kunniga personer som vi blivit hänvisade till under arbetets gång för att försöka få en helhetsbild av problemet.

#### **2.6.4 Kritik mot intervjuer**

Vi har dels skickat frågor via e-mejl, dels ställt frågor via telefon. När telefonintervju har valts har endast en av oss varit delaktig vid intervjun. Det innebär att det endast varit en person som kunnat skriva ner och tolka svaren. Den person som intervjuade kan då ha missat viktig detaljinformation och möjligtvis ha feltolkat det som sagts.

Alla respondenter har inte svarat på alla våra frågor, detta bortfall har många gånger berott på att intervjupersonerna inte har haft tillräcklig kunskap för att besvara alla frågorna. Vi upplever att många av de intervjuade har generellt sett dålig kunskap om IASBs SME-projekt. Detta har lett till att vi har fått anpassa vårt frågeformulär till den kunskapsnivå de intervjuade haft om SME-projektet och IASB.

Vi har försökt att ställa neutrala och inte ledande frågor. Men det är svårt att alltid upprätthålla detta då man måste styra samtalen till det man avser få svar på. En del av de skriftliga frågorna har inte uppfattats på rätt sätt av vissa vi har intervjuat. Detta har åtgärdats genom att ställa tydligare kompletterande frågor. Även när frågorna har uppfattats på rätt sätt har det ofta varit väldigt korta och svåra svar att utvärdera och det har varit en annan anledning till att vi har fått ställa många kompletterande frågor.

### **2.6.5 Systematisk litteratursökning**

I vår systematiska litteratursökning har vi använt oss av en rad olika sökverktyg och nyckelord. De nyckelord vi i huvudsak har använt oss av är: småföretag, redovisning, onoterade bolag/företag, normbildning, normgivningsorgan, process, IAS, IFRS, IASB, IASC, standard setting, policy-making, standard setting body, policy-making body, SME, small firms, small entities, small business, internationalisering, ekonomiska konsekvenser, neutralitet, political, cultural, lobbying och Paul Pacter. Ofta har nyckelorden använts i olika kombinationer. En del av de nyckelord som vi använt oss av kan betecknas som breda, vilket lett till att det finns en stor mängd litteratur som behandlar dessa nyckelord. Det finns en risk med att de breda nyckelorden gör att mer specifik information sållats bort, men detta kompenseras av att vi bokstavligen bläddrat igenom en stor mängd litteratur. Det skulle kunna anses som tidsödande att gå igenom detta material, som inte är direkt anknytbart till vår uppsats. Vi upplever emellertid att en utförlig genomgång av det material som är skrivet om exempelvis normbildning gör att vi har fått en övergripande kunskap i ämnet som vi tidigare saknat.

#### **Böcker, databaser och tidskrifter**

För att få fram litteratur har vi använt oss av en rad olika sökverktyg. De främsta sökmotorerna vi har använt oss av är Lunds universitets databaser ELIN och ABI/Inform, där vissa artiklar även funnits i fulltext. Vi har fått tag på användbar information, främst från tidskrifterna "Accountancy", "Accounting, Organizations and Society" och "Accounting Horizons". De två första tidskrifterna är europeiska, medan den sista är amerikansk. I databasen Lovisa har vi hittat en begränsad mängd litteratur som passar in på våra sökord. För det fall att det varit tveksamt om litteraturen kan användas i uppsatsen har vi valt att själva undersöka litteraturen för att på så sätt få en bild av om det är något som kan vara användbart till uppsatsen. Vi har även fått tag på litteratur genom att använda oss av databasen FAR komplett, där vi har hittat en del relevanta artiklar i tidningen Balans. En del av artiklarna som vi använt oss av från Balans kan betecknas som ovetenskapliga, medan andra kan betecknas som vetenskapliga. Indelningen är beroende av vem som är författare till artikeln och dennes bakgrund.

Genom en uppsatsdatabas har vi fått information om kandidat- och magisteruppsatser skrivna vid Ekonomihögskolan vid Lunds universitet. Ett flertal uppsatser behandlar IAS/IFRS, men det finns ingen uppsats som vi direkt har kunnat få inspiration av i vårt uppsatsarbete.



## **Litteratururval**

Normbildning har i litteraturen behandlats ur flera olika aspekter. Till en början har vi valt en bred utgångspunkt med flera olika perspektiv. Vi har inte funnit litteratur som på ett specifikt sätt kan ge oss svar på våra frågor. Litteraturen har exempelvis behandlat normbildning övergripande ur ett internationellt perspektiv och inte normbildning direkt applicerbart på småföretag. Den litteratur som vi använt oss av besvarar således inte våra frågeställningar direkt. Vi har därför fått använda oss av en stor mängd varierande litteratur för att kunna besvara det uppsatsen syftar att besvara.

Vid en litteratursökning beror urvalet av källor på en rad olika sorters bortfall. Jacobsen menar att urvalsprocessen är beroende av att allt som händer inte registreras, att inte allt som är registrerat är tillgängligt eller att inte allt som är tillgängligt blir använt (Jacobsen 2002, s 207). Vi upplever att den litteratur eller data som vi velat få tag på har varit tillgänglig, dock med några få undantag vad gäller utländska böcker och tidskrifter.

## **Kritik mot litteratursökningen**

Vid kritik mot litteratursökningen bör konsekvenserna av att det finns en stor mängd litteratur som på ett övergripande sätt behandlar vårt ämne belysas. Som ovan anförts har detta lett till att vi gått igenom mycket material. Detta är tidsödande och det finns en risk i att vi missar viktiga detaljer. Ett stort hinder i vår litteratursökning har varit den markanta brist på litteratur som behandlar IASBs SME-projekt. Det har gått åt mycket tid att läsa igenom till synes oväsentliga artiklar för att riktigt förkunna sig om att IASBs SME-projekt inte ens nämns i en bisats. Mycket av den litteratur som vi har använt oss av behandlar FASB ur ett normbildningsperspektiv. Men vi anser att många av de teorier som applicerats på FASB även är applicerbara på IASB då organisationerna liknar varandra.

## **2.7 Analys av data**

### **Analys och tolkning av kvalitativa data**

Den kvalitativa dataanalysen är ofta mer personlig i och med att den som samlat in data också är den som analyserar den (Halvorsen 1992, s 131). Syftet med kvalitativa undersökningar är ofta att bilda sig begrepp eller olika aspekter av ett fenomen (Halvorsen 1992, s 132). Exempel på kvalitativa data är attityder, värderingar och föreställningar.

Vid en studie av en process kan det vara lämpligt att klassificera det insamlade materialet kronologiskt, alternativt att koncentrera sig på kritiska faser, händelser eller beslut i ett historiskt händelseförlopp (Halvorsen 1992, s 133). Det är viktigt vid analysen av kvalitativa data att vi skaffat oss en helhetsförståelse av fältet för att kunna välja ut de relevanta delarna för en närmare

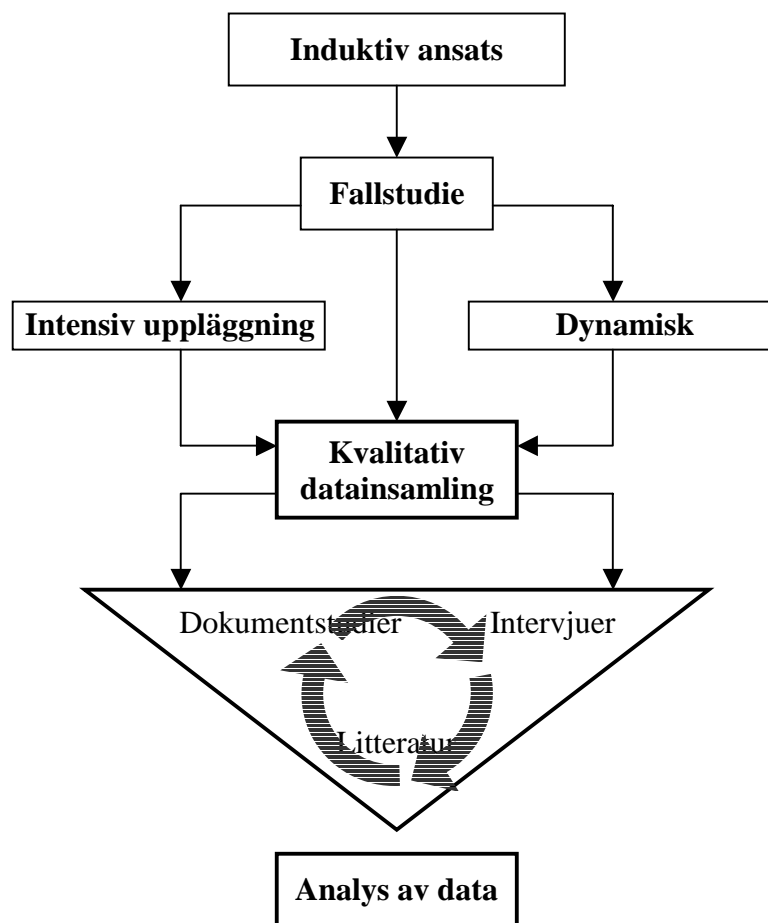
undersökning. Nämligen de delar som ska ge svar på de frågor som vi ursprungligen ställde i vår problemformulering (Andersen 1998, s 197 ff).

När vi analyserade våra kvalitativa data utgick vi från att få en helhetsbild av den insamlade datan för att veta vad vi kommit fram till. Datat strukturerades från början upp efter tiden, men det visade sig efterhand vara lämpligare att klassificera datan efter kritiska händelser än efter tid. Detta på grund av att vissa inträffade händelser som exempelvis IAS-utredningen som rent tidsmässigt kom efter SME-projektets början lämpade sig bättre först i analysen i och med att det kändes mest relevant att se om det fullständiga IAS/IFRS var lämpligt för Sverige innan vi tittade på om SME GAAP var lämpligt. När vi sorterade ut vad som skulle vara mest relevant i vår analys tittade vi på vilket av det kvalitativa material vi samlat in som skulle besvara vår problemformulering bäst. Det hade framkommit väldigt många attityder och värderingar från våra intervjupersoner under tidens gång. Vi insåg att för att styrka och förstå våra kvalitativa data var det lämpligt att söka stöd i litteraturen.

### **Litteraturstöd vid analysen och förslag på ett utökat perspektiv**

När vi skulle analysera våra kvalitativa data med många attityder och värderingar lämpade det sig väl att tillämpa Husseins modell som grund och vi strukturerade delvis upp ordningsföljden på analysen efter modellens tre första steg. De flesta perspektiv gick att analysera med hjälp av olika normbildningsfaktorer och Husseins modell. Det som fattades i Husseins modell för att lösa våra uppgifter fullständigt var att Husseins modell fokuserar på enbart intressegrupper och professioner. Vårt problem får ses som mer komplext eftersom vi inte bara ser till de traditionella intressegrupperna i Husseins modell. De vanliga intressegrupperna anser vi exempelvis vara Svenskt Näringsliv och LRF. Men vi anser också att normbildningsprocessen för vår del bör ta hänsyn till det land inom vilket intressegrupperna verkar och även se landet som en intressegrupp. Även om en intressegrupp övertygar de övriga intressegrupperna inom och mellan länderna, så räcker inte det eftersom besluten ändå ska godkännas av Sverige som land och landet borde ses som en auktoritet som står över alla andra intressegrupper. Detta påvisar att det finns mer än en pågående normbildningsprocess i detta fall en i IASB och en i Sverige, de verkar parallellt och avskilt ifrån varandra. Ett tredje steg är att Sverige styrs av EU som är delaktig i samma normbildningsprocess som IASB. Vi ser också en blandning av auktoritära och kollektiva beslut då de tvingande lagarna och direktiven från EU är mer auktoritära än de politiska processerna som är kollektiva beslut. Småföretagen är således mer auktoritärt styrda än börsbolagen och styrs av en överordnad grupp eftersom svenska småföretag inte själva utövar lobbying.

## 2.8 Modell över tillvägagångssättet vid uppsatsskrivandet



Figur 1. (egen) Tillvägagångssätt och datainsamling vid uppsatsskrivandet

- Induktiv ansats: utgångspunkt i empirin.
- Fallstudie: normbildningsprocessen i IASB angående SME-projektet.
- Intensiv uppläggnig: för att förstå normbildningsprocessen på djupet.
- Dynamisk: Vi har studerat SME-projektet i huvudsak från april 2003 till den 20 maj 2004.
- Kvalitativ datainsamling: har bestått av dokumentstudier och intervjuer. Insamlingen av data började med dokumentstudier som sedan varvades med intervjuer och relevant litteratur.

## 3 Teori

### 3.1 Inledning till teori

#### 3.1.1 Definition av småföretag

När IASB ska beskriva det karaktäristiska för SME tittar de exempelvis på om ett företag har publik ansvarsskyldighet. Ett företag har publik ansvarsskyldighet om det finns ett stort intresse för företaget från investerare eller andra intressenter. Publik ansvarsskyldighet föreligger också om en majoritet av företagets intressenter är beroende av den externa finansiella redovisningen eller har ett public-serviceansvar. Om företaget inte har publik ansvarsskyldighet räknas det inom ramen för ett SME. Storleksklassifikationen för de företag som ska följa IASBs SME GAAP har IASB lämnat över till varje enskilt land att bestämma.<sup>4</sup>

EU-kommissionens rekommendation (96/280/EG) om definitionen av små och medelstora företag innebär att små företag har mellan 10-49 anställda. Antingen ska årsomsättningen understiga 7 miljoner euro eller balansomslutningen understiga 5 miljoner euro. Ett medelstort företag har mindre än 250 anställda och företaget ska ha en årlig omsättning som understiger 40 miljoner euro eller en balansomslutning som understiger 27 miljoner euro. Mikroföretagen har färre än 10 anställda och räknas till de små och medelstora företagen. Det faktum att rättsakten är en rekommendation gör att Sverige inte är tvingad att följa den.<sup>5</sup> År 2005 kommer en ny rekommendation rörande definition av mikroföretag samt små och medelstora företag att träda i kraft. Tröskelvärdena för antalet anställda är oförändrade i den nya rekommendationen men gränserna för årsomsättning och balansomslutning är högre.<sup>6</sup>

I Sverige finns det ingen generell definition av ett småföretag. Vanligaste sättet att kategorisera ett småföretag är efter antalet anställda (Lundström et al 1998, s 25). Andra klassificeringsalternativ är bland annat omsättning, balansomslutning och ägarförhållanden. Olika begrepp som tillväxtföretag, försörjningsföretag och utvecklingsföretag används också. En anledning till att det finns många olika sätt att klassificera ett småföretag är att olika organisationer och myndigheter har olika syften med klassificeringen (SOU 1998:93, s 16). NUTEK menar dock att Sverige intagit en officiell ståndpunkt att använda sig av EUs definition på de olika företagsbegreppen (NUTEK 2004 s 15).

<sup>4</sup> Styrelsemöte i december 2003, [www.iasb.org.uk/](http://www.iasb.org.uk/), besökt den 14 maj 2004.

<sup>5</sup> Kommissionens rekommendation (96/280/EG) av den 3 april 1996 om definitionen på små och medelstora företag, [www.europa.eu.int/scadplus/leg/sv/lvb/n26001.htm](http://www.europa.eu.int/scadplus/leg/sv/lvb/n26001.htm), besökt den 31 maj 2004.

<sup>6</sup> Kommissionens rekommendation (2003/261/EG) av den 6 maj 2003 om definitionen av mikroföretag samt små och medelstora företag, [www.europa.eu.int/scadplus/leg/sv/lvb/n26026.htm](http://www.europa.eu.int/scadplus/leg/sv/lvb/n26026.htm), besökt den 31 maj 2004.

### **3.1.2 Internationalisering**

Jönssons studie över det internationella inflytandet på svensk praxis visar att den internationella kapitalmarknaden ställer krav på hur redovisningens ställs upp. Det gäller även när svenska företag har verksamhet utomlands eftersom de då kommer i kontakt med utländska normer och utländska revisorer (Jönsson 1985, s 119).

Oftast definieras internationalisering som ett ökat beroende mellan länders aktiviteter (Hertz och Mattsson 1998, s 12). Det finns dock ingen entydig definition av internationalisering. Andersen ser den internationella utvecklingen hos ett företag som en direkt följd av dess övergripande strategi. Om ett företags mål är tillväxt så eftersträvas ofta internationalisering (Andersson 2001, s 322). Internationalisering kan ta sig form i exempelvis export och uppförande av dotterbolag för produktion och försäljning utomlands (Lindmark et al 1994, s 198), eller genom inköp från andra länder (Olsson och Carlsson 2003, s 9).

Det finns en rad olika anledningar till varför företag internationaliseras. En anledning kan vara att underleverantören tvingas att följa efter när ett större företag lägger sin produktion utomlands (LRF konsult 1993, s 6). Ett antagande kan göras att småföretag spelar en stor roll som underleverantör till de stora större exporterande bolagen (NUTEK 1994, s 61). Ytterligare anledningar kan vara att den svenska marknaden anses alltför begränsad, genom initiativ från utomstående eller att outnyttjad kapacitet har uppstått som inte kan avsättas i Sverige (Hertz och Mattsson 1998, s 119).

### **3.2 Harmonisering av redovisningsregler**

En fråga som Jönsson ställde i sin studie 1985 var vilken den vanligaste vägen från internationell utveckling till genomslag i svensk praxis var. Den väg som de flesta svarade var genom revisororganisationers rekommendationer. De mest inflytelserika normerna som nämndes var de engelska, amerikanska och IASCs. Den vanligaste kanalen in i Sverige var via FAR men även via multinationella företag, journalister och högskolor. Av studien framkom att de som arbetade med utformning av svenska rekommendationer anser att utrymmet för dem hela tiden minskar, då internationella normer såsom IASCs tar över i Sverige (Jönsson 1985, s 118 ff). Idag är det redovisningsrådet som har mest kontakt med IASB då deras rekommendationer är grundade på IAS/IFRS.

Ett av skälen till en internationell reglering av redovisningsreglerna är att man vill harmonisera olika länders redovisning (Artsberg 2003, s 138). IASB vill harmonisera den nationella

normbildningen genom att utveckla globala normer.<sup>7</sup> Sverige har hittills inte varit tvingad att införa IAS/IFRS och relationen bygger på frivillighet. Men efter Sveriges inträde i EG år 1995 måste landet följa de direktiv och förordningar som följer av medlemskapet. IAS-förordningen är ett exempel på en direkt tillämpbar förordning från EU. Vid ett antagande av IAS-förordningen kommer relationen mellan IASB och Sverige att förändras, då IAS-förordningen kommer att bli bindande och direkt tillämplig i Sverige (IAS-förordningen, artikel 11).

### **3.3 Perspektiv på den civilrättsliga lagstiftningen**

Olika länder har olika perspektiv på den civilrättsliga lagstiftningen. Rättsreglerna i Sverige bygger på andra grundsatser än de i USA och England. Den kontinentala rättsordningen, som Sverige är en del av, innebär att landet har ett legalt synsätt där affärshändelsens form är avgörande. USA och England tillhör istället den anglosaxiska traditionen där affärshändelsens innebörd är avgörande (Artsberg 1992, s 80). De två olika perspektiven på den civilrättsliga lagstiftningen har lett till olika fokus. Artsberg menar att Sverige har lagt sin vikt vid borgenärerna, medan USA har fokuserat på information till aktiemarknaden (Artsberg 2003, s 39 f). De kontinentala och anglosaxiska ländernas redovisningslösningar skiljer sig åt på en rad punkter. IASBs redovisningslösningar präglas i större utsträckning av den anglosaxiska traditionen. Kopplingen mellan redovisning och beskattning är starkare inom den kontinentala gruppen än den anglosaxiska. Redovisningsprofessionen är också mer inflytelsefull i den anglosaxiska världen än i den kontinentala världen (Artsberg 2003, s 88 f).

Sveriges företagsstruktur och kapitalmarknad liknar emellertid mest de anglosaxiska ländernas. Det innebär att Sverige i årsredovisningarna hämtar inspiration från den anglosaxiska världen. Trots det följer Sveriges redovisningslagstiftning den kontinentala modellen (Edlund 1997, s 41).

### **3.4 Samhällsansatsen**

Redovisningen är en följd av institutionella påtryckningar och en produkt av det samhälle som vi lever i (Burchell et al 1980, s 19). Samhällsansatsen är deskriptiv och har som syfte att skapa en större förståelse för redovisningens och professionens roll i samhället. Ansatsen lägger vikt vid komplexiteten i redovisningsutvecklingen. Vidare innehåller samhällsansatsen olika syn på hur företeelser i samhället ska tolkas. Av intresse är också redovisningsförändringar och det uppmärksammas att normer och värderingar ligger till grund för redovisningsförändringar. Ofta studeras normbildningsprocesser. Ansatsen är kritisk till de forskare som hävdar att redovisningen är neutral (Artsberg 2003, s 86 f). Samhällsansatsen lägger vikt vid hur olika intressenter påverkar

---

<sup>7</sup> IASBs hemsida, [www.iasb.co.uk](http://www.iasb.co.uk), IASC Foundation Constitution Part A artikel 3, besökt den 28 maj 2004.

redovisningen. Intressekonflikter och politiska processer uppmärksammas i ansatsen. I samhällsansatsen är man mer intresserad av hur redovisningen fungerar i praktiken än hur redovisningen borde fungera (Artsberg 1992, s 65 f).

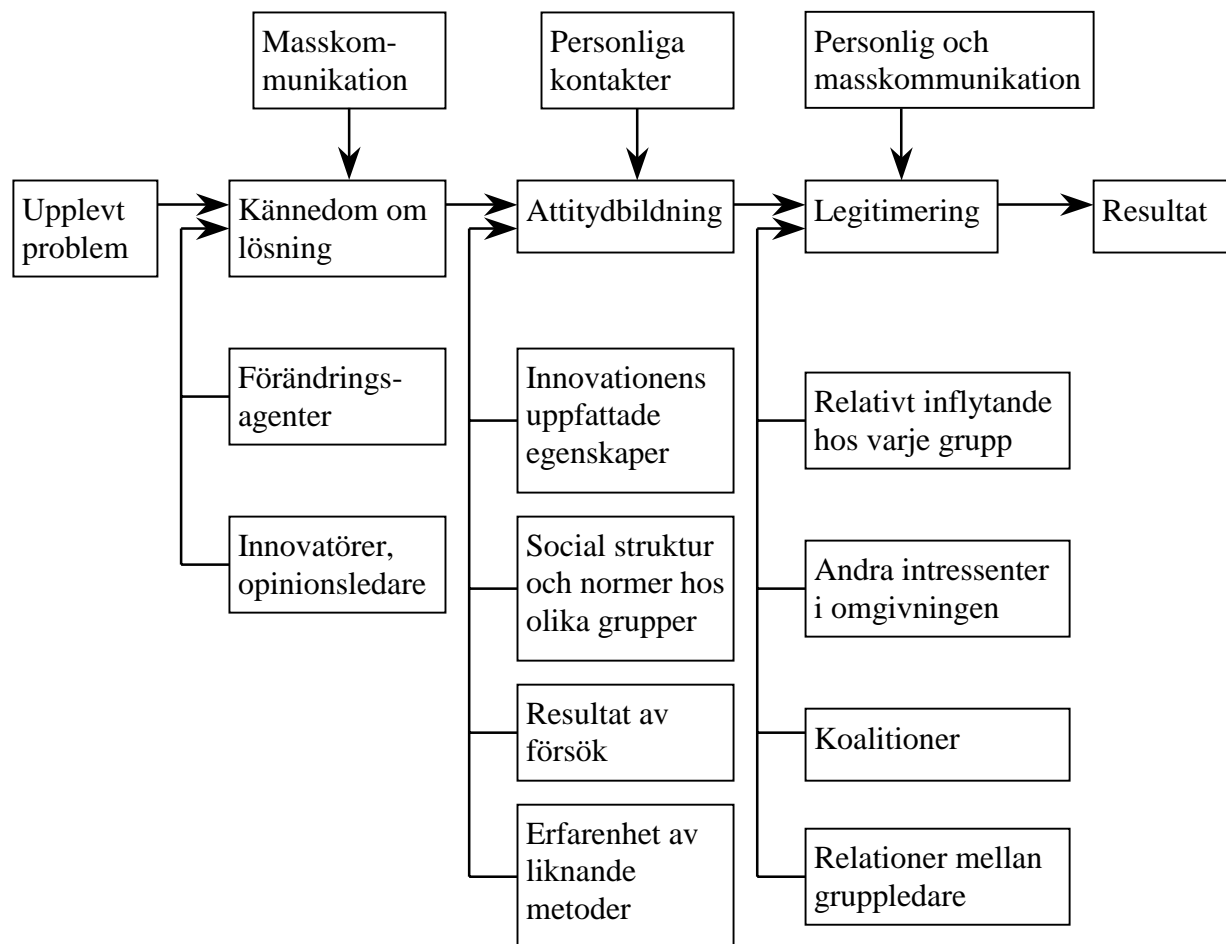
### **3.5 Institutionell teori**

Institutionell teoris ramverk placerar organisationen inom en social ram och inom den uppmärksammas tydligt influerandet och interaktionen av den externa sociala miljön på organisationernas interna aktiviteter. En nyckelfaktor för institutionell teori är att organisationen strävar efter att bli legitimerad genom att bli eller fortsätta vara accepterad i den sociala miljön. En organisation som IASC måste således fortsätta vara accepterad av sin målgrupp för att överleva. Därför kommer organisationer alltid att fortsätta övervaka behoven och attityderna hos sin målgrupp och anpassa sig därefter. Ett exempel på ett effektivt sätt att få målgruppen att visa sina önskemål och påverka normbildningsprocessens utfall är lobbying i form av kommentarer på ED (York- Kenny och Larson 1993, s 538 ff).

