



LUNDS UNIVERSITET

Magisteruppsats

FEK P01

VT 08

IFRS 8

- amerikansk standard i europeisk redovisning

Författare: Klas Ahlberg

Samet Elezi

Sebastian Klarås

Handledare: Kristina Artsberg

Niklas Sandell

Sammanfattning

- Uppsatsens titel:** IFRS 8 – amerikansk standard i europeisk redovisning
- Seminariedatum:** Den 12 juni 2008
- Ämne/kurs:** FEK P01 Magisteruppsats, 15p
- Författare:** Klas Ahlberg, Samet Elezi och Sebastian Klarås
- Handledare:** Kristina Artsberg och Niklas Sandell
- Fem nyckelord:** IASB, FASB, Legitimitet, Konvergens, IFRS 8
- Syfte:** Syftet med uppsatsen är att undersöka och analysera vilken legitimitet IASB, som internationell standardsättare, besitter bland olika aktörer då nya standarder utvecklas i samarbete med FASB.
- Metod:** Undersökningen har genomförts utifrån en induktiv ansats. Metoden har gått ut på att analysera artiklar och *comment letters*, för att sedan knyta an denna empiri med vår teoretiska referensram.
- Teoretiska perspektiv:** Det teoretiska perspektivet har i stor omfattning utgått ifrån att beskriva den institutionella teorin. Utifrån teorin undersöks vilka formella och informella regler, normer och värderingar som styr organisationen och den institutionella miljö där IASB verkar.
- Empiri:** I empirin framförs åsikter från *comment letters*, artiklar och dokument. I dessa återges olika åsikter om standarden IFRS 8 och ledningsperspektivet.
- Resultat:** Användarna är den grupp som har lägst förtroende för IASB och är därmed de som är mest negativt inställda till IASB. Framställarna är generellt sett positiva till standarden och gentemot dessa har IASB en stark legitimitet för sitt agerande. IASB har starkt stöd från de flesta standardsättare och även ett flertal av instituten och regulatorerna. Genom IFRS 8 blir det amerikanska inflytandet över IASB tydligt, vilket innebär en balansgång för IASB, med FASB på ena sidan och sin trovärdighet på andra sidan.

Abstract

- Title:** IFRS 8 – American standard in European accounting
- Seminar date:** June 12th 2008
- Course:** FEK P01, Master thesis in Business Administration, 15 ECTS
- Authors:** Klas Ahlberg, Samet Elezi and Sebastian Klarås
- Advisors:** Kristina Artsberg and Niklas Sandell
- Key words:** IASB, FASB, Legitimacy, Convergence, IFRS 8
- Purpose:** The purpose of this thesis is to examine and analyze the prosperity and credence of IASB as an international standard-setter, as new standards develop in cooperation with FASB.
- Methodology:** The survey was conducted through an inductive approach. The method was used to analyze articles and comment letters in order to connect it with the theoretical reference frame.
- Theoretical perspective:** The theoretical perspective consists of describing the institutional theory. The theory illustrates formal and informal rules, standards and valuation that regulates an organization and the institutional environment that embeds IASB.
- Empirical foundation:** In the empirical foundation we have represented some standpoints from comment letters, organizations and debaters, where they present their opinion affecting IFRS 8 and management approach.
- Conclusion:** The users are the group with lowest trust for IASB and thereby they have the most negative attitude towards IASB. The creators are, generally seen, positive to the standard and as regards them IASB has a strong legitimacy for their acting. IASB has a strong support from most standard composers and even from a majority of regulators and institutes. Through the IFRS 8 the American influence over IASB becomes obvious, which implies an act of balance for IASB, with FASB on one side and their reliability on the other side.

Förord

Med det färdiga arbetet i hand vill vi först och främst tacka våra handledare Kristina Artsberg och Niklas Sandell för all handledning, motivation och idéer som de har bistått med, samt att de har stått ut med det låga tempo som vi har haft.

Från det att vi träffades för första gången för många månader sedan, kan vi nu slutligen se tillbaka på den tid som har gått och de erfarenheter vi fått. Problem med olika personligheter, avstånd och arbete har efter många om och men tacklats för att slutföra denna uppsats. Det har inte alla dagar sett ljus ut, men slutligen har vi äntligen det vi nått fram till det mål vi satte för så många månader sedan.

Vi vill även passa på att tacka familj och vänner som har hjälpt till under den tid som varit. Många har fått frågor och bolla idéer om vad som kan vara bra att skriva eller inte. Speciellt stort tack till Mikaela för att hon har stått ut med allt skrivande som har skett i Sebastians lägenhet.

Utan all hjälp vi har fått hade vi aldrig varit där vi är idag!



Klas Ahlberg



Samet Elezi



Sebastian Klarås

Förkortningar

ABI	Association of British Insurers
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
CFA	Chartered Financial Analyst
ED	Exposure Draft
EU	Europeiska Unionen
FASB	Financial Accounting Standards Board
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IFRS	International Financial Reporting Standards
IMA	International Management Associates
MoU	Memorandum of Understanding
NAPF	The National Association of Pension Funds
PwC	PriceWaterhouseCoopers
PWYP	Publish What you Pay
SEC	Securities and Exchange Commission
SFAS	Statement of Financial Accounting Standards
US GAAP	United States General Accepted Accounting Principles

Innehållsförteckning

1. Inledning	1
1.1 Bakgrund.....	2
1.1.1 Statement of Financial Accounting Standards (SFAS) 14 och SFAS 131.....	3
1.1.2 IAS 14.....	4
1.1.3 IFRS 8.....	5
1.2 Problembakgrund.....	6
1.3 Syfte.....	7
1.4 Frågeställningar.....	7
1.5 Avgränsningar.....	8
2. Metod, Genomförande och Diskussion	9
2.1 Induktiv ansats.....	9
2.1.1 Grundad teori.....	9
2.2 Datainsamling.....	10
2.2.1 Analyserade artiklar och rapporter:.....	10
2.2.2 <i>Comment letters</i>	11
2.3 Analys av artiklar och dokument.....	12
2.3.1 Öppen kodning.....	12
2.3.2 Axiell kodning.....	13
2.3.3 Problem vid kodning.....	13
2.4 Forskningsstrategi.....	13
2.5 Naturalism.....	14
2.6 Reflektioner.....	14
3. Teoretisk referensram	15
3.1 Institutionell teori.....	15
3.1.1 Institutionaliseringsen.....	16
3.1.2 Vad är en institution?.....	17
3.1.3 Ett antagande.....	18
3.2 De tre institutionella teorierna.....	18
3.2.1 Den gamla institutionella teorin.....	20
3.2.2 Den nya institutionella teorin.....	20
3.2.3 Rationalitet och formella organisationer.....	21

3.3 Den nya institutionella sociologin	24
3.3.1 Isomorfism och legitimitet	25
3.3.2 Legitimitet och relationer via ”brobyggande”	27
3.4 Modell för tolkning av empirin	29
4. Presentation av empiriskt material.....	32
4.1 Debattörers inställning till IFRS 8.....	32
4.1.1 Deloitte och PriceWaterhouseCoopers.....	34
4.1.2 IASB	35
4.1.3 EU-kommissionen och EU-parlamentet	37
4.2 <i>Comment letters</i>	39
4.2.1 Presentation av fråga 1 och 2	43
4.2.2 Bakgrundsstatistik och problem.....	46
4.3 Presentation av <i>Comment letters</i>	48
4.3.1 Presentation av Motiverare	48
4.3.2 Presentation av Befrämjare.....	50
4.3.3 Presentation av Motståndare	53
4.3.4 Presentation av Hindrare.....	55
4.5 Resultat från undersökningen	57
4.6 IASBs respons	60
5. Empirisk analys.....	62
5.1 Svar på frågeställningarna.....	62
5.1.1 Innebär implementeringen av IFRS 8 en framgång för konvergensarbetet mellan IASB och FASB?	62
5.1.2 Hur ställer sig intressenterna till den nya standarden för segmentsrapportering?.....	63
6 Slutsats	66
6.1 Förslag till framtida forskning	68
7. Källförteckning	70

Figurförteckning

Figur 1. Utvecklingen av IFRS 8.....	5
Figur 2. Tre institutionella teorier.....	19
Figur 3. Söderlund (2007) s. 89, modell för klassifiering av aktörer.....	31
Tabell 1. IASBs sammanställning över inkomna <i>comment letters</i>	37
Diagram 1. Skillnader i definitioner.	43
Diagram 2. Jämförelse mellan vår och IASBs undersökning.....	44
Diagram 3. Jämförelse mellan vår och IASBs undersökning uppdelat på respondent.....	45
Diagram 4. Presentation av geografisk uppdelning samt uppdelning av tradition i Europa.....	47
Diagram 5. Presentation av resultatet från undersökningen.....	57
Diagram 6. Resultatet uppdelat på organisation.	58
Diagram 7. Resultatet uppdelat på geografisk position.....	59

1. Inledning

Uppsatsen inleds med en bakgrundsförklaring för denna studie. Detta för att läsaren ska få en övergripande inblick i utvecklingen av *International Accounting Standards Boards* (IASB) nya standard för segmentsrapportering, *International Financial Reporting Standard* (IFRS) 8. I avsnittet ges läsaren även en inblick i skillnaderna mellan IFRS 8 och dess föregångare *International Accounting Standard* (IAS) 14. Dessa skillnader tas upp för att ge läsaren bättre inblick i de kommentarer (*comment letters*) som inkommit till IASB angående en ny standard för segmentsrapportering. Därefter följer en problemdiskussion kring IASBs samarbete och konvergensarbete med FASB som bland annat resulterat i IFRS 8. Utifrån problemdiskussionen presenterar vi vår problemställning och vårt syfte, samt hur denna undersökning har avgränsats till att undersöka specifika områden.

"For years, many have believed that a desirable goal someday would be to move towards a single set of high quality accounting standards around the world,"

- Citat: Harvey L. Pitt, Washington D.C., October 29 2002

Den ökade globaliseringen i världen har skapat en betydligt mer komplex situation för den internationella handeln och redovisningen. Den ökade internationaliseringen har medfört ett upptrappat behov av konvergens. En strävan mot harmonisering av redovisningen världen över har blivit en alltmer aktuell fråga. Ett tecken på denna strävan mot en internationell konvergens av redovisningssystemen är samarbetet mellan de två stora standardsättarna IASB och *Financial Accounting Standards Board* (FASB). Detta internationella samarbete syftar till att reducera skillnaderna mellan de båda standardsättarnas regelverk, IFRS respektive *United States General Accepted Accounting Principles* (US GAAP). De olika regelverken präglas fortfarande av olika synsätt på hur redovisningen ska framställas. Denna skillnad märks inte minst vid analys av företag noterade på såväl amerikanska som europeiska börser. Konvergensarbetet syftar även till att

neutralisera de skillnader som investerare får uppleva vid jämförelse mellan finansiella rapporter av olika nationell karaktär. En konvergens av regelverken behövs för att tillfredsställa dessa investerares krav på jämförbara finansiella rapporter. Segmentsrapporteringen är en del av årsredovisningen där årets resultat delas upp i segment som består dels av koncernens produkter eller divisioner samt en presentation av resultatet uppdelat på geografiska regioner.

1.1 Bakgrund

Inkörsporten till det alltmer intensiva samarbetet mot en enhetlig redovisning blev ett möte mellan den internationella standardsättaren IASB och dess amerikanska motsvarighet FASB. Mötet hölls i september år 2002 i Norwalk, USA. Överrenskommelsen som kom till stånd kallas därefter ”*The Norwalk Agreement*”. Den blev inledningen till ett officiellt samarbete mellan de båda organisationerna. De bekräftade då sitt engagemang i utvecklingen mot kompatibla standarder av hög kvalitet för såväl nationell som internationell finansiell rapportering.¹ De skulle även koordinera sina framtida arbetsprogram för att försäkra sig om att när väl den önskvärda konvergensen uppnåtts så ska denna komparabilitet bestå.² Ett annat steg mot ett internationellt samspel var implementeringen av IASBs regelverk IFRS inom EU-området den 1:e januari 2005.³ Vidare resulterade dessa båda standardsättares insikt i behovet av konvergens i den internationella redovisningsvärlden i ett dokument som benämns *Memorandum of Understanding (MoU)* den 27:e februari år 2006.⁴ Detta dokument blev ett ytterligare steg i samarbetet mot gemensamma standarder. I samband med MoU framställdes en översiktsplan för konvergens mellan IFRS och US GAAP. Översiktsplanen avser en övergripande harmonisering av redovisningsstandarder och begränsar sig inte till enskilda områden. Samarbetet mellan dessa två organisationer har utgjort

¹ IASB-FASB Joint Memorandum of Understanding on Convergence (2002-10-29), s. 1-2

² PKF Chartered Accounts & Business Advisers. *Corporate Edge IFRS-Toward 2009*, s. 1-6

³ Internationell redovisningsstandard i Sverige IFRS/IAS 2006, s. 3

⁴ www.loebandloeb.com, *FASB and IASB announce continuing commitment to developing common accounting*.

grundförutsättningarna för IFRS 8 och andra aktuella standarder med översiktsplanen som utgångspunkt.⁵

1.1.1 Statement of Financial Accounting Standards (SFAS) 14 och SFAS 131

År 1976 utfärdade FASB standarden SFAS 14 (*Financial Reporting of a Business Enterprise*). Denna standard för segmentsrapportering bildades främst genom påtryckningar från olika intressegrupper i USA, som exempelvis *National Association of Accountants* och *Financial Analysts Federation*. Även från New Yorkbörsen kom påtryckningar. Börsen hade ett stort behov av att företagen skulle förse sina intressegrupper med betydligt mer användbar och tillförlitlig information gällande segmentsrapportering. Till följd av globala händelser och ändrade förutsättningar skapades behovet av att reformera SFAS 14 eftersom företag upptäckt luckor i standarden.⁶ Luckorna ledde till ett utnyttjande av standardens svagheter och företagen utvecklade ständigt nya sätt att minimera sin information om rapporterade segment. Eftersom många företag undanhöll segmentsinformation ansåg *Association for Investment Management and Research* att rapporteringen hos företag försvagats eftersom rapporteringen snarare ledde till en reflektion av organisationens styrning. Samtidigt medförde utvecklingen att segmentsinformationens jämförbarhet mellan olika företag reducerades.⁷ SFAS 14 hade under många år överlevt en del hårda och kritiska anmärkningar från olika användargrupper såsom *Chartered Financial Analyst Institute (CFA Institute)* och *American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)*. Användargrupperna försökte få FASB att utarbeta en standard med bättre tillförlitlighet gällande segmentsrapportering. Argumenten mot SFAS 14 var att den ansågs föråldrad och inte beaktade företagets internationella och geografiska position. Den 15:e december 1997 ersattes SFAS 14 med den nya standarden SFAS 131 (*Disclosure about Segments of an Enterprise and Related Information*) för alla US GAAP-användare. SFAS 131 började användas året därpå och sågs som en

⁵ www.iasb.org, (Memorandum of Understanding with the FASB)

⁶ www.iasb.org, (Memorandum of Understanding with the FASB)

⁷ Ibid

reformerings av SFAS 14 där den viktigaste elementära skillnaden var företagsledningens stora möjlighet att utöva inflytande över segmentsrapporteringen, vilket gav upphov till definitionen ”*the management approach*” eller ledningsperspektivet översatt till svenska.⁸

1.1.2 IAS 14

Den främsta riktlinjen då IASB konstruerade IAS 14 var att etablera principer för segmentsrapportering efter företagets bransch och geografiska områden.⁹ Standarden godkändes i augusti 1997. Från den 1:a juli 1998 var alla börsnoterade företag, samt de som frivilligt upprättade segmentrapportering tvungna att följa standarden.¹⁰ IAS 14 fastställer principer för rapportering av ekonomisk information med hänsyn till företagets segment, för att vidare kunna assistera användarna så att de ska kunna göra en trovärdig ekonomisk bedömning. Detta sker genom att:

- På ett bättre sätt förstå företagets historiska prestationer.
- På ett effektivare sätt värdera företagets risk och avkastning.
- Ge användarna en korrekt övergripande information om företaget.¹¹

Varje företag har inblick i den egna organisationsstrukturen och det interna rapporteringssystemet för att identifiera rapporterade segment. Detta speciellt när redovisningen enligt IAS 14 innebär att segmenten i de interna finansiella rapporterna redogörs för styrelsen. Styrelsen har i sin tur till ändamål att fastställa segment för den externa finansiella rapporteringen.¹² IAS 14 kräver normalt att alla publika företag rapporterar information efter bransch och geografisk position. Den geografiska rapporteringen kräver att företagen lämnar in rapporter om fördelningen av vinster mellan investerare och intressenter i hemlandet, utlandet och andra separata länder som är väsentliga för företaget.¹³ Standarden specificerar även hur fastställande av bransch och geografiskt segment ska ske, vad som ska rapporteras och hur

⁸ Hope, Ole-Kristian (2004), The effects of SFAS 131, s. 5-6

⁹ www.iasplus.com, (IAS 14 SEGMENT REPORTING)

¹⁰ Ias14sum, Web Summaries IAS 14: Segment Reporting

¹¹ www.iasb.org, (Memorandum of Understanding with the FASB)

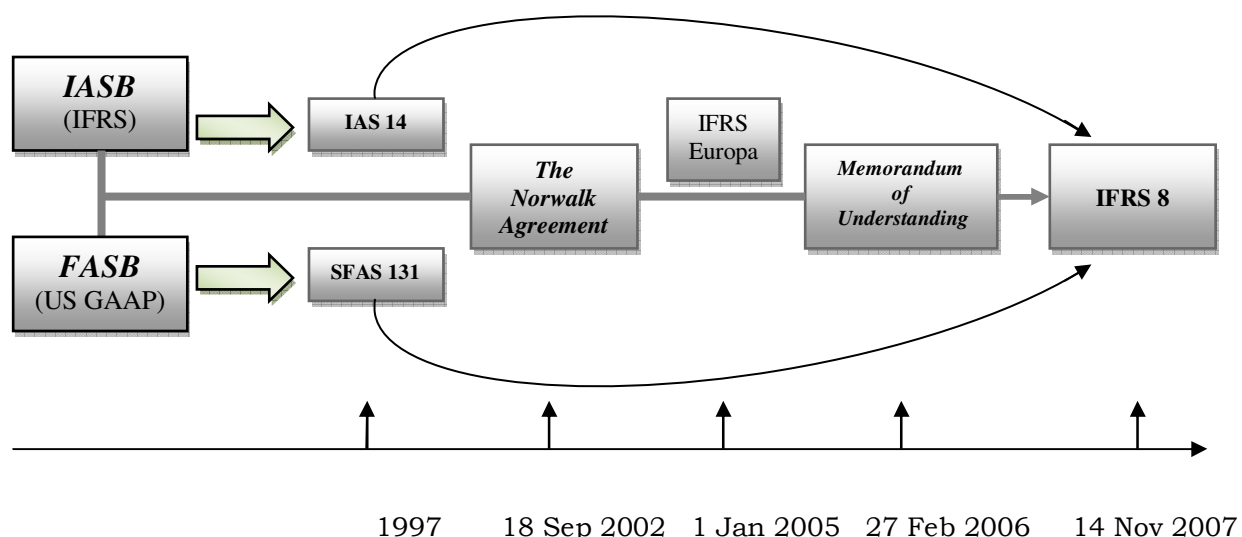
¹² www.iasplus.com, (IAS 14 SEGMENT REPORTING)

¹³ Finansinspektionen (2007). Förändringar i redovisningsföreskrifterna.

informationen ska mätas. De geografiska segmenten baseras på antingen företagets placering av tillgångar alternativt placering av företagets konsumenter. Vilken utgångspunkt som väljs är oviktig, eftersom framställaren ändå tar hänsyn till och presenterar mer information. Detta kan ske under förutsättningen att det finns en signifikant skillnad i rapporterna.¹⁴

1.1.3 IFRS 8

IASB har nu valt att ersätta standarden IAS 14 med en ny standard för segmentsrapportering, IFRS 8. Skälet till att ersätta IAS 14 med en ny standard är att segmentsinformationen enligt IFRS 8 liksom SFAS 131, baseras på den information som ledningen använder för beslutsfattande. IASB anser att detta ledningsperspektiv ger mer och bättre information.¹⁵



Figur 1. Utvecklingen av IFRS 8

Den aktuella standarden IFRS 8 överensstämmer innehållsmässigt med SFAS 131 men är mycket olik sin föregångare IAS 14. Både IFRS 8 och IAS 14 är framarbetade av IASB men praktiskt sett spelade FASB en större roll vid framtagandet av IFRS 8 (eftersom de framställt SFAS 131). IFRS 8:s

¹⁴ www.iasplus.com, (IAS 14 SEGMENT REPORTING)

¹⁵ IASB, Segment Reporting, November 2006 Nr, 7ED8A334-0AF1-4F3D-8568-3D9AE2E19192

likheter med dess amerikanska motsvarighet har kritiserats då likheterna ansetts alltför påtagliga.¹⁶

1.2 Problembakgrund

För att kunna säkerställa ett amerikanskt stöd har IASB inlett ett konvergensarbete med FASB och därmed gett USA ett inflytande över sitt regelverk och internationella redovisningsstandarder.¹⁷ Konvergensarbetet gällande IFRS 8 har bemötts med såväl positiv som negativ respons i Europa. Tidigare exempel på motstånd mot nya standarder, vilket fått stor påverkan, var när standarden IAS 39 (finansiella instrument) kritiserades av bland annat flera politiker och experter från Europa. Implementeringen av standarden vållade livlig debatt inom EU eftersom dess införande i stor grad kom att påverka företagens redovisning då nya värderingsmetoder skulle användas. När EU implementerade IFRS blev flera av punkterna i IAS 39 undantagna (så kallad *carving out*). Motståndet mot standarden kom framförallt från franska banker med stöd av flera andra europeiska banker. Bankerna ansåg att värderingsmetoderna i IAS 39 skulle påverka dess verksamhet negativt och påverka koncernernas redovisning då hedging i stor utsträckning förbjöds. Då IASB inte tog till sig bankernas kritik angående att ändra standarden och anpassa den till europeisk redovisning, vände bankerna sitt inflytande åt annat håll.¹⁸ Bankerna fick stöd i sina argument av betydande aktörer på den politiska arenan. Främst var det den dåvarande franske presidenten Jacques Chirac som förde en hård och kritisk linje mot IAS 39. Chirac menade att en amerikansk-baserad standard skulle vara direkt oförmånlig för den kontinentala europeiska redovisningen och obekväm för den franska ekonomin.¹⁹ Liksom IAS 39 är IFRS 8 ett tecken på amerikanskt inflytande över europeisk redovisning och en vidare strävan mot internationell konvergens. Då IASB förlorade mycket legitimitet genom undantaget som uppkom via IAS 39, skapade detta en misstro mellan IASB

¹⁶ Edlund, Karin & Kyrö, Jorma (2007). *Nyheter inför bokslutet*, Balans, nr 12, 2007, s 37

¹⁷ Kirk, Robert J (2007). *International Convergence – Where are we now?* s. 17.

¹⁸ Svenska bankföreningen (2002). *Svenska bankers oro beträffande EU:s implementering av internationella redovisningsregler*

¹⁹ Kirk, Robert J (2007). *International Convergence – Where are we now?* s. 17.

och många av användarna. Även om IFRS 8 som gick under projektnamnet *Exposure Draft 8* (ED 8), inte stött på kritik från någon så pass högt uppsatt politisk aktör som IAS 39 gjorde, så har standarden inte lyckats undgå kritiska röster från aktörer på marknaden. Utgångsläget för den kritiska debatten är att IFRS 8 är en direkt kopia av den amerikanskbaserade standarden SFAS 131. IASBs standard har till stor del enbart omarbetats språkmässigt och är därmed förenlig med de krav på upplysningar som ställs i SFAS 131.²⁰ Sett ur politisk synvinkel kan detta tolkas som ett dominerande amerikanskt inflytande, men hur väl kan en renodlad amerikansk standard fungera för den europeiska redovisningen? Att implementera IFRS 8 innebär ett risktagande för IASB eftersom det amerikanska inflytandet blir synnerligen påtagligt på grund av de starka likheterna mellan IFRS 8 och SFAS 131. Ett dylikt inflytande från amerikansk redovisning kan medföra att IASB tappar sitt förtroende bland intressenterna och därmed brister i legitimitet. Om intressenterna mister förtroendet för IASB och ställer sig negativa till IFRS 8 kan detta innebära ett bakslag snarare än en framgång för konvergensarbetet mellan IASB och FASB.

1.3 Syfte

Syftet med uppsatsen är att undersöka och analysera vilken legitimitet IASB, som internationell standardsättare, besitter bland olika aktörer då nya standarder utvecklas i samarbete med FASB.

1.4 Frågeställningar

- Innebär implementeringen av IFRS 8 en framgång för konvergensarbetet mellan IASB och FASB?
- Hur ställer sig intressenterna till den nya standarden för segmentsrapportering?

²⁰ Balans (2007). Nyheter inför bokslutet, nr 12, 2007, s 37

1.5 Avgränsningar

Studien avgränsar sig till att undersöka ED 8 och respondenternas *comment letters* till IASB samt artiklar författade angående standarden under tiden ED 8 framställdes fram till februari 2008. Undantaget är organisationen *Publish What You Pays* (PYWP) 80st insända *comment letters*, vilka behandlats separat av IASB då de inte ansåg att PYWP hade huvudsakligt intresse i redovisningsstandarderna. Anledningen till undantaget är att kommentarerna inte är relaterade till ledningsperspektivet, utan är en rad krav på den geografiska indelningen i segmentsrapporteringen och är inte direkt relaterad till ED 8. PWYP är en organisation bestående av idéella organisationer som syftar till att öka kraven för koncerner med verksamhet i utvecklingsländer.

2. Metod, Genomförande och Diskussion

I detta kapitel presenteras uppsatsens metod, urval och genomförande med utgångspunkt i uppsatsens syfte. Meningen med detta kapitel är att läsaren ska få förståelse för de metodiska val som gjorts och reflektioner över dessa metodiska val presenteras även i detta kapitel.

2.1 Induktiv ansats

Utifrån studiens syfte och frågeställningar används en induktiv ansats. Detta innebär att det i förväg inte finns någon teoretisk referensram innan studien genomförs. Istället sammanbinds en teoretisk referensram med resultatet som utfaller.²¹ Detta arbetssätt innebär att utvecklingen av teorin kan förändra studiens innehåll under genomförandet av empirin. Genom detta kan ytterligare undersökningar av materialet behövas för att bättre kunna besvara frågeställningen. Utifrån det framkomna resultatet kan sedan studien analyseras och infallsvinklar som uppkommer från frågeställningen diskuteras. Ett alternativ till induktiv ansats vore att använda en deduktiv sådan som framförallt står i förankring med naturvetenskapliga metoder. Frågeställningen löses då genom att hitta en passande teori och utifrån denna teori framställa hypoteser som anses kunna besvara frågeställningen. Med detta alternativ hade studien begränsats till att använda en på förhand bestämd teori och utifrån denna genomföra hypoteser som sedan analyseras. Genom den induktiva ansatsen blir resultatet därigenom på förhand mindre givet. Nackdelen med den valda ansatsen är dock att detta är en mer resurskrävande metod, som innebär att undersökningen kan ta längre tid att genomföra.

2.1.1 Grundad teori

Denna uppsats kan inte konstatera utfallet av IFRS 8 då standarden ännu inte är implementerad. Därför är uppsatsen skriven utifrån grundad teori som är lämpligt vid en sådan typ av undersökning. Grundad teori är ett

²¹ Bryman, Alan, Bell, Emma (2005). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*, s. 24

induktivt arbetssätt där datainsamlingen startar utan en teoretisk referensram. Teorin utvecklas istället från dessa insamlade data.²² I studien framkom det efter första genomgången av materialet att en institutionell teori skulle kunna besvara det syfte som framställts. Vi har valt att framställa vårt arbete om IASBs legitimitet utifrån den *nya institutionella teorin* och den *institutionella sociologiska teorin*. Där vi visar IASBs beteende och samspel med övriga organisationer. Detta samspel baseras i denna uppsats på inkomna *comment letters*.

2.2 Datainsamling

2.2.1 Analyserade artiklar och rapporter:

Analyserade artiklar har funnits genom internetsökningar för att därigenom finna debattörer som är insatta i ämnet, samt genom Lunds universitets sökmotor ELIN, som är en mer precis sökmotor än en ordinär internetsökning.²³ Dessutom är detta en säkrare form av sökning då riskerna för svårigheter att lokalisera källan minskar, dessutom minskar risken för att källor av låg kvalitet påträffas.²⁴

De insamlade artiklarna och dokumenten har förutom att användas till att utgöra en del av uppsatsens empiri, även använts för att formulera uppsatsens syfte. Materialet har studerats för att få en generell bild av debatten kring IFRS 8 och IASBs samarbete med FASB. En annan typ av litteratur som rekommenderas för detta syfte är böcker.²⁵ Dock har inga böcker i detta ämne varit tillgängliga eftersom IFRS 8 är en så pass ny standard. Artiklarna och dokumenten har inhämtats ifrån olika organisationers- och myndigheters rapporter, samt från såväl självständiga som osjälvständiga debattörer i förhållande till myndigheter och organisationer.

²² Lewis, Philip, Saunders, Mark (2007). *Research Methods for Business Students* s. 142

²³ Ibid s. 77

²⁴ Ibid s. 79

²⁵ Ibid s. 25

Dessa debattartiklar har samlats in från tidskrifter som behandlar ekonomiska nyheter. Denna form av tidskrifter är en god källa då information om aktuella ämnen samlas in, dessutom sker detta till låg kostnad. En faktor som dock begrundats är att informationen då kan vara politiskt eller personligt vinklad av debattören, exempelvis fick vi tänka på att Medina arbetar för IASB och därmed bedöms befinna sig i en beroendeställning.²⁶ Materialet kräver alltså en kritisk granskning då vi inte vet vilka motiv debattörerna har bakom sina argument.²⁷ Artiklarna och dokumenten har förutom att ge en inblick i debatten om IASBs samverkan med FASB, samt som empiri, även använts för att förstå standarden IFRS 8. Även om uppsatsen inte fokuserar på skillnaderna mellan IFRS 8 och dess föregångare IAS 14, så belyses dessa skillnader i uppsatsens bakgrund. Detta för att läsaren ska förstå de olika argument som lyfts fram i artiklar, dokument och *comment letters*.

2.2.2 Comment letters

Comment letter är brev som sänds till IASB från organisationer, företag och aktörer. I dessa *comment letters* lämnas kommentarer till utkast av nya standarder och är allmänt tillgängliga under en viss tid på IASBs hemsida. Breven kan sändas in under utfrågningsfasen då organisationer etc. har möjlighet att lämna kommentarer. Breven är av olika karaktär och djup då de är författade av olika personer med olika befattningar och erfarenheter inom det område som standarden i fråga påverkar.

Kommentarer gällande ED 8 har inkommit från såväl större som mindre företag samt professionella organisationer och aktörer. IASB har delat in de olika respondenterna i kategorierna akademiker, användare, framställare, institutioner & reglerare, revisionsbyråer samt standardsättare. Vi har tolkat *comment letters* efter Karolina Söderlunds (doktorand vid Åbo Akademi) modell (2007).²⁸

²⁶ Lewis, Philip, Saunders, Mark (2007). *Research Methods for Business Students* s. 68

²⁷ Ibid s. 100

²⁸ Söderlund, Karolina (2007). *Den finländska utgift-vid-inkomst-teorins motstånd mot internationella förändringstryck*. s. 89

2.3 Analys av artiklar och dokument

Som förstudie genomfördes en jämförelse mellan IASBs resultat, som publicerades 060620 i ”*Analysis of Comment letters to ED 8 (Agenda paper 5)*” och hur vi som författare tolkar breven. Denna uppställning användes som utgångspunkt för att undersöka om det finns skillnader vid tolkandet av *comment letters*.

I grundad teori kallas kategorisering av data i olika enheter för öppen kodning. Processen då samband mellan kategorierna upptäcks betecknas axiell kodning.²⁹

2.3.1 Öppen kodning

Denna kodning är en process som innebär nedbrytning, studerande, jämförelse, begreppsindelning och kategorisering av data.³⁰ De data som insamlats till denna uppsats i form av *comment letters* har i ett första steg kategoriserats efter Söderlunds modell (2007). Söderlund utvecklade denna modell till sin licentiatavhandling i redovisning och modellen användes i denna uppsats för att få en mer konkret bild över vad olika respondenter egentligen anser om IFRS 8, för att sedan jämföra detta med IASBs tolkning av kommentarerna. De olika respondenterna delas även in i kategorier efter sin position på marknaden.³¹ Anledningen till att göra detta är att respondenterna har olika roller och därmed påverkas på olika sätt av ED 8. Då de påverkas olika bör därmed även deras inställning till ED 8 vara av olika karaktär. Den kategorisering som används här är samma som IASB använder (se tabell 1). Indelningen innebär att respondenterna delas in i användare, standardsättare, institutioner och regulatorer, revisionsbyråer och framställare. Innebörden av dessa kategorier förklaras i presentationen av det empiriska materialet.

²⁹ Lewis, Philip, Saunders, Mark (2007). *Research Methods for Business Students* s. 499

³⁰ Bryman, Alan, Bell, Emma (2005). *Företagsekonomiska forskningsmetoder* s. 450

³¹ Lewis, Philip, Saunders, Mark (2007). *Research Methods for Business Students* s. 499

2.3.2 Axiell kodning

I detta steg förs data samman efter den öppna kodningen. Datan förs här samman på nya sätt genom att kopplingar mellan olika kategorier skapas.³² Då insamlade *comment letters* har kategoriserats undersöks sambanden mellan dessa olika kategorier. Genom detta markeras en process där teorin utvecklas.³³ När sambanden mellan dessa *comment letters* upptäcks delas de olika respondenterna in i olika grupper beroende på hur de ställer sig till ED 8 eftersom det var ED 8 och inte den färdiga standarden IFRS 8 som respondenterna kommenterade. Dessa olika kategorier är ledare, befrämjare, motiverare, hindrade och motståndare, samt om respondenterna är aktiva eller passiva sådana. Innebörden av dessa grupper förklaras i stycke 3.4.