Den institutionella miljön sätter press på organisationen att försvara sina aktiviteter och output. Dessa påtryckningar motiverar organisationen att öka sin legitimitet för att framstå i samstämdhet med rådande normer, lagar och förväntningar från externa konstitutioner (Oliver 1990, s 246). IASC ville försöka modellera sig efter andra organisationer som de ser är mer legitima än dem själva och då var en rationell strategi för IASC att imitera FASB (York-Kenny och Larson 1993, s 538 ff). Jönsson beskriver institutionaliseringsprocessen som ständigt pågående och som påverkas av några få ledare. Auktoriteterna har då ett stort ansvar. Det är deras uppgift att se till att normbildningsprocessen inte stelnar utan ständigt hålls vid liv genom debatter och nya idéer. Jönsson kommer fram till att när attitydbildningar sker i institutionaliserade former är processen lätt att ha under kontroll, om den sprids utom de institutionella organen ökar risken att processen inte förs fram till ett resultat exempelvis en rekommendation eller anvisning (Jönsson 1985, s 88 ff).

## 3.6 Normbildningsprocessen

### 3.6.1 Modell av normbildningsprocessen



Figur 2. Husseins modell över normbildningen på redovisningsområdet (ur Artsberg 2003, s 54)

Zaltman et al gjorde år 1973 en genomgång av hur organisationer upptar innovationer. Resultatet blev en innovationsprocess som består av två delar, initiering och implementering (Zaltman et al 1973, s 58). Hussein har haft Zaltman et als modell som utgångspunkt i sin studie om normbildningsprocessen men valt att inte använda sig av implementeringsdelen eftersom han ser den mer som ett regleringsproblem. Hussein fokuserar på de faktorer som leder fram till etableringen av redovisningsnormer snarare än anpassningen av en specifik norm och bygger därför sin modell på initieringsdelen (Hussein 1981, s 28). Initieringen består enligt Hussein av fyra delar. Den första delen är kunskap och medvetenhet och den andra delen är attitydbildning. De två övriga delarna ingår i beslutsfasen och består av tyst förhandling (implicit bargaining) och resultat. De två första delarna är tagna rakt av från Zaltman et als modell (Hussein 1981, s 29) medan Zaltman et als



modell endast har ett sista steg i initieringsfasen som han valt att kalla beslutsfasen (Zaltman et al 1973, s 158).

Husseins modell har inom redovisningen ansetts vara komplex eftersom den inte bara beaktar ekonomiska och tekniska faktorer utan också de beteendemässiga och sociala vid studerandet av redovisningsförändring (Artsberg 1992, s 22).

### **Kunskap och medvetenhet**

De som ska acceptera innovationen måste först bli medvetna om den. Zaltman et al menar att ett performance gap ofta är en viktig drivkraft för innovationen. Zaltman et al förklarar att det då finns ett gap mellan vad organisationen gör och vad den borde göra. De menar att det kan ta ett tag innan detta performance gap uppmärksammas och ibland uppmärksammas det inte alls (Zaltman et al 1973, s 3).

Enligt redovisningsnormering brukar man inte tala om organisationer utan snarare om ett antal intressegrupper eller professioner som har olika uppfattningar om innovationer. Med detta utgångssätt uppförde Hussein sin modell utifrån Zaltman et als modell men med fokus på redovisningsområdet. Hussein gör en uppdelning inom redovisningsområdet mellan extern och intern redovisning. I intern redovisning är det endast företaget som har ett intresse av innovationen, medan det vid den externa redovisningen är många grupper förutom företaget självt (Hussein 1981, s 28). Utifrån Husseins intressegrupper tittar man emellertid också på det så kallade performance gap.

Det finns tre olika anledningar till att ett performance gap kan uppstå. För det första kan gapet uppstå på grund av ett missnöje med den nuvarande metoden, vilket leder till omedelbart sökande efter alternativ. För det andra kan en situation uppstå som kräver en anpassning till en annan redovisningsmetod. En tredje anledning kan vara att förslag från andra organisationer leder till ett igenkännande av att det finns ett performance gap hos den egna organisationen (Hussein 1981, s 29). I dessa fall uppstår givetvis ett intresse för att hitta en lösning.

Zaltman et al menar att sökandet efter att sluta detta performance gap kan ske både internt och externt. Om det sker internt ser man huruvida organisationen redan har en lösning till gapet eller har resurserna för att utveckla en lösning oberoende av resurspersoner utanför organisationen. Söker sig organisationen externt kan den istället anpassa gapet till en lösning som redan existerar eller påbörja ett lämpligt forsknings- och utvecklingsarbete för att ”fylla gapet” (Zaltman et al 1973, s 4).

En annan viktig aspekt på initieringsfasen, som Jönsson nämner, är timing. Det är viktigt att frågan väcks vid rätt tidpunkt. Det märks om tiden är mogen genom svaren som fås. Respondenterna i Jönssons studie ansåg att det var störst chans att få genomslag på en fråga om många har problem med det aktuella ämnet eller om det råder osäkerhet om vilka normer som gäller. Detta resonemang jämför Jönsson med Zaltman et als performance gap (Jönsson 1985, s 116).

### **Attitydbildning**

Nästa steg i initieringsfasen är att attityder till innovationen bildas om vad som är en lämplig lösning på det specifika redovisningsproblemet. Det är många faktorer som påverkar resultatet av denna fas. Faktorer som kan påverka i attitydbildningsfasen är social struktur, normer och attityder. Här gör Hussein också en tolkning av att innovationens metod påverkar hur attityderna formas. Samma innovation kan ha olika betydelse för olika grupper. Tillförlitligheten kan exempelvis vara av mer betydelse för användarna än för ledningen i företaget (Hussein 1981, s 30).

I detta skede, när attityder bildas kan antingen organisationsmedlemmarna vara öppna och/eller ha potential för innovationen. Om organisationsmedlemmarna har potential för innovationen innebär det att de har förmåga att utnyttja innovationen. Det kan bero på att organisationen tidigare har lyckats med innovationer samt att det finns ett åtagande hos organisationsmedlemmarna att arbeta för innovationen och bearbeta problem som uppkommer. Med att vara öppna för innovationen menas att organisationsmedlemmarna antingen är villiga att diskutera innovationen eller är skeptiska till den. Organisationsmedlemmarna kan också vara öppna för innovationen då den kommer att förbättra hur organisationen utför sina uppgifter (Zaltman et al 1973, s 64). Social struktur är viktigt vid detta skede av initieringen. Värdet av det sociala systemet påverkar huruvida attityderna formas mot en speciell innovation eller mot förändringar i allmänhet (Hussein 1981, s 30).

De kommunikationskanaler som i huvudsak används i attitydbildningsfasen är interpersonella, där åsikter och råd används för att förtydliga problem och för att övertala andra att stödja ens egen ståndpunkt (Hussein 1981, s 30).

Jönsson menar att övergången mellan attitydbildning och nästa steg i initieringen, som är legitimering, av naturliga skäl är omärkbar. Ändå har även Jönsson valt att urskilja legitimeringen som en egen fas (Jönsson 1985, s 203).

### **Tyst förhandling, beslutsfasen (legitimering)**

Vid beslutsfasen har all information om den eventuella innovationen samlats in och utvärderats. Det är större chans att innovationen kommer att genomföras om beslutsfattarna är motiverade och positivt inställda till den (Zaltman et al 1973, s 66). Samma process är av Hussein kallad tyst förhandling eftersom det råder intressekonflikter mellan de olika grupperna och ingen är stark nog att föra över sina egna sympatier på de andra. När alla har format sina attityder gentemot innovationen är det dags att besluta om förslaget ska antas eller förkastas. Slutligen ska alla inblandade parter nå en kompromiss (Hussein 1981, s 30).

Det är viktigt att det finns mycket tillgänglig information vid beslutsfasen, därför är det nödvändigt att organisationen har effektiva kommunikationskanaler (Zaltman et al 1973, s 66). I detta sammanhang spelar ömsesidiga relationer mellan ledare och olika grupper en stor roll. När ledare från olika grupper har bra personliga relationer och har samma attityd till förändringen reduceras grunden för konflikt och chansen att nå en kompromiss ökar. Hussein nämner två kommunikationskanaler för att uppnå detta ändamål: personliga kontakter och massmedia. Personliga kontakter används främst för att övertyga och skapa samarbete med andra parter medan massmedia skapar en fördelaktig atmosfär för ens egen ställning. Båda sätten kan användas i syfte att vilseleda och skrämna motståndaren (Hussein 1981, s 31 ff).

Jönsson nämner att ett vanligt sätt att få fram budskapet vid opinionsbildning är genom artiklar i fackpress. I Sverige har detta främst utnyttjats genom tidningen Balans. En vanlig uppfattning är att det krävs mer än en artikel för att väcka opinion. En debatt väcks lättast genom att skriva mycket inom ett ämne. Det är också relativt vanligt att driva igenom en innovation genom en förändring i praxis. Ett företag kan utnyttja det sättet genom att själv göra en förändring i sin årsredovisning och därefter ge ett seriöst budskap om förändringen. Det sker då ofta en positiv attitydförändring till innovationen hos andra företag, så att förändringen på sikt blir legitim. Ytterligare en attitydpåverkning kan vara att ta kontakt med auktoriteter för att övertyga dem om önskvärdheten i den lösning man föreslår (Jönsson 1985, s 116).

Innovationsfasen avslutas med ett beslut om huruvida innovationen accepteras eller inte. Beslutet kan antingen vara auktoritativt, det vill säga att beslutet fattas av överordnade, eller kollektivt. Fördelen med att beslutet fattas auktoritativt är att processen blir effektivare, då den styrs centralt. Nackdelen är att det är större chans att processen avbryts eftersom organisationsmedlemmarna inte deltagit i beslutet (Zaltman et al 1973, s 79 ff).

Kollektiva beslut tas oftast i politiska processer där den förlorande sidan kan vara missnöjd och streta emot. Ett kollektivt beslut tas vanligtvis genom en omröstning eller opinionsmätning. Det händer ofta vid kollektiva beslut att så kallade intressekoalitioner uppstår som fördröjer processen, vilket leder till att det tar lång tid innan en implementering kan ske. Komplikationerna vid kollektiva beslut uppstår i initieringsfasen till skillnad från auktoritära beslut där det är vid implementeringen som de flesta konflikter uppstår (Zaltman et al 1973, s 80). En typ av motstånd vid kollektiva beslut kan vara olika lokala organisationer som redan har funnit egna lösningar (Ibid, s 82 ff).

Beslut som tas angående redovisningsnormer har starka drag av kollektivt beslut. Detta beror på att flera olika grupper är inblandade och ingen av dem är stark nog att påtvinga sina preferenser på andra. Intressekonflikter som uppstår sker inte bara mellan olika grupper utan även inom grupper (Hussein 1981, s 28). Det innebär att det ofta förekommer förhandlingsprocesser i normbildningsprocessen för att nå en kompromiss (Jönsson 1985, s 114).

### **Resultatet**

Resultatet är det sista steget i initieringsfasen och det är här det nya förslaget antingen antas eller förkastas. Det kan också hända att en av grupperna känner så starkt mot resultatet att de försöker gå ut ur systemet och underminera hela processen (Hussein 1981, s 32). Resultatsteget finns inte med i Jönssons studie, då han enbart talar om de tre första stegen. Även Artsberg har valt bort resultatsteget eftersom hon tolkar det som ett resultat av processen, istället för ett steg i själva processen (Artsberg 1992, s 20). I Zaltman et als modell finns inte heller detta steg uttryckt.

### **Auktoriteternas roll i normbildningsprocessen**

Jönssons bidrag till redovisningsteorin är främst att auktoriteterna spelar en mycket stor roll i normbildningsprocessen, men att de verkar och agerar inom institutionella ramar (Jönsson 1985, s 183 ff). Strukturen bland auktoriteterna består av en liten toppgrupp av professionellt respekterade personer som handhar legitimeringen. Därefter finns en lite större mellangrupp som representerar intressen och debatterar om möjliga lösningar. Den sista gruppen Jönsson tar upp är den större aktivt lyssnande bas som distribuerar reaktioner och som är debattens omedelbara åhörare (Jönsson 1985, s 183 ff). De är verksamma i Husseins första fas när det gäller att föra fram frågor på dagordningen. De kommer därefter tillbaka när det är dags för etableringen av ny praxis (Jönsson 1985, s 204).

### **3.7 Kulturella faktorn vid normbildningsprocessen**

I Husseins modell finns bara den kulturella faktorn med explicit, medan Artsberg menar att den kulturella faktorn är viktig att framhäva och beakta i normbildningsprocessen (Artsberg 1992, s 24).

#### **Definition av kultur**

Det finns många olika definitioner av begreppet kultur. Hofstede definierar kultur som ”en vanligtvis omedveten betingning, vilken ger individer betydande frihet att tänka, känna och agera, men inom hennes/hans sociala miljöns begränsningar av möjliga tankar, känslor och agerande” (Hofstede 1991, s 292). Riahi-Belkaoui menar att kultur har definierats som något som människor i ett land delar tillsammans, men inte med medlemmar ur andra regioner, länder eller grupper (Riahi-Belkaoui 1995, s 92).

#### **Länk mellan kulturella faktorer och redovisning**

Hofstede har definierat dimensioner av vanliga sociala preferenser som kan mäta grundläggande värderingar hos individer i ett samhälle. Han menar att man genom dessa dimensioner kan definiera en nationalstatskultur (Hofstede 1991, s 23 f).

Gray har introducerat ett teoretiskt ramverk som länkar samman kulturella faktorer med redovisning. Gray har haft Hofstedes teorier som utgångspunkt för att utveckla en modell som identifierar den mekanism där kultur relateras till redovisnings-subkulturen och som direkt påverkar utvecklandet av ett redovisningssystem och en redovisningstillämpning på nationell nivå (Fechner och Kilgore 1994, s 267).

De forskare som använder Hofstedes teorier som grund menar att det finns en uppfattning om att ett lands kultur påverkar vilka redovisningslösningar landet ska ha och uppfattningen om olika redovisningsfenomen. Oenigheter länder emellan om vad som är en lämplig redovisningsmetod förklaras genom att redovisningen inte är neutral, utan istället kulturell (Riahi-Belkaoui 1995, s 39). Vid Hofstedes synsätt spelar det ingen roll att det finns en rad olika subkulturer i ett samhälle. En utomstående anser att olika subkulturer inom ett land har liknande kännetecken, vilket gör att de olika subkulturerna får anses vara en del av den gemensamma nationalstatskulturen (Hofstede 1980, s 26).

Hofstede har blivit starkt kritiserad av Baskerville för att han bland annat sätter ett likhetstecken mellan en kultur och ett land. Ett land behöver inte bestå av endast *en* kultur (Baskerville 2003, s 2

ff). Hofstede håller dock med om att ett land inte är den bästa enheten för att studera kultur, men samtidigt är det den bästa undersökningsenheten som finns att tillgå (Hofstede 2003, s 812).

### **Kulturell påverkan på normbildningsprocessen**

Det går att fastställa olika influenser på normbildningsprocessen. Förutom det ekonomiska konsekvens- och intresseförhållningssättet samt det neutrala förhållningssättet menar Tang att valet av redovisningsnormer även kan påverkas av det kulturella förhållningssättet (Tang 1994, s 148). Tang säger att kulturella influenser inte kan bortses från när det gäller harmoniseringen av redovisningsregler. Ett exempel på hur kulturella influenser kan påverka normerna, är att konservativa internationella normer lättare accepteras i ett samhälle med konservativa värderingar. Ett annat exempel är att det krävs förändringar av människors sociala attityder för att kunna ändra redovisningsattityder och normer (Ibid, s 148). Kulturella faktorer påverkar inte bara normer, utan även grupperns beteenden i deras interaktion inom och mellan system (Harrison och McKinnon 1986, s 239). MacArthur menar att det inte går att dra en klar skiljelinje mellan kulturella fenomen och ekonomiska faktorer. Dessa faktorer är troligen sammankopplade med varandra (MacArthur 1996, s 231).

MacArthur har undersökt hur kulturella faktorer påverkar comment letters som har kommit in från revisorsorgan hemmahörande i olika länder. Den generella slutsatsen är att kulturella, redovisnings-subkulturella och ekonomiska skillnader mellan kulturella grupper lätt kan utgöra ett hinder mot försöken att harmonisera redovisningsnormer. Det är viktigt för IASC att ha detta i åtanke vid organisationens överväganden (MacArthur 1999, s 316 ff). MacArthur menar att kulturella, redovisnings-subkulturella och ekonomiska faktorer påverkar företagsledningens preferenser av internationell redovisning (MacArthur 1996, s 231).

IASCs policy att harmonisera redovisningen har utmanats av kulturella skillnader som i sin tur ligger bakom sociala, ekonomiska och legala skillnader i olika länder. Utvecklandet av ett begreppsmässigt ramverk kan ses som ett försök att nå högre status i normbildningsprocessen (Mathews och Perera 1996, s 110). Taylor Zarzeski menar att det kan vara svårt att skapa harmonisering av redovisningsreglerna som omfattar alla företag i alla länder då användandet av olika redovisningsupplysningar har visat sig vara, genom marknadskrafterna, pådrivna av kulturen (Taylor Zarzeski 1996, s 35). Det verkar som om logiken av att ha en gemensam marknad gör att länder har för avsikt att harmonisera sina normer, men att kulturella förutbestämda åsikter hindrar att harmoniseringen får den effekt som initialt önskades (Ibid, s 393). Även om IASC lyckas i teorin

med sin normbildning, så kan den nationella kulturen hindra det eftersträvade resultatet genom att göra att kvaliteten på redovisningsrapporteringen blir oklar (Salter och Niswander 1995, s 393).

### **3.8 Politiska faktorns påverkan på normbildningsprocessen**

Zeff definierar "political" som övervägningar eller pläderingar av egenintresse som kan vara avgörande för andra användares intresse (Zeff 2002, s 43).

Gerboth menar att "When a decision-making process depends for its success on public confidence, the critical issues are not technical; they are political". Konflikten mellan olika intressen, rationaliteten likväl förståndet, ligger inte i att hitta slutliga svar, utan snarare i att kompromissa vilket i själva verket är en politisk process (Gerboth 1973, s 479). Även Tang menar att harmoniseringen av redovisningsnormer är en politisk process. Istället för att tala om harmonisering av redovisningsnormer går det att tala om harmonisering av intressen hos berörda grupper (Tang 1994, s 155).

Horngren menar att normbildningen är lika mycket en produkt av politiska handlingar som av logiska eller empiriska resultat. På grund av att normer sätter restriktioner på beteende och måste accepteras av berörda parter kan normsättningen ses som ett socialt beslut (Horngren 1973, s 61). Fördelarna hos olika användare vägs mot kostnaderna för dem som tillhandahåller den finansiella informationen (Atiase, Bamber och Freeman 1988, s 25).

Watts och Zimmerman ser den politiska processen som konkurrensen mellan individer om användandet av den tvingande makten hos staten för att uppnå välfärd. Individer efterfrågar redovisningsteorier som leder till en fördelning av välfärden som gynnar dem (Watts och Zimmerman 1979, s 275). Watts och Zimmerman ser den dominerande funktionen hos redovisningsteorier som ursäkten för att tillgodose efterfrågan som skapas av den politiska processen (Watts och Zimmerman 1979, s 300).

Zeffs definition av politik är ett fenomen som associeras med termen "ekonomiska konsekvenser" (Zeff 2002, s 43). Riahi-Belkaoui skriver att den generellt accepterade synen är att siffrorna i redovisningen påverkar ekonomiskt beteende och det har gjort normbildningsprocessen mer politisk. Konsekvensen av detta är att redovisningsregler bör skapas på en politisk arena (Riahi-Belkaoui 2000, s 10). Horngren menar att det krävs skicklig marknadsföring på en politisk arena för uppnå acceptans som är svårt att uppnå i ett demokratiskt samhälle (Horngren 1973, s 61).

Rapportering av den ekonomiska verkligheten försöker mäta resultatet av händelser på ett objektivt och neutralt sätt. Solomons argumenterar för neutralitet i redovisningen (Solomons 1978, s 70). Artsberg menar att flera forskare har kritiserat Solomons främst på grund av att han anser att verkligheten existerar där ute och det således bara är att avbilda den (Artsberg 2003, s 92). Deegan framför att uppfattningen om att redovisningen bör vara objektiv, neutral och opolitisk, lätt kan utmanas om vi accepterar normbildningsprocessen som en politisk process. Det begreppsmässiga ramverket fastställer inte bara att finansiella rapporter ska vara objektiva, neutrala och tillförlitliga utan också att de sociala och ekonomiska konsekvenserna av redovisningsnormerna måste tas i beaktande. Om vi accepterar att normbildarna tar hänsyn till de olika synpunkterna de får in blir redovisningsnormerna och de finansiella redovisningsrapporterna ett resultat av olika sociala och ekonomiska övervägningar. Följaktligen är normerna starkt knutna till värderingar, normer och förväntningar i samhället där normerna bildas (Deegan 2001, s 70 f).

### **Politiska påtryckningar i samband med normbildning**

Zeff menar att regleringsorganet IASB utsätts för politiska påtryckningar, som kan utlösas utifrån andras initiativ att bestämma hur specifik redovisning ska behandlas. Zeffs studie visar att påtryckningar genom lobbying kan leda till att normer inte blir antagna (Zeff 2002, s 43).

De åtta ledande nationella normsättarnas politiska påtryckning kan utveckla sig i väldigt olika grad och styrka. Sådan påtryckning kan hämma IASBs satsning på att åstadkomma en sammanstrålning med normgivarna på en nivå med hög kvalitet. Lobbyverksamhet kan även komma från andra länder utöver de åtta ledande nationella normbildarna (Zeff 2002, s 44).