2.3.3 Problem vid kodning

En sak vi har fått tänka på vid kodningen är att kontexten kan gå förlorad i det som sägs. Detta är en vanlig kritik mot kodningsförfarandet vid kvalitativ dataanalys. I fall ett textstycke plockas ut från det sammanhang där det förekommer kan den sociala situationen tappas bort.³⁴

2.4 Forskningsstrategi

Denna studie utgår från en kvalitativ forskningsstrategi, där vikten läggs på ord snarare än på siffror. En totalundersökning görs här av de *comment letters* som inkommit till IASB med undantag av PWYP. Ett alternativ vore att genomföra en kvantitativ studie där tonvikten läggs på numerisk data. Utgångspunkten är då en existerande teori där hypoteser skapas och därefter testas mot den numeriska datan som insamlas.³⁵ Vi har valt att skriva en uppsats av kvalitativ karaktär med en tolkande analys för att få ett helhetsperspektiv. Syftet med uppsatsen är att undersöka och analysera vilken legitimitet IASB besitter bland olika aktörer då nya standarder utvecklas i samarbete med FASB. Då studien avgränsas till standarden IFRS

³² Bryman, Alan, Bell, Emma (2005). *Företagsekonomiska forskningsmetoder* s. 450

³³ Lewis, Philip, Saunders, Mark (2007). *Research Methods for Business Students* s. 501

³⁴ Bryman, Alan, Bell, Emma (2005). *Företagsekonomiska forskningsmetoder* s. 461

³⁵ Ibid. s. 297

8 så sätter vi detta i ett helhetsperspektiv där validiteten prioriteras.³⁶ Validitet går ut på att bedöma om de slutsatser som genereras under undersökningen hänger ihop eller inte. Vi fokuserar här på den externa validiteten som väcker frågan huruvida vårt insamlade resultat kan generaliseras på IASB som organisation.³⁷

2.5 Naturalism

Naturalism innebär att forskaren strävar efter att samla in data i dess naturliga miljö.³⁸ Innebörden är att forskaren undersöker data från ursprungskällan utan att förändra dess innebörd eller innehåll, vanligtvis är den förknippad med öppna intervjuer. I denna studie förknippar vi uttrycket med att undersökningsmaterialet är hämtat ur sin naturliga miljö. Studien baseras på de kommentarer som har skickats in till IASB och anses vara relevanta eftersom de utgör underlag som kan påverka IASB vid sin utformning av IFRS 8.

2.6 Reflektioner

Standarden IFRS 8 är i dagsläget inte implementerad. Därmed finns det ingen som har praktisk erfarenhet av skillnaderna mellan IAS 14 och IFRS 8. En sådan undersökning kan istället genomföras genom att jämföra olika årsbokslut när IFRS 8 väl är implementerad. I denna uppsats sätts effekterna av ED 8 i ett helhetsperspektiv där IASB som organisation belyses. Detta innebär en begränsning till just standarden IFRS 8 eftersom det på denna akademiska nivå skulle medföra ett alltför omspannande arbete att analysera samtliga aktuella IASB-projekt. De *comment letters* som inkommit till IASB kan tolkas olika av olika läsare och vi konstaterar inte att just vår tolkning är den korrekta. Men samtidigt visar vår tolkning att just IASBs tolkning kan ifrågasättas. Därmed ifrågasätts det stöd som IASB säger sig ha för den nya standarden.

³⁶ Christensen, Lars (2001) .*Marknadsundersökning-en handbok* s. 68

³⁷ Bryman, Alan, Bell, Emma (2005). *Företagsekonomiska forskningsmetoder* s. 49

³⁸ Ibid. s. 51

3. Teoretisk referensram

I detta kapitel behandlar vi de tre institutionella teorierna och den enskilda organisationens samspel med övriga organisationer i den institutionella miljön. Vi gör även en framställning av vilka formella och informella regler, normer och värderingar som styr organisationen för att skapa legitimitet.

3.1 Institutionell teori

På senare tid har den institutionella teorin successivt utvecklats till det mest dominerande teoretiska perspektivet inom organisationsteorin. Den har alltmer övergått till att vara den mest använda teorin i redovisningsforskningen då det gäller att studera redovisningspraxis i organisationer.³⁹

Institutionell teori är starkt associerat med det tänkande vars existens återfinns i formella organisationsstrukturer och de sociala processerna som ger upphov till bildandet av dessa strukturer. Den övervägande faktorn för den institutionella teorins avancemang inom organisationsteorin är dess breda tillämpning av olika områden inom organisationer och institutioner. Från början antog de sociologisk-baserade institutionella teoretikerna att de institutionella idéerna enbart kunde tillämpas på dominerande institutionaliserade organisationer. Men det har visat sig att den institutionella teorin kan användas för att analysera alla typer av organisationer då egentligen alla organisationer är institutionaliserade i olika nivåer.⁴⁰

Alla organisationer är föremål för reglerade processer som verkar under de lokala och generellt styrande strukturerna. De är samhälleligt konstruerade och utgör föremål för institutionaliserade processer som definieras efter vilken form de antar och hur de ska bedriva sin organisation på ett

³⁹ Dillard, Jesse F, Goodman, Carrie & Rigsby, John T (2004). *The making and remaking of organization context* s. 1

⁴⁰ Ibid s. 1

legitimerat sätt. För att en organisation ska överleva måste den samspela med sin miljö på ett sätt som är acceptabelt för dess olika beståndsdelar i sin miljö. Institutionella teoretiker är i huvudsak oroad över organisationens samspel med övrig institutionell miljö, där effekterna av de allmänna och förenade förväntningarna reflekteras i organisationens praktik och miljö⁴¹

3.1.1 Institutionaliseringsen

Det utmärkande med den institutionella teorin är att organisationer tillsammans med dess särskilda delar och handlingar behöver en tolkning och en allmänt accepterad uppfattning. Denna process som Dillard valt att skriva om kallas institutionalisering.⁴² Enligt Dillard har institutionell teori koncentrerat sig kring institutionaliseringen, mer som ett resultat än en process. Institutionaliseringsen, som ett resultat, placerar organisationspraxis och dess utmärkande utom räckhåll för olika intressen och politik. Förväntningarna av godtagbar praxis existerar i en given miljö, och organisationer måste passivt inrätta sig efter förändringar för att kunna bibehålla sin legitimitet och samtidigt öka sin överlevnadstid.

Framgången med institutionaliseringsprojektet och den förändring institutionerna strävar efter beror främst på hur "överheten av olika aktörer som stödjer, motarbetar eller strävar efter att påverka denna". Institutionaliseringsen är en pågående "produkt" av politiska ansträngningar från aktörerna för att uppnå sina mål. DiMaggio & Powells resonemang är att en uppskattning av påbörjandet och underhållet av maktförhållandet (*domination structures*) måste söka för att förstå dessa förhållanden i två olika perspektiv:

- 1) Förmågan att definiera normerna och standarderna som formar och vägleder uppträdandet (*legitimation structures*)
- 2) Förmågan att kringgärda lämpliga modeller av strukturer och regler (*significant structures*) som annars blir "tagna för givna".

⁴¹ Dillard, Jesse F, Goodman, Carrie & Rigsby, John T (2004). *The making and remaking of organization context* s. 3

⁴² Ibid s. 64

Själva innebörden med vad institutionalisering och vad som faktiskt institutionaliseras är jämförelsevis väldigt ansenligt. Organisationer är en händelse för institutionaliseringen genom institutionalisering av organisationsstrukturer. Det väsentliga för en organisation är att analysera den externa och interna organisationsmiljö för att därefter observera var de olika påverkningar förekommer.⁴³

3.1.2 Vad är en institution?

Många av dagens nationalekonomer anser att institutioner är de regler och normer som styr samhället. Allt från religiösa, kulturella och sociala värderingar till varje stats lagstiftning.⁴⁴

Dillard definierar en institution som *"ett etablerat system vilket inbegriper regelbaserad och standardiserad social praxis"*. Han anser att institutionalisering är en process där det i olika allmänna tillställningar förväntas i praktiken att de ska utvecklas och läras.⁴⁵ Burns & Scapens anger i sin artikel att institutioner är av strukturella egenskaper vilket definierar relationen och aktiviteterna mellan medlemmarna i en särskild social grupp eller samhälle. Utifrån detta perspektiv blir förhållandet mellan aktiviteter och institutioner lika de samband som existerar mellan tal och språk. För att frambringa ett effektivt kommunicerande måste varje uttryck överensstämma med den underliggande, taktiska och strukturella förståelsen av språket. Samma paralleller kan dras till aktiviteter i samhället. För att dessa aktiviteter ska kunna tolkas måste de följa det *"tagna för givet"* antagandet om de aktiviteter och samband som är lämpliga för de olika aktörerna.⁴⁶

⁴³ Greve, Arent (1997). *Organisationsteori - nya perspektivet*, sid 65

⁴⁴ Fregert, Klas & Jonung, Lars (2005). *Makroekonomi - teori, politik och institutioner*, s. 149

⁴⁵ Dillard, Jesse F, Goodman, Carrie & Rigsby, John T (2004). *The making and remaking of organization context* s. 3

⁴⁶ Ibid s. 3

3.1.3 Ett antagande

Precis som när språket förändras och utvecklas över tiden, utvecklas institutioner utifrån uppträdandet av de sociala grupperna eller samhället. Vad som menas med *"taget för givet"* antagandet är att människor helt enkelt tar för givet att institutioner fungerar på ett visst sätt utan att ta reda på de bakomliggande faktorerna. Burns & Scapens har även valt att i sin artikel referera till Barley och Tolberts definition om det *"tagna för givet"* antagandet vilket identifierar kategorier av olika aktörer och deras lämpliga aktiviteter samt deras förhållande. Utifrån denna utgångspunkt kompromissar institutioner om det *"tagna för givet"* antagandet vilket anger och formar aktiviteter utifrån olika individuella aktörer. Emellertid så är egentligen dessa antaganden, uppbyggda av samhället och är resultatet av samhällets aktiviteter.⁴⁷

3.2 De tre institutionella teorierna

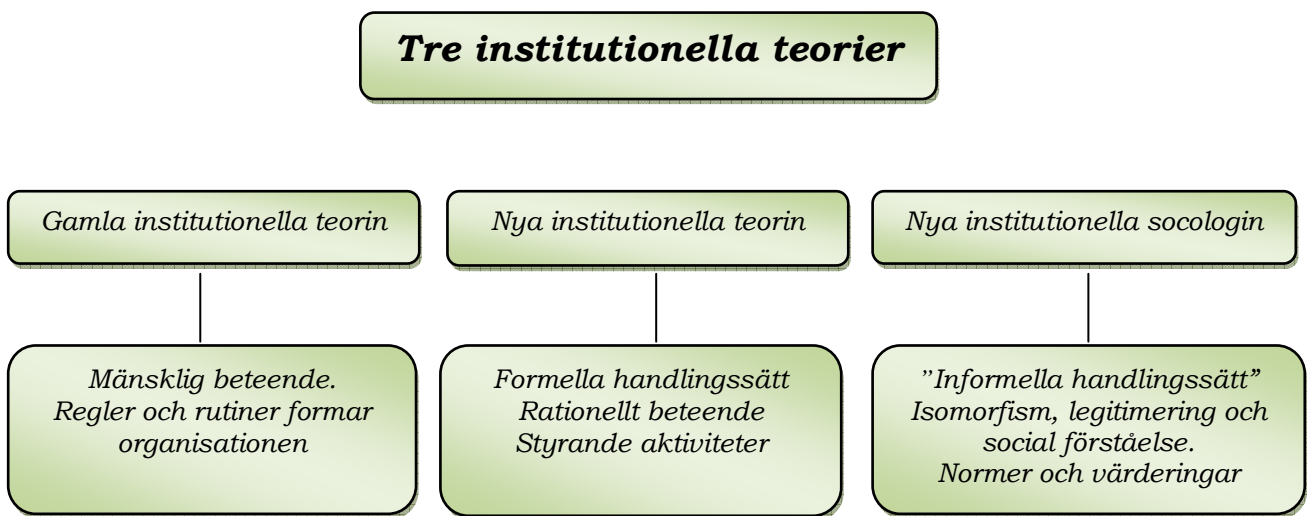
Inom den institutionella teorin återfinns tre primära teorier som utgör grundvalen för den institutionella forskningen. De tre teorierna är: *gamla institutionella teorin*, *nya institutionella teorin* och *nya institutionella sociologin*. Fastän dessa teorier har skilda ursprung och intellektuella rötter, delar de samma intresse för institutioner och institutionell förändring.⁴⁸

Men det är två av dessa som vi har valt att belysa och de används flitigt för att beskriva organisationer. Den ena är i synnerhet inriktad på hur organisationer beter sig i närvaro av tillmötesgående och infogade omgivningar där organisationen existerar, samtidigt som den präglas av formella regler (*nya institutionella teorin*). Denna teori är från början en studie utarbetad av Selznick (1949), där man försöker påvisa hur organisationer anpassar sig för att dra nytta av samarbete,

⁴⁷ Burns, John & Scapens, Robert W (2000). *Conceptualizing management accounting change: an institutional framework*, s. 8

⁴⁸ Scapens, Robert W (2006). *Understanding management accounting practices: A personal journey*, s. 11

målförskjutningar och tolkningsprocesser för att sedan kunna influera sin omgivning. Den andra teorin används mer inom den moderna institutionella teorin och är en studie av Berger och Luckman (1967). Denna grundas till stor del på kunskapssociologi, där studier av inläring, tolkning och social förståelse berör organisationer och dess samspel med den externa omgivningen (nya institutionella sociologin). Denna teori har en informell karaktär.⁴⁹



Figur 2. Tre institutionella teorier

För att förstå vad som formar redovisningen i individuella organisationer, är det inte tillräckligt att stanna i den nivån av nya institutionella teorin och den nya institutionella sociologin. Dessa teorier tar enbart hänsyn till den breda externa miljön och hur de påverkar en organisation. För att få en mer förståelig insyn i en organisations inbördes förhållanden, är det viktigt att få en förståelse för hur den interna redovisningen är utformad inom organisationen. Den gamla institutionella organisationen ger en bättre inblick i hur redovisningen formats inom den enskilda organisationen.⁵⁰

⁴⁹ Greve, Arent (1997). *Organisationsteori - nya perspektivet*, s. 64

⁵⁰ Ibid s. 14

3.2.1 Den gamla institutionella teorin

Den gamla institutionella teorin ifrågasätter några av de grundläggande antagandena om den neoklassiska ekonomin. Istället för att enbart anta en begränsad rationalitet och opportunsim, söker den en förklaring till varför människor agerar opportunistiskt och varför vi ser särskilda typer av ekonomiskt beteende. Ett visst beteende inom det ekonomiska systemet och organisationen kan utvecklas till att bli institutionaliserat. Närmare sagt kommer det att bli inbäddat och format av institutionerna. Den gamla institutionella ekonomin har sitt ursprung i den tidiga amerikanska institutionaliseringen. Intresset kring den institutionella ekonomin är kombinerat med andra perspektiv, däribland *Beteendekonomin* som gavs ut av Herbert Simon på 50-talet, och den *Evolutionära ekonomin* som är skriven av Nelson och Winter (1982). Det senare verket medger en dualism mellan den mänskliga aktiviteten och den institution som strukturerar aktiviteten. Den utforskar på vilket sätt karaktär, regler och rutiner strukturerar ekonomisk aktivitet och hur de utvecklas genom tiden. Genom att använda den gamla institutionella teorin kan redovisningen studeras utifrån vilka regler och rutiner som formar organisationsaktiviteter. Då utvecklingen av regler och rutiner studeras ges en bättre förståelse för förändringar i redovisningen.⁵¹

3.2.2 Den nya institutionella teorin

Den nya institutionella teorin använder ekonomisk försoning för att förklara mångfald i form av institutionell ordning. Exempelvis försöker vissa ekonomer förklara skillnaderna i marknader och företagens hierarkier. Fokus ligger på en rationell ekonomisk infallsvinkel, med antaganden om begränsad rationalitet och opportunism, för att förklara varför transaktioner är organiserade på ett visst sätt och varför företag har hierarkiska strukturer.⁵²

⁵¹ Scapens, Robert W (2006). *Understanding management accounting practices: A personal journey*, s. 14

⁵² Ibid s. 14

Robert W Scapens nämner i sin artikel att ledningens uppträdande i dagens läge ofta är baserad på rationalitet och opportunism. Företagsledningen agerar i synnerhet utifrån självintresse och falskhet. För Scapens uppenbarar det sig som om att det var detta uppförande som låg bakom de senaste uppmärksammade företagskollapserna i USA. Vissa enstaka personer försökte göra allt för att maximera sina egna självintressen genom redovisningsfusk. Enron är typiskt exempel där man tydligt sökte efter olika redovisningstekniker som kunde användas för att föra upp vinster och samtidigt maximera företagsledarnas egna självintressen på bekostnad av aktieägarna. Ekonomer för argumentet att människor inte nödvändigtvis behöver uppträda utifrån det som förmodas ur deras "ekonomiska modell", men de hävdar att företag som helhet kan antas agera som om detta förekom. Att konstant avbilda företag i termer som individer som maximerar sitt eget självintresse, kommer säkerligen att bli en självuppfyllande vision, i synnerhet då dessa uppträdanden konstant avbildas som normen för redovisningskurser på handelsskolor i västvärlden. Nuförtiden upplevs en oro över att ledningen i dagens storföretag kommer agera utifrån den rationella ekonomiska modellen, vilket kommer att medföra att de sociala och etiska frågorna inte belyses. Rent konkret så kan denna teori dra uppmärksamhet till de ekonomiska faktorerna, som annars hjälper till att forma strukturen av organisationen och deras sätt att praktisera redovisning. Den kan vara användbar då det gäller att förstå vissa aspekter av de inbördes förhållanden inom organisationen. Man måste se över de ekonomiska aspekterna för att få en bättre helhetsförståelse. Det är här den "nya institutionella sociologin" kommer i fokus.⁵³