Ytterligare en möjlig politisk inblandning kan komma från EU-kommissionen (Zeff 2002, s 44). Det faktum att EU har gjort IASB till EG-norm gör att risken ökar att IASB utsätts för politiska påtryckningar. IASB är, liksom EU, en organisation som är mångkulturell, vilket innebär ett problem för redovisningen (Artsberg 2003, s 139).

Kompromisser är vanligt förekommande vid beslutsfattande, speciellt om politiska följder är inblandade. Normbildningsorganisationen bör vara införstådd till vilken grad en kompromiss kan sträcka sig utan att omgivningen förlorar förtroendet för den föreslagna normen (Mathews och Perera 1996, s 117). Situationen är ett dilemma när regleringsorganet både ska utveckla den bästa möjliga normen och samtidigt erhålla acceptans för den (Horngren 1973, s 65).



### **3.8.1 Ekonomiska konsekvenser**

Att redovisningen har ekonomiska konsekvenser blev accepterat i slutet på 70-talet då man upptäckte att utomstående kunde påverka resultatet av redovisningsdebatter. Även om styrelsens beslut till största delen ska grundas på redovisningens överväganden, behöver styrelsen också studera ogynnsamma ekonomiska och sociala konsekvenser av den föreslagna normen (Zeff 1978, 61 ff). Idag har de flesta åsikten att normbildare bör ta hänsyn till de sociala och ekonomiska konsekvenserna av reglerna (Deegan 1996, s 71). Beaver menar att redovisningsnormerna har ett flertal potentiella ekonomiska konsekvenser, exempelvis fördelningen av resurser mellan företag (Beaver 1998, s 169).

Artsberg menar att det är viktigt att väga professionella aspekter mot ekonomiska konsekvenser, vilket innebär att det blir relevant att kunna påverka normbildningen. Redovisningens ekonomiska konsekvenser hjälper oss att förstå att det råder en strid om makten över redovisningen. En följd av att redovisningen har ekonomiska konsekvenser är att påtryckningarna från företagen är uppenbara (Artsberg 2002).

### **3.8.2 Lobbying i normbildningsprocessen**

Det har gjorts ett flertal studier gällande lobbying i normbildningsprocesser (Watts och Zimmermann 1978, York-Kenny och Larson 1993 samt Tutticci et al 1994). Gemensamt för dessa studier är att de har utgått från teorin om ekonomiska konsekvenser för att förstå de olika aktörernas agerande. De har även konstaterat att lobbying påverkar hur redovisningsnormer formuleras, på ett eller annat sätt.

Lobbying är en integrerad del av normbildningsprocessen och kan göras både via formella och informella kanaler. Exempel på formell lobbying är skriftliga svar på frågeformulär och medlemskap i normgivarens styrelse. Diskussioner över lunchen och konversationer över telefon är exempel på informell lobbying (Tutticci et al 1994, s 89). Informell lobbying är inte direkt observerbar och därför har tidigare forskning av lobbying främst baserats på Exposure Drafts som är en typ av formell lobbying (Ibid, s 90). Forskningen har inriktat sig på faktorer som motivationen hos lobbyisterna och påverkan av normbildarnas beslut (Lindahl 1987).

De som utövar lobbying använder sig av olika strategier i sina försök att påverka redovisningens normbildare. Tutticci et al menar att tidigare forskning ofta har positionerat lobbyisterna efter om de är för eller emot ett förslag. Själva har de valt att studera remisserna i sin helhet. Medan tidigare

forskning har ignorerat att möjligheterna finns att lobbyisterna kan övertyga på annat sätt än genom en utslagsröst när de svarar på en Exposure Draft (Tutticci et al 1994).

Tutticci et al har tittat på regleringsprocessen av en Exposure Draft (ED 49) i Australien. Resultatet antyder att respondenterna försökte vikta sina lobbypositioner genom att använda sig av stödjande argument som begreppsmässiga och ekonomiska konsekvenser. Detta för att deras förslag inte skulle ses som betydelselöst. Det framgår att lobbyister är skickliga på att använda normsättarnas accepterade syn i sin lobbyingstrategi. Graden i att försöka påverka normbildarna skiljer sig åt, likaså strategin. Detta kan påvisa att deras lobbyingstrategier skiljer sig åt beroende på motiveringen och uppfattningen om sitt inflytande (Tutticci et al 1994, s 102).

Hypotesen att grupper skulle vara mer framgångsrika än enskilda individer i en politisk process har växt fram i att koalitioner innebär skalfördelar. Det finns en indikation på att lobbying involverar informationskostnader i form av att tolka och analysera en fråga, vilket är påtagligt för individen. Dessa kostnader skulle kunna reduceras genom att forma koalitioner av intresserade parter (Tutticci et al 1994, s 92).

Resultatet av York-Kenny och Larsons studie visar att enbart stora företag utövar lobbying vilket de påpekar överensstämmer med den ekonomiska teorin (York-Kenny och Larson 1993, s 549). Watts och Zimmermans studier utgår ifrån att ledningen spelar en central roll vid normbildningen och den faktor som förklarar ledningens röst är företagets storlek. Watts och Zimmerman utgår ifrån att individer är nyttomaximerande och att ledningen därför baserar lobbying på egenintresse (Watts och Zimmerman 1978). Deakin menar att kassaflödet är det som påverkar ledningens lobbying (Deakin 1989). Faktorer som skatt, regleringar och politiska övervägningar är underliggande faktorer som påverkar ledningens välfärd och således även beslutet att lägga resurser på att påverka normbildningen (Watts och Zimmerman 1978, s 113). Så länge redovisningsnormer har potentiella effekter på ett företags framtida kassaflöde så kommer normbildande organ som FASB att utsättas för lobbying (Ibid, s 132).

York-Kenny och Larson skriver att lobbying riktat direkt mot IASC är något som det har forskats lite om (York-Kenny och Larson 1993, s 532). York-Kenny och Larson har därför studerat lobbyings roll i internationell normbildning och IAS 31. IASC ändrade sin normbildningsprocess under den tiden studien utfördes (1989-1990) mot att bli mer öppen för allmänheten. York-Kenny och Larson hade därför möjligheten att analysera IASCs strategi gällande "public input" och använde sig därför av institutionell teori eftersom den relaterar till strategiska val av organisationer.

Interaktionen mellan respondenterna och IASC överensstämde med hur institutionell teori förklarar organisationsförändringar och hur företag anpassar sig till påtryckningar från omgivningen. Analysen visade ett stöd för hypotesen att de företag som utövar lobbying tenderar att vara väldigt stora, och att de lobbar i praktiskt taget mot alla förändringar av "status quo". De visade även stöd för att akademiker och branschorganisationer utövade lobbying till fördel för sina medlemmar och tenderade att stödja majoritetens ställningstagande. Slutligen visade studien även stöd för att IASC söker acceptans från dem som ska följa normen genom att anpassa sig till vad som är accepterat hos lobbyisterna (York-Kenny och Larson 1993).

## 4 Empiri

### 4.1 Bakgrund till empiri

#### 4.1.1 Presentation av IASB

IASC är en internationell privat organisation som bildades år 1973 genom en överenskommelse mellan redovisningsorganisationer från nio länder.<sup>8</sup> Även om c:et i IASC stod för kommitté, så fanns det egentligen ingen verklig kommitté med det namnet. De som bildade normerna var redan då IASCs styrelse.<sup>9</sup>

IASCs mål var att utveckla normer för alla länder, oavsett utvecklingsnivå. Detta ledde till att IAS inte alltid nådde hög kvalitet och var känd som ”den minsta gemensamma nämnaren”. IASC blev kritiserat för att organisationen inte var oberoende från nationella politiska påtryckningar. Styrelsemedlemmarna valdes ibland på geografisk och inte teknisk merit och det fanns inte heller något krav på utbildning eller erfarenhet. Medlemmarna i kommittén var volontärer som inte arbetade heltid och var således inte heller oberoende (Fletcher 2002, s 16). Från början innehöll IASCs normer flera valalternativ men de har reducerats under årens lopp (Artsberg 2003, s 136). År 1989 ändrade IASC sin policy från att vara relativt inåtvänd mot en mer öppen strategi. Organisationen ändrade sin policy för comment letters från att inte visa dem för allmänheten till att offentliggöra dem vid förfrågan (York-Kenny och Larson 1993, s 532). År 1995 gick IOSCO<sup>10</sup> med på att använda IAS när de utvecklat normer med hög kvalitet, så kallade ”core standards” (Casabona och Shoaf 2002, s 16). Att få stöd av IOSCO ansågs vara väldigt viktigt för IASC. Genom att satsa på den internationella kapital- och värdepappersmarknaden gick man den väg som bäst ansågs möjliggöra harmonisering (York-Kenny och Larson 1993, s 533). Utvecklandet av ”core standards” var färdigt i början av år 1999. Efter det godkände IASCs styrelse en omstrukturering av IASC. Den nya styrelsen är avsedd att oberoende fatta beslut och vara ansvarig för allt tekniskt och även godkännande av ED, normer och tolkningar förberedda av SIC<sup>11</sup> (Casabona och Shoaf 2002, s 17). IASCs normbildningsprocess ska också ändras mot att bli mer öppen för allmänheten. IASC styrdes mot global harmonisering och projektet reducerade många av olikheterna mellan IASCs och FASBs regelverk. I december 1999 tillsattes en grupp för att utse stiftelsens 19 medlemmar. Slutligen godkände IASCs medlemsorganisation<sup>12</sup> den nya

<sup>8</sup> Länderna är Australien, Kanada, Frankrike, Tyskland, Japan, Mexiko, Nederländerna, Storbritannien och USA.

<sup>9</sup> IAS PLUS hemsida, [www.iasplus.com](http://www.iasplus.com), besökt den 23 april 2004.

<sup>10</sup> IOSCO är en internationell samarbetsorganisation för världens börsövervakare (Artsberg 2003, s 136).

<sup>11</sup> Tolkningskommittén hette tidigare SIC men bytte namn år 2001 till IFRIC (Artsberg 2003, s 136).

<sup>12</sup> IASBs medlemsorganisation är representerade av över 100 länder (Casabona och Shoaf 2002, s 18).

konstitutionen, omstruktureringsplanen och stiftelsens styrelse i maj år 2000 (Casabona och Shoaf 2002, s 17 f).

År 2001 var omorganisationen klar och då bytte IASC namn till IASB. IASB är, till skillnad från IASC, en partssammansatt organisation, där styrelsen representerar olika kategorier (Artsberg 2003, s 137). En partssammansatt organisation finns av demokratiska skäl då det gör det lättare att få normerna accepterade. Det finns åtskillig forskning som har dokumenterat att det finns partsintressen på grund av att redovisningen har ekonomiska konsekvenser (Artsberg och Jonnergård 1993).

IASCs ramverk publicerades år 1989 och antogs år 2001 som IASBs ramverk. Ramverket fastställer målet med finansiell rapportering. Ramverket identifierar de kvalitativa kännetecken som gör finansiell rapportering användbar samt de grundläggande faktorerna i finansiella uttalanden och konceptet för "recognition" och "measurement".<sup>13</sup> De som förespråkar en gemensam referensram ser möjligheten att kunna enas kring allmänna principer. Att skapa en gemensam referensram anses vara nödvändigt för att få normerna accepterade (Mathews och Perera 1996, s 108). Gränserna för hur bedömningen sker av både individer och organisationer kan sättas genom ett begreppsmässigt ramverk (Ibid, s 111). Solomons menar att ett begreppsmässigt ramverk är ett av sätten att minska politisk inblandning i upprättningen av normerna. Han menar vidare att ett sådant ramverk främjar utvecklingen av sammanhängande och konsekventa redovisningsnormer (Solomons 1983).

### **Målsättning**

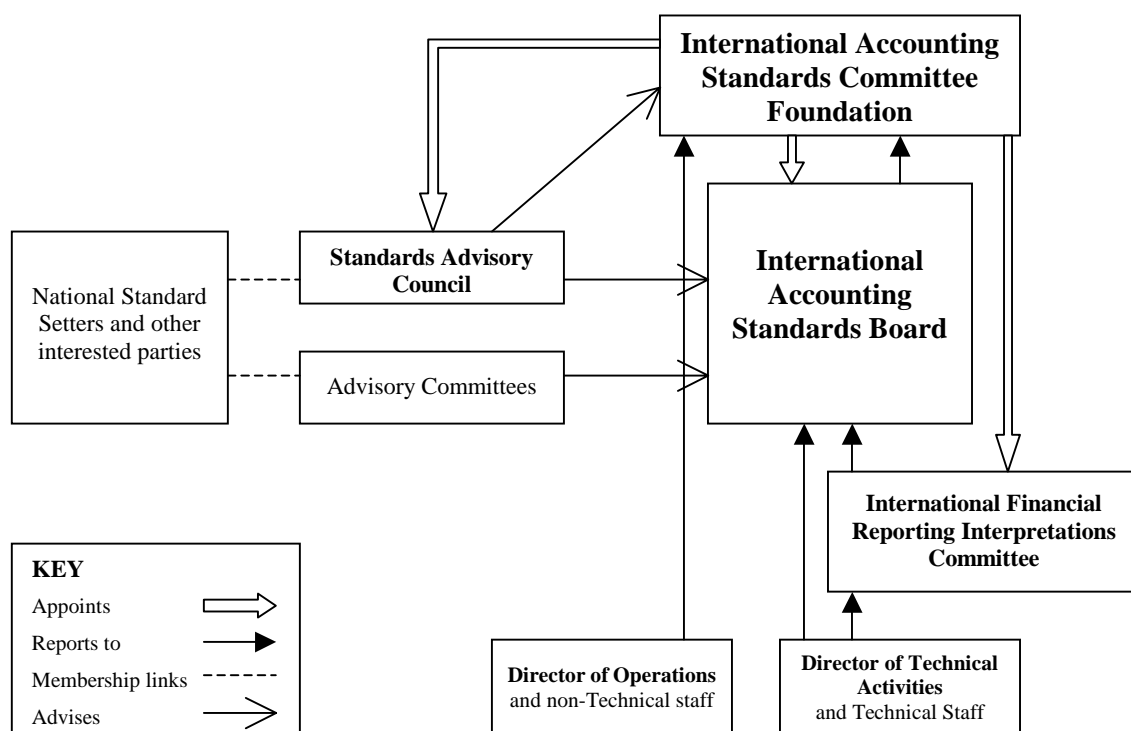
Målsättningen för IASB är att, i samarbete med internationella normbildare världen runt, åstadkomma redovisningsnormer som accepteras globalt. IASBs mål är att utveckla globala redovisningsnormer med hög kvalitet, transparens och jämförbarhet. Det gör IASB för att hjälpa de på världens kapitalmarknad som använder sig av finansiell information att ta ekonomiska beslut.<sup>14</sup> De normer som utarbetas av IASB benämns IFRS. De som tidigare utarbetades av IASC benämns IAS.<sup>15</sup> IASB samarbetar i en formell process med de åtta ledande nationella normsättarna: Australien, Kanada, Frankrike, Tyskland, Japan, Nya Zeeland, England och USA (Zeff 2002, s 43).

---

<sup>13</sup> IAS PLUS hemsida, [www.iasplus.com](http://www.iasplus.com), besökt den 23 april 2004.

<sup>14</sup> IASBs hemsida, IASC Foundation Constitution Part A artikel 2.a och 3, besökt den 28 maj 2004.

<sup>15</sup> Det finns en vidare innebörd av IFRS och den refererar då även till de standarder som gavs ut av IASC (IAS PLUS hemsida, [www.iasplus.com](http://www.iasplus.com), besökt den 23 april 2004).



Figur 3. IASBs organisation<sup>16</sup>

## Organisation

IASB bevakas av en den ideella stiftelsen "IASB Foundation" som består av 19 stiftare (så kallade trustees). Stiftarna kommer från hela världen, varav sex från Europa.<sup>17</sup> Stiftelsens viktigaste uppgifter är att ha ett allmänt tillsynsansvar för IASB samt att sköta finansieringen av IASBs verksamhet som främst sker genom donationer (Nilsson 2002, s 88).

Stiftelsen utser medlemmarna i IASB. Ordföranden för IASB är sedan år 2001 David Tweedie som kommer att sitta på sin post till den 30:e juni 2006. Tweedie var tidigare ordförande i det engelska ASB under åren 1990-2000.<sup>18</sup> Styrelsen måste konsultera SAC innan beslut tas för stora projekt. SAC ska ge råd till styrelsen angående programbeslut och prioriteringar i styrelsens arbete. SAC tillhandahåller ett forum för organisationer och individer med olika geografiska och funktionella bakgrunder.<sup>19</sup> Organet förmedlar även organisationernas och individernas syn på stora normsättningsprojekt till styrelsen.<sup>20</sup>

<sup>16</sup> Figuren är avbildad från IASBs hemsida, [www.iasb.co.uk](http://www.iasb.co.uk), besökt den 25 maj 2004.

<sup>17</sup> IASBs hemsida, [www.iasb.org.uk](http://www.iasb.org.uk), besökt den 23 april 2004.

<sup>18</sup> IAS PLUS hemsida, [www.iasplus.com](http://www.iasplus.com), besökt den 23 april 2004.

<sup>19</sup> Medlemmarna kommer från Afrika, Asien, Australien och Nya Zeeland, centrala och östra Europa, EU, Mellanöstern, USA och Kanada, internationella organisationer (bland andra IOSCO) och officiella observatörer (bland andra Europeiska kommissionen) (IASBs hemsida, [www.iasb.co.uk](http://www.iasb.co.uk), besökt den 14 maj 2004).

<sup>20</sup> IASBs hemsida, [www.iasb.co.uk](http://www.iasb.co.uk), besökt den 23 april 2004.

## **Styrelsen**

Styrelsen består av 14 medlemmar, varav tolv är heltidsanställda.<sup>21</sup> Medlemmarna utses för en period på högst fem år, vilket kan förnyas en gång. Styrelsen har hela ansvaret för normsättningen. Det främsta kravet på styrelsemedlemmarna är deras tekniska expertis och oberoende. Därför ska stiftelsen se till att styrelsen inte är dominerad av någon speciell konstitution eller geografiskt intresse. Kraven är att minst fem medlemmar har en bakgrund som praktiserande revisor, minst tre har en bakgrund i att förbereda finansiella uttalanden, minst tre har bakgrund som användare av finansiella uttalanden och minst en har akademisk bakgrund. Sju av de fjorton styrelsemedlemmarna har direkt ansvar för förbindelsen med en eller flera nationella normsättare för att främja nationella normer och IAS/IFRS.<sup>22</sup>

## **Kritik mot styrelsen**

Det framkommer i tidskriften *Accountancy* att IASC har blivit kritiserade för sin sammansättning av den nya styrelsen sedan den radikala omstruktureringen i slutet av år 1999. ”The Association of Chartered Certified Accountants” har sagt att den nya styrelsen har för lite erfarenhet. Den gamla styrelsen var geografiskt representerad och många av medlemmarna kom från marknader som är under utveckling. Den nya styrelsens medlemmar kommer från industriländer och experterna är övervägande från Nordamerika, Storbritannien och Australien. Vissa kritiker har sagt att en styrelse som är sammansatt enligt teknisk expertis skulle marginalisera frågor gällande marknader under utveckling. David Tweedie svarar då att intresset från länder som inte finns representerade i styrelsen kommer att skyddas då SAC är geografiskt representerad. Han hänvisar även till de sju styrelsemedlemmarna som ska ha ett nära samarbete med internationella normbildare (*Accountancy* mars 2001, s 8).<sup>23</sup>

### **4.1.2 Presentation av svenska organisationer**

Nedan följer en presentation av organisationer som kan anses ha en åsikt om småföretag och IASBs normbildning.

*Bokföringsnämnden* är ett statligt expertorgan med uppgift att utveckla god redovisningssed. Nämnden och dess kansli biträder regeringskansliet i redovisningsfrågor. Nämnden ger också ut allmänna råd och informationsmaterial om tillämpningen av framför allt bokföringslagen och årsredovisningslagen. Att meddela normer till småföretagare och i övrigt ge information i

---

<sup>21</sup> Styrelsens medlemmar kommer från Australien, Kanada, Frankrike, Japan, Skottland, Storbritannien, Sverige, Sydafrika, Tyskland och USA (IAS PLUS hemsida, [www.iasplus.com](http://www.iasplus.com), besökt den 15 april 2004).

<sup>22</sup> Dessa medlemmar ska emellertid inte rösta för de nationella normsättarna (IAS PLUS hemsida, [www.iasplus.com](http://www.iasplus.com), besökt den 15 april 2004).

<sup>23</sup> Tillkommit sedan år 2001 i styrelsen är Jan Engström, John T Smidt. Harry Schmid och Robert Herz har avträtt. Vi tror dock inte att detta har påverkat kritiken mot styrelsen.

redovisningsfrågor till dessa är några av BFNs huvuduppgifter. I BFNs nämnd finns representanter från Svenskt Näringsliv, LRF, FAR, SRF, LO, Finansdepartementet och Skatteverket.<sup>24</sup>

*Företagarna* är Sveriges största företagarorganisation, med ett nätverk på ca 80 000 medlemmar. Deras uppgift är att skapa bättre förutsättningar för att starta, driva och utveckla företag i Sverige.<sup>25</sup>

*Lantbrukarnas Riksförbund* är en intresse- och näringslivsorganisation för alla som äger eller brukar jord och skog, och för deras gemensamma företag inom lantbrukskooperationen. LRF har drygt 157 000 medlemmar och försöker bidra till att dels skapa förutsättningar för uthålliga och konkurrenskraftiga företag, dels att utveckla livs- och företagsmiljöer på landsbygden.<sup>26</sup>

*Lindebergs Grant Thornton* är ett revisions- och konsultföretag som är inriktat på att hjälpa Sveriges ägarledda företag att utvecklas. Lindebergs är medlemmar i Grant Thornton - ett världsomspännande nätverk av revisions- och konsultföretag. Grant Thornton har ca 21 500 medarbetare i sin verksamhet som spänner över 110 länder.<sup>27</sup>

*Svenska Revisorsamfundet* är landets äldsta organisation för kvalificerade revisorer. De har ca 1 350 godkända och auktoriserade revisorer som medlemmar. SRS fokus är revision och redovisning i små och medelstora företag.<sup>28</sup>

*Skatteverket* är en myndighet som har hela landet som verksamhetsområde. Den 1 januari 2004 gick Riksskatteverket samman med landets tio regionala skattemyndigheter och blev Skatteverket. Skatteverket är en central förvaltningsmyndighet för beskattning, folkbokföring och indrivning.<sup>29</sup>

*Svenskt Näringsliv* är en förening som företräder 54 000 små, medelstora och stora företag. Dessa företag är organiserade i 46 bransch- och arbetsgivarförbund. Förbunden utgör föreningen Svenskt Näringslivs medlemmar. De arbetar med opinionsbildning och kunskapsspridning, utvecklar nya idéer och tar fram konkreta förslag för att skapa ett bättre klimat för företagsamheten.<sup>30</sup>

*Sveriges Redovisningskonsulters Förbund* bildades år 1936 och är en branschorganisationen för redovisnings- och ekonomikonsulter i Sverige. SRF har idag ca 2 200 ledamöter verksamma över

---

<sup>24</sup> BFNs hemsida, [www.bfn.se](http://www.bfn.se), besökt den 28 april 2004.

<sup>25</sup> Företagarnas hemsida, [www.foretagarna.se](http://www.foretagarna.se), besökt den 10 maj 2004.

<sup>26</sup> LRFs hemsida, [www.lrf.se](http://www.lrf.se), besökt den 28 april 2004.

<sup>27</sup> Lindebergs hemsida, [www.lindebergs.se](http://www.lindebergs.se), besökt den 15 maj 2004.

<sup>28</sup> SRSs hemsida, [www.revisorsamfundet.se](http://www.revisorsamfundet.se), besökt den 15 maj 2004.

<sup>29</sup> Skatteverkets hemsida, [www.skatteverket.se](http://www.skatteverket.se), besökt den 10 maj 2004.

<sup>30</sup> Svenskt Näringslivs hemsida, [www.svensktnaringsliv.se](http://www.svensktnaringsliv.se), besökt den 10 maj 2004.



hela landet. Förbundets mål är att arbeta för en sund branschutveckling. SRF bevakar vad som händer inom redovisnings- och ekonomiområdet och påverkar lagstiftningen genom samarbete med myndigheter och organisationer.<sup>31</sup>

## 4.2 IAS-utredningen

Enligt IAS-förordningen, som Europaparlamentet utfärdade i juli 2002, ska noterade företag från och med år 2005 upprätta koncernredovisning i enlighet med IAS/IFRS. Enligt IAS-förordningen får medlemsstaterna tillåta eller kräva att onoterade företag utarbetar sina koncernredovisningar och/eller sina årsredovisningar i enlighet med IAS/IFRS (IAS-förordningen, artikel 5).

IAS-utredningen kom fram till att det är möjligt men inte tvingande för alla företag att tillämpa IAS/IFRS. Utredningen överlämnade sitt betänkande i form av en rapport i slutet av juli 2003 som publicerades i SOU 2003:71. Rapporten skickades ut till berörda parter i samhället som fick möjlighet att lämna synpunkter i form av remissvar.

IAS-utredningen hade inga utpräglade småföretagsfrågor på sitt bord då uppgiften var att ta ställning till de eventuella lagstiftningsåtgärder som IAS-förordningen krävde. En allmän synpunkt är att svenska småföretag oftast är väldigt små, med internationella mått mätt, och att de knappast har något behov av en internationell norm.<sup>32</sup> Vi har nedan valt att presentera en del av vad som framkom i remissvaren gällande småföretag.

### 4.2.1 Remissinstansernas synpunkter på en fullständig tillämpning av IAS/IFRS

#### Internationella kapitalmarknaden

*SRF* trycker på att redovisningsmiljön i de stora noterade företagen är väsentligt annorlunda än i de mindre företagen. För de små företagen är det andra typer av intressenter än de som verkar på den internationella kapitalmarknaden som är viktigast. Regelverket bör därför anpassas till dessa företags behov. Det är därför angeläget att inte komplexiteten ökar allt för mycket, och därmed motverkar det informationsvärde som redovisningen har vid företagets styrning. *Skatteverket* tycker också att det är onödigt att ge småföretagen ytterligare ett regelverk som inte alls är avsett för den typen av företag och att nackdelarna med att tillämpa en fullständig IAS/IFRS överväger kraftigt fördelarna. *SRS* anser att IAS/IFRS inte är en lämplig grund för företag som inte är eller avser att bli ett företag av allmänt intresse. *BFN* håller med om att fullständiga IAS/IFRS lämpar sig mycket illa

---

<sup>31</sup> SRFs hemsida, [www.srfkonsult.se](http://www.srfkonsult.se), besökt den 10 maj 2004.

<sup>32</sup> Mejlkontakt med Margit Knutsson, 24 maj 2004.

som ett tvingande regelverk för små och medelstora företag och skulle innebära en kraftig överreglering.

### **Anpassning av det svenska regelverket till internationella normer**

*Svenskt Näringsliv* anser att det är viktigt att företag ges rätt att frivilligt upprätta en IAS/IFRS-redovisning. De anser även att mindre onoterade företag som inte fullt ut tillämpar IAS/IFRS ska kunna avge en redovisning som grundas på samma principer som IAS/IFRS i den utsträckning det anses lämpligt av svenska normgivare. *SRS* tycker att ÅRL bör anpassas successivt till internationella regler för att de som använder sig av ÅRL ska kunna fasa in i regelverket, så att ÅRL blir ett entydigt alternativ för de onoterade företagen. Även *SRF* tycker att man bör styra utvecklingen i riktning mot IAS/IFRS-standarden genom stegvisa uppdateringar av ÅRL, i takt med att normgivningen utvecklar riktlinjer för de mindre företagen. *LRF* ser att småföretagen bör få ett enda komplett och sammanhållet regelverk då komplexiteten annars kommer att öka och betonar vikten av att småföretag får regler som är enkla att tillämpa.

### **Koppling mellan redovisning och beskattning**

*Skatteverket* anser inte att det är möjligt med en frikoppling mellan redovisningslagstiftningen och skattelagsstiftningen och tycker därför inte att mindre företag ska få rätt att använda sig av en fullständig IAS/IFRS i årsredovisningen. *Svenskt Näringsliv* delar utredningens uppfattning att IAS/IFRS inte är någon lämplig grund för beskattning. *BFN* tycker att den transaktionsjuridiska utformningen inte ska sättas åt sidan till förmån för ekonomisk innebörd i samma utsträckning som det görs i IAS/IFRS-reglerna.

*SRF* tillstyrker dock att redovisningen ska styras av ett eget regelverk som är frikopplat från krav inom skatterätten. De menar att svenska regler inte kan leva vidare vid sidan av den internationella utvecklingen, och att de direktiv som utvecklas inom EU måste kunna överföras till svenska företag utan begränsningar i det svenska skattesystemet. *Företagarna* tycker att om frikoppling sker ska inte de företag som tillämpar IAS/IFRS beskattningsregler bli förmånligare eftersom småföretag då kommer att missgynnas i förhållande till stora noterade. En synpunkt som ofta framförs, enligt *SRS*, är att en ökad frikoppling är lämplig för att lösa de problem som framkommer. De påpekar samtidigt att man inte ska komplicera regelsystemet om det inte motsvarar samma nytta för företagen eller användarna av redovisningsinformationen. *SRS* vill speciellt framhäva att informationen ska vara begriplig för de primära användarna utan att behöva expertkunskap och det föreslagna systemet med särskild skatterättslig redovisning uppfyller inte det kravet.<sup>33</sup>

---

<sup>33</sup> Remissyttrandena har tillhandahållits av vår handledare Kristina Artsberg den 28 april 2004.

De ställningstaganden som regeringen kommer att göra med anledning av IAS-utredningens förslag kommer att bli offentliga först när den kommande lagrådsremissen lämnas till lagrådet.<sup>34</sup>

I IAS-utredningen framkommer att en fullständig tillämpning av IAS/IFRS inte är lämpligt för svenska småföretag. IASB har också insett att IAS/IFRS inte är lämpligt för alla kategorier av företag. Därför har IASB infört ett SME-projekt på agendan för att anpassa sina normer till små och medelstora företag.

### **4.3 Introduktion till SME-projektet**

IASB har haft press på sig att introducera och utveckla ett regelverk för SME. Det har lett till att IASB har höjt upp SME-projektet på sin agenda (Jarvis 2003).

IASC påbörjade SME-projektet i april 1998. Diskussionerna ledde varken till ett Exposure Draft, normer eller riktlinjer och projektets omfattning var oklar. Vid ombildningen från IASC till IASB anberopade IASC att normer för SME skulle vara en kritisk programpunkt för IASB. Detta var i december år 2000 när det visade sig finnas en efterfrågan för en speciell version av de internationella redovisningsnormerna IAS för små företag.<sup>35</sup> Rundfeldt menar dock att det ändå inte hänt mycket innan år 2003 eftersom projektet inte började på allvar förrän Paul Pacter blev projektledare för SME-projektet i juli 2003.<sup>36</sup>

De projekt som IASB startar har inte alltid ett fastställt bestämt slutdatum. En formell projekttidsplan har exempelvis fortfarande inte fastställts av styrelsen för SME-projektet. De har förvisso utarbetat ett internt arbetstidsschema som innebär att de ska publicera ett diskussionsdokument under det andra kvartalet av år 2004.<sup>37</sup>

#### **Framförandet av åsikter vid normbildningsprocessen**

IASBs sammanträden är öppna för allmänheten. Undantag från denna princip görs främst när det rör sig om tillsättandet av tjänster. Agendan för IASBs möten publiceras i förväg och sekretariatet publicerar en sammanfattning av de tekniska besluten snabbt efter mötet. När IASB publicerar en norm beskriver de hur den ska tillämpas. Det finns även med bakgrundsinformation som är till för

---

<sup>34</sup>Regeringen planerade ursprungligen att fatta beslut om en lagrådsremiss den 29 april 2004. Det återstår emellertid fortfarande ett par frågor att lösa innan remissen kan beslutas. En absolut deadline finns dock runt september månad. Efter att lagrådsremissen har föredragits i lagrådet och lagrådet har yttrat sig över den kommer remissen att arbetas om till en proposition som lämnas till Riksdagen varvid riksdagsbehandlingen kan påbörjas (Mejlkontakt med Stefan Pärnhem, Justitiedepartementet, 5 april 2004).

<sup>35</sup> IASBs hemsida, [www.iasb.org/uploaded\\_files/documents/16\\_33\\_0309w01b.pdf](http://www.iasb.org/uploaded_files/documents/16_33_0309w01b.pdf), besökt den 25 april 2004.

<sup>36</sup> Telefonkontakt med Rolf Rundfelt, KPMG, 28 maj 2004.

<sup>37</sup> IASBs hemsida, [www.iasb.co.uk](http://www.iasb.co.uk), besökt den 6 maj 2004.

att underlätta för dem som ska tillämpa normen i praktiken. I samband med att IASB publicerar en norm publiceras också ett dokument där det beskrivs hur styrelsen har kommit fram till sin ståndpunkt och information om motstridiga åsikter.<sup>38</sup>

### **Rådgivningsgruppen**

Under en tidig fas av ett projekt kan IASB bilda en rådgivningskommitté eller annan typ av rådgivningsgrupp som arbetar med frågor kring projektet. Under hela projektets gång sker en kontinuerlig kontakt med både rådgivningsgruppen och SAC.<sup>39</sup> På ett av SACs möten framgår det att styrelsen år 2002 tyckte att aktiviteten för SME borde höjas.<sup>40</sup> År 2003 fastställdes rådgivningsgruppen till IASBs SME-projekt och de hade sitt första möte i april 2003.<sup>41</sup> Många i rådgivningsgruppen har en direkt erfarenhet av att arbeta med småföretag.<sup>42</sup> Till ledare i rådgivningsgruppen för projektet utsågs Paul Pacter som började i juli 2003. Paul Pacter säger att det än så länge funnits både fram- och motgångar med SME-projektet. Inledningsvis har den största motgången varit att projektet har visat sig vara av mer politisk än teknisk art. Den största framgången har varit de positiva genvägen från olika länder.<sup>43</sup>

### **Sammandrag från de inledande styrelsemötena**

Agendan inför varje möte, som IASB, SAC eller SIC/IFRIC håller, publiceras i förväg. Sekretariatet publicerar även kort därefter ett sammandrag av de tekniska beslut som tagits på varje möte. Här nedan följer ett sammandrag på beslut angående SME-projektet som har diskuterats på IASBs möten.<sup>44</sup>

Det första som uppmärksammades vid SME-projektets möte i juli 2003, och som fortsatt diskuterats därefter, var att IAS/IFRS kanske inte lämpade sig för små och medelstora företag. Några frågor som styrelsen funderade över och som diskuterats efter uppstarten av SME-projektet var om de miljoner småföretag som finns i de länder som tillämpar IASBs normer ska följa IAS/IFRS fullt ut i sin lagstadgade redovisning. Det kanske inte är lämpligt att en modell ska tillämpas på alla företag. IASB funderade över om de i sådana fall skulle ta ansvaret att bli den globala försörjaren av SME GAAP. Ett alternativ till detta skulle vara att IASB som har väldigt stor kunskap om de noterade bolagen istället borde fokusera på dem och överlåta utvecklandet av SME-normer till andra. Det

---

<sup>38</sup> IASBs hemsida, [www.iasb.co.uk](http://www.iasb.co.uk), besökt den 6 maj 2004.

<sup>39</sup> IASBs hemsida, [www.iasb.co.uk](http://www.iasb.co.uk), besökt den 25 april 2004.

<sup>40</sup> IASBs hemsida, [www.iasb.org/uploaded\\_files/documents/8\\_722\\_0402so06.pdf](http://www.iasb.org/uploaded_files/documents/8_722_0402so06.pdf), SAC meeting february 2004, besökt den 25 april 2004.

<sup>41</sup> IASBs hemsida, [www.iasb.org/uploaded\\_files/documents/16\\_33\\_0309w01b.pdf](http://www.iasb.org/uploaded_files/documents/16_33_0309w01b.pdf), besökt den 25 april 2004.

<sup>42</sup> Mejlkontakt med Paul Pacter, IASB, 2 juni 2004.

<sup>43</sup> IASBs hemsida, [www.iasb.org/uploaded\\_files/documents/16\\_33\\_0309w01b.pdf](http://www.iasb.org/uploaded_files/documents/16_33_0309w01b.pdf), besökt den 25 april 2004.

<sup>44</sup> IASBs hemsida, [www.iasb.co.uk](http://www.iasb.co.uk), besökt den 25 april 2004.

arbetades vid ett tidigt skede fram några förslag på alternativ till hur IASB bör ställa sig till den frågan.<sup>45</sup>

De främsta svarsalternativen till ovanstående frågeställningar var:

1. IASB ska inte utveckla en särskild global GAAP för SME. En tillämpning av den fullständiga IFRS ska kunna väljas att tillämpa för samtliga företag, det vill säga även för SME.
2. En global GAAP ska utvecklas av IASB för SME. Nationell jurisdiktion får bestämma vilka företag som ska vara berättigade att tillämpa den globala GAAP för SME som är framtagen av IASB.
3. En global GAAP för SME ska utvecklas av andra, medan IASB i första hand fokuserar på den GAAP som är till för företag som verkar på den publika kapitalmarknaden. Nationell jurisdiktion får bestämma vilka företag som får tillämpa den globala GAAP anpassad för SME som är utvecklad av andra än IASB.
4. En GAAP avsedd för SME ska utvecklas på nationell nivå, land för land.

Styrelsen kom fram till att IASB själv skulle utveckla normer för SME, det vill säga alternativ 2. IASBs överenskommelse som skedde i juli 2003 innebar att grundintentionerna av SME-projektet skulle vara att reducera bördan av tilläggsupplysningar och att bevara ”recognition” och ”measurement” i IAS/IFRS. Ett komplement till alternativ 2 ovan skulle vara att, med styrelsens samtycke, ta fram ett ”case” som tittar på kostnads/intäktsgrunder för några förenklingar utifrån IAS/IFRS.<sup>46</sup>

Eftersom styrelsen definition av små och medelstora företag inte inkluderar ett storlekstest ville styrelsen försöka hitta en annan terminologi än SME, för att kunna förklara den grupp av företag som IASBs SME-normer ska vara avsedda för. På decembermötet 2003 övervägde styrelsen olika ersättningar till terminologin SME eftersom det inte finns en klar definition på detta. I mars bestämde de sig emellertid för att fortsätta att använda sig av små och medelstora företag hellre än annan terminologi.<sup>47</sup>

IASB säger att kännetecknen för SME inte ska fastställas genom ett storlekstest utan hellre genom kvalitativa faktorer. Storlekstestet avgörs istället av nationell jurisdiktion. En kvalitativ faktor som IASB valt att titta på är publik ansvarsskyldighet som finns om det externa intresset är stort från investerare eller andra intressenter. Företaget kan också ha en publik ansvarsskyldighet på grund av

---

<sup>45</sup> IASBs hemsida, [www.iasb.co.uk](http://www.iasb.co.uk), besökt den 25 april 2004.

<sup>46</sup> IAS PLUS hemsida, [www.iasplus.com/agenda/sme.htm](http://www.iasplus.com/agenda/sme.htm), besökt den 25 april 2004.

<sup>47</sup> IAS PLUS hemsida, [www.iasplus.com/agenda/sme.htm](http://www.iasplus.com/agenda/sme.htm), besökt den 25 april 2004.

sitt verksamhetsslag eller om en majoritet av företagens intressenter är beroende av dess externa finansiella rapportering. Regelverket för SME är inte passande för företag med publik ansvarsskyldighet. IASB menar att det regelverk som ska upprättas för små och medelstora företag inte ska vara tillåtet att tillämpa för de noterade bolagen även om nationell lag eller reglering skulle kunna tillåta det.<sup>48</sup>

Rådgivningsgruppen har även tittat på vad IASBs normer för små och medelstora företag ska åstadkomma. IASB ansåg att regelverket bör förse små och medelstora företag runt om i världen med ett antal redovisningsnormer som ska ha hög kvalitet, vara förståeliga och som kan upprätthållas. Det är också viktigt att den tunga finansiella rapporteringsbördan för små och medelstora företag som tillämpar IASB reduceras. Regelverket bör även vara uppbyggt med det begreppsmässiga ramverk som IASB har, bland annat för att det ska vara enkelt för företag att byta till den fullständiga IAS/IFRS om de växer eller på grund av något annat behöver tillämpa den fullständiga versionen.<sup>49</sup>

### **Användarnas behov**

Det har diskuterats vid IASBs möten att det är relevant att fokusera på användarnas behov vid finansiell rapportering. Många beslut kräver en bedömning av vilka behov de som använder småföretagens årsredovisningar har, för att kunna svara på vilka redovisningsnormer som behövs för små och medelstora företag. I mars 2004 bestämde sig styrelsen för att rådgivningsgruppen ska använda sig av en informell användargrupp för att ta reda på användarens behov.<sup>50</sup>

### **Diskussionsdokument**

Vid större projekt kan IASB skapa ett diskussionsdokument som allmänheten får kommentera. Efter att ha tagit emot och gått igenom kommentarerna ska IASB publicera en ED. Allmänheten kan även kommentera EDn och först efter att IASB gått igenom kommentarerna även till EDn skapas den färdiga normen, det vill säga IFRS.<sup>51</sup>

### **Public hearing och field test**

IASB kan, men det är inget krav, genomföra public hearing och field test. Public hearing används för att diskutera föreslagna rekommendationer och field test används för att försäkra sig om att förslagen går att tillämpa även praktiskt överallt i världen. Det innebär att field test görs både i

---

<sup>48</sup> IASBs hemsida, [www.iasb.co.uk](http://www.iasb.co.uk), besökt den 25 april 2004.

<sup>49</sup> IAS PLUS hemsida, [www.iasplus.com/agenda/sme.htm](http://www.iasplus.com/agenda/sme.htm), besökt den 25 april 2004.

<sup>50</sup> IASBs hemsida, [www.iasb.co.uk](http://www.iasb.co.uk), besökt den 25 april 2004.

<sup>51</sup> IASBs hemsida, [www.iasb.co.uk](http://www.iasb.co.uk), besökt den 25 april 2004.

industri- och utvecklingsländer.<sup>52</sup> IASB hade den 22 september 2003 ett möte gällande SME-projektet med 40 nationella normgivare, vilket kan ses som ett field test (se kapitel 4.2.6).

### Senaste mötena

På mötet i april 2004 kom IASB fram till att man skulle publicera ett diskussionsdokument med en uppsättning av preliminära beslut gällande SME-projektet med kommentarer till. Dokumentet ska innehålla de motiveringar som styrelsen gjort och grundat sina beslut på. Styrelsen ville också att rådgivningsgruppen ska utveckla ett eller två exemplar av SME GAAPs normer för att bifoga i dokumentet.<sup>53</sup> Styrelsen granskade det reviderade förslaget från ett diskussionsdokument om redovisningsnormer för små och medelstora företag. Förslaget reflekterade över beslut som har tagits av styrelsen i mars 2004 och tittade på resultat från IASBs rådgivningsgrupp för SME.<sup>54</sup>

Styrelsen begärde att ytterligare ändringar av förslaget skulle göras, inkluderat följande:

- Klargöra för att syftena för uppsättningen av finansiell rapportering i IASBs ramverk är lämpade för SME precis som för företag som tillämpar en fullständig IAS/IFRS.
- Fullständig IAS/IFRS, snarare än IASBs normer för SME, ska vara lämpade för företag som är ekonomiskt betydelsefulla i sina hemländer grundat på kriterier såsom totala tillgångar, total vinst, antal anställda, grad av marknadsdominans, och hur stor omfattning av lånen som är externa. Om ett SME som vanligtvis följer IASBs normer för SME väljer att följa en behandling i IAS/IFRS som skiljer sig från behandlingen i den liknande rekommendationen i IASBs SME GAAP, så måste företaget tillämpa hela IAS/IFRS, inte bara delar av den.
- När den första normgivningen för SME är färdigställd förväntas styrelsen att uppdatera dessa normer genom att inkludera SME-relaterade förslag i varje ny ED eller nya tillhörande förklaringar.<sup>55</sup>

På det senaste mötet i maj 2004 övervägde styrelsen det preliminära beslutet att en SME-norm ska vara en lättnad och förenkling av IAS/IFRS. Om ett företag väljer att tillämpa någon av de fullständiga IAS/IFRS måste de tillämpa IAS/IFRS i sin helhet i alla situationer. Styrelsen

---

<sup>52</sup> IASBs hemsida, [www.iasb.co.uk](http://www.iasb.co.uk), besökt den 6 maj 2004.

<sup>53</sup> Diskussionsdokumentet publiceras först i juni 2004.

<sup>54</sup> IASBs hemsida, [www.iasb.co.uk](http://www.iasb.co.uk), besökt den 25 april 2004.

<sup>55</sup> IAS PLUS hemsida, [www.iasplus.com/agenda/0404.htm](http://www.iasplus.com/agenda/0404.htm), besökt den 30 april 2004.

bekräftade sitt fortsatta stöd för detta preliminära beslut och kommer att ta upp detta i diskussionsdokumentet som kommer ut i juni 2004.<sup>56</sup>

### **Omröstning och kommenteringsperiod**

Varje medlem i styrelsen har en röst. Vid bildandet av en norm krävs det att åtta av styrelsens 14 medlemmar röstar för förslaget. Andra beslut, exempelvis utfärdande av ett diskussionsdokument, kräver enkel majoritet, förutsatt att minst 50 procent av styrelsen är närvarande vid mötet. Den vanliga kommenteringsperioden för diskussionsdokumenten är 90 dagar.<sup>57</sup> Angående SME-projektet röstade styrelsen (12 för och 1 mot) att godkänna ett diskussionsdokument som offentligt ämne som alla får möjlighet att kommentera.<sup>58</sup> Målet är att ha några förslag om förenklingar och riktlinjer publicerat för offentliga kommentarer i juni 2004 och godkända av styrelsen i december 2004.<sup>59</sup>

#### **4.3.1 Åsikter om SME-projektet**

Att SMEs regelverk i princip kommer att vara en förenkling av det regelverk som gäller för större företag ansågs i diskussionen på IASB-mötet som både en styrka och en svaghet. Det motargument som framfördes var att IASB inte startar ”nerifrån” genom att först fastställa de behov som regelförenklingar förutsätts fylla (Rundfelt 2003).

Det har dock varit en skarp uppdelning inom både IASBs rådgivningsgrupps ledning och inom styrelsen mellan de som tyckte att det skulle vara ett separat SME GAAP och de som inte ansåg det. Paul Pacter säger själv i sin power point-presentation att han hellre skulle lägga ner mer tid på att sätta upp SME-normer än att diskutera om att ha eller inte ha ett egen SME GAAP. Pacter förklarar att detta *om eller inte* verkar vara svårare än att skriva normerna.<sup>60</sup> En kritiker ifrågasätter huruvida IASBs styrelsemedlemmar har någon erfarenhet av arbete med SME, då IASBs erfarenhet gäller stora noterade bolag (Grant 2004). Pacter medger att flera av styrelsemedlemmarna inte är intresserade av att utveckla ett SME GAAP överhuvudtaget (Ibid).

## **4.4 Samarbete mellan IASB och nationella normgivare**

För att IASB ska lyckas med sina uppdrag menar IASB att det är viktigt att det finns ett nära samarbete mellan IASB och nationella normgivare rörande deras normbildningsprocesser. IASB undersöker på vilka sätt de kan integrera sin normbildningsprocess med de nationella processerna. De tror att integrationen kommer att växa sig starkare i takt med att förhållandet till de nationella

<sup>56</sup> IAS PLUS hemsida, [www.iasplus.com/agenda/sme.htm](http://www.iasplus.com/agenda/sme.htm), besökt den 30 maj 2004.