3.2.3 Rationalitet och formella organisationer

Den mest dominant politisk-ekonomiska förbindelsen för organisationer i de industrialiserade länderna är marknadskapitalismen. Det primära och legitimerande inom detta system är den ekonomiska effektiviteten. Moderna västerländska samhällsrättigheter har en viss form av rationalitet, vilket

⁵³ Scapens, Robert W (2006). *Understanding management accounting practices: A personal journey*, s. 14

innebär att organisationer som arbetar inom den kulturella kontexten kommer att få en ökad legitimitet då de söker efterlikna eller symboliskt avbilda denna rationalitet. Dessa institutionella och rationaliserade element är förenande i organisationens formella struktur, eftersom upprättandet av rationalitet består.⁵⁴

Utvecklandet av formella organisationsstrukturer har sina influenser från den interorganisationella kontexten, där organisationerna är institutionellt inbäddade. Dessa institutionaliserade miljöer är genomarbetade av regler och behörigheter där individuella organisationer måste besluta sig för om de ska erhålla stöd och legitimitet. Berger och Luckmann (1967) har framfört att institutionella teoretiker tror att människor lever i en samhällskonstruerad värld, fylld med meningar och regler som är tagna för givna. I denna värld är organisationer fästa vid ett nät av värderingar, normer, regler, tilltro och *"tagen för givet"* antaganden, som är åtminstone delvis utifrån deras egen tänkande. Genom att designa en formell struktur som vänder sig till normer och förväntade uppträdanden, så uppvisar organisationen att den agerar med kollektivt värderade syften i ett anständigt och lämpligt uppförande.⁵⁵

Sammanläggningen av institutionella element förser en varsam, rationell och legitimerad redovisning av organisationsaktiviteter och skyddar organisationen från att få sitt uppträdande ifrågasatt. Dessa medvetna försök är gjorda av organisationen för att skapa och tillhandahålla legitimitet med externa grupper för att kunna erhålla deras fortsatta stöd. En stor institutionell miljö förväntas medföra en stor börda på organisationer pga. institutioners förmåga att påverka organisationer till att anta praxis konsekvent med institutionell praxis.⁵⁶

⁵⁴ Ibid. s. 14

⁵⁵ Dillard, Jesse F, Goodman, Carrie & Rigsby, John T (2004). *The making and remaking of organization context* s. 4

⁵⁶ Ibid s. 4

Generellt är formella organisationer ett system med kontrollerade och koordinerade aktiviteter, vilket visar sig då arbetet är inbäddat i komplexa nätverk av tekniska relationer. Men i moderna samhällen uppstår formella organisationsstrukturer i hög institutionaliserad kontext. Yrken, policy och program är skapade tillsammans med produkterna och servicen som produceras rationellt. Detta förfarande tillåter att nya organisationer uppkommer och tvingar nuvarande att anamma de nya reglerna och procedurerna. Organisationerna är motiverade att acceptera dessa nya regler, definierad av rådande rationaliserad koncept av organisatoriskt arbete och institutionaliserad i samhället. De organisationer som gör detta ökar legitimiteten och deras överlevnadsprognoser, oberoende av effektivitet från efterfrågade reglerna och procedurerna. Men i överensstämmelse med institutionaliserade regler händer det ofta att de kommer i konflikt med effektivitetskriteriet nämligen att koordinera och kontrollera aktiviteter för att kunna stödja effektiviteten, underminerar organisationens formella överensstämmelse. Detta medför en uppoffring av sitt stöd och legitimitet.⁵⁷

För att bevara formella överensstämmelser måste de organisationer som har institutionella regler buffra sin formella struktur från osäkerheterna av deras tekniska aktiviteter, genom att den formella strukturen och de tekniska aktiviteterna blir mer åtskilda ifrån varandra.⁵⁸

Den formella strukturen är en skiss av de aktiviteter som först och främst inkluderar en uppställning av organisationen: många kontor, avdelningar, olika befattningar och program. Dessa element i organisationen är länkade med tydliga mål och policy vilket utgör en så kallad rationell teori, vad gäller för hur, och vilka aktiviteter som ska vara inpassade för varandra.⁵⁹

⁵⁷ Dillard, Jesse F, Goodman, Carrie & Rigsby, John T (2004). *The making and remaking of organization context*, s. 4

⁵⁸ Meyer, John T & Rowan, Brian (1977). *Institutionalized Organizations*, s. 2-3

⁵⁹ Ibid s. 3-4

3.3 Den nya institutionella sociologin

Den nya institutionella sociologin försöker förklara varför organisationer i särskilda områden verkar vara likadana och kännetecknas mer av informella regler. De tidiga forskningarna tillämpade institutionell teori på organisationer. Forskarna var i stor utsträckning bekymrade över ideella organisationer och organisationer inom den offentliga sektorn såsom skolor, sjukhus och andra statliga organisationer. De tidiga institutionella sociologiska teoretikerna, Meyer och Rowan (1977), skilde mellan tekniska och institutionella miljöer. De förde argumentet att dessa miljöer ger olika press på en organisation. Det föregående relaterar till behovet att nå teknisk effektivitet i organisationens verksamhet, där man senare relaterar till behovet att acceptera regler, sociala normerna och förväntningar av andra utanför organisationen.⁶⁰

DiMaggio och Powell menar att organisationer har ett legitimt uppträdande till sin omgivning, för sedan att kunna säkra sina resurser som är nödvändigt för deras fortsatta existens. För att säkra denna legitimitet måste organisationer fastlägga det som efterfrågas.⁶¹

Denna teori har visserligen gett organisationer och teoretiker en viss insyn i deras institutionella omgivning, men den är trots det inte felfri. Dessa tidiga studier tenderade att dela den tekniska omgivningen och den institutionella omgivningen. Denna fördelning är emellertid väldigt problematiskt. Flera av de senaste institutionella teoretikerna såsom Powell, Greenwood och Hinnings, har uppskattat att det finns många interna aspekter av organisationens beteende. Dessa beteenden kan både ha institutionella och tekniska egenskaper. Scapens nämner implementeringen av ABC-modellen som har pådrivits av tekniska intressen. Detta är intressen av att fullfölja den lämpliga allokeringen av fasta utgifter för ekonomisk beslutstagande, men de kanske också är drivna av önskan att bestyrka externa

⁶⁰ Scapens, Robert W (2006). *Understanding management accounting practices: A personal journey*, s. 12

⁶¹ DiMaggio, P.J & Powell, W (1983). *The iron cage revisited: institutional isomorphism in organizational fields* s. 147–160.

förväntningar och att framträda som om det sker en effektiv anpassning till den moderna tekniken. I den faktiska situationen kommer det förmodligen vara väldigt svårt att reda ut dessa två typer av organisatoriska överensstämmelser. Hursomhelst så är den nya institutionella sociologin mycket användbar i dagens läge. Den accepterar organisationers olika informella tänkande och regler, för att sedan förstå omgivningens förväntningar.⁶² Den nya institutionella teorin har en tämligen bredare formell grund än den nya institutionella sociologin. Dock så är de väldigt lika. De indikerar på att olika externa påtryckningar, både ekonomiska som institutionella, kan ha stor effekt på en organisation angående hur den är strukturerad och styrd. Dessa två teorier kan bistå med en förståelse för organisationens externa miljö.

3.3.1 Isomorfism och legitimitet

Människors uppfattningar om vad som definierar en organisation är väldigt förutfattade. Den mer generella och accepterade tolkningen är att en organisation är hierarkisk, funktionsindeldad och reflekterar olika roller och arbetsuppgifter. Detta synsätt är en *acceptans* som innebär att organisationer och dess element kan praktisera och anpassa sin legitimitet till den externa omgivningen. En organisation har svårt att inrätta sig som en legitim aktör om den inte accepteras av andra organisationer och allmänheten. För att få en *acceptans* av omgivning måste den följa vissa normer och behärska vissa rutiner.⁶³

John W. Meyer and Brian Rowan har i sin artikel skrivit att "*organisationer som anammar allmänt legitimerade och rationaliserade element i sin formella struktur, maximerar sin legitimitet och ökar sina resurser och överlevnadsförmåga*".⁶⁴ Denna väg till en extern *acceptans* kan medföra att organisationer liknar varandra, då de flitigt använder samma regler och rutiner för att behandla organisationens olika problem. Ett lättare sätt för

⁶² Scapens, Robert W (2006). *Understanding management accounting practices: A personal journey* s. 13

⁶³ Scapens, Robert W (2006). *Understanding management accounting practices: A personal journey* s. 13

⁶⁴ Meyer, John T & Rowan, Brian (1977). *Institutionalized Organizations*, s. 14

acceptans och anpassning har varit att organisationer ofta har efterbildat varandras strategier. Denna efterbildning har på institutionell nivå kom att kallas för isomorfism.⁶⁵

Författaren Christine Oliver har i sin artikel återgett sina synpunkter på organisationernas beteende. Fastän organisationer vanligtvis instämmer med institutionella påtryckningar så kommer deras samtycke förmodligen ha andra alternativa beteende. Dessa beteende har kategoriserats som organisationernas karaktär, imitation och överensstämmelse.⁶⁶

Karaktär refererar till omedveten eller omdömeslös lojalitet för normer och värderingar. I synnerhet när institutionella normer har antagit en viss status av sociala faktum. Organisationer är möjligtvis omedvetna av institutionella influenser och uteslutna från att besvara de på ett strategiskt sätt. Utifrån dessa villkor upprepar organisationer sina handlingar och praxis av den institutionella miljön, vilket historiskt har kommit att vara vanlig, traditionell eller tagen för givet.⁶⁷

- *Imitation* är väldigt konsistent med konceptet av härmande isomorfism, vilket refererar till antingen medveten eller omedveten imitation av institutionella modeller, inklusive imitation av en framgångsrik organisation och godkännandet av råd från rådgivare eller professionella föreningar.⁶⁸
- *Överensstämmelse* definieras som medveten lydnad till införlivande av värderingar, normer eller institutionella behov. Utarbetningen av strukturella eller administrativa komplexitet i gensvar till miljöbetingat komplexitet är ett exempel av strukturell överensstämmelse.⁶⁹

Överensstämmelse betraktas som ett betydligt mer aktivt beteende än karaktär och imitation. Därför väljer en organisation att medvetet och strategiskt samarbeta med de institutionella påtryckningarna för att få specifika fördelar, vilket förmodligen sträcker sig mellan olika samhällsstöd

⁶⁵ Greve, Arent (1997). *Organisationsteori - nya perspektivet*, s. 65

⁶⁶ Oliver, Christine (1991). *Strategic Responses to Institutional Processes*, s. 152

⁶⁷ Oliver, Christine (1991). *Strategic Responses to Institutional Processes*, s. 152

⁶⁸ Ibid s. 152

⁶⁹ Ibid s. 153

och resurser. Exempelvis: en organisation samarbetar förmodligen med externa påtryckare eftersom godkännandet av externa väljare eller samhället förstärker dess legitimitet. Dessutom ökar organisationens stabilitet eller förtroendet bevaras, vilket är nödvändigt för att uppföra organisations aktiviteter. Överensstämmelse mellan organisationer kommer förmodligen att reducera deras sårbarhet gentemot negativa värderingarna av deras handlingar, produkter eller service.⁷⁰

3.3.2 Legitimitet och relationer via ”brobyggande”

De strukturer, regler och rutiner som är inneslutna i en organisation existerar även på samma villkor i en annan organisation. Det är svårt att dra gränsen för en noggrann verklighetssinnad isomorfism och inte heller finns det någon bra kategorisering av varken organisationer eller institutionella strukturer. Vad som är likartat och olikartat inom olika institutionella organisationer kan i många fall vara väldigt oklart och diffust. Dessutom kan det vara väldigt riskabelt och besvärligt att göra en relativ uppskattning. Skiljaktigheterna förekommer också mellan olika branscher, där regler och normer är uppbyggda på helt olika sätt utifrån organisationens egen kultur och affärssed.⁷¹

Att få en acceptans av andra organisationer och samtidigt få legitimitet brukar ofta ske via brobyggande och samförstånd mellan olika organisationer. Legitimitet är en given omständighet för att en organisation ska ingå i den organisatoriska omgivningen. Legitimitet minskar risken och osäkerheten genom att hastigt inrätta regler, rutiner och en organisationsstruktur.⁷² Dessa brobyggande relationer mellan organisationer brukar ofta kännetecknas som informella regler inom organisationernas omgivning. Konkret uttryckt handlar det om att samordna aktiviteter mellan organisationerna och organisera ett ömsesidigt samarbete parallellt med en avtagande osäkerhet.⁷³

⁷⁰ Ibid s. 153

⁷¹ Greve, Arent (1997). *Organisationsteori - nya perspektivet*, s. 65

⁷² Ibid s. 61

⁷³ Ibid s. 61

För att organisationer ska ha en överensstämmelse och reglera förhållandet till andra organisationer i sin omgivning, så brukar man nämna fyra brobyggarsstrategier.

- *Konformitet i överensstämmelse med existerande kategorier* är den första och övergripande strategin som de andra strategierna kan införliva sig i. Denna strategi förfogar över grundläggande egenskaper som språkbruk och tolkningar med andra organisationer. Om vissa organisationer ligger i samma kategori stämmer de överens med de roller, rutiner, regler och positioner som existerar i dessa organisationer.⁷⁴
- *Strukturell konformitet* är en strategi som uttrycker att samma strukturella uppbyggnad med stor sannolikhet förekommer i andra organisationer. Denna strategi har en process som gör att osäkerheten i organisationer reduceras. Processen är enkel och logisk. Först måste organisationen göra en uppdelning mellan olika avdelningar där var och en är huvudansvarig för sin position, i samma veva som ställningen mellan olika avdelningar i hierarkiska relationer regleras.⁷⁵
- *Procedurkonformitet* betyder att organisationer utnyttjar de standardiserade operationsprocedurerna. De standardiserade procedurerna avser processer som gör att organisationer har möjlighet att kopiera varandra, genom att dessa procedurer antingen har exempelvis spridits av utbildningssystemet eller att de redan har varit förskrivna av myndigheterna.⁷⁶
- *Rollkonformitet* innebär att experter med erfaren yrkesutbildning eller akademisk utbildning anlitas. Detta görs för att kunna genomföra olika angivelser beordrat av en organisation. I västvärlden ses individen som rationell. De flesta rationella beslut kommer från de individerna med kunskap och erfarenhet utifrån den expertis och

⁷⁴ Greve, Arent (1997). *Organisationsteori - nya perspektivet*, s. 66-67

⁷⁵ Ibid s. 66-67

⁷⁶ Ibid s. 66-67

rolltillhörighet de förfogar över. Med andra ord även kallad, institutionell isomorfism.⁷⁷

3.4 Modell för tolkning av empirin

För att strukturera analysen av *comment letters* i syfte att få fram den legitimitet som IASB förfogar över bland marknadens aktörer har vi använt en modell som är utvecklad av Karolina Söderlund.⁷⁸ Denna modell utvecklades utifrån Kasurins (2002) modell avseende hur ledningen verkar vid förändringar av redovisningen eller som i detta fall Balance Score Card som i sin tur bygger på Cobb et al (1995) och Innes & Mitchells (1990) arbeten.

Ursprungsmodellen av Innes & Mitchell hade tre faktorer för framgång vid en förändring. Dessa tre är befrämjare (personer som vill genomföra en förändring men inte har makt att genomföra den), motiverare (personer som vill ha en förändring utan att aktivt genomföra denna) samt moment (anledningen till förändringen). Ledningen är de som är ansvariga men påverkas av de andra tre faktorerna för att genomföra en förändring.

Cobb et al utvecklade modellen och inkluderade även de negativa påverkningarna som förhindrar en förändring, nämligen förvirrare, hindrare samt försenare. Dessa faktorer kan på olika sätt förhindra genomförandet av förändringar.