<sup>57</sup> IASBs hemsida, [www.iasb.co.uk](http://www.iasb.co.uk), besökt den 6 maj 2004.

<sup>58</sup> IASBs hemsida, [www.iasb.org.uk](http://www.iasb.org.uk), besökt den 23 maj 2004.

<sup>59</sup> IAS PLUS hemsida, [www.iasplus.com/agenda/sme.htm](http://www.iasplus.com/agenda/sme.htm), besökt den 25 maj 2004.

<sup>60</sup> IASBs hemsida, [www.iasb.org/uploaded\\_files/documents/16\\_33\\_0309w01b.pdf](http://www.iasb.org/uploaded_files/documents/16_33_0309w01b.pdf), besökt den 25 april 2004.



normgivare utvecklas. IASB och nationella normbildare ska samordna sina arbetsscheman så att nationella normbildare kommer att föra upp projekt på sin agenda som IASB har startat upp. På så sätt kan IASBs normgivning överensstämja fullt ut med nationella normer. IASB ska beakta de projekt som nationella normbildare startar för att se om de själva behöver utveckla en norm eller revidera den gamla för att anpassa sig efter nationella problem. Under den närmaste tiden ska IASB och nationella normbildare sikta på att granska alla normer där betydande skillnader råder. Högst prioritet ska de områden ha där olikheterna är störst.<sup>61</sup>

Nationella normbildare ska inte vara tvungna att rösta för den lösning som IASB har i sina internationella normer eftersom alla länder frivilligt får välja om de vill tillämpa IASBs normer. En faktor som IASB tror att nationella normbildarnas medlemmar kommer att ta i beaktande när de röstar om vilka normer de ska tillämpa är att det finns harmoniserande internationella normer.<sup>62</sup>

IASB publicerar egna ED och andra dokument för allmänna kommentarer. Nationella normgivare kommer att publicera sina ED nästan samtidigt som IASB och kommer att leta efter specifika kommentarer som säger om det finns någon betydelsefull skillnad mellan deras ED och IASBs. I vissa fall kommer nationella normbildare föra in specifika kommentarer i sina ED på sådant som är särskilt viktigt för sitt land eller alternativt lägga till mer detaljerad vägledning än vad som finns i IASBs ED från början.<sup>63</sup>

Nationella normgivare kommer att fortsätta med egna normbildningsprocesser, vilket IASB anser är mest idealiskt förutsatt att de integrerar med IASBs normbildningsprocess. Integreringen skulle undvika onödiga förseningar med kompletterande normer och minimera möjligheten av onödiga olikheter mellan normerna. IASB kommer att genomföra ett bättre samarbete med nationella normbildare genom de sju styrelsemedlemmar som har den formella kontakten med nationella normgivare.<sup>64</sup>

#### **4.4.1 IASBs möte med nationella normgivare**

##### **Sveriges kontakt med IASB**

Det är svårare att se hur IASB hittills har gått tillväga med SME-projektet då det inte är ett vanligt projekt. Ett vanligt projekt brukar vara en norm i IAS/IFRS. Därför brukar ett projekt vanligtvis vara av intresse för börsbolagen. Redovisningsrådet sköter då kontakten med IASBs styrelse. Det är därför naturligt att BFN, som har kontakt med IASB i SME-projektet, endast har haft måttliga

---

<sup>61</sup> IASBs hemsida, [www.iasb.co.uk](http://www.iasb.co.uk), besökt den 3 maj 2004.

<sup>62</sup> IASBs hemsida, [www.iasb.co.uk](http://www.iasb.co.uk), besökt den 3 maj 2004.

<sup>63</sup> IASBs hemsida, [www.iasb.co.uk](http://www.iasb.co.uk), besökt den 3 maj 2004.

<sup>64</sup> IASBs hemsida, [www.iasb.co.uk](http://www.iasb.co.uk), besökt den 3 maj 2004.

kontakter med IASB tidigare och således inte har någon upparbetad kontakt med en styrelsemedlem. BFN har emellertid varit på ett studiebesök år 2002 hos den föregående SME-projektledaren Colin Fleming för att se vad SME-gruppen arbetade med. Det finns tyvärr ingen dokumentation på detta då något beslut inte togs. BFN var även i direktkontakt med IASB i september 2003, när IASBs nuvarande SME-projektledare Paul Pacter samlade 40 länders nationella normgivare inom redovisning.<sup>65</sup>

### **BFNs förberedelser inför enkätundersökningen angående SME-projektet**

Inför mötet med de 40 nationella normgivarna skickade IASB ut en enkät som underlag för diskussionen.<sup>66</sup> IASB ville genom enkäten se vad som redan har gjorts i de olika länderna för att minska rapporteringsbördan för små och medelstora företag. De ville även få fram de inledande synpunkterna på några av nyckelfaktorerna som hade identifierats i IASBs projekt.<sup>67</sup> Sveriges representant var Sören Wikerfelt från BFN. Inför mötet hade inte Wikerfelt någon kontakt med BFNs nämnd utan det ansågs att enkäten var ett kanslibesvär. Det innebär att 7-8 personer inom BFN har jobbat med att besvara enkäten.<sup>68</sup>

### **Sveriges svar på IASBs enkät**

De inledande frågorna i enkäten handlade om vad som redan har gjorts i Sverige för att minska rapporteringsbördan för små och medelstora företag. Medan de senare handlar om hur Sverige önskar att det SME GAAP som IASB ska utveckla ska se ut och presenteras här nedan.

#### Det finns tre steg för SME som IASB överväger:

- a) Repackaging approach.
- b) Differential presentation and disclosure.
- c) Differential recognition and measurement.

#### a) Repackaging Approach

IASB ska förenkla sammanställningen av nuvarande IAS/IFRS och även hitta andra sätt att göra existerande IAS/IFRS mer användarvänliga. Detta ska exempelvis ske genom att publicera principerna i nuvarande IAS/IFRS utan vägledning för relativt ovanliga händelser, omstrukturera normerna, tillhandahålla en öppen beslutsväg vid komplexa normer och genom att skriva om normerna på klar och lättförståelig engelska.

---

<sup>65</sup> Telefonintervju med Anders Bengtsson, BFN, 7 maj 2004.

<sup>66</sup> Frågeformuläret skickade Wikerfelt till oss den 13 maj 2004.

<sup>67</sup> IASBs hemsida, [www.iasb.co.uk](http://www.iasb.co.uk), besökt den 29 maj 2004.

<sup>68</sup> Telefonintervju med Sören Wikerfelt, BFN, 28 maj 2004.

Inga "recognition, measurement, disclosure or presentation" i existerande IAS/IFRS ska ändras. Det ska även vara obligatoriskt att falla tillbaka på de fullständiga IAS/IFRS om det finns något som inte framgår i SME GAAPs principer. Vid frågan om vilka alternativ som bäst beskrev Wikerfelts syn på "the repacking approach" valde han följande:

- Det är en bra idé men måste följas av några lättnader av kraven på "presentation and disclosure" i IAS/IFRS för att innebära en signifikant reduktion av redovisningsbördan för SME.
- Repacking är ytligt och IASB borde hellre koncentrera sig på att tillhandahålla väsentliga lättnader av kraven på "presentation and disclosure" i IAS/IFRS för att signifikant reducera den finansiella rapporteringsbördan för SME.

Wikerfelt svarar att det första alternativet han valde inte är tillräckligt medan det andra är aningen för skarpt. Han skriver att en förändring av sammanställningen absolut inte är meningslös och föreslår att en sammanställning med lättnader skulle kunna vara det bästa sättet.

#### b) Differential presentation and disclosure principles

IASB ska göra en genomgång av varje IAS/IFRS med syftet att förenkla "presentation" och "disclosure" för SME.

#### c) Differential recognition and measurement principles

IASB ska se över varje IAS/IFRS för att hitta några "recognition and measurement" för SME. Dessa skulle troligtvis vara mycket färre än förenklingarna av "presentation and disclosure".

Wikerfelt skriver att IASB borde tillhandahålla fler "presentation and disclosure"-förenklingar utöver de få som redan finns i IAS/IFRS. Han menar även att IASB borde överväga förenklingar av "recognition and measurement" för SME. Alla argument för detta pekar i samma riktning då existerande IAS/IFRS är ämnat huvudsakligen för informationsbehovet hos publika kapitalmarknader och därför skiljer sig användarbehovet åt.

Om IASB utför någon av de ovanstående stegen bör SME GAAP presenteras sammanställt i ett separat, avskilt dokument. Då detta är mer förståeligt än att lägga till principer för SME i den grundläggande IAS/IFRS, vilket istället skulle öka bördan istället för att minska den. Wikerfelt sammanfattar det med att vi behöver en "IAS light".

När frågan ställs om det behövs implementeringsverktyg till SMEs hjälp svarar Wikerfelt att implementeringsverktyg alltid är bra att ha men att det kanske inte är det viktigaste projektet just nu. Han ställer en motfråga till IASB om detta ansvar skulle ligga på de nationella normbildarna och om 100 procent global sammanstrålning verkligen är så viktigt för SME.

Slutsatsen från denna undersökning blev att alla deltagarna nästan var helt eniga om att IASB skulle utveckla en enskild global SME GAAP som ett separat dokument skild från de existerande IAS/IFRS. Till dessa SME-normer föreslås beteckningen ”in conformity with International Financial Reporting Standards applicable to SME:s” av 19 länder, inkluderat Sverige.<sup>69</sup>

Wikerfelt känner inte till utfallet av undersökningen men säger att projektet är ett stort projekt som tar lång tid. Ett diskussionsdokument kommer först publiceras i juni 2004 och är inte offentligt fram till dess.<sup>70</sup>

#### **4.4.2 Intresseorganisationers kännedom om SME-projektets enkätundersökning**

Det var ingen av de intervjuade som kände till undersökningen den 22 september 2003 förutom BFN (Burén, Johansson, Olsson). Vi frågade olika intresseorganisationer och Skatteverket vad de ansåg om att BFN inte valt att presentera enkätundersökningen och Sveriges svar för dem. SRS tror att det inte förelåg några skillnader i det som BFN svarat och det som de skulle ha svarat, men eftersom inte BFN förmedlade vad som sagts och gjorts på mötet anser SRS att BFN i det här fallet inte företrädde SRS åsikter.<sup>71</sup> Även Lindebergs Grant Thornton säger att BFN inte direkt företräder deras åsikter.<sup>72</sup> Svenskt Näringsliv anser att alla bör ges möjlighet att informera sig och få bidra med förslag.<sup>73</sup> SRF är inte närmare insatta i undersökningen men säger att Sören Wikerfelt är med i BFNs projekt för regelförenklingar där man verkligen vill minska på onödigt krångel för småföretag och att han därför bör ha företrätt SRFs åsikter.<sup>74</sup>

### **4.5 Sveriges syn på IASB och SME-projektet**

#### **Kännedom om SME-projektet**

I övrigt har samtliga av småföretagens intresseorganisationer, som vi varit i kontakt med, vetat om att det finns ett SME-projekt, förutom Företagarna. Det kan bero på att redovisningsfrågor inte är Företagarnas primära fokus.<sup>75</sup> Ingen av dem som vi har varit i kontakt med har varit insatt i projektet från uppstarten år 1998 fram till idag. Svenskt Näringsliv har känt till projektet sedan år

<sup>69</sup> IASBs hemsida, [www.iasb.org/uploaded\\_files/documents/8\\_440\\_0309w01.pdf](http://www.iasb.org/uploaded_files/documents/8_440_0309w01.pdf), besökt den 13 maj 2004.

<sup>70</sup> Telefonintervju med Sören Wikerfelt, BFN, 28 maj 2004.

<sup>71</sup> Mejlkontakt med Martin Johansson, SRS, 26 maj 2004.

<sup>72</sup> Mejlkontakt med Håkan Andréasson, Lindebergs Grant Thornton, 27 maj 2004.

<sup>73</sup> Mejlkontakt med Carl-Gustaf Burén, Svenskt Näringsliv, 25 maj 2004.

<sup>74</sup> Mejlkontakt med Gunvor Pautsch, SRF, 4 juni 2004.

<sup>75</sup> Telefonintervju med Johan Kreicbergs, Företagarna, 27 maj 2004.

2000 och bevakat det via hemsidor. De har emellertid inte intresserat sig speciellt mycket för det eftersom arbetet lär ha gått väldigt långsamt.<sup>76</sup> LRF har endast hållit sig informerade på en övergripande nivå.<sup>77</sup> Skatteverket har inte heller följt projektets arbete så noga men säger att det inte verkar ha hänt så mycket.<sup>78</sup> SRS följer arbetet på distans men tycker att det är för tidigt att utvärdera projektets arbete eftersom den kommit igång så sent.<sup>79</sup> SRF känner endast till SME-projektet ryktesvägen.<sup>80</sup>

#### 4.5.1 Behovet av ett internationellt regelverk

Det finns olika förslag och åsikter i vilken mån det behövs ett internationellt regelverk för småföretag. Skatteverket anser att det knappast finns ett behov för småföretag, men möjligen för medelstora och större noterade bolag beroende på hur storleksgränserna definieras. De säger att de kan tänka sig att det finns åtskilliga onoterade bolag som är större än många noterade bolag. Det kan då vara av stort värde för den globala företagssamheten att kvalificerade redovisningsregler finns även för dessa företag.<sup>81</sup> Svenskt Näringsliv säger att ett internationellt regelverk får betydelse för de företag som befinner sig bland större onoterade bolag däremot inte för små och medelstora företag. Svenskt Näringsliv bedömer det inte heller som troligt att IASB har småföretag som målgrupp i sitt anpassningsarbete.<sup>82</sup> SRS anser att det finns behov för ett internationellt regelverk även för småföretag. Det positiva med ett internationellt gemensamt regelverk enligt SRS skulle vara ökad tillgång till kapitalmarknaden utomlands och en bättre fungerande marknad genom att kunder och leverantörer skulle få det lättare att utvärdera företag inför affärer.<sup>83</sup>

SRS tycker att det är viktigt att normbildningen sker både på internationell och på nationell nivå. Ju mindre företagen är desto viktigare blir den nationella nivån på grund av kopplingen till beskattningen. De tycker också att den nationella lagstiftningen bör anknyta till den internationella. Detta förutsätter dock att internationella regler är anpassade till små företag. Lindebergs Grant Thornton anser att i takt med att kapitalmarknaden globaliseras finns det ett klart ökat behov för ett internationellt regelverk.<sup>84</sup> SRF säger att det framför allt finns ett behov av ett gemensamt regelverk inom EU. Så länge vi har vitt skilda skattesystem (kopplade/okopplade områden) är det dock svårt. SRF tycker det är viktigt med bra redovisning på både nationell och internationell nivå. På nationell nivå är det viktigt för att den anpassning av direktiv som de är skyldiga att göra blir så bra som

---

<sup>76</sup> Telefonintervju med Carl-Gustaf Burén, Svenskt Näringsliv, 5 maj 2004.

<sup>77</sup> Mejlkontakt med Peter Nilsson, LRF, 28 maj 2004.

<sup>78</sup> Mejlkontakt med Göran Olsson, Skatteverket, 18 maj 2004.

<sup>79</sup> Mejlkontakt med Martin Johansson, SRS, 26 maj 2004.

<sup>80</sup> Mejlkontakt med Gunvor Pautsch, SRF, 4 juni 2004.

<sup>81</sup> Mejlkontakt med Göran Olsson, Skatteverket, 18 maj 2004.

<sup>82</sup> Mejlkontakt med Carl-Gustaf Burén, Svenskt Näringsliv, 13 maj 2004.

<sup>83</sup> Mejlkontakt med Martin Johansson, SRS, 26 maj 2004.

<sup>84</sup> Mejlkontakt med Håkan Andréasson, Lindebergs Grant Thornton, 27 maj 2004.

möjligt. På internationell nivå är det viktigt eftersom det underlättar och skapar möjligheter för gemensamma förenklingar om många länder tycker lika eller kan samsas om en inriktning.<sup>85</sup>

LRF ser att anledningen till harmonisering är att kapitalmarknaden ska få information från olika företag som är jämförbar. Det behovet anser LRF vara nästintill obefintligt för småföretagen.<sup>86</sup> Företagarna tror att det är lättare att påverka regelverket om normbildningen sker i Sverige och inte internationellt.<sup>87</sup> Adrian Partners håller med Företagarna och säger att de flesta av deras kunder skulle klassas som mikroföretag internationellt sett (upp till 10 anställda) och att dessa sällan har några internationella intressenter som läser deras årsredovisning. Småföretagare har därför bättre användning för ett nationellt regelverk som är anpassat till de förhållanden och den miljö de verkar inom.<sup>88</sup> LRF tror att förhållandena för SME skiljer sig mycket mellan länder och därför bör lagstiftningen för SME i första hand vara nationell. Om en harmonisering av reglerna eftersträvas bör reglerna bygga på kompromisser och frivillighet.<sup>89</sup>

#### **4.5.2 Diskussion om kvalitativa och kvantitativa faktorer**

För att kunna besvara frågan om det behövs ett internationellt regelverk ansåg samtliga att det var viktigt att definiera var gränsen för ett småföretag skulle gå. IASB har valt att inte definiera små och medelstora företag utifrån kvantitativa kriterier utan har istället valt att titta på de kvalitativa faktorerna. De kvantitativa definitionerna ska göras på nationell nivå. BFN ansåg att det var svårt att veta vilken målgrupp enkätundersökningen riktade sig till vid IASBs möte med de nationella normgivarna i och med att IASB inte hade preciserat vilka företag som avsågs. BFN tänkte när de besvarade frågorna inte på de allra största företagen, men inte heller på de allra minsta företagen. BFN tänkte mer på de medelstora till stora företagen.<sup>90</sup> Ett viktigt tillägg till diskussionen om kvantitativa definitioner tycker Lindebergs Grant Thorntons är att ett litet företag internationellt kan vara ett stort företag i Sverige.<sup>91</sup>

Lindebergs Grant Thornton tycker att IASBs kvalitativa kriterier är bra eftersom de företag som är beroende av en internationell kapitalmarknad kommer tvingas att anpassa sig till finansierarna. Det utgör då en bättre mätning med kvalitativa mått än antalet anställda. De SME som väljer eller tvingas att följa IAS/IFRS ska enligt Lindebergs Grant Thorntons mening inte ha några andra regelförenklingar än de som föreslagits, det vill säga mindre upplysningskrav. Detta för att det

---

<sup>85</sup> Mejlkontakt med Gunvor Pautsch, SRF, 4 juni 2004.

<sup>86</sup> Mejlkontakt med Peter Nilsson, LRF, 28 maj 2004.

<sup>87</sup> Telefonintervju med Johan Johan Kreicbergs, Företagarna, 27 maj 2004.

<sup>88</sup> Mejlkontakt med Helena Adrian, Adrian Partners, 1 juni 2004.

<sup>89</sup> Mejlkontakt med Peter Nilsson, LRF, 28 maj 2004.

<sup>90</sup> Telefonintervju med Sören Wikerfelt, BFN, 28 maj 2004.

<sup>91</sup> Mejlkontakt med Håkan Andréasson, Lindebergs Grant Thornton, 27 maj 2004.

handlar om företag som vill utnyttja kapitalmarknaden.<sup>92</sup> Skatteverket anser att IASBs kvalitativa faktorer får utgöra ett komplement till svenska kvantitativa faktorer. Det innebär att Sverige självt kan bestämma om ett SME GAAP ska tillämpas för någon kategori av företag, exempelvis större onoterade företag.<sup>93</sup>

Det är således fullt rimligt att IASB har avsagt sig ansvaret när de kommer ner i storlekar som representerar de egentliga småföretagen.<sup>94</sup> SRS tycker att IASBs ställningstagande är logiskt och riktigt. De anser dock att indelningen är för grov och att det är viktigt att dela upp onoterade bolag ytterligare.<sup>95</sup> SRF tycker det är bra med viss självbestämmande men det troliga är att olika länder kommer att ha vitt skilda storleksgränser och därmed regler.<sup>96</sup>

#### **4.5.3 Småföretagens användares behov**

SRS anser att eftersom IASB inte har någon "egen kompetens" vad det gäller småföretagares behov är processen helt beroende av IASBs förmåga att lyssna av användarnas behov. Tidigare erfarenheter av IASBs förmåga i detta avseende inger viss tvekan. Detta i kombination med tidigare låsningar i processen gör att SRS direktör personligen inte är överdrivet optimistisk om förutsättningarna att få nödvändiga anpassningar till stånd.<sup>97</sup> Lindebergs Grant Thornton är övertygade om att IASB kommer att tillgodose småföretagens behov eftersom IASB måste ge sina "kunder" vad de önskar för att kunna överleva.<sup>98</sup> De viktigaste intressenterna är Skatteverket och kreditgivare.<sup>99</sup> SRF påpekar att om ett litet företag växer så är det bra om det kan använda sig av IASBs regler. Ju större ett företag blir desto mer information kräver dess intressenter.<sup>100</sup> Vad som skiljer de onoterade bolagen åt, enligt Skatteverket, är samhällsintresset och därmed bör redovisningsreglerna vara olika.<sup>101</sup>

#### **4.5.4 När Sverige började påverkas av IAS/IFRS och andra internationella regler**

Svenska småföretag påverkas allt mer av internationell redovisning. Historiskt sett har småföretag inte berörts av IASBs arbete enligt Svenskt Näringsliv. De säger att svenska småföretag började påverkas indirekt av IASBs arbete i och med att BFN uttryckligen tog upp Redovisningsrådets rekommendationer för att göra nödvändig bearbetning av dem för tillämpning bland olika grupper av onoterade företag. Årtalet var då 2000. Redan tidigare har dock BFN i sin dåvarande

---

<sup>92</sup> Mejlkontakt med Håkan Andréasson, Lindebergs Grant Thornton, 27 maj 2004.

<sup>93</sup> Mejlkontakt med Göran Olsson, Skatteverket, 18 maj 2004.

<sup>94</sup> Mejlkontakt med Carl-Gustaf Burén, Svenskt Näringsliv, 13 maj 2004.

<sup>95</sup> Mejlkontakt med Martin Johansson, SRS, 26 maj 2004.

<sup>96</sup> Mejlkontakt med Gunvor Pautsch, SRF, 4 juni 2004.

<sup>97</sup> Mejlkontakt med Martin Johansson, SRS, 26 maj 2004.

<sup>98</sup> Mejlkontakt med Håkan Andréasson, Lindebergs Grant Thornton, 27 maj 2004.

<sup>99</sup> Mejlkontakt med Göran Olsson, Skatteverket, 24 maj 2004, Mejlkontakt med Peter Nilsson, LRF, 28 maj 2004.

<sup>100</sup> Mejlkontakt med Gunvor Pautsch, SRF, 4 juni 2004.