Modellen som används i denna uppsats är modifierad av Söderlund och inkluderar enbart de positiva faktorerna: ledare, motiverare och befrämjare, samt de negativa faktorerna hindrare och motståndare. Dessa faktorer tolkas i undersökningen enligt följande:

⁷⁷ Ibid s. 66-67

⁷⁸ Söderlund K, Den finländska utgift-vid-inkomst-teorins motstånd mot internationella förändringstryck (2007) s. 87-89

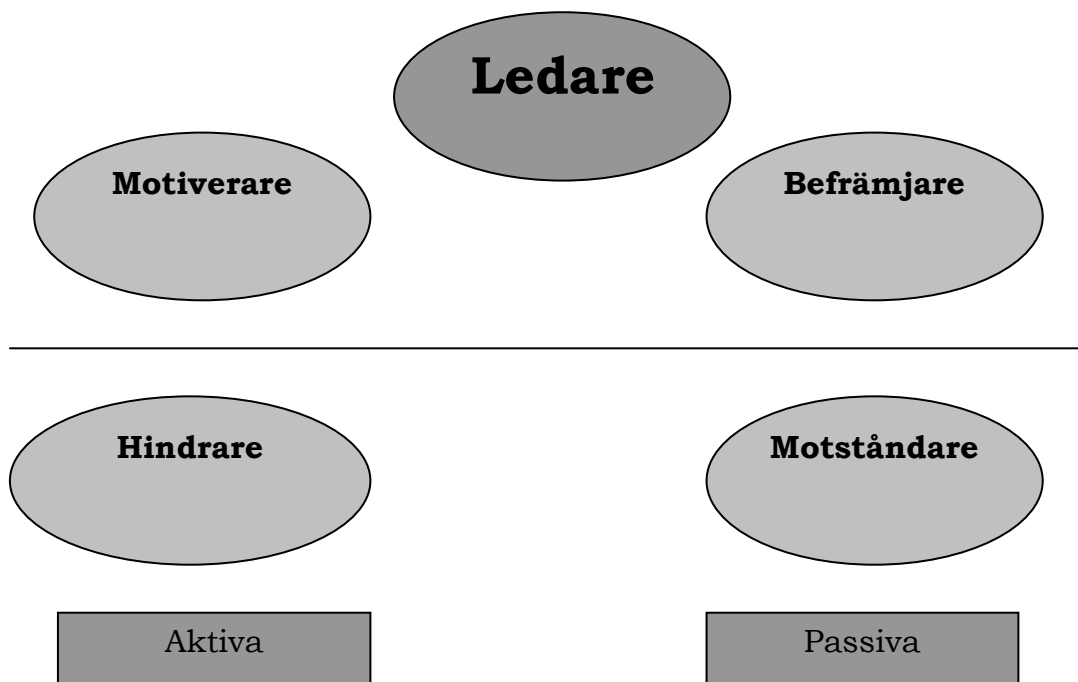
- Ledare: ledaren är den som aktivt genomför förändringen och leder förändringsarbetet. En definition av ledaren är ”en person som står i spetsen för något”, och ordet leda är i sin tur besläktat med att styra. I detta fall anses IASB vara ledaren då organisationen är den som genomför förändringen. IASB anför genomförandet av IFRS 8 med utgångspunkt i SFAS 131 och det är denna organisation som går före och visar vägen.⁷⁹ Det svenska ordet ledarskap har två internationella motsvarigheter, nämligen ”management” och ”leadership”. Management är det engelska ord som kommer närmast det svenska ordet styrning, då det präglas starkt av fackkunskap och kompetens. Leadership pekar istället på personliga egenskaper som förmåga att formulera mål och inspirera människor eller aktörer till insats eller samarbete. Ledarskap sammankopplas ofta med karisma.⁸⁰ I denna uppsats är IASB en organisation som snarare kopplas samman med ordet management än leadership
- Motiverare: denna grupp arbetar aktivt för att framhäva förändringsarbetet och hjälper ledaren att genomföra förändringen. Gruppen är positiv till att införa reglerna från SFAS 131 och uttrycker sig positivt till denna förändring.
- Befrämjare: gruppen framhäver sitt stöd för ledaren passivt men gör inga aktiva försök för att göra förändringar.
- Motståndare: dessa är emot förändringen men arbetar inte aktivt för att förhindra utvecklingen.
- Hindrare: även denna grupp är negativt inställda till förändringen. Men till skillnad från motståndarna så arbetar dessa aktivt för att stoppa förändringen. De försöker få ledaren att ändra sig och därmed inte genomföra någon förändring. Alternativt till att stoppa

⁷⁹ Greve, Arent (1997). *Organisationsteori - nya perspektivet*, s. 201

⁸⁰ Ibid s. 202

förändringen arbetar de aktivt för att på andra sätt förändra genomförandet av IFRS 8 i dess nuvarande utformning. I gruppen återfinns de som på olika sätt motsätter sig SFAS 131 eller vill använda andra regelverk.

Aktörer positiva till förändring



Aktörer negativa till förändring

Figur 3. Söderlund (2007) s. 89, modell för klassifiering av aktörer

4. Presentation av empiriskt material

I detta kapitel presenteras det empiriska materialet från undersökningen. Detta material består av artiklar och dokument som behandlar olika debattörers och organisationers inställningar till standarden. Även intressanta *comment letters* lyfts fram för att få en djupare inblick i frågorna genom att visa hur olika intressenter förhåller sig till ED 8. Presentation av samtliga *comment letters* framställs i form av modeller med kommentarer och förklaringar.

4.1 Debattörers inställning till IFRS 8

Tre debattörer och professionella aktörer som uttalat sig angående IFRS 8 är Simon Hussain (docent vid Newcastle University Business School)⁸¹, Nicolas Véron (medlem i "Bruegel" gruppen och har agerat som rådgivare åt EU parlamentet och EU kommissionen)⁸² och Tim Buch (medlem i investeringsgruppen Hermes)⁸³. Samtliga av dessa debattörers artiklar och uttalanden genomsyras av kritik mot både innehållet i IFRS 8 samt IASBs tillvägagångssätt vid implementeringen av standarden. Debattörerna kritiserar IASB för att ha ignorerat den kritik som investerare, analytiker och ekonomiska intressenter riktat mot IFRS 8. Som exempel på intressenter återfinns *Association of British Insurers (ABI)*, *The National Association of Pension Funds (NAPF)*, *International Management Associates (IMA)* samt *Securities and Exchange Commission (SEC)*. NAPF kritiserade standardens amerikanskpräglade redovisningssyn och menade att hela tanken bakom IFRS 8 är skadlig. Vidare ansåg de att ledningsperspektivet försvårar olika intressenters riskbedömningar då företagsledningen får alltför stor kontroll över framställandet av segmentsrapporter.⁸⁴ SEC riktade kritik mot att den information som ges vid segmentsrapportering enligt SFAS 131 (och därmed

⁸¹ Hussain, Simon (2007). *Any other suggestion?* Accountancy Magazine, Juli 2007, s. 82-83

⁸² Véron, Nicholas (2007). *EU Adoption of IFRS 8 Standard of Operating Segment*. 19 september 2007. s. 3-5

⁸³ Buch, Tim (2007). IFRS 8: What is it good for? *Accountancy Age*. 20 september 2007

⁸⁴ Armitstead, Louise (2007). Investor fury at 'dumbed down' rule, *The Times Online*. 8 April 2007

IFRS 8) kan vara alltför svår att använda i praktiken.⁸⁵ Debattörerna menar att IASB borde ha lyssnat på och tagit till sig denna kritik mot en europeisk implementering av IFRS 8. Även EU-kommissionens rapport om IFRS 8 kritiseras eftersom denna enligt Véron brister i giltiga och tillräckliga underlag för att intressenter ska kunna använda informationen. Dessa brister beror enligt honom främst på planeringsmässiga misslyckanden samt bristfälliga rapporter från den feedback som gavs till kommissionen. Debattörerna ser standarden som riskabel att implementera. De anser att olika intressenters kritiska inställning beror på att riskbedömning blir oerhört komplicerad, inte minst för investerarna. Den mest påfallande skillnaden i den nya standarden för segmentsrapportering innebär enligt debattörerna ett skifte från den traditionella tonvikten på industrisektorer och geografiska regioner som grunden för att identifiera rapporterade segment. Istället hamnar fokus nu på segment som baseras på företagets interna företagsstruktur och enheter som rapporteras internt till beslutsfattarna. Det ställs inte heller några som helst större krav på företagen att ge någon följdriktig och konsekvent information. Då kan olika värderingar som fastställs få negativa effekter samt kan den geografiska informationen gå förlorad.

Företagets interna struktur reflekterar ledningens ansvar, produktionsprocesser, humankapital och även historiska missöden. Detta är användbart för ledningen som beslutsfattare, men behöver inte nödvändigtvis vara användbart för investerarna, vilket utgör huvudproblemet enligt debattörerna. Rapportering av segment enligt IFRS 8 ger alltså mer information, men inte nödvändigtvis information som är mer användbar. Investerare och analytiker efterfrågar istället rapporterade segment som ökar deras förståelse för företagets risker och framtida vinster. Denna information krävs för att göra lämpliga värderingar av företaget och på ett passande sätt uppskatta företagets resursallokering.

⁸⁵ Buch, Tim (2007). IFRS 8: What is it good for? *Accountancy Age*. 20 september 2007

Debattörernas uppfattning är att IFRS 8 inte är det bästa alternativet för den ekonomiska utvecklingen i EU. Därmed bör EU inte anamma standarden då detta kan hindra den hittills positiva utvecklingen av hela IASBs regelverk. Istället för att röra sig bort från tidigare fokus på sektorer och regioner enligt IAS 14, borde den traditionella ansatsen bibehållas och stärkas. Detta eftersom SFAS 131, som legat till grund för IFRS 8, innebär att ledningens rapporter ger en otydligt utformad segmentsinformation. Inte heller ger ledningsperspektivet en tillräcklig säkerhet eller garanti för att göra en relevant och jämförbar riskbedömning av företagens ekonomiska situation.

4.1.1 Deloitte och PriceWaterhouseCoopers

Även den internationella revisionsbyrån Deloitte har publicerat sina åsikter om IFRS 8. Förutom i sitt *comment letter* till IASB kommenterar revisionsbyrån standarden på sin hemsida.⁸⁶ I rapporten som summerar standardens fördelar och nackdelar, tillfaller dess fördelar främst dem som tillhandahåller informationen. Deloitte menar att dessa företags fördelar består av att kostnaderna för att ta fram segmentsrapporteringen ”bör minska eftersom informationen redan finns framtagen för ledningens uppföljning”. Revisionsbyrån menar vidare att fördelarna för användarna dvs. främst investerarna, är att dessa får möjlighet att analysera företaget ”genom företagsledningens ögon”. Därigenom ökar deras möjligheter att förutsäga ledningens åtgärder eller motåtgärder som är av betydelse för företagets förmåga att generera vinster. Detta resonemang är alltså just det som ifrågasätts av Hussain, Verón och Buch då de ifrågasätter detta synsätts nytta för investerarna. Deloitte förstärker dock dessa tre debattörers resonemang då revisionsbyrån lyfter fram de nackdelar som IFRS 8 medför. Deloitte menar att informationen som ges utifrån företagsledningens ögon innebär en reducering av jämförbarheten mellan olika företag, inom samma bransch. Detta är en följd av att resultatet av olika interna organisationsstrukturer ger skillnader i den externa segmentsrapporteringen. Utöver denna skillnad kan den interna strukturen

⁸⁶ www.news.deloitte.se, (Segmentrapportering – IFRS 8 Operating Segments)

ändras mellan olika år, vilket kan medföra försvårade omständigheter vid jämförelser över längre tidsperioder.⁸⁷

Till skillnad från Deloitte ställer sig en annan internationell revisionsbyrå, nämligen PwC (*PricewaterhouseCoopers*), helt bakom IASBs arbete för konvergens i form av IFRS 8. I en artikel i *IFRS news* uttrycker revisionsbyrån sitt stöd för introduktionen av IFRS 8 och antar att många företag kommer att välkomna denna nya standard. Den positiva inställningen beror på att standarden ställer sig på ledningens sida med extern rapportering och skapar konvergens mellan IFRS och US GAAP. PwC menar i sin artikel att IFRS 8 förändrar segmentrapporteringens tonvikt. De pådrivande faktorerna är nu sättet som affärerna sköts och informationen baseras på den information som används för avgörande beslut i företaget.⁸⁸ PwC har alltså främst företagen i åtanke när de uttalar sitt stöd för IFRS 8 vilket går i linje med de fördelar som Deloitte framhäver. PwC spekulerar dock inte i standardens följder för investerarna, vilket är det främsta argument som Hussain, Véron och Buch använder i sin kritik.

4.1.2 IASB

IASB och debattören Luis Medina går helt emot den kritik som framförs av de tre ovanstående debattörerna och de nackdelar som Deloitte framför i sin artikel.⁸⁹ En annan inställning från denna organisations sida vore givetvis väldigt uppseendeväckande då IASB är den organisation som tagit fram IFRS 8. Detta har skett som ett steg i arbetet för en ökad konvergens mot US GAAP. IASBs skäl att ersätta IAS 14 med IFRS 8 anges på organisationens hemsida där projektet summeras:

”SFAS 131’s behörighetskrav baseras på det sätt som ledningen beaktar en enhet, med fokus på information om de affärskomponenter som ledningen använder för att fatta beslut angående affärer.”

⁸⁷ www.news.deloitte.se, (Segmentrapportering – IFRS 8 Operating Segments)

⁸⁸ PwC. *IFRS News, Shedding light on the IASBs activities*, vol 48, Januari 2007

⁸⁹ Medina, Luis (2007). *Segment reporting*, Accountancy, Februari 2007, s. 78-79

Enligt IASB visar akademiska undersökningar att detta synsätt:

- *Ökar antalet rapporterade segment och ger därmed mer information.*
- *Låter användaren av informationen se en helhet genom ledningens ögon.*
- *Möjliggör tillhandahållande av segmentsinformation för extern rapportering till relativt låga kostnader.*
- *Ger större intensitet och styrka till ledningens diskussioner och analyser och tillhandahåller varierande mätningar av segmentens prestanda.⁹⁰*

Dock framgår det inte vilka akademiska undersökningar som IASB hänvisar till. Denna summering har medfört att IASB beslutat sig för att konvergera med SFAS 131.⁹¹ IASB anser sig även ha stöd för en denna nya standard i de *comment letters* som kommit dem tillhanda. Tabellen nedan visar IASBs tolkning av de inkomna 182st *comment letters* med undantag av PWYPs 80 st då dess kommentarer inte är relaterade till ”ledningsperspektivet”.⁹²

⁹⁰ IASB (2006). Segment Reporting, Nr, 7ED8A334-0AF1-4F3D-8568-3D9AE2E19192. November 2006

⁹¹ Ibid

⁹² IASB (2006). Analysis of comment letters to ED 8

	Positiv	utan	Positiv till lednings- perspektivet för identifiering av segment	Negativ till lednings- perspektivet	Inte specificerad	Totalt
Användare	3		1	3	0	7
Standard- sättare	9		2	1	0	12
Institutioner och Regulatorer	14		7	6	2	29
Revisionsbyråer	3		2	2	0	7
Framställare	22		6	6	11	45
Akademiker	1		1	0	0	2
Totalt	52		19	18	13	102
Procent	51%		19%	18%	12%	100%

Tabell 1. IASBs sammanställning över inkomna *comment letters*.⁹³

4.1.3 EU-kommissionen och EU-parlamentet

I EU har kommissionen och parlamenten motstridiga åsikter angående IFRS 8. EU-kommissionens rapport visar deras positiva inställning till att IAS 14 ersätts med IFRS 8. Rapporten sammanfattas enligt följande:

- *IFRS 8 medför en positiv effekt på segmentsinformationens kvalitet.*
- *IFRS 8's fördelar överväger den oro som uttalats angående standardens negativa effekt på finansiella rapporters jämförbarhet.*
- *IFRS 8 reducerar inte den geografiska informationen jämfört med IAS 14.*
- *IFRS 8 medför inte problem för företagens bolagsstyrning i EU.*
- *IFRS 8 ger lämpliga segmentsrapporteringsregler för mindre noterade företag.*

Rapporten behandlar de invändningar som förts fram mot IFRS 8, men ställer sig ändå helt på IASBs sida. Rapporten visar således att

⁹³ IASB (2006). Analysis of comment letters to ED 8

kommissionen uppfattar IFRS 8 som en lämpligare standard för segmentsrapportering än IAS 14.⁹⁴

I motsats till kommissionen var EU-parlamentet kritiskt inställd till att implementera IFRS 8. Genom godkännandet införlivades den amerikanska standarden SFAS 131 i EU-lagstiftningen och gjordes tillämplig för börsnoterade EU-företag. Införandet av IFRS 8 innebar enligt parlamentet en övergång från en modell som tydligt anger hur börsnoterade EU-företag skall avgränsa och redovisa segment för att istället använda en modell som låter ledningen avgränsa de operativa segmenten på ett för sig lämpligt sätt. Därutöver ställs lägre krav på rapporteringen. Enligt parlamentet riskerade detta att leda till en minskad enhetlighet på redovisningsområdet. Den standard som antas borde istället, enligt parlamentet, innehålla ett definierat mått för vinst eller förlust i ett segment, i likhet med IAS 14. Parlamentet betonade att företagen enligt standarden IFRS 8 inte skulle behöva använda IFRS-mått i sin redovisning för operativa segment. Detta kunde leda till en försämring av den finansiella informationens jämförbarhet samt skapa svårigheter för användarna. Parlamentet uttryckte även sin oro över att kommissionen i strid med principerna för bättre lagstiftning införlivade en främmande standard i EU-rätten utan att först göra en konsekvensbedömning.⁹⁵

Sammanfattningsvis skulle IFRS 8 enligt parlamentet ge företagsledningen för mycket frihet över segmentsrapporteringen. Standarden skulle ge företagsledning en insyn i rapporteringen, där de själva kan välja för vad som skall rapporteras. Detta skulle inte innebära det bästa sättet för att rapportera segment ur olika intressenters ögon.⁹⁶

⁹⁴ European Commission. Endorsment of IFRS 8 Operating Segments, Analysis of Potential Effects – Report. Brussels, 3 september 2007

⁹⁵ www.europarl.europa.eu, (*Europarlamentet, förslag till resolution, 18 april 2007*)

⁹⁶ Neveling, Nicholas (2007). EU delays IFRS 8 ratification in shock move, *Accountancy Age*, 25 April 2007.