<sup>101</sup> Mejlkontakt med Göran Olsson, Skatteverket, 18 maj 2004.

rekommendationsgivning presenterat lösningar på redovisningsfrågor där internationell normgivning beaktats.<sup>102</sup> SRS säger också att det var år 2000 som var det officiella startskottet genom anpassningen till redovisningsrådets rekommendationer men att de i praktiken berördes något tidigare.<sup>103</sup> Skatteverket tog i slutet av 1990-talet del av motsvarande rekommendation för småföretag från engelska ASB, och den ställde enligt Skatteverket rätt höga krav. IASB verkar vara på väg mot något liknande och kan ha påverkats av ASB eftersom ASBs förre ordförande David Tweedie numera innehar ordförandeskapet i IASB.<sup>104</sup> Svenska småföretag har såvitt Lindebergs Grant Thornton vet fortfarande inte börjat påverkas av IASBs arbete.<sup>105</sup> SRF säger att IAS-utredningen har föreslagit att alla företag ska kunna följa IAS-standarder. De tror dock inte att företagen kommer att utnyttja den möjligheten, främst av skatteskal.<sup>106</sup>

#### **4.5.5 Hur Sverige kan påverka IASB**

##### **Hur svenska småföretag påverkar internationellt**

BFN säger att det inte finns någon enad front bland intresseorganisationerna internationellt sett eftersom intresset inte är så stort.<sup>107</sup> SRS bekräftar detta och säger att det inte finns någon enad front i dagsläget men att behovet inte varit så stort ännu.<sup>108</sup> I dag är det två organisationer som med kontinuitet följer IASBs generella arbete och lämnar synpunkter och remissvar. Det är Redovisningsrådet och FAR. Det står dock öppet för den som önskar att lämna synpunkter på det som tas fram inom IASB. I särskilda frågor har olika organisationer också möjlighet att via sina europeiska förbund framföra synpunkter.<sup>109</sup> LRF menar att påtryckningarna på internationell nivå måste komma genom samarbete mellan olika organisationer över nationsgränserna.<sup>110</sup> I Svenskt Näringslivs fall är det inom UNICE som dessa synpunkter kommuniceras.<sup>111</sup> Företagarna säger att de ibland samarbetar med Svenskt Näringsliv som en enad front mot internationella normgivningsorgan. Företagarna ingår också i ett europeiskt nätverk som heter UEAMPE, som är en europeisk samarbetsorganisation.<sup>112</sup> Småföretagen kan också komma med politiska påtryckningar genom sina politiska representanter och inom landet och EG.<sup>113</sup> SRF påverkar genom att uppvakta kommissionen i Bryssel (de har gjort det två gånger) tillsammans med sina systerorganisationer i Norge och Finland, där har de efterlyst förenklingar för SME.<sup>114</sup> Revisionsföretaget Lindebergs Grant Thornton säger att det är viktigt att försöka att påverka både

<sup>102</sup> Mejlkontakt med Carl-Gustaf Burén, Svenskt Näringsliv, 13 maj 2004.

<sup>103</sup> Mejlkontakt med Martin Johansson, SRS, 26 maj 2004.

<sup>104</sup> Mejlkontakt med Göran Olsson, Skatteverket, 18 maj 2004.

<sup>105</sup> Mejlkontakt med Håkan Andréasson, Lindebergs Grant Thornton, 27 maj 2004.

<sup>106</sup> Mejlkontakt med Gunvor Pautsch, SRF, 4 juni 2004.

<sup>107</sup> Telefonintervju med Anders Bengtsson, BFN, 25 maj 2004.

<sup>108</sup> Mejlkontakt med Martin Johansson, SRS, 26 maj 2004.

<sup>109</sup> Mejlkontakt med Carl-Gustaf Burén, Svenskt Näringsliv, 25 maj 2004.

<sup>110</sup> Mejlkontakt med Peter Nilsson, LRF, 28 maj 2004.

<sup>111</sup> Mejlkontakt med Carl-Gustaf Burén, Svenskt Näringsliv, 25 maj 2004.

<sup>112</sup> Telefonintervju med Johan Kreicbergs, Företagarna, 27 maj 2004.

<sup>113</sup> Mejlkontakt med Göran Olsson, Skatteverket, 24 maj 2004.

<sup>114</sup> Mejlkontakt med Guvor Pautsch, SRF, 4 juni 2004.



nationellt och internationellt. På den internationella fronten sker det via Lindebergs Grant Thornton International.<sup>115</sup>

SRS säger att småföretag är politiskt viktiga, framförallt i EU och deras synpunkter kan därför påverka indirekt. Möjligheterna att påverka processen är dock inte överdrivet stor. Påverkan sker men SRS vet inte i vilken omfattning det sker på redovisningsområdet, enligt information som SRS fått är det än så länge i begränsad omfattning.<sup>116</sup>

Hela beslutsprocessen och med krav på ”transparency” och ”accountability” är under diskussion säger Svenskt Näringsliv. De tror det är rimligt att hitta vägar för de berörda företagen att påverka normbildningen även i detta fall. Beslutsprocessen har dessutom krav på sig, både IASB och EFRAG ser över sina egna arbetssätt och dokumenterar dem på respektive hemsidor. Arbetet syftar till att göra det lättare för ”utomstående” att både ta del av pågående överväganden och diskussioner och även kunna framföra synpunkter under beredningsarbetet.<sup>117</sup>

### **Åsikter om styrelsens sammansättning i IASB**

Skatteverket förklarar att IASB numera är partssammansatt men knappast av representanter för småföretag. Skatteverket tror ändå att synpunkter från småföretags intresseorganisationer kommer att övervägas noga eftersom rekommendationen ska handla om redovisning i SME.<sup>118</sup>

Lindebergs Grant Thornton tror att småföretagen missgynnas av styrelsens sammansättning i dagsläget. Deras åsikt är att en speciell styrelse bör bildas för SME eftersom dessa företag till vissa delar är väsensskilda från de större företagen.<sup>119</sup>

### **Comment letter**

Vid frågan om intressegrupperna kan påverka utfallet genom comment letter ges svaret något tvetydigt. Svenskt Näringsliv anser att det är större chans att påverka än att inte göra det och Skatteverket svarar i princip.<sup>120</sup> Skatteverket säger också att det är viktigt att ha en styrka i argumentationen för att kunna påverka.<sup>121</sup> Svenskt Näringsliv anser det inte vara relevant att komma in med ett comment letter då de anser att SME-projektet inte berör småföretagen.<sup>122</sup> SRS tror att de kan påverka utfallet genom comment letter i viss mån och att det är mycket sannolikt att de ska

<sup>115</sup> Mejlkontakt med Håkan Andréasson, Lindebergs Grant Thornton, 27 maj 2004.

<sup>116</sup> Mejlkontakt med Martin Johansson, SRS, 26 maj 2004.

<sup>117</sup> Mejlkontakt med Carl-Gustaf Burén, Svenskt Näringsliv, 13 maj 2004.

<sup>118</sup> Mejlkontakt med Göran Olsson, Skatteverket, 18 maj 2004.

<sup>119</sup> Mejlkontakt med Håkan Andréasson, Lindebergs Grant Thornton, 27 maj 2004.

<sup>120</sup> Mejlkontakt med Carl-Gustaf Burén, Svenskt Näringsliv, 13 maj 2004, Mejlkontakt med Göran Olsson, Skatteverket, 18 maj 2004.

<sup>121</sup> Mejlkontakt med Göran Olsson, Skatteverket, 18 maj 2004.

<sup>122</sup> Mejlkontakt med Carl-Gustaf Burén, Svenskt Näringsliv, 13 maj 2004.

komma in med ett comment letter angående SME-projektet.<sup>123</sup> Lindebergs Grant Thornton planerar att ge in ett comment letter angående SME-projektet.<sup>124</sup>

#### 4.5.6 Kritik mot IASBs SME-projekt

Svenskt Näringsliv anser att SME-projektet tydligt ska definiera vilken grupp de vänder sig till. De har i nuläget uppfattningen att SME-projektet egentligen fångar in de företag som typiskt sätt ligger på övre EU-gränsen för småföretag samt onoterade företag därutöver. De anser att det förvisso är en riktig inriktning men att det i så fall bör klargöras.<sup>125</sup> SME-projektet bör i sådana fall hitta en gemensam nämnare i grundläggande ”recognition” och värderingsfrågor och en markerad nedskalning av upplysningskraven. Småföretagen är ingen målgrupp för IASB eftersom IASBs arbete handlar om finansiell information för att uppnå ett mer effektivt funktionssätt för finansmarknaden.<sup>126</sup>

BFN anser att det inte hänt så mycket med SME-projektet då det inte ligger i IASBs primära intresse, vilket BFN tycker är klokt då det är ett riktigt ”hästarbete”. Arbetet är dömt att misslyckas då ländernas skatteregler och aktiebolagsregler inte är harmoniserade.

Svenskt Näringsliv anser att SME-projektet är pådrivet av EU med utgångspunkt i harmonisering, främst för europabolagen.<sup>127</sup> Även SRS anser att EU har varit en betydande aktör när det gäller att trycka på för att få redovisningsregler för SME.<sup>128</sup> Skatteverket tror liksom BFN och SRS att orsaken kan vara harmoniseringssträvanden.<sup>129</sup> BFN ser SME GAAP som en idéskrift där man visar hur man skulle kunna göra och sedan får varje land ta det som sägs utifrån sina egna förutsättningar.<sup>130</sup> SRF säger att det finns starka intressen från många länder. Exempelvis England som har ett ”minisystem” för SME. Det problem som de flesta upplever är att SMEs regler grundas i det komplicerade regelverket som finns (och måste finnas) för företag av allmänt intresse.<sup>131</sup>

Bengtsson på BFN liknar SME-projektet med projektet som finns i EU för att alla länder ska ha samma bolagsskatt som pågått i tio år. För att lyckas med detta förutsätts att alla länder har samma regler för värderingen och mätningen av vinst. EU valde därför att utgå ifrån IASB. Det är emellertid ett projekt som står stilla. EU lägger inte ner det men det är omöjligt att genomföra. SME-projektet har också pågått länge utan att något har hänt. Allt handlar om olika intressen. Som

<sup>123</sup> Mejlkontakt med Martin Johansson, SRS, 26 maj 2004.

<sup>124</sup> Mejlkontakt med Håkan Andréasson, Lindebergs Grant Thornton, 27 maj 2004.

<sup>125</sup> Mejlkontakt med Carl-Gustaf Burén, Svenskt Näringsliv, 13 maj 2004.

<sup>126</sup> Mejlkontakt med Carl-Gustaf Burén, Svenskt Näringsliv, 25 maj 2004.

<sup>127</sup> Telefonintervju med Anders Bengtsson, BFN, 25 maj 2004.

<sup>128</sup> Mejlkontakt med Martin Johansson, SRS, 26 maj 2004.

<sup>129</sup> Mejlkontakt med Göran Olsson, Skatteverket, 18 maj 2004.

<sup>130</sup> Telefonintervju med Anders Bengtsson, BFN, 25 maj 2004.

<sup>131</sup> Mejlkontakt med Gunvor Pautsch, SRF, 4 juni 2004.

exempel, säger Bengtsson på BFN att IASB vill göra EU-kommissionen lycklig och EU-kommissionen bryr sig inte om Sveriges beskattningssystem.<sup>132</sup>

Skatteverket anser att småföretagen behöver enkla och i grunden korrekta regler för värdering och periodisering inte ett komplicerat regelverk.<sup>133</sup> SRS är tveksamma till om IASB är rätt organisation att leda SME-projektet. Det som talar för IASB är att den är en internationell organisation. Medan det som talar emot är att behoven av redovisningsregler är annorlunda i små företag jämfört med börsnoterade och IASBs styrelse saknar småföretagskompetens. Ett annat organ som SRS kan tänka sig istället för IASB är FN-organet ISAR.<sup>134</sup> SRF tycker inte att IASB är rätt organ att hantera SME över huvud taget. Det borde vara en organisation som inte har den starka kopplingen och influensen från stora företag. Enligt respondentens mening är den ideala situationen ett enkelt regelverk som är skrivet för små företag och där det tillkommer krav i takt med att företaget växer och informationsbehovet från intressenterna ökar. Istället för IASB borde det vara en egen fristående organisation som upprättar ett SME GAAP och som endast utgår från småföretagens behov. Blir det så kan den också få tyngd och genomslagskraft.<sup>135</sup>

## 4.6 Det pågående arbetet i Sverige

### 4.6.1 Förenklingsarbetet i Sverige

Vid IAS-utredningen framkom att en allmän synpunkt är att svenska småföretag inte har något behov av ett internationellt regelverk. Snarare finns behov av att förenkla regelverket på nationell nivå och helst anpassa redovisningsreglerna till skattelagstiftningen så att de minsta företagen inte behöver upprätta mer än ett bokslut.<sup>136</sup>

Skatteverket och BFN har valt att samarbeta och utveckla ett förenklingsarbete (50-projektet).<sup>137</sup> Såväl BFN som Skatteverket anser att utvecklingen mot många omfattande och komplicerade regler på sikt kommer att bli ohållbar för samtliga berörda, det vill säga den enskilde företagaren, myndigheter och organisationer. Regelverket ska vara samlat, enkelt och överskådligt med få undantagsmöjligheter för företag med max 50 anställda. Ett första utkast beräknas bli klart i januari 2005.<sup>138</sup>

<sup>132</sup> Telefonintervju med Anders Bengtsson, BFN, 25 maj 2004.

<sup>133</sup> Mejlkontakt med Göran Olsson, Skatteverket, 18 maj 2004.

<sup>134</sup> Mejlkontakt med Martin Johansson, SRS, 26 maj 2004.

<sup>135</sup> Mejlkontakt med Gunvor Pautsch, SRF, 4 juni 2004.

<sup>136</sup> Mejlkontakt med Margit Knutsson, 24 maj 2004.

<sup>137</sup> Förstudien har genomförts av en arbetsgrupp med representanter från BFN och Skatteverket. I gruppen har ingått Anders Bengtsson och Ulla Stenfors från BFN samt Tommy Andersson, Mats Schröder och Rolf Törnqvist från Skatteverket.

<sup>138</sup> Mejlkontakt med Gunvor Pautsch, SRF, 4 juni 2004.

I det pågående arbetet har BFN och Skatteverket arbetat fram fyra olika förslag på företagskategorier som får tillämpa olika regelverk: 1. enskilda näringsidkare och handelsbolag 2. företag med färre än 50 anställda 3. över 50 anställda upp till de bolag som följer IASB 4. de företag som följer IASB. De två första av de fyra kategorierna räknas till kategorin småföretag.<sup>139</sup> Företag ska utifrån företagsform eller storlek få tillämpa något av regelverken. Företag får även välja att tillämpa ett mer avancerat regelverk än det som det genom sin storlek eller organisationsform tillhör.<sup>140</sup>

Förstudien var inte alls kopplad till IASBs rådgivningsgrupps arbete utan gjordes i sådana fall för att slippa allt extraarbete som IASB skulle innebära både för småföretag och kringhörande organisationer.<sup>141</sup> Bakgrunden till förstudien är bland annat de förenklingsförslag inom redovisnings- och beskattningsområdet som under år 2003 lagts fram för mindre enskilda näringsidkare.<sup>142</sup> Det konstateras att sambandet mellan redovisning och beskattning är starkt. Det finns både fördelar och nackdelar med detta samband. För de mindre och medelstora företagen torde det mest vara fråga om fördelar. Avsikten med de föreslagna reglerna är i princip att helt harmonisera skatte- och redovisningsreglerna.

BFN och Skatteverket har skrivit denna förstudie om sitt förenklingsarbete till regeringen. Det har emellertid inte kommit fram några skarpa idéer eller förslag på idéer i denna förstudie enligt BFNs Bengtsson. Det som hittills har beslutats är att man ska bilda en gemensam arbetsgrupp.<sup>143</sup>

Anledningen till att IAS/IFRS inte anses vara tillämpligt på små företag är att det skulle innebära att exempelvis en liten Rörmokarfirma skulle tvingas följa IAS/IFRS 6000 sidor långa regelförklaringar. BFNs regelförenklingar som de håller på att arbeta fram kommer att vara på cirka 100 sidor. BFN fick välja om de skulle utgå från IAS/IFRS eller ÅRL och direktiv vid sina regelförenklingar för småföretag. De har valt att utgå från ÅRL, då de ansåg det vara enklast. Vår grupp frågade då om ÅRL ändå inte kommer att anpassas mycket till IASB eftersom ÅRL också borde förändras. BFN svarade att regelpaketet med förändringar har visat sig mycket mindre än vad de trodde från början. Vad som kommer att ske i årsredovisningslagen är endast småförändringar såsom vad som ska gälla i juridisk person.<sup>144</sup>

---

<sup>139</sup> Intervju med Katarina Pramhell, BFN, 3 maj 2004.

<sup>140</sup> Förstudie tillhandahållen av Rolf Törnqvist, Skatteverket, den 6 maj 2004.

<sup>141</sup> Mejlkontakt med Rolf Thörnqvist, Skatteverket, 6 maj 2004, Telefonintervju med Anders Bengtsson, BFN, 25 maj 2004.

<sup>142</sup> Förstudie tillhandahållen av Rolf Törnqvist, Skatteverket, den 6 maj 2004.

<sup>143</sup> Telefonintervju med Anders Bengtsson, BFN, 17 maj 2004.

<sup>144</sup> Telefonintervju med Katarina Pramhell, BFN, 3 maj 2004.

LRF säger att det framförallt är positivt för mindre företag med detta förenklingsarbete där sambandet mellan redovisning och beskattning stärks. Detta arbete skulle försvåras eller ointetgöras genom en harmonisering.<sup>145</sup>

#### 4.6.2 Påverkan på nationell nivå

Nämnden hos BFN är en partsammansatt organisation som består av LRF, Svenskt Näringsliv, SRS, SRF, FAR, Finansdepartementet, Skatteverket och LO.<sup>146</sup> Huvudmannen som avgör hur BFN ska vara sammansatt är Finansinspektionen. Nämnden hos BFN tar fram en projektplan. Det är även nämnden som är med och tar det sista beslutet. Således kan intresseorganisationerna påverka normbildningen i stor grad enligt BFN.<sup>147</sup>

Skatteverket anser att det är viktigt att alla intresseorganisationer kan påverka normbildningsprocessen gällande småföretag. Skatteverket förklarar att EG-direktiven drar upp vissa gränser för lagstiftningens utformning. Inom dessa gränser kan Skatteverket komma med förslag antingen via BFN eller direkt till Justitiedepartementet. De kan också påverka genom remissyttranden eller i samband med remissyttranden över föreslagna lagändringar.<sup>148</sup> SRS tycker inte att de har några problem att påverka på nationell nivå eftersom de har haft representanter i alla utredningar på redovisningsområdet, representation i BFN, remissyttranden, samråd med justitiedepartement och BFN och förslag.<sup>149</sup> LRF säger också att de har inflytande vid den kompletterande normbildningen rörande småföretag då de är representerade i BFN.<sup>150</sup> Även Svenskt Näringsliv anser att de har inflytande på nationell nivå. I och med att de också sitter med som ledamot i BFN är de med under normbildningsprocessen. Dessutom brukar de använda sig av remissvar och framställningar. Svenskt Näringsliv tycker att det är viktigt att vara informerad och bidra med förslag.<sup>151</sup> Adrian Partners påverkar genom revisorssamfundets representant i BFN.<sup>152</sup> För Företagarna är inte redovisningsfrågor det primära. Vad det gäller regelförenklingar som är viktigt för småföretag anser Företagarna att politikerna lyssnar på dem med tanke på att de har 80 000 medlemmar. Företagarna svarar ofta på remisser inom Sverige men menar att det ofta inte går att ändra på beslut genom att komma in med remissyttranden eftersom det fundamentala redan är bestämt.<sup>153</sup> Lindebergs Grant Thornton påverkar nationellt dels genom att FAR är representant i BFN, dels genom FARs redovisningskommitté.<sup>154</sup> SRF påverkar genom att sitta i BFN samt genom

---

<sup>145</sup> Mejlkontakt med Peter Nilsson, LRF, 28 maj 2004.

<sup>146</sup> BFNs hemsida, [www.bfn.se](http://www.bfn.se), besökt den 10 maj 2004.

<sup>147</sup> Telefonintervju med Anders Bengtsson, BFN, 17 maj 2004.

<sup>148</sup> Mejlkontakt med Göran Olsson, Skatteverket, 24 maj 2004.

<sup>149</sup> Mejlkontakt med Martin Johansson, SRS, 26 maj 2004.

<sup>150</sup> Mejlkontakt med Peter Nilsson, LRF, 28 maj 2004.

<sup>151</sup> Mejlkontakt med Carl-Gustaf Burén, Svenskt Näringsliv, 13 maj 2004.

<sup>152</sup> Mejlkontakt med Helena Adrian, Adrian Partners, 1 juni 2004.

<sup>153</sup> Telefonintervju med Johan Kreicbergs, Företagarna, 27 maj 2004.

<sup>154</sup> Mejlkontakt med Håkan Andréasson, Lindebergs Grant Thornton, 27 maj 2004.

att delta på alla informella samrådsmöten som Justitiedepartementet har inför möten med EU angående ändringar i redovisnings- och revisionsdirektiv. Därutöver sker deras påverkan mest genom remissvar. SRF tar även kontakt med andra organisationer som SRS när de vill få mer tyngd i sina svar. SRF tycker att det har fungerat hyfsat att påverka hittills även om det tar väldigt lång tid innan de ser resultat.<sup>155</sup> LRF säger att samarbete vid olika frågeställningar givetvis förekommer mellan olika intresseorganisationer och menar att näringslivet är relativt överens. Det har dock framkommit relativt olika svar från olika intresseorganisationerna om vem som samarbetar med vem. Exempelvis säger Svenskt Näringsliv att de inte har börjat samarbetet med Företagarna och Företagarna säger att de har ett upparbetat samarbete med Svenskt Näringsliv.<sup>156</sup>

### **Lobbying av småföretagen själva**

Småföretagarna själva har svårt att utöva påtryckningar utan de sker genom deras organisationer, som sitter med i BFN och utför sedvanligt lobbyarbete.<sup>157</sup> BFN bekräftar att småföretagen själva sällan använder sig av lobbying riktat mot BFN. Däremot inkommer viktig input från småföretagen vid sakfrågorna som ställs under BFNs telefontid. BFN ser då vilka regler som inte är tydliga i och med att det är dem småföretagarna ringer och funderar över.<sup>158</sup>

---

<sup>155</sup> Mejlkontakt med Gunvor Pautsch, SRF, 4 juni 2004.

<sup>156</sup> Mejlkontakt med Carl-Gustaf Burén, Svenskt Näringsliv, den 13 maj 2004, Telefonintervju med Johan Kreicberg, Företagarna, den 27 maj 2004.

<sup>157</sup> Mejlkontakt med Peter Nilsson, LRF, 28 maj 2004.

<sup>158</sup> Telefonintervju med Anders Bengtsson, BFN, 17 maj 2004.

# Analys

## IAS-utredningen

Ett performance gap, som ingår i Husseins första steg i normbildningsprocessen, uppstod för noterade bolag i Sverige när EU krävde att en anpassning skulle ske till en annan redovisningsmetod. Det fanns inget intresse från Sveriges sida att hitta en lösning för att tillämpa IAS/IFRS i redovisningen även för småföretag eftersom det inte var tvingande för dem och ansågs vara alltför komplicerat. Utifrån Husseins attitydfas speglade remissyttrandena negativa attityder till en tillämpning av IAS/IFRS på små företag. Förslaget förkastades av intresseorganisationerna, BFN och Skatteverket.

## Två olika perspektiv på SME-projektet

Om det skulle ha blivit tvingande med IAS/IFRS även för småföretag skulle SME-projektet kunna ses som ett avsteg från ett komplicerat regelverk. Respondenterna, vi har varit i kontakt med, har inte tagit detta resonemang i beaktning. De har istället valt att se en fullständig IAS/IFRS som otillämpbar på små svenska företag och SME GAAP som ytterligare ett regelverk som är alltför komplicerat.

## SME-projektet före år 2003

Att det egentligen inte börjat hända något inom projektet förrän under det senaste året ger en klar indikation på vilken låg prioritet det tidigare har haft i IASB. Trots att IASBs styrelse själv anger att den idag har SME-projektet högt upp på agendan har SME-projektet ännu inte ett fastställt slutdatum, vilket tyder på att det fortfarande inte är högprioriterat.