4.1.3.1 Artikel 43

Artikel 43 återfinns i EU:s fjärde direktiv. Artikeln förevisar att företagets totala intäkter ska rapporteras. I rapporteringen ska verksamhetens olika aktiviteter kategoriseras och delas upp i samtliga marknader som omfattas av företagets geografiska område. Målet med detta förfarande är att påvisa de olika geografiska aktiviteter som gett upphov till intäkterna. Denna artikel talar därmed mot IFRS 8 eftersom denna standard kan innebära ett bortfall av geografisk information.⁹⁷

Den geografiska segmentsinformationen är enligt artikel 43 användbar för analytiker, när de ska förutsäga framtida försäljningssiffror. Informationen är även viktig för analytiker och investerare när de ska värdera ett företags kostnadsstruktur.⁹⁸ Kunskap och information om produktionen ger insyn i arbets-, import- samt produktionskostnader men även lagstiftnings- och miljöeffekter på affärsaktiviteter som förekommer i verksamheten.

Utifrån artikeln kan det ifrågasättas om IFRS 8 kommer att medföra en större möjlighet för investerarna att bedöma ett företag, då detta kan orsaka en minskning av industrisektorn och den geografiska dimensionen.⁹⁹

4.2 Comment letters

Utifrån det grundläggande arbete som påbörjades år 2003 färdigställdes ED 8 i januari 2006. Intressenter till standarden fick fram till den 19:e maj 2006 på sig att lämna kommentarer till IASB. IASB hade ställt ett antal frågor för att få kommentarer om viktiga förändringar som förslaget medförde. Frågorna utgör grunden för IASBs tolkning av de inkomna kommentarerna. Standardens grund hanteras i fråga 1 och 2. Dessa har presenterats mer precist än övriga frågor, vilket är förstäligt då de är de två frågor som visar om det överhuvudtaget finns stöd för den förändring som ED 8 innebär. Frågorna berör olika delar av standarden och påverkar de olika

⁹⁷ www.taxresearch.org.uk, (*Tax Research UK, Geographic reporting is a legal requirement under EU law - 2 augusti 2007*)

⁹⁸ Ibid

⁹⁹ Ibid

respondenterna olika liksom det utökade spelrummet som främst påverkar verksamheter som handlar med säkerheter. För alla framställare innebär en förändring av rapporteringen implementeringskostnader. Framställare som har rapporterat enligt US GAAP, men på grund av förändringarna inom EU tvingats rapportera enligt IFRS med den nuvarande standarden IAS 14 har troligtvis stor nytta av att återgå till den standard de tidigare har använt. Framställarna har även troligtvis god inblick i hur förändringarna påverkar dess rapportering och kan leda till lägre implementeringskostnader och vill sannolikt genomföra denna förändring snarast möjligt. Användarna påverkas av att information som de använder dagligen förändras samt att informationen får annan innebörd. Många intressenter har rent akademiska intressen och är främst inriktad på det teoretiska riktiga och utgår inte från vad som praktiskt är tillämpbart. Frågorna som IASB önskade respons på är följande (enligt författarnas översättning):

- 1) *Utkastet tillämpar ledningsperspektivet för segmentsrapportering som presenteras i SFAS 131 'Disclosures about Segments of an Enterprise and Related Information' utgiven av US Financial Accounting Standards Board. Är detta synsätt lämpligt för framställande av segments rapportering? – Om inte, varför inte? Vilket, om något, alternativt synsätt vill ni framföra som alternativ?*
- 2) *Formuleringen i utkastet är samma som i SFAS 131 med undantag för ändringar som behövs för att göra terminologin överrensstämmande den i IFRS. Tycker du att utkastet ska ändras från ledningsperspektivet såsom i SFAS 131 gällande kraven för:*
 - a) *mätning av specificerade segment eller*
 - b) *upplysningar av specificerade värden som annars kanske inte är presenterade?*

Om så är fallet specificera de krav som du vill tillägga och ange vad du anser vara den relativa kostnaden och fördelen av dessa krav.
- 3) *Den existerande standarden IAS 14 kräver att koncerner vars tillgångs- eller skuldsäkerheter som är publikt handlade samt koncerner som är i process att utge tillgångar eller skulder på en publik säkerhetsmarknad*

ska lämna upplysningar om segmenten. Utkastet utökar detta krav med att även inkludera koncerner som har tillgångar i förmyndande egenskap som har många intressenter. Accepteras syftet i utkastet? – Om inte, varför?

- 4) Utkastet kräver att koncernen ska avstämma det totala värdet på de rapporterade segmenten identifierade av koncernen med årsredovisningen som ställs upp enligt IFRS. Det krävs inga sådana upplysningar av individuellt rapporterade segment. Tycker du att av upplysningsnivån i utkastet räcker? Om inte, precisera vad du anser vara den relativa kostnaden och fördelarna av andra upplysningsnivåer.
- 5) Utkastet kräver att koncerner sammanställer geografisk information av långfristiga tillgångar exkluderat specificerade segment. Det krävs ingen upplysning i form av geografisk information av de totala tillgångarna. Håller du med om kraven gällande upplysning av geografisk information av långfristiga tillgångar exkluderat specificerade artiklar? Om inte, på vilka tillgångar vill du att det ska krävas geografisk information?
- 6) Utkastet kräver att koncernen rapporterar mer segmentsinformation i interimrapportering än vad som nu krävs, inklusive en förlikning av summan av antalet de rapporterade segmentens vinst eller förlust i jämförelse med koncernens vinst eller förlust. Håller du med de konsekventa ändringarna i IAS 34? Om inte, varför inte?¹⁰⁰

På IASBs hemsida presenteras mötesreferat från de möten som IASBs styrelse hade då frågorna tolkats. En sammanfattning av dessa mötesprotokoll presenteras senare i kapitlet. Respondenternas kommentarer har tolkats men mycket information är inte presenterad utan borttaget från de publika sammanställningarna. Såsom är presenterat i Tabell 1 har IASB indelat respondenterna efter vad det är för typ av organisation. Då vi inte har fått fram samma antal presenterar vi nedan hur vi har definierat organisationerna enligt följande:

¹⁰⁰ IASB (2006), Exposure Draft ED 8 Segment Reporting

Användare: Banker, investerare, fondförvaltare samt samlingsorganisationer av tidigare nämnda definieras som användare. Denna kategori använder information från andra företag i den dagliga verksamheten.

Standardsättare: Kategorin är självbetitlad och i kategorin ingår standardsättare från olika länder.

Institutioner och regulatorer: Denna kategori innefattar organisationer såsom reglerare vilka övervakar aktiemarknader. Kategorin innefattar även övriga institut och professionella organisationer som främst har akademiskt intresse av standarden eller är statligt finansierade organisationer.

Revisionsbyråer: Denna grupp består av de fyra stora revisionsbyråerna Ernst & Young, Deloitte, PriceWaterhouseCoopers och KPMG. Även de mindre revisionsbyråerna BDO, Grant Thornton och Mazars ingår i denna kategori.

Framställare: Kategorin består av redovisningsframställare och omfattar företag som idag använder IFRS i någon utsträckning. Storleken på dessa företag varierar stort.

Akademiker: I denna kategori ingår Monash Universitys lektor Ian Langfield-Smith samt University of Waikato där en grupp studenter via sin lektor sände in ett brev.

Skillnaderna i definitionen av organisationerna i vår undersökning jämfört med IASBs är följande:

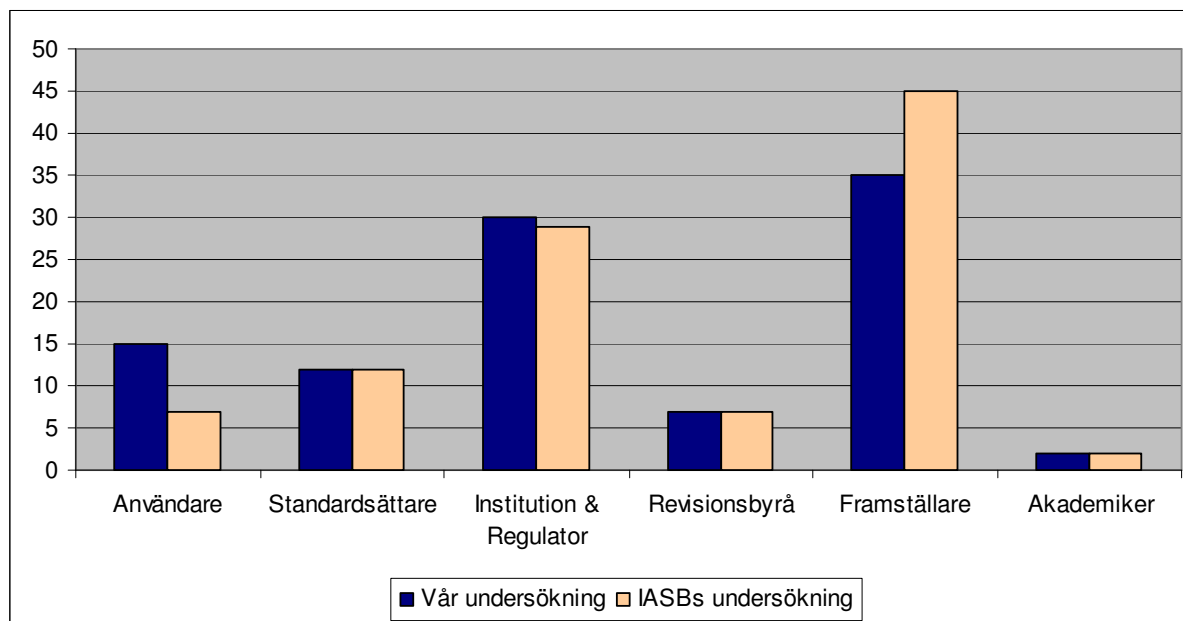


Diagram 1. Skillnader i definitioner.

Definitionsmässigt överrensstämmer de två undersökningarna till stor del, förutom att många av framställarna definieras som användare i vår undersökning. Utfallet påverkar troligtvis inte undersökningen i någon större utsträckning men om smådetaljer tolkas olika kan detta påverka det slutgiltiga resultatet. IASB har som tidigare nämnts presenterat fråga 1 och 2 statistiskt och dessa frågor har vi tolkat och ställt upp såsom IASB för att undersöka om tolkningsskillnaderna påverkar utfallet.

4.2.1 Presentation av fråga 1 och 2

Som jämförelse presenteras här en uppställning för att påvisa skillnader i tolkningen av fråga 1 och 2 som IASB presenterade i ED 8. Vår inledande undersökning uppställs på samma sätt som IASBs som presenterades i tabell 1. Denna genomfördes främst för att kunna presentera skillnader mellan vår undersökning och IASBs. Skillnaden kan få stor betydelse i tolkningen av de breven som varav exempel presenteras senare. Utifrån det material som har framlagts av IASB har de två första frågorna störst betydelse. Det beror troligtvis på att de berör grundsynsättet i standarden, såsom hur segmentsrapporteringen ska identifieras och uppmätas, dvs. det

bestäms där hur segment ska rapporteras och hur många som ska rapporteras.

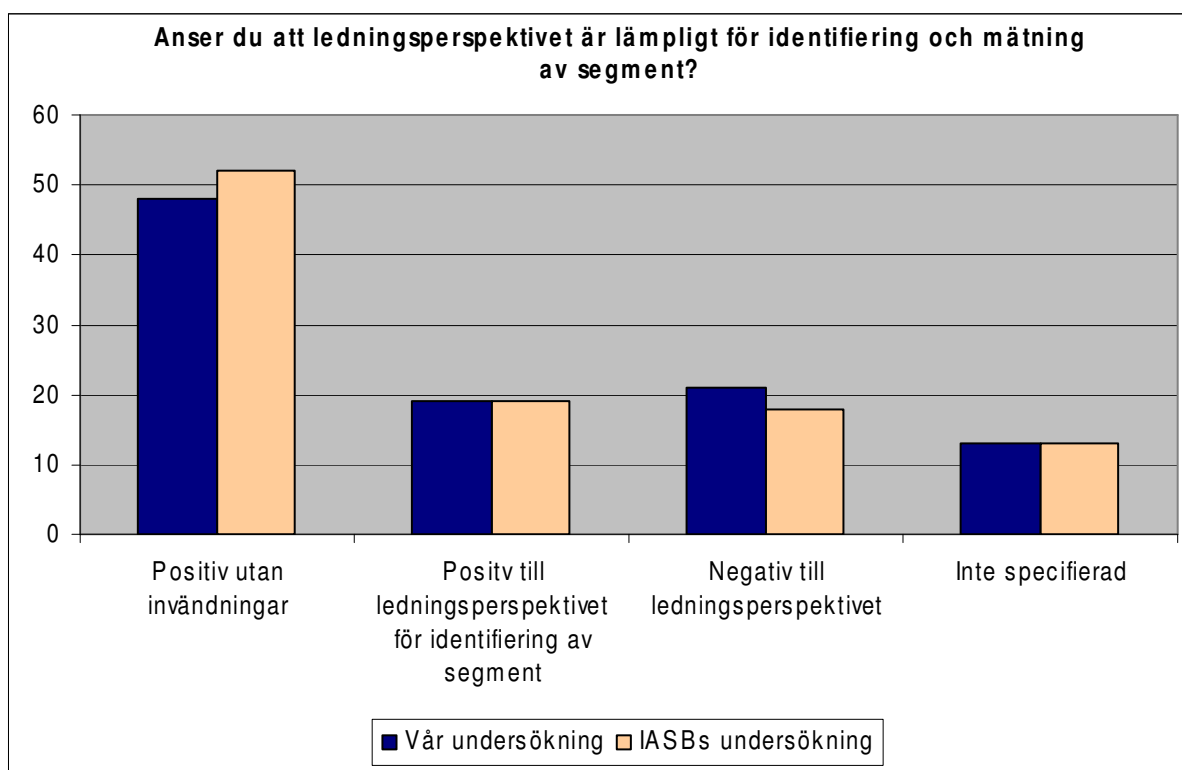


Diagram 2. Jämförelse mellan vår och IASBs undersökning

Av detta diagram framgår att det är marginella skillnader mellan vår tolkning och IASBs. Vår undersökning har beaktat inledningen där vissa respondenter svarar att de är emot en förändring av IAS 14 men att de på efterföljande frågor är för ledningsperspektivet i viss utsträckning. Vi har tolkat detta som att de inte stödjer förändringen i helhet och därmed är negativa. Även om inte skillnaden är signifikant finns det problem vid jämförelsen som kan få konsekvenser vid tolkningen av breven i sin helhet eftersom IASB sannolikt vill påvisa ett så starkt stöd som möjligt för sitt arbete. Genom att påvisa detta stöd kan de legitimera sitt handlande. För att jämföra vår undersökning med IASBs undersökning ställer vi upp en jämförelse där vi delar upp respondenterna efter kategori och inställning till de första frågorna, så att vi närmare kan finna differenser mellan tolkningarna av breven.