En anledning till att ingenting har hänt tidigare kan vara att timingen, som Jönsson satt i samband med Husseins performance gap, inte varit rätt för att påbörja initieringsfasen. Det fanns antagligen inte lika stora påtryckningar år 1998 som det funnits under det senaste året. Det märks om tiden är mogen genom responsen från omgivningen. De av respondenterna som har följt SME-projektet under några år konstaterar att ingenting har hänt. De verkar därför ha fått en likgiltig attityd till projektet.

## Påtryckningar på IASB att upprätta ett SME GAAP

Vi menar att påtryckningarna från EU är ett exempel på Husseins performance gap som varit startskottet för IASBs initieringsprocess som påbörjades år 2003. Våra spekulationer får belägg av Zeff då han säger att en politisk påtryckning kan komma från EU-kommissionen. Detta bekräftar att

en normbildningsprocess kan ses som en politisk process och att IASB då har handlat i egenintresse när de har fallit för EUs påtryckningar. IASB stärker sin egen ställning genom att EU tillämpar organisationens normer och acceptansen för normerna blir då större.

Somliga menar istället att det är olika länder som utfört påtryckningarna, enligt politik teori, på IASB att uppföra ett SME GAAP. England är ett av länderna som sägs stå för påtryckningarna på IASB. Det skulle i så fall inte gynna Sverige då England använder sig av en annan redovisningstradition. Påtryckningarna från olika länder behöver inte bara vara politiska, utan kan även vara kulturella. Detta kan förklara varför vissa länder, som redan har nationell erfarenhet av ett separat regelverk för SME, vill att IASB ska utveckla ett SME GAAP. Detta ser vi som en anledning till att Englands påtryckningar är stora.

Ett annat exempel på Husseins performance gap kan vara att IASB har sett att en annan organisation har startat upp ett SME-projekt. Skatteverket antyder att det engelska regelverket för SME kan ha påverkat IASB att ta fram ett SME GAAP eftersom IASBs nuvarande ordförande David Tweedie tidigare varit ordförande för engelska ASB som redan har utvecklat ett SME GAAP. Till skillnad från Skatteverket anser vi att det engelska SME GAAP först fick betydelse när IASBs SME-projekt redan påbörjats. Men att det då kan ha spelat in att David Tweedie haft kunskap om det engelska SME GAAP och att hans sociala attityd till ett SME GAAP troligtvis har varit mer positiv än andra styrelsemedlemmars, som inte har någon erfarenhet av ett regelverk för småföretag.

Enligt vår åsikt är det således först när IASB har uppmärksammat att det finns ett performance gap som de valt att hämta kunskap externt, vilket är en av de två möjligheterna som Zaltman et al talar om, för att hitta en lösning till gapet och då från det engelska regelverket. Vi anser dock att information som hämtats externt måste ha varit begränsad eftersom IASB huvudsakligen har utgått från att hitta en intern lösning utifrån det fullständiga IAS/IFRS. IASB borde emellertid sökt och söka sig mer externt till redan existerande regelverk för SME för att se vad som lämpar sig bättre som utgångspunkt för upprättandet av SME GAAP. I stället för att börja uppifrån och utgå ifrån fullständiga IAS/IFRS skulle IASB ha nått en högre acceptans från åtminstone svenska småföretag om de först fastställt småföretagens behov. Detta behov skulle ha fastställts genom möten med nationella normbildare innan de valde utgångspunkten för ett SME GAAP.

### **Rätt timing**

En viktig aspekt i initieringsprocessen är Jönssons timing. Timingen mellan SME-projektet och Sveriges pågående arbetet inom redovisningsområdet kan i dagsläget ses som rätt om man ser till att



det pågår förenklingsarbete på båda håll. Trots detta är timingen inte rätt mellan Sverige och IASB då Sveriges förenklingsarbete inte alls är kopplat till IASBs SME-projekt. Tanken bakom regelförenklingarna är olika för Sverige och IASB. De regelförenklingar som IASB håller på att ta fram ser i dagsläget enbart betungande ut för svenska småföretag. Det innebär att IASB inte har lyckats med det internationella samarbetet som innebär att arbeta mot samma mål som de nationella normgivarna. I Sverige har det istället funnits lokala lösningar på regelförenklingsproblemet, vilket är vanligt vid politiska processer enligt Zaltman et al när kollektiva beslut ska tas.

### **Ny målgrupp för IASB**

SME-projektet riktar sig till en helt annan målgrupp än vad en vanlig norm i IAS/IFRS brukar göra. Det är därför inte börsbolagen som bör ta ställning till projektet utan små och medelstora företag. IASB har idag en upparbetad kanal, vilken Jönsson nämner, in i Sverige gällande normer för börsbolag, men inte för SME i och med att BFN inte är IASBs normala kontaktorgan.

### **IASBs kontakt med Sveriges normgivare**

Enligt institutionell teori uppmärksammas tydligt vikten av en organisations interaktion med den externa sociala miljön. Möten mellan nationella normgivare och IASB, angående SME-projektet, ökar chansen att SME-projektet blir legitimerat (tredje steget i Husseins modell) bland nationella normgivare. Att IASB tillsatte en rådgivningsgrupp och en ny projektledare år 2003, tyder på en vilja att bli accepterad i sin sociala miljö och således lyckas komma någonstans med SME-projektet. Mötet bevisar att IASB har börjat arbeta aktivt med SME-projektet. Att en enkät också gavs ut är även en bekräftelse på att IASB är intresserade av småföretagens åsikter. Mötet ser vi som en möjlighet till formell lobbying för Sveriges del och även som en möjlighet till lobbying för IASBs del. IASB kan genom att anordna mötet framstå som intresserad av den externa miljöns åsikter och också skapa en medvetenhet för sitt SME GAAP. Mötet borde även ha innefattat middagar och andra evenemang i mer avslappnade former. Möten av dessa slag skulle även därför ha kunnat vara ett sätt för IASB att upprätta informella kanaler, som nämns i lobbyingteorin, med nationella normgivare, för att på så sätt lobba för sina åsikter och lyssna på vad de nationella normgivarna har för förslag. Vi har inte fått uppfattningen att IASB har upprättat några informella kanaler med Sverige.

Institutionell teori förutsätter att en organisation kommer att vara mottaglig för sin omgivning och kommer att anpassa sig efter förändringar i omgivningen, vilket stämmer väl överens med IASBs uttalade mål. Det får ändå anses ha varit bristfällig kontakt mellan IASB och Sverige angående SME-projektet i praktiken. Vi anser inte att ett fåtal möten är tillräckligt för att lyckas integrera

svensk normgivning med IASBs. Om IASB anser att det är viktigt att vara mottaglig för nationella problem som dyker upp bör de skapa en tätare kontakt med Sveriges normgivare. Den bristfälliga kontakten med Sverige skulle kunna bero på att IASB finner större skäl att koncentrera sig på att arbeta mer med interpersonella relationer, i enlighet med normbildningsprocessen, med EU för att indirekt nå Sverige.

### **IASBs möjlighet att uppnå acceptans**

IASB har genom SME fått ytterligare en målgrupp som ska få regler som utgår från IASBs existerande ramverk. IASB måste få småföretagen att vilja använda sig av SME GAAP och genom det nå acceptans hos sin nya målgrupp, småföretagen. Även om IASBs normer idag har fått en högre status i och med att IOSCO har antagit IASBs normer och organisationens ramverk har blivit accepterat, så handlar det om de noterade bolagen. Nu måste normerna även uppnå acceptans hos onoterade små bolag.

Det svåra för IASB är att SME som målgrupp är väldigt splittrad. IASB har många länder och aktörer att ta hänsyn till vid upprättandet av SME GAAP. Företagsstorleken och redovisningstraditionen varierar bland länderna och en harmonisering av redovisningen krävs. I politisk teori kan det talas om harmonisering av intressen hos berörda grupper istället för av redovisningsregler. Dessa grupper ska enligt Zaltman et al ta ett kollektivt beslut vid normbildningsprocessen, vilket innebär att en hel del kompromisser krävs för att nå ett beslutsfattande. IASB bör vara införstådd med till vilken grad en kompromiss enligt politisk teori kan sträcka sig utan att omgivningen förlorar förtroendet för den föreslagna normen. Det svåraste är inte att upprätta regler utan att anpassa dem, så att alla blir nöjda i och med att det finns många intressen att beakta. För att kunna ta hänsyn till alla som målgruppen innefattar skulle det krävas en rad alternativa redovisningslösningar, vilket var IASCs dilemma som inte kan ses som positivt. Det är meningen att regelverket ska vara enhetligt och då får IASB antagligen anpassa normbildningen efter dem som lobbar starkast och har störst inflytande. Vi upplever, liksom Horngren, det som ett stort problem när organisationer som IASB både ska utveckla den bästa möjliga normen och samtidigt erhålla acceptans för den.

### **Målkonflikt mellan Sverige och IASB**

Sverige och IASB kan ses som två olika konstellationer som ska samarbeta gällande SME-projektet. Det krävs enligt Husseins legitimeringssteg att ledare från olika grupper har bra personliga relationer och samma attityd för att undvika konflikter. En slags konflikt råder mellan IASB och Sverige då de arbetar mot olika mål. IASB bör enligt Husseins attitydbildningsteg

upprätta interpersonella band för att föra över sina egna åsikter på BFN och få dem att stödja sin egen ståndpunkt. Sverige arbetar inte för att anpassa sina småföretag till ett internationellt regelverk utan för att ge dem en enklare redovisning. Detta skulle kunna vara ett skäl till att deras attityder till förändringen går isär. Två kommunikationskanaler, som nämns inom normbildningsteorin för att uppnå legitimitet och som IASB skulle kunna använda sig av för att få Sverige att stödja sitt SME GAAP, är personliga kontakter och massmedia. Inte någon av dessa har använts flitigt. För att ta svenska småföretag i beaktande och intressera dem för den internationella redovisningen borde därför IASB upprätta personliga kontakter genom dels sin rådgivningsgrupp, dels genom sina sju styrelsemedlemmar som ska ha formell kontakt med nationella normgivare

Svenska intresseorganisationer, BFN och Skatteverket visar idag ett svagt intresse för SME-projektet. De hävdar att projektet har gått väldigt sakta framåt och därför känner de sig skeptiska, vilket Zaltman et al betecknar som att man är öppen för innovationen, till att projektet någonsin kommer resultera i något som kommer att vara till nytta för dem. De har också åsikten att IASB i första hand har riktat sig till kapitalmarknaden och att de fortfarande gör det. Det borde därför skrivas mer om SME-projektet i massmedia för att IASB ska få små företag att öppna upp ögonen och inse att det finns fördelar med ett internationellt regelverk. Det har hittills skrivits väldigt lite om SME-projektet i internationella vetenskapliga tidskrifter och det har endast nämnts kortfattat i svenska tidskrifter. IASB borde se till att det skrivs mer eftersom det enligt Hussein är genom massmedia som IASB kan skapa en fördelaktig atmosfär för sig själv.

### **Konsekvenserna av olika redovisningstraditioner**

Det är inte alla länder som följer IAS/IFRS som har en lika stark koppling mellan redovisning och beskattning som Sverige. Det är därför svårt för IASB att tillgodose alla användares behov. IASB har valt att ha beskattningen frikopplad från redovisningen, vilket gör det svårt för IASB att tillgodose ett av Sveriges högst prioriterade önskemål för småföretagens regelverk.

Kopplingen mellan redovisning och beskattning är ett komplext område. Det finns de i Sverige som anser att beskattningen bör vara frikopplad från redovisningen för att Sverige lättare ska kunna anpassa sig till internationell redovisning. Det är inte så konstigt att det är svårt att harmonisera redovisningsregler för en mångkulturell organisation som IASB, där det finns många olika aktörer med skilda intressen och preferenser. Det råder inte heller bara oenighet mellan länder utan även inom ett land. Det innebär att det, i vårt fall, är svårt att hålla med Hofstede om att det endast finns en kultur i ett land.

BFN och Skatteverket försöker arbeta fram en starkare koppling mellan redovisning och beskattning, medan exempelvis SRF anför i sitt remissyttrande till IAS-utredningen att en frikoppling vore att föredra. Det beror antagligen på att organisationerna handlar i egenintresse enligt teori om lobbying. Det finns incitament för Skatteverket att bevara dagens koppling mellan redovisning och beskattning. Speciellt med tanke på vilket merarbete det skulle innebära med en frikoppling. Intresseteorin kan även kopplas till att revisionsbyråer som Lindebergs Grant Thornton har en positivare inställning till ett internationellt regelverk eftersom de är en internationell organisation som dessutom har tillväxtföretag som målgrupp. En annan viktig aspekt enligt ekonomiska teorier, att väga in vid sådana här frågor, är om nyttan uppväger kostnaden. Nyttan skulle vara att inträda på den internationella kapitalmarknaden ställt mot kostnaden av att upprätta två olika rapporter: en för redovisning och en för beskattning. Med dagens förutsättningar verkar det som om majoriteten i Sverige föredrar att ha kvar kopplingen mellan beskattning och redovisning och det är en anledning till att det verkar vara svårt att nå en internationell kompromiss i denna fråga.

### **Kvalitativa och kvantitativa faktorer**

Det är inte konstigt att respondenterna tycker att det är förvirrande att IASB inte har använt sig av någon kvantitativ definition. I Sverige finns det inte någon enhetlig definition av små företag. För att kunna svara på vilka företag SME-projektet är riktat till bör därför en storleksdefinition finnas. Detta problem behöver inte skyllas på IASB, utan kan vara ett problem på nationell nivå.

Det faktum att IASBs projekt innehåller beteckningen SME kan ifrågasättas ur svensk synvinkel eftersom det inte verkar passa svenska småföretag. IASB har på ett styrelsemöte diskuterat om terminologin SME är rättvisande, och kommit överens om att behålla namnet SME. Vi ifrågasätter detta, eftersom namnet SME är vilseledande när man valt att använda sig av kvalitativa faktorer. Namnet SME är förknippat med företagsstorlek. Beteckningen SME gör därför att frågan direkt väcks om vilka företag som räknas som små och medelstora. Det blir extra rörigt för svenska företag eftersom SME GAAP för deras del passar bäst för större företag, vilka beteckningen SME inte innefattar.

Merparten av de svenska respondenterna verkar inte förstå fördelen av att det är upp till Sverige att själv bestämma vilka företag som SME GAAP ska tillämpas på. Vi menar att IASB har misslyckats med Husseins första steg i initieringsfasen att skapa medvetenhet och kunskap om SME-projektet. Det mest grundläggande i initieringsfasen bör enligt vår uppfattning vara att visa vilka SME-projektet är riktat till. Det är svårt att ta ställning till ett förslag om man inte är medveten om vilka

problem det skulle kunna lösa. Kunskapsluckan för Sveriges del kan ha uppstått till följd av brist i kommunikationen mellan IASB och Sverige. Eftersom anpassningen till SME GAAP för Sveriges del bygger på frivillighet måste småföretagen se att SME-projektet kan vara en lösning på de problem de har.

Det finns en möjlighet att kvalitativa faktorer fungerar bättre i teorin än i praktiken. Anledningarna till detta borde vara flera, men en, som är lätt att anta, är att det är kostsamt och till viss del subjektivt att använda sig av kvalitativa mått. Att IASB inte har valt att använda sig av kvantitativa faktorer kan gynna Sverige eftersom Sverige självt då har möjlighet att bestämma vilken kategori av företag som ska tillämpa SME GAAP. Då stora svenska företag är små internationellt sett kan SME GAAP tillämpas på dessa. BFN svarade på enkäten för större medelstora onoterade företags räkning. Det bestyrker att de kvalitativa faktorerna är till fördel för Sverige eftersom landet får tillämpa dem på större onoterade bolag så länge de större onoterade bolagen inte har publik ansvarsskyldighet.

Nackdelen med ovanstående system har att göra med att syftet med SME-projektet är att skapa harmoniserade regler för SME i världen. Hela harmoniseringssträvandet för SME frångås då om länder som Sverige väljer att tillämpa det på andra företagsstorlekar än SME. Vid en implementering av ett SME GAAP skulle det kunna bli märkbart enligt Taylor och Zarzeski att Sveriges kultur skiljer sig från övriga länders kultur eftersom kulturella skillnader blir mest märkbara vid det praktiska användandet.

SME-projektet måste marknadsföras bättre i Sverige, antingen av IASB eller av BFN, för att uppnå acceptans som Hussein och institutionell teori talar om. Det borde även bestämmas officiellt i Sverige vilka SME-projektet ska riktas till. En allmän åsikt är att det är anpassat för stora företag men då bör det framföras tydligt, så de företagen som det är riktat till kan sätta sig in i projektet.

### **Samarbete mellan olika organisationer inom Sverige**

Enligt normbildningsteorin är det viktigt att intressegrupper har bra personliga relationer och att de har en samstämmig attityd till SME-projektet för att en nationell konflikt inte ska uppstå. Det är viktigt för småföretagen att ha nått en kompromiss, vilket framkommer av politisk teori, nationellt sett för att kunna stå starka tillsammans internationellt. Alla respondenter som vi har kontaktat har ett samarbete i någon form med andra intresseorganisationer i Sverige. Detta är viktigt då det kan ses som mer fördelaktigt för ett svenskt småföretag att kunna påverka nationellt än internationellt. Dels för att det borde vara lättare, dels för att det är mer angeläget att föra fram sin åsikt i Sverige

då småföretagen berörs direkt av det förhållande och den miljö de verkar inom. De påverkas dessutom direkt av de tvingande svenska lagarna medan IASBs SME-projekt är frivilligt att tillämpa och då inte lika viktigt att influera.

Framförandet av vilka intresseorganisationer som respondenterna samarbetade med skiljde sig åt i vissa fall. Det kan dock ha och göra med att man bara uppgav de organisationer som man själv anser sig ha ett starkt samarbete med alternativt att åsikten om huruvida man egentligen har ett samarbete skiljer sig åt mellan organisationerna. Vi tycker att det är viktigt att samarbetet som finns mellan intresseorganisationerna fortlöper och utvecklas för att kunna nå en bra lösning, enligt Husseins legitimeringsfas, för småföretagens situation.

### **Auktoriteter**

Auktoriteterna, som Jönsson tar upp i sin teori, är inte desamma för småföretag som för noterade bolag. Det går genom vår utvärdering att urskilja två typer av auktoriteter: intresseorganisationer och kunniga personer inom ämnet småföretag och IASB. Vi anser att de organisationer som besvarat IAS-utredningen kan ses som Sveriges auktoriteter gällande småföretagens redovisning. Många sitter också med i BFNs nämnd eller har direktkontakt med BFN. BFN ser vi som den institution som styr det mesta. Många av respondenterna hänvisade till BFN om de inte kunde besvara en fråga, och då särskilt Wikerfelt på BFN. Vi kan dock inte urskilja en ensam person som auktoritet, utan vi ser hela BFN som eliten. Auktoriteterna agerar inom BFNs institutionella ramar, vilka vi anser vara ganska strama. Rolf Rundfelt har också figurerat bland de personer som andra har ansett besitta stor kunskap inom ämnet IASB och småföretag. Det som talar emot att det skulle gå att urskilja någon enskild auktoritet inom området normbildning för småföretag är att det inte finns någon som har försökt få igång en offentlig debatt om SME-projektet.

### **Kulturella faktorer**

Vi menar att den svenska nationella kulturen innehåller element som värnar om småföretagen. Det pågående regelförenklingsarbetet och att det finns många organisationer i Sverige som arbetar i småföretagens intressen bekräftar detta. Detta gör att vi tror att gemene man i Sverige generellt sett är medveten om att småföretagen behöver regler som är anpassade för dem. Det pågående svenska regelförenklingsarbetet påverkar dock svenskarnas attityd till ett SME GAAP. Vi betvivlar därför att den svenska kulturen är mottaglig för ett mer komplicerat regelverk än det som de svenska småföretagen redan har. Det kan även uppstå svårigheter vid införandet av ett SME GAAP i Sverige, då många i Sverige har en generellt sett negativ inställning till utökade regler för

småföretag. För att lyckas med implementeringen av ett SME GAAP krävs först att attityden, hos småföretagaren själv och övriga samhället, förändras.

Det är till fördel för småföretagen att ledamöterna i rådgivningsgruppen har erfarenhet av arbete med småföretag. Den praktiska erfarenheten gör att ledamöterna lättare kan sätta sig in i tankevärlden hos ett småföretag. Kultur handlar mycket om vad man har för några referensramar. Detta kan vara en förklaring till varför svenska intresseorganisationer, BFN och Skatteverket som inte har någon direkt erfarenhet av ett liknande regelverk för småföretag generellt sett är negativt inställda till ett SME GAAP.

### **Sveriges påverkan internationellt**

I teorin har det konstaterats att lobbying påverkar hur redovisningsnormer formuleras. Trots det anser vi att viljan och möjligheten att påverka processen i framtagandet av normerna till ett SME GAAP inte är överdrivet stor för de svenska småföretagen. Det skulle nog finnas större incitament för småföretagen att utöva lobbying om ett SME GAAP skulle vara tvingande.

Förutsatt att de svenska organisationerna skulle vilja påverka normbildningen är de mer framgångsrika enligt Tutticci et al om de bildar en koalition då det innebär skalfördelar. Att Sverige är ett litet land gör att det borde vara ännu viktigare att man gör vad man kan för att bli hörd. Men de svenska organisationerna har hittills inte gått samman i en enad front internationellt sett. Detta då de anser att det ännu inte funnits tillräckligt starka skäl till det i och med att SME-projektet först blivit ett aktuellt ämne under senare tid. Sverige verkar inte ha något intresse av SME-projektet just nu, men det betyder inte att situationen behöver vara densamma i framtiden. Det är givetvis svårt att sia om framtiden. Men det är viktigt att även de svenska småföretagens intresseorganisationer, BFN och Skatteverket sätter sig in i internationell redovisning och försöker påverka den redan från början. Om det är EU som har utövat stora påtryckningar på IASB och tvingat organisationen att upprätta ett SME GAAP kan man förvänta sig att EU har gjort det för att unionen vill ha ett enhetligt regelverk för alla företag inom EU. Vi håller därför med SRF om att svenska regler inte kan leva vidare vid sidan av ett internationellt regelverk. Men det är inte troligt att SME GAAP kommer att bli tvingande inom den närmsta framtiden för småföretag i Sverige då beslutet nyligen har tagits om enbart tvingande regler för noterade bolagens koncernredovisning.

Något som dock kan ses som ett steg tillbaka från att bilda en enad front är BFNs brist på samarbete med de svenska intresseorganisationerna gällande mötet mellan IASB och de 40 nationella normgivarna. Ingen av våra respondenter har känt till mötet. Vi tycker att det är viktigt att alla får

chansen att yttra sig. Även om svaren från intresseorganisationernas sida troligtvis inte hade skiljt sig nämnvärt från BFNs i detta fall kan intresseorganisationerna inte anses ha varit representerade av BFN i den här frågan då de inte har fått chansen att framföra sin åsikt. Det är inte konstigt att intresseorganisationerna inte är så djupt insatta i projektet när de inte ens informeras om formella möten som beskrivs i lobbyingteorin. Det verkar inte finnas någon vilja hos BFN att, enligt Zaltmans et als teori, skapa ett intresse för att påverka SME-projektet genom att föra en debatt om ämnet eftersom de verkar vara skeptiska till innovationen, i alla fall avseende de allra minsta företagen.

### **Comment letter**

Enligt Rundfelt lägger IASB stor tyngdpunkt på comment letters och på de åsikter som framförs. Historiskt sett har småföretagens intresseorganisationer inte använt sig av detta redskap på grund av att de inte tidigare har påverkats av IASBs normer. Det finns fortfarande ett vagt intresse att visa sin åsikt genom comment letters. Att Lindebergs Grant Thornton emellertid har valt att komma in med comment letters anser vi till stor del beror på att de arbetar med tillväxtföretag och att de är en internationell organisation.