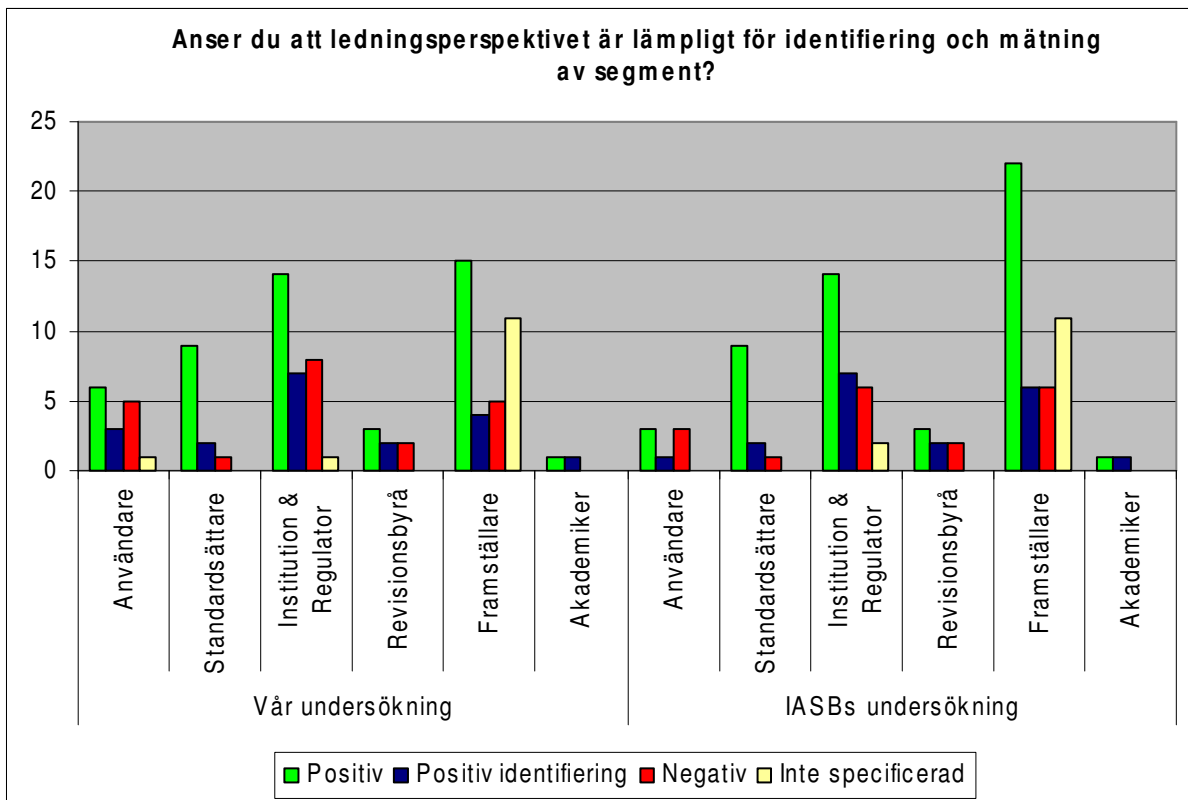


Diagram 3. Jämförelse mellan vår och IASBs undersökning uppdelat på respondent

Diagrammet ovan visar tydligare uppdelningen mellan de olika respondenternas svar och organisationens verksamhet. Den mest positiva gruppen är standardsättarna men även framställarna är en grupp som är starkt positiv även om andelen positiva framställare har sänkts med 1/3 i vår undersökning jämfört med IASBs. Som tidigare presenterades har många framställare definierats som användare och denna kategori har ökat andelen positiva även om antalet negativa samtidigt har ökat. Skillnaden bland användare har påverkats av hur vi tolkade kategorin. IASBs uppställning visar en högre andel negativa användare och positiva framställare vilket stämmer med förändringarna vi har. Den grupp som har den mest påtagliga skillnad i andelen negativa är institutioner & regulatorer där andelen negativa ökat utan att påverka antalet positiva.

Även om vår undersökning tolkar respondenterna som mer negativt inställda till IFRS 8 än IASBs är ändå stödet för ledningsperspektivet starkt. Vår undersökning visar även att förändringen till ett synsätt som utgår från

företagsledningen har fördelar jämfört med IAS 14. Många olika variabler påverkar undersökningen beroende på hur de olika respondenterna svarar. Det är praktiskt taget omöjligt att skapa en standard som accepteras av alla intressenter. Därför måste IASB följa en linje som är oberoende för att skapa bästa möjliga standards av högsta kvalitet.

4.2.2 Bakgrundsstatistik och problem

Modellen som presenterades i 3.4 delar in de olika respondenternas inställning till ED 8. Att kategorisera organisationernas inställning utifrån de olika svaren på frågorna innebär problem då varje respondent kan ge positiva svar på vissa frågor men vara negativa till andra. Sammantaget är de två första frågorna viktigast tillsammans med de vanligtvis förekommande inledande kommentarerna. Huvudsyftet med förändringarna besvaras i de två första frågorna. Kommentarererna kan i sin tur belysa problem eller frågeställningar av stor betydelse för respondenterna. Vissa respondenter svarar inte alls på frågorna utan väljer att enbart kommentera vissa delar eller vissa frågor, nämligen de som påverkar dem mest vilket exemplifieras i presentationen av *comment letters*. Brist på svar kan leda till en felaktig analys och felaktigheter kan få en tyst acceptans som leder till en sämre standard.

Undersökningsmodellens utgångspunkt var att analysera respondenternas inställning till standarden, för att undersöka om det kan föreligga problem för IASB vid implementering av standarden. Undersökningens mål är därmed att få en bild av hur respondenterna förhåller sig till standarden som helhet. Undersökningen går alltså inte in på djupet för att undersöka den praktiska tillämpningen eller på vilka sätt standarden kan ändras för att få större acceptans bland respondenterna. I förra avsnittet presenterades en sammanställning av de olika intressenter som valt att kommentera standarden. Flertalet av dessa är framställare, samt institutioner & regulatorer som står för ca 2/3 av alla respondenter bortsett från PWYP. Geografiskt sett står europeiska respondenter för ungefär 2/3 vilket påvisar IASBs betydelse i Europa. Detta kan delvis bero på att IASB är beläget i

London samt dess betydelse då EU har valt att implementera IFRS som gällande standard i EU-området.

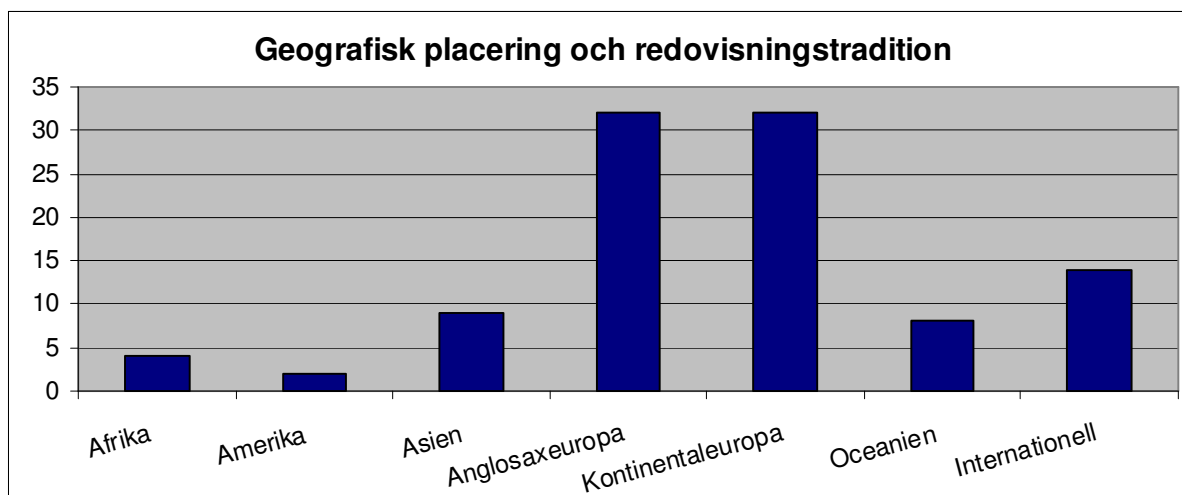


Diagram 4. Presentation av geografisk uppdelning samt uppdelning av tradition i Europa.

Redovisningstraditionen presenterades i en egen kolumn då det är främst i Europa som dess skillnad har betydelse. Detta dels för att kontinenten är så pass dominerande i antal respondenter, dels för att skillnaderna haft stor betydelse i Europa historiskt sett. Anglosaxiska Europa består av Storbritannien, Irland samt Holland övriga länder klassas som Kontinentaleuropa. En svårbedömd variabel är storleken och betydelsen som varje enskild respondent har samt hur viktigt stödet är från de olika kontinenterna. Tolkas respondenterna olika beroende på storleken eller betydelsen av organisationen? Man kan fundera på om tolkningen av en mindre organisation som lämnar relevanta kommentarer får bättre respons jämfört om en välkänd internationell organisation som i egenintresse lämnar kommentarer till förändringar. Det gör tolkningen av respondenterna mer komplicerad och även om IASB utger sig för att vara oberoende är det naturligt om de påverkas mer av dess finansiärer i förhållandet till andra intressenter.

4.3 Presentation av *Comment letters*

För att få en bättre förståelse för de olika gruppernas motiv till sin inställning följer nedan en presentation av olika *comment letters* utifrån vår tolkning av dem och därefter analys av hur de kan påverka implementeringen av standarden. Två respondenter har valts utifrån de olika faktorerna som presenterades i modell 1 valdes respondenterna utifrån dels dess respons och dels hur organisationen ser ut samt varifrån de kommer för att få inblick från olika perspektiv. Presentationen delar upp de olika respondenterna dels med de kommentarer respondenterna har samt efter de frågor som IASB ställde som är översatta i stycke 4.2.

4.3.1 Presentation av Motiverare

4.3.1.1 SAP AG (CL 5)

Kommentarer: SAP uppskattar IASBs ansträngningar att skapa redovisningsstandarder som är av hög kvalitet och uppskattar konvergensarbetet som IASB och FASB utför. För att uppnå jämförbarhet mellan årsredovisningar i hela världen måste det ställas samma krav på redovisningen i hela världen oavsett om det gäller förändringar i presentationen, identifierandet eller mätningen för framställningen av årsredovisningen.

Fråga 1: SAP anser att ledningssynsättet är överlägset synsättet i IAS 14. Målet med segmentsrapporteringen är att förse användarna med mer precis information och genom att använda ledningsperspektivet ges användarna en bättre inblick i ledningens perspektiv över koncernen. Dessutom blir segmentsrapporteringen billigare då ledningen redan har informationen tillgänglig genom den interna rapporteringen.

Fråga 2: SAP tror att om man frångår ledningsperspektivet elimineras fördelarna med standarden nämligen:

- Låglig och kostnadseffektiv tillgänglighet till segmentsupplysningar.
- Möjliggör för användare att få inblick från ledningens perspektiv.

- Förbättrar förståelsen för ledningens diskussioner och analyser.
- Reducerar kostnaden för att framställa upplysningarna.

SAP använde US GAAP mellan 1999 och 2005 och därmed även SFAS 131 och använder idag US GAAP internt. Nuvarande IAS 14 är inte alltid praktiskt tillämpbar då den kräver rapportering som inte är framställd av de rapporter som styrelsen använder. Till exempel kräver IAS 14.24 olika redovisningar för intragrupptransaktioner beroende på om transaktionerna uppstår mellan segmenten som är delar av samma legala enhet mot om de är delar av separata legala enheter. Denna information är inget som ledningen använder och är därför inte efterfrågad.

Fråga 3: Utökningen påverkar inte SAP och de lämnar därför inga kommentarer.

Fråga 4: SAP håller med om att nivån på avstämningarna som krävs är bra.

Fråga 5: Överlag håller SAP med om att kraven på upplysningar om geografisk information av långsiktiga tillgångar, även om sådan information troligtvis är viktigare för producerande företag.

Fråga 6: SAP håller med om att segmentsinformationen ska ändras angående interimrapportering.

4.3.1.2 Austrian Financial Reporting and Auditing Committee (CL7)

Kommentarer: AFRAC uttrycker ett starkt stöd för IASBs mål att etablera en enhetlig, global och högkvalitativ rapporteringsstandard.

Fråga 1: AFRAC håller med om synsättet som är presenterat i ED 8. Ledningsperspektivet medför en bättre förståelse för ledningen samt förbättrade utvärderingsmöjligheter av strategiska och operationella ledningsbeslut för användare av årsredovisningen. Ledningen förväntas

demonstrera att de litar den interna rapporterna och visar hur ledningen arbetar för att den ska vara tillförlitlig då perspektivet kan missbrukas.

En nackdel som noteras är att jämförbarheten kan reduceras mellan företag men framförallt mellan länder. I kontrast till FASB arbetar IASB för att utveckla globala standarder och måste överväga nationella skillnader mer än en nationell standardsättare såsom FASB. Även om jämförbarheten reduceras övervägs detta av fördelen av att få data ur ledningens perspektiv.

Fråga 2: Generellt sett håller AFRAC med om tillvägagångssättet IASB hade vid implementeringen av SFAS 131. AFRAC håller dock inte med om att termen långfristiga tillgångar istället för långsiktiga investeringar.

Fråga 3: Generellt sett håller AFRAC med om att utöka spelrummet genom att inkludera alla publikt redovisande koncerner. Men det är oklart om förmyndande egentligen reflekterar publik redovisningsskyldighet. IASB bör klargöra relationen mellan termen förmyndande och vilka som agerar förmyndande såsom banker och försäkringsbolag.

Fråga 4: AFRAC håller med om nivån på avstämningarna som är föreslaget i ED 8. Alltför detaljerade förlikningar av segmentsnivåer skulle innebära en högre kostnad i förhållande till de fördelar det skulle ge användarna.

Fråga 5: AFRAC håller med om de förslagna kraven.

Fråga 6: AFRAC håller med om de förslagna förändringarna på IAS 34.

4.3.2 Presentation av Befrämjare

4.3.2.1 Australian Group of 100 (CL4)

Även om G100 stödjer IASBs/FASBs syfte med konvergensen ifrågasätts fördelarna med en konvergens inom segmentsrapporteringsområdet. De är inte övertygade att konvergensen signifikant kommer att förbättra den generella kvalitén av årsredovisningen.

Fråga 1: G100 stödjer ledningsperspektivet för identifiering av rapporterade segment. Perspektivet stöds i och med att koncerner bör rapportera externt på ett sätt som är konsekvent med hur det är organiserat och strukturerat. Dessutom får användarna bättre information om segmenten utifrån ledningens perspektiv. Informationen som rapporteras till användarna bör inte enbart bestå av information som internt framsälls för ledningen.

Ledningsperspektivet kan leda till sämre jämförbarhet mellan företag men det principiella fokuset bör ligga på jämförbarhet över tid inom den rapporterade koncernen enligt G100 och därför är ledningsperspektivet acceptabelt.

Fråga 2: Även om G100 stödjer ledningsperspektivet för identifiering av rapporterade segment bör den externa rapporteringen vara IFRS-anpassad. På lång sikt kan detta lösas genom att IFRS får större betydelse och därigenom även användas internt inom koncerner samt att teknisk utveckling kan underlätta för företag att implementera standarderna.

Fråga 3: G100 tycker att det nuvarande spelrummet i IAS 14 ska vara kvar.

Fråga 4: G100 stödjer avstämmningar genomförda på koncernnivå. Även om det inte är optimalt är det troligtvis alltför kostsamt att framställa denna på lägre nivå.

Fråga 5: Resonemanget för att förse geografisk upplysning är inte tillräckligt förklarad. G100 tror att det finns få fördelar med att upplysa om geografisk placering av tillgångar i avsaknad av likvärdiga upplysningar relaterade till segmentens resultat.

Fråga 6: G100 stödjer de konsekvent förslagna förändringarna av IAS 34.

4.3.2.2 Barclays PLC (CL 15)

Kommentarer: Barclays stödjer ersättningen av IAS 14 med en standard baserad på SFAS 131, framförallt på grund av att ledningsperspektivet förser användarna med mycket bättre information i årsredovisningen. Däremot kan det argumenteras om hurvida det inte vore bättre för FASB och IASB att de utvecklar en ny förbättrad standard tillsammans. På kort sikt genomförs troligvis konvergensen bäst genom att IASB adopterar den existerande amerikanska standarden.

Fråga 1: Barclays håller helt med om att ledningsperspektivet är tillämbart.

Fråga 2: Även om Barclay inte uppställer redovisningen enligt nya standarden utan använder IFRS ser de ändå ingen anledning för IASB att frångå ledningsperspektivet.

Fråga 3: Barclay ifrågasätter synen att segmentsrapportering är användbar för alla enheter som har tillgångar hos en förmyndare. Segmentsrapporteringen för bankers dotterbolag är sannolikt inte användbar information. Varken ledningen eller användarna av årsredovisningen kommer att använda sådan segmentsinformation och troligtvis är segmenten inte involverade i någon annan verksamhet än den moderbolaget utför. Dessutom bör beslut som angår onoterade företag räknas som en del av Small and Medium Enterprise projektet (SME) snarare än att uteslutas ur denna standard.

Fråga 4: Nivån på förlikningarna ser konsekventa ut med dem som krävs i IAS 14 och ska inte innebära några problem. Ledningen förväntas förstå hur de rapporterade segmenten ska konsolideras i koncernens resultat.

Fråga 5. Barclays har inga kommentarer gällande geografiska upplysningar.

Fråga 6: Vi stödjer de konsekventa förändringarna av IAS 34 som innebär att interimis- segmentsrapporteringen ska baseras på den årliga segmentsrapporteringen.

4.3.3 Presentation av Motståndare

4.3.3.1 BNP Paribas (CL 96)

Kommentarer: BNP Paribas tror att ED 8 troligtvis kommer att innebära förbättringar inom relevans, reabilitet och timingen av segmentsrapportering samtidigt som den kan komma att sänka kostnaden för extern rapportering.

Fråga 1: BNP Paribas anser att ledningsperspektivet är lämplig att använda för segmentsrapportering därför att den framställer den mest relevanta och överrensstämmande informationen till användarna, då den möjliggör att användarna kan tolka informationen på samma sätt som ledningen.

Däremot stöds inte förslaget om att ledningen ska kunna använda information som inte är IFRS baserad, då detta kan leda till försämrad jämförbarhet. Det är ologiskt att två företag på samma marknad ska kunna presentera data på olika sätt. Det blir svårare för användare att förstå och använda information som har signifikanta skillnader mellan intern och extern rapportering.

Fråga 2: Som förklarat i fråga 1 tycker BNP Paribas att det är viktigt att mätning i enlighet med IFRS används vid framställandet av segmentsinformationen.