Vi har valt att applicera den ekonomiska teorin även på SME-projektet, då storleken på företagen som kan räknas som SME-projektets målgrupp skiljer sig åt. Framförallt är svenska småföretag generellt sett mindre än småföretag internationellt sett. De svenska stora onoterade företagen liknas ur internationell synvinkel vid små och medelstora företag. Småföretagens åsikter skiljer sig troligtvis internationellt åt på grund av att länderna har olika redovisningstradition och på grund av företagens storlek. Svenska intresseorganisationers åsikt är att stora svenska onoterade företag skulle ha mer nytta av ett internationellt regelverk som SME GAAP. De stora SME kommer därför utifrån den ekonomiska teorin utöva mer lobbying än de små SME. Småföretagens åsikter formas, enligt vår mening, även av den nationella kulturens ramar som nämns av Hofstede. Med det i åtanke är det inte så konstigt att man anser att stora onoterade bolag har mer nytta av ett SME GAAP, då ett sådant regelverk förmodligen inte finns i många småföretagares tankevärld.

Graden av lobbying skiljer sig också åt mellan företag och företags intresseorganisationer beroende på vilket inflytande och slagkraftighet de tror sig ha. Svenska småföretag säger att de inte berörs av det som hittills har bearbetats fram av IASB och det ser ut som om svenska småföretags önskemål ligger väldigt långt från det regelverk som diskuterats i IASB. Det skulle därför krävas mycket lobbying av svenska småföretag för att få sin vilja igenom. Vi anser, utifrån informationen ovan, att



svenska småföretag inte är tillräckligt slagkraftiga för att påverka utfallet av IASBs normbildning till sin fördel.

### **Betydelsen av styrelsens sammansättning**

Kritiken som framförts mot IASBs styrelse gällande deras geografiska representerbarhet kan inte ses som missgynnande för Sveriges del då Sverige är ett industriland. Dock anser vi inte att styrelsens försvar, att SAC istället har geografisk representerbarhet, håller med tanke på att det är styrelsen och inte SAC som fattar det slutgiltiga beslutet.

Vi tror att styrelsens erfarenhet har betydelse för svenska småföretag. IASBs styrelse har främst praktisk arbetslivserfarenhet och normbildningserfarenhet från stora noterade bolag. Med lobbyingteorins egenintresse i bakhuvudet är det lätt att anta att styrelserepresentanterna främst ser till sina egna intressen, det vill säga de stora noterade bolagen. Vi menar att IASB bör se över styrelsens sammansättning, så att det finns representanter för både SME och noterade bolag. Att fler representanter från småföretag behövs i styrelsen bekräftas av Pacters uttalande om att flera av styrelsemedlemmarna är direkt ointresserade av att upprätta ett SME GAAP. Det är troligt att det är styrelsens oengagemang som lett till att SME-projektet först tagit fart under förra året. Vi ser en poäng i att bilda en egen styrelse för SME GAAP för att småföretagen ska få mer inflytande.

Det framgår av teorin att styrelsen bör studera potentiella ekonomiska konsekvenser av en föreslagen norm och att ett exempel på en ekonomisk konsekvens är resursfördelningen mellan företag. Att SME GAAP utgår från de existerande IAS/IFRS, där endast hänsyn till de ekonomiska konsekvenser har tagits för noterade bolag, är ett argument för att det inte är lämpligt att utgå från redan existerande IAS/IFRS.

### **Behovet av ett internationellt regelverk i Sverige**

Husseins innovationer kan ha olika betydelse för olika grupper i Sverige. Den övergripande åsikten är att de svenska småföretagen inte har så stor nytta av ett internationellt regelverk trots att en stor del av småföretagen är verksamma på den internationella marknaden. Revisionsbyråerna verkar dock mer positiva till ett internationellt regelverk. De ser till tillväxtföretag och har således en positivare inställning till ett internationellt regelverk. Ett SME GAAP kan underlätta övergången till IAS/IFRS om företaget blir noterat.

I dagsläget är det även osäkert vilka regler som ska gälla för de större onoterade företagen, vilket kan innebära att ett internationellt regelverk känns långt borta för svenska småföretag. Vi ser det

dock som positivt att knyta den nationella lagstiftningen till den internationella, förutsatt att internationella regler är mer anpassade till småföretag. SME GAAP skulle kunna anpassas successivt genom årsredovisningslagen. Årsredovisningslagen är idag väldigt lite anpassad till IASB vilket innebär att de svenska småföretagen kommer att leva med ett regelverk helt avskilt från de internationella reglerna. Det får ses som en fara eftersom företagen verkar i en global miljö.

### **Om det är möjligt för IASB att upprätta ett SME GAAP som någon vill använda**

Det går att tolka utifrån Bengtssons liknelse mellan SME-projektet och EUs projekt angående bolagsskatt att han tror att SME-projektet troligtvis inte kommer att leda till något konkret. Det ligger en svårighet i att upprätta ett SME GAAP för IASB i och med att IASB brottas med samma kulturella och sociala mångfald som EU, där många olika viljor ska komma överens trots olika redovisningsbakgrund. Efter att ha studerat det senaste årets arbete för SME-projektet är vår inställning att projektet kommer leda till bildande av ett SME GAAP. Vi ser inte att svårigheten för IASB ligger i att upprätta ett regelverk utan att upprätta ett regelverk som många länders småföretag kan tillämpa. Vi tror att det blir svårt att upprätta ett SME GAAP som tar alla länders småföretags behov av regelförenklingar i beaktande. Således är acceptansen från omgivningen av SME GAAP det svåraste att bemästra för IASB, vilket man kan ställa sig skeptisk till att de kommer att lyckas med. Sveriges intresseorganisationer, BFN och Skatteverkets attityd till projektet är ett exempel på detta.

### **SLUTSATSER**

- Det är troligast att IASB har upptäckt problemet genom ett performance gap där EUs påtryckningar har tvingat IASB att uppföra regler för SME.
- Det sker två parallella normbildningsprocesser skilda från varandra inom IASB och Sverige.
- Sverige är inte intresserat av att påverka IASBs normbildningsprocess för SME eftersom de inte anser det vara lämpligt för svenska småföretag.
- SME är ett vilseledande namn i synnerhet för Sverige då det inte är anpassat för svenska småföretag utan större svenska onoterade bolag.
- Politiska och kulturella faktorer har stor betydelse för normbildningsprocessen.
- Det kommer knappast att vara möjligt att genomföra en harmonisering som är anpassad till svenska småföretag. Detta beror till stor del på att IASB ska anpassa sig till flera länders redovisningstraditioner och kulturella bakgrunder.

## **Förslag på vidare forskning**

I nuläget är IASB mitt uppe i processen i bildandet av ett SME GAAP. Det vore intressant att utvärdera utkomsten av det diskussionsdokumentet rörande SME-projektet som blir offentligt i juni 2004. Det kan också vara intressant att analysera de comment letters som inkommer till detta diskussionsdokument. Ytterligare av intresse kan vara att granska utkomsten av en framtida ED om ett SME GAAP.

Det har framkommit att SME GAAP är mest lämpat för svenska stora onoterade bolag. Det kan därför vara intressant att undersöka de stora onoterade bolagens inställning till SME-projektet.

## Referenslista

Andersen, I. (1998) *Den uppenbara verkligheten*. Lund.

Andersson, S. (2001) "Internationalisering av snabbväxande företag", I: Davidsson, P., Delmar, F. och Wiklund, J. (red) *Tillväxtföretagen i Sverige*. Stockholm.

Anonym. (2001) "IASC board's structure criticised", *Accountancy*, mars.

Artsberg, K. (2003) *Redovisningsteori -policy och -praxis*. Malmö.

Artsberg, K. (2002) "Globalisering och internationell redovisningsharmonisering. Striden om makten över redovisningen", *Balans*, nummer 4.

Artsberg, K. och Jonnergård, K. (1993) "Vilken redovisning är internationell?", *Balans*, nummer 12.

Artsberg, K. (1992) *Normbildning och redovisningsförändring*. Malmö.

Atiase, R. K., Bamber, L. S. och Freeman, R. N. (1988) "Accounting Disclosures, Based On Company Size: Regulations and Capital Markets Evidence", *Accounting Horizons*, mars.

Baskerville, R. F. (2003) "Hofstede never studied culture", *Accounting, Organizations and Society*, s 1-14.

Beaver, W. H. (1998) *Financial reporting: an accounting revolution*, third edition, New Jersey.

Burchell, S., Clubb, C., Hopwood, A. och Hughes, J. (1980) "The roles of accounting and society", *Accounting, Organizations and Society*, nummer 1.

Casabona, P. och Shoaf, V. (2002) "International financial reporting standards: Significance and acceptance", *Review of Business*, nummer 1.

Deakin, E. D. (1989) "Rational Economic Behaviour and Lobbying on Accounting Issues: Evidence from the Oil and Gas Industry", *The Accounting Review*, nummer 1.

Deegan, C. (2000) *Financial Accounting Theory*, Australia.

Edlund, B. (1997) "Den svenska normgivningen i ett internationellt perspektiv", I: Edenhammar, H. och Hägg, I. (red) *Makten över redovisningen*. Stockholm.

Fechner, H. H. E. och Kilgore, A. (1994) "The Influence of Cultural Factors on Accounting Practice", *The International Journal of Accounting*, nummer 3.

Fletcher, G. (2002) "International accounting standards - past, present and future" *AFP Exchange*, nummer 4.

Gerboth, D. L. (1973) "Research, Intuition and Politics in Accounting Inquiry" *The Accounting Review*, nummer 3.

- Halvorsen, K. (1992) *Samhällsvetenskaplig metod*, Lund.
- Harrison, G. I. och McKinnon, J. I. (1986) "Culture and accounting change: a new perspective on corporate reporting regulation and accounting policy formulation", *Accounting, Organizations and Society*, nummer 3.
- Hertz, S. och Mattsson, L-G. (1998) *Mindre företag blir internationella*. Malmö.
- Hofstede, G. (2003) "What is culture?", *Accounting, Organizations and Society*, s 811-813.
- Hofstede, G. (översättning Liungman, C. G.) (1991) *Organisationer och kulturer*. Lund.
- Hofstede, G. (1980) *Culture consequences: International Differences in Work-Related Values*, Beverly Hills.
- Horngren, C. T. (1973) "The marketing of accounting standards", *Journal of Accountancy*, oktober.
- Hussein, M. E. A. (1981) "The innovative process in financial accounting standards setting", *Accounting, Organizations and Society*, nummer 1.
- Jacobsen, D. I. (2002) *Vad, hur och varför: om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*. Lund.
- Jarvis, R. (2003) "Financial Reporting: IFRS and SMEs – A question of definition", *Accountancy*, november.
- Jönsson, S. (1985) *Eliten och normerna*. Lund.
- Lindahl, F. W. "Accounting Standards and Olson's Theory of Collective Action", *Journal of Accounting and Public Policy*, nummer 1.
- Lindmark, L. et al (1994) *Småföretagens internationalisering – en jämförande studie*. Stockholm.
- LRF konsult (1993) *Småföretagare i EG : etablering, normer, branscher*. Eslöv.
- Lundahl, U. och Skärvad, P. (1999) *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*. Upplaga 3. Lund.
- Lundström, A. och Boter, H. och Kjellberg, A. och Öhman, C. (1998) *Svensk småföretagspolitik*. Stockholm.
- MacArthur, J. B. (1999) "The Impact of Cultural Factors on the Lobbying of the International Accounting Standards Committee on E32, Comparability of Financial Statements: An Extension of MacArthur to Accounting Member Bodies", *International, Accounting, Auditing & Taxation*, s 315-335.
- MacArthur, J. B. (1996) "An Investigation into the Influence of Cultural Factors in the International Lobbying of the International Accounting Standards Committee: The Case of E32, Comparability of Financial Statements", *The International Journal of Accounting*, nummer 2.
- Mathews, M. R. och Perera, M. H. B. (1996) *Accounting theory & development*. Third edition. South Melbourne.

- Merino, B., Koch, B. och MacRitchie K. (1987) "Historical Analysis – A Diagnostic Tool for "Events" Studies. The Impact of the Securities Act of 1933", *The Accounting Review*, oktober.
- Nilsson, S. (2002) *Redovisningens normer och normbildare: en internationell och nationell översikt*. Lund.
- NUTEK (2004) *SMEs in Sweden - Structural Change and Policy Development*, Info nummer 2-2004.
- NUTEK (1994) *Småföretagen – Sveriges framtid?* Stockholm.
- Oliver, C. (1990) "Determinants Of Interorganizational Relationships: Integration and Future Directions" *The Academy of Management Review*, nummer 2.
- Olsson, B. och Carlsson, R. (2003) *Internationalisering av Små och Medelstora Företag*, Lund.
- Riahi-Belkaoui, A. (2000) *Accounting Theory*. Forth edition, London.
- Riahi-Belkaoui, A. (1995) *The cultural shaping of accounting*. Westport.
- Rundfelt, R. (2003) "Redovisning av återställningsutgifter", *Balans*, nummer 10.
- Salter, B. S. och Niswander, F. (1995) "Cultural influence the development of accounting systems internationally: a test of Grays's (1988) theory", *Journal of International Business Studies*, nummer 2.
- Solomons, D. (1983) "The Political Implications of Accounting and Accounting Standard Setting", *Accounting and Business Research*, vår.
- Solomons, D. (1978) "The politicization of accounting", *Journal of Accounting*, november.
- Tang, Q. (1994) "Economic Consequences of the International Harmonization of Accounting Standards: Theory and its Chinese Application", *The International Journal of Accounting*.
- Taylor Zarzeski, M. T. (1996) "Spontaneous Harmonization Effects of Culture and Market Forces on Accounting Disclosure Practices", *Accounting Horizons*, nummer 1.
- Tutticci, I., Dunstan, K. och Holmes, S. (1994) "Respondent Lobbying in the Australian Accounting Standard-setting Process: ED49 – A Case Study", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, nummer 2.
- Watts, R. L. och Zimmerman, J. L. (1979) "The Demand for and Supply of Accounting Theories: The Market for Excuses", *The Accounting Review*, nummer 2.
- Watts, R. L. och Zimmerman, J. L. (1978) "Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards", *The Accounting Review*, nummer 1.
- York-Kenny, S. och Larson, R. K. (1993) "Lobbying behaviour and the development of international accounting standards – The case of the IASC's joint venture project", *European Accounting Review*, nummer 3.

Zaltman, G., Duncan, R. och Holbeck, J. (1973) "Innovations and Organizations", New York.

Zeff, S. A. (2002) "Political lobbying on proposed standards. A challenge to the IASB", *Accounting Horizons*, nummer 1.

Zeff, S. (1978) "The rise of "economic consequences"", *The Journal of Accountancy*, december.

### **Dokument**

SOU 2003:71, *Internationell redovisning i svenska företag*.

SOU 1998:93 *Kapitalförsörjning till småföretag*.

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

Kommissionens rekommendation (2003/261/EG) av den 6 maj 2003 om definitionen av mikroföretag samt små och medelstora företag.

Kommissionens rekommendation (96/280/EG) av den 3 april 1996 om definitionen på små och medelstora företag.

Remissvar till SOU 2003:71, tillhandahållet av vår handledare Kristina Artsberg den 28 maj 2004.

Förstudie beträffande förenklingsförslag inom företagssektorn. Samverkansprojekt mellan Bokföringsnämnden och Skatteverket, 30 april 2004, tillhandahållen av Rolf Törnqvist den 6 maj 2004.

Enkätundersökning tillhandahållen av Sören Wikerfelt, BFN, den 13 maj 2004.

### **Internet**

BFNs hemsida, [www.bfn.se](http://www.bfn.se), besökt den 28 april 2004.

Deloitte's hemsida, [www.iasplus.com](http://www.iasplus.com), besökt den 30 maj 2004.

Företagarnas hemsida, [www.foretagarna.se](http://www.foretagarna.se), besökt den 30 maj 2004.

Grant, P. (2004) ""Lack of enthusiasm" greets SME standards project", *Accountancy Age*, [www.accountancyage.com/News/1136202](http://www.accountancyage.com/News/1136202), besökt den 31 maj 2004.

IASBs hemsida, [www.iasb.co.uk](http://www.iasb.co.uk), besökt den 30 maj 2004.

Lindebergs Grant Thorntons hemsida, [www.lindebergs.se](http://www.lindebergs.se), besökt den 15 maj 2004.

LRFs hemsida, [www.lrf.se](http://www.lrf.se), besökt den 28 april 2004.

Regeringens hemsida, [www.regeringen.se](http://www.regeringen.se), besökt den 9-10 maj 2004.

Skatteverkets hemsida, [www.skatteverket.se](http://www.skatteverket.se), besökt den 10 maj 2004.

SRFs hemsida, [www.srfkonsult.se](http://www.srfkonsult.se), besökt den 10 maj 2004.

SRSs hemsida, [www.revisorsamfundet.se](http://www.revisorsamfundet.se), besökt den 15 maj 2004.

Svenskt Näringslivs hemsida, [www.svensktnaringsliv.se](http://www.svensktnaringsliv.se), besökt den 10 maj 2004.

### ***Intervjuer***

Adrian, Helena, auktoriserad revisor Adrian Partners (expert i IAS-utredningen), 1 juni 2004, [helena.adrian@adrianpartners.se](mailto:helena.adrian@adrianpartners.se).

Andréasson, Håkan, auktoriserad revisor Lindebergs Grant Thornton, 27 maj 2004, [hakan.andreasson@lindebergs.com](mailto:hakan.andreasson@lindebergs.com).

Bengtsson, Anders, kanslichef BFN, 24 maj 2004 klockan 08.30, telefon 08-787 80 28.

Burén, Carl-Gustaf, civilekonom Svenskt Näringsliv (expert i IAS-utredningen), 5 maj 2004 klockan 10.15, telefon 08-553 430 00.

Mejlkontakt [carl-gustaf.buren@svensktnaringsliv.se](mailto:carl-gustaf.buren@svensktnaringsliv.se), 13 maj och 25 maj 2004.

Fleming, Colin, IASB, 27 maj 2004, [c Fleming@iasb.org.uk](mailto:c Fleming@iasb.org.uk).

Johansson, Martin, SRS, 26 maj 2004, [martin.johansson@revisorsamfundet.se](mailto:martin.johansson@revisorsamfundet.se).

Kreicbergs, Johan, chefsekonom, Företagarna, 27 maj 2004 klockan 9.30, telefon 08-406 17 00.

Nilsson, Peter, skattejurist LRF, 28 maj 2004, [peter.nilsson@konsult.lrf.se](mailto:peter.nilsson@konsult.lrf.se).

Olsson, Göran, rättsenheten på Skatteverket, 18 och 24 maj 2004, [goran.j.olsson@skatteverket.se](mailto:goran.j.olsson@skatteverket.se).

Pacter, Paul, projektledare för IASBs SME-projekt, 2 juni 2004, [ppacter@iasb.org.uk](mailto:ppacter@iasb.org.uk).

Pautsch, Gunvor, redovisningskonsult SRF (expert i IAS-utredningen), 4 juni 2004, [gunvor.p@ekad.se](mailto:gunvor.p@ekad.se).

Pramhell, Katarina, handläggare BFN, 3 maj 2004 klockan 10.50, telefon 08-787 80 28.

Pärnhem, Stefan, ämnesråd på Justitiedepartementet (expert i IAS-utredningen), 5 april 2004 [stefan.parlhem@justice.ministry.se](mailto:stefan.parlhem@justice.ministry.se).

Rundfelt, Rolf, KPMG (före detta styrelsemedlem i IASC), 28 maj 2004 klockan 15.45, telefon 08-723 91 00.

Törnqvist, Rolf, skattedirektör Skatteverket (expert i IAS-utredningen), 6 maj 2004 klockan 12.30, telefon 0771-567 567.

Mejlkontakt [rolf.thornqvist@skatteverket.se](mailto:rolf.thornqvist@skatteverket.se), 6 maj 2004.

Wikerfelt, Sören, handläggare BFN, 28 maj 2004 klockan 10.45, telefon 08-787 80 28.



## Bilaga 1 Frågeformulär

1. Finns det med utgångspunkt i internationaliseringen ett behov för småföretagen att tillämpa ett gemensamt internationellt regelverk om vi utgår ifrån att den övre gränsen för småföretag går vid 50 respektive 250 anställda?
2. Vad är anledningen till att IASB startade SME-projektet? Har det funnits några påtryckningar på IASB för att starta projektet? I så fall, från vem och varför?
3. Redan 1998 bildades SME-projektet av IASC/IASB. SME-projektet behandlade frågor gällande småföretagens situation och vilka normer som skulle vara lämpliga för dem. *Känner ni till något om projektgruppens arbete under åren 1998-2004? I så fall vad och hur har ni följt det?*
4. *När i tiden och på vilket sätt anser ni att svenska småföretag började beröras av IASBs arbete?*
5. Styrelsen i IASB ska beskriva det karaktäristiska för SME. Dessa kännetecknanden ska inte fastställas genom ett storlekstest utan genom kvalitativa faktorer som publik ansvarsskyldighet. Nationell jurisdiktion ska besluta vilken storlek som ska vara tillåten eller tvungen att följa IASBs normer gällande SME. *Vad anser du om att IASB överlämnar beslutsfattandet till Sverige?*
6. I september 2003 höll IASB i ett möte för 40 av världens nationella normgivare i redovisning. Inför mötet skickade IASB ut en enkät som diskussionsunderlag. IASB ville genom enkäten se vad som redan har gjorts i de olika länderna för att minska rapporteringsbördan. IASB ville även få fram de inledande synpunkterna på några av nyckelfaktorerna som har identifierats i IASBs projekt. Sveriges representant var Sören Wikerfelt från BFN. *På vilket sätt anser ni att Bokföringsnämnden företrädde era åsikter i just det här fallet?*
7. IASBs undersökning hade två syften: dels att titta på vad som redan gjorts i länderna för att minska rapporteringsbördan för SME, dels studera vad de själva ska göra i detta fall. *Vad anser ni att IASB ska göra i detta fall?*
8. *På vilket sätt anser ni att ni har inflytande i normbildningsprocessen i Sverige rörande normer för småföretag? Om er organisation har ett förslag på en ny norm. Hur går er organisation till väga för att driva igenom ert förslag?*
9. *Har ni något samarbete med någon organisation angående frågor som rör småföretag? I så fall med vilken/vilka?*
10. *Anser ni att småföretagens inflytande på normbildningsprocessen ska finnas på internationell nivå eller nationell nivå? Motivera gärna!*
11. *På vilket sätt kan småföretag utsätta normgivningsorgan för påtryckningar i Sverige och internationellt? I vilken mån sker detta?*

12. *På vilket sätt kan ni framföra era åsikter till IASB vid dess normbildning rörande SME-projektet? I vilken mån har detta skett?*

13. *På vilket sätt samarbetar ni med organisationer (både nationella och internationella) för att påverka IASBs normbildning?*

14. *Hur mycket tror ni att ni kan påverka utfallet av IASBs normbildningsprocess genom att använda er av comment letters angående SME-projektet? Har ni tänkt använda er av möjligheten att skicka in ett comment letter? I vilken mån har ni tidigare använt er av comment letters? Om ni inte har använt detta, varför?*

15. *Många beslut kräver en bedömning av vilka behov användarna av de små och medelstora företagens årsredovisningar har för att kunna svara på vilka redovisningsnormer som behövs. Styrelsen beslutade att en informell användargrupp skulle konsulteras för att uppskatta användarnas behov. Tror ni att IASB kommer att kunna tillgodose småföretagens användares behov? Motivera gärna!*

16. *Har ni några åsikter om IASB som organisation, in så fall vilka? Anser ni att IASB är rätt organisation att leda ett SME-projekt och upprätta internationella normer för småföretag? Om inte, vem skulle i så fall vara mest lämpad för detta arbete? Motivera gärna!*

Nedan finns utrymme för att framföra ytterligare åsikter om IASB och SME-projektet ☺