Fråga 3: ED 8 förklarar inte de förslagna förändringarna i spelrummet. Definitionen av publik redovisningsskyldighet är en del av SME-projektet och därför rekommenderas att inget beslut tas innan IASBs definition av publik redovisningsskyldighet fastställs.

Fråga 4: Då BNP Paribas stödjer användandet av IFRS-anpassad data för segmentsrapportering behövs ingen definierad nivå på avstämningarna.

Fråga 5: BNP Paribas håller med i denna fråga.

Fråga 6: BNP Paribas stödjer de konsekventa förändringarna av IAS 34.

4.3.3.2 UK 100 Group (CL 110)

Kommentarer: UK 100 group anser inte att IAS 14 har några större fel och att det inte är klargjort varför IASB ska anamma SFAS 131 istället för att FASB anammar IAS 14. Det bästa alternativet borde dock vara att de tillsammans utvecklar en ny gemensam standard.

Fråga 1: UK 100 group galler med att ledningsperspektivet är tillämpligt för identifiering av segmenten.

Fråga 2: De tycker inte att det är nödvändigt att ha så bestämda definitioner av termerna segmentvinst, -utgifter och -tillgångar och stödjer istället användandet av andra redovisningsprinciper än IFRS förutsatt att värdena som presenteras är konsoliderade i enlighet med IFRS. Däremot är de oroad över att de interna rapporterna som inte är IFRS kan förvirra användarna. Än värre kan detta även underminera trovärdigheten av redovisningsstandarden.

Fråga 3: Det kan vara logiskt att ersätta IAS 14 för att uppnå konvergens med US GAAP. Men SFAS 131 innefattar inte koncerner med förmyndande tillgångar med en stor grupp utomstående. Styrelsen har inte gjort klart för sig varför spelrummet ska utökas till att innefatta detta och därför kan inte förändringen stödjas.

I vissa länder såsom Storbritannien finns krav på den enskilda årsredovisningen av företag i listade koncerner att lägga till den konsoliderade årsredovisningen. Upplysning i den enskilda årsredovisningen för koncerner har lite om något intresse för användarna och därför bör undantaget i IAS 14.6 tilläggas i ED 8.

Fråga 4: Nivån på avstämningarna i ED 8 är bra.

Fråga 5: UK 100 group stödjer ersättningen av termen långsiktiga investeringar ifrån SFAS 131 med termen långfristiga tillgångar i ED 8.

Fråga 6: UK 100 group håller därför med om de förslagna förändringarna i IAS 34.

4.3.4 Presentation av Hindrare

4.3.4.1 Quoted Companies Alliance (CL 70)

Kommentarer: QCA har alltid varit stödjare av förändringar till rapporteringssystem om dessa förändringar demonstrativt kan uppnå en balans mellan bättre förståelse för aktieägarna, kommersiell verklighet och ökad administrativ börda för framställaren. QCA anser inte att ED 8 når upp till denna balans.

QCA anser att företag som har ett marknadsvärde under €500 miljoner inte skall behöva upplysa segmentsinformationen om denna kan skada företagets konkurrenssituation, detta är accepterbart då ED 8 inte berör redovisningsprinciper utan enbart upplysningar. För många företag är det ett stort problem att redovisningsstandarderna ändras för ofta då det är kostsamt att ändra redovisningen och ED 8 troligtvis inte markant kommer att förbättra redovisningen. För mindre koncerner är det inte heller intressant med konvergens med US GAAP då detta inte påverkar koncernerna dessutom är situationen annorlunda i USA och Kanada då koncerner där klassas som små om värdet understiger \$5 miljarder. För många koncerner är det ologiskt att framställa segmentsrapporteringen för att underlätta för investerare när det är aktieägarna som tillsätter styrelsen och därför bör informationen främst framställas för dem.

Fråga 1: För många företag kommer ledningsperspektivet vid segmentsrapportering att resultera att fler segment blir rapporterade och

signifikant mer information framställs än i dagsläget. Även om QCA accepterar att den ökade kostnaden för att framställa informationen är de bekymrade över att det kan leda till konkurrensmässig risk. Exempelvis har listade koncerner en nackdel mot olistade koncerner och utländska konkurrenter som inte behöver framställa sådan information samt att större koncerner via sin storlek kan framställa information utan att marginaler på produkter går att utläsa. QCA anser sig inte behöva besvara på övriga frågorna då de inte är positivt inställd till förändringarna.

4.3.4.2 The Association of Chartered Certified Accountants (CL 168)

Kommentarer: Den principiella anledningen för att framställa ED 8 var att utöka konvergensen mellan IFRS och US GAAP. Målsättningen borde dock ha varit att skapa bästa möjliga standard. Det är ingen självklarhet att den nya standarden kommer att sänka kostnaden för framställandet av segmentsrapporteringen, speciellt med tanke på implementeringskostnaden. Argumenten att underlätta för företag som är registrerade på amerikanska finansmarknader är märkligt med tanke på att SEC har några avstämningskrav på segmentsrapporteringen. Förändringen gynnar enbart företag som både använder sig av IFRS och US GAAP och dessa är få i förhållande till antalet rapporterade koncerner som ställer upp enligt IFRS. Med detta i åtanke anser de att IAS 14 ska lämnas oförändrad tills vidare och istället satsa på områden som uppenbarligen behöver förbättras.

Fråga 1: ACCA stödjer inte ledningsperspektivet, om detta ändå kommer att införas föreslås att enbart identifieringen av segment skall användas.

Fråga 2: Standarden borde definiera vad som utgör segmentens vinst samt allokeringen av tillgångar och osäkerheter till segmenten. I ED 8 finns det inga sådana definitioner. Detta kan leda till försämrade jämförbarhet mellan rapporterade koncerner och tillåter ledningen att rapportera otillräckliga analyser. Bortsett från ACCAs ståndpunkt att behålla IAS 14 vill de annars visa starkt stöd för de medlemmar i IASBs styrelse som röstade emot ED 8.

Fråga 3: ACCA håller med om utökningen från den existerande tvingande tillämpningen för listade företag till finansiella institut.

Fråga 4: Angående förslaget på avstämningarna i paragraf 27 ses denna som väldigt viktigt om det föreslagna ledningsperspektivet blir grunden för beräkningen av avstämningen. Avstämningarna bör tillåta användarna att få så bra information som nu är möjligt i IAS 14.

Fråga 5: Det existerande kraven i IAS 14 är att föredra om upplysningar på totala antalet segmentens tillgångar då denna förser användarna med viss information om riskerna i olika länder.

Fråga 6: ACCA håller med om förändringarna.

4.5 Resultat från undersökningen

Utfallet från undersökningen har ur vår synvinkel inte påverkats av yttre faktorer och varje respondent har tolkats på samma sätt oavsett dess utformning. Helhetsintrycket ligger till grund för tolkningen och resultatet presenteras enligt kategorierna i modell 1 för att tyda om det finns mönster att utröna mellan de olika variablerna. Påverkas de olika grupperna lika av förändringarna och för vem är standarden positiv?

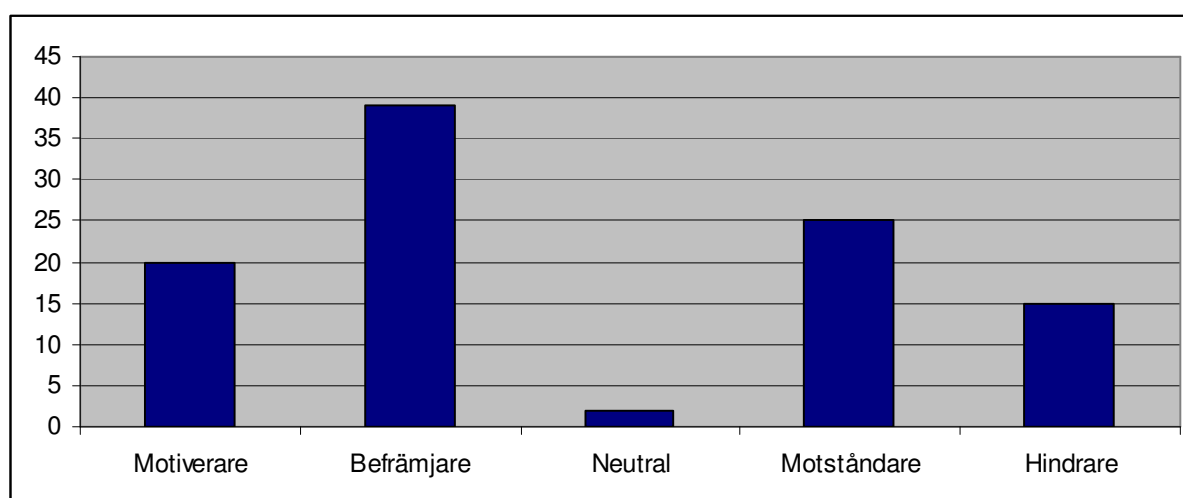


Diagram 5. Presentation av resultatet från undersökningen

Totala antalet positiva respondenter till standarden är 59 st mot antalet negativa som uppgår till 40 st samt två respondenter som ansågs vara neutrala då de inte besvarade frågorna. Sammantaget har IASB stöd för att genomföra standarden, dock inte så starkt att det inte finns risk för motstånd mot delar av standarden. Gruppen motiverare som är helt positiva till standarden uppgår till 20 % av respondenterna. Ett genomförande av standarden utan förändringar skulle således medföra motstånd detta då övriga 80 % av respondenterna vill ha förändringar på olika punkter. Från förra avsnittet vet vi att ledningsperspektivet får stöd av nära 70 % av respondenterna och därmed finns det stöd för en förändring. IASB bör dock omarbete SFAS 131 från dess nuvarande utformning eftersom det finns ett motstånd mot standarden som helhet. Följande diagram delar upp respondenterna efter de tidigare kategorierna geografisk placering och redovisningstradition samt typ av respondent. Dessa uppdelningar visar från vilka och var IASB har stödjare samt motståndare till standarden.

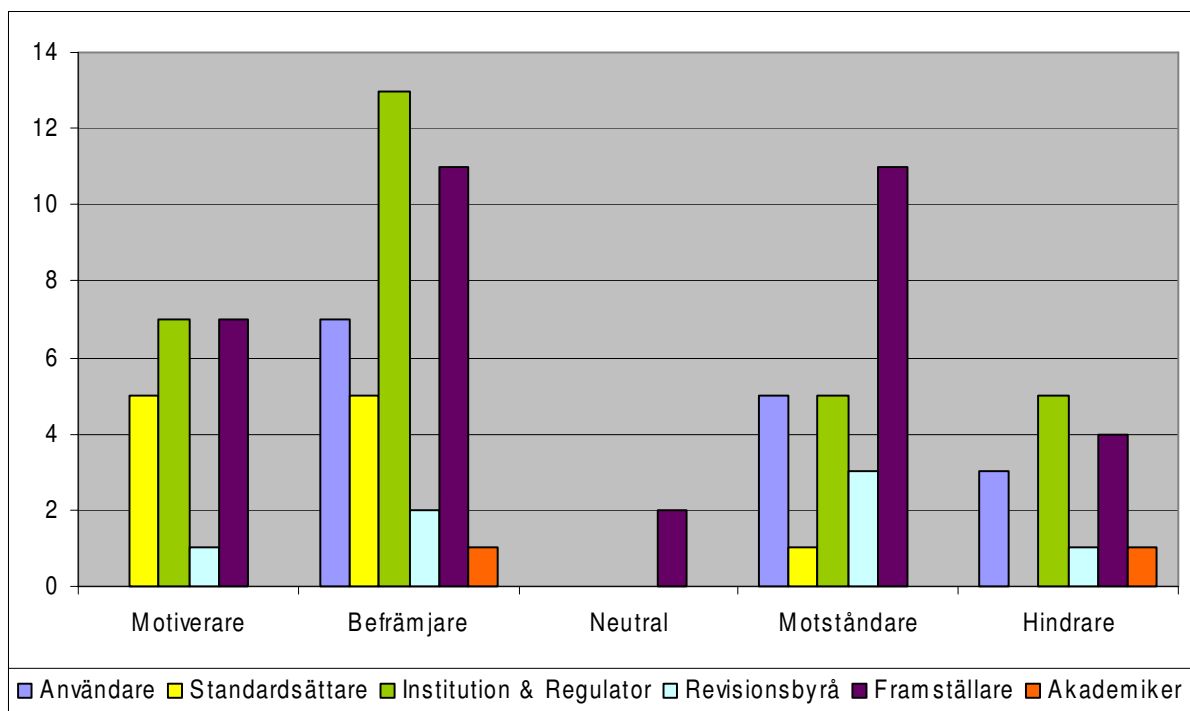


Diagram 6. Resultatet uppdelat på organisation.

Utifrån modellen kan vi utläsa att de som framförallt är negativa, numerärt räknat, till standarden består av framställare, institutioner & regulatorer samt användarna. Procentuellt negativa är användarna de mest negativa följt

av användarna. Användarna är mest negativa emot det utökade spelrummet i standarden samt ifrågasättande om jämförbarheten kommer att förbättras. Framställarnas främsta kritik kommer från de mindre koncernerna som är emot att känslig information kan framställas i segmentsrapporteringen. Den positiva sidan är däremot enkel att utläsa då näst intill alla standardsättare är positiva till standarden. Utgår vi från geografiskt synsätt får vi följande uppställning:

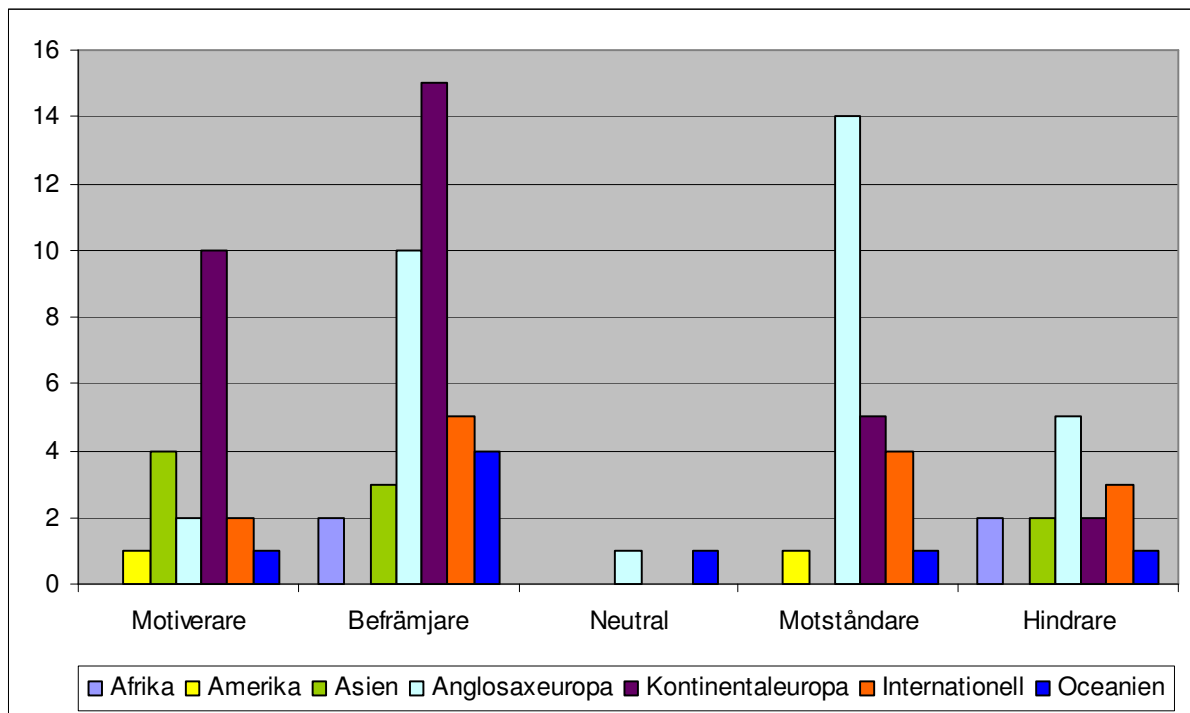


Diagram 7. Resultatet uppdelat på geografisk position

Det är främst européer med anglosaxisk redovisningstradition som är motståndare till standarden och att främsta stödet finns i regioner med kontinental redovisningstradition (Europa samt Asien) samt i Oceanien som däremot främst har anglosaxisk tradition. Vid närmare undersökning framkommer att det framförallt är från England som de flesta av de negativa mindre koncernerna har sänt in *comment letter*, men bortsett från dessa är det många negativa respondenter som kommer från anglosaxiska delen av Europa. Om vi gör en liknande jämförelse och undersöker varifrån det starkaste stödet kommer ger det resultatet att det är, bortsett från standardsättarna, företag från Tyskland samt Schweiz som ser stora fördelar med den nya standarden.

4.6 IASBs respons

I juli 2006 hade IASB sitt första möte angående den fortsatta implementeringen av ED 8 för att fastslå IFRS 8. På detta möte presenterades den sammanställning som presenterades i tabell 1 angående standardens synsätt. Med detta vill säga stödet för ledningsperspektivet och i vilken utsträckning SFAS 131 ska användas som grund för IFRS 8. I september 2006 hade styrelsen ett andra möte för att vidare diskutera problem som framkom från de insända breven.

Då stödet för ledningsperspektivet fick starkt stöd beslutades det att detta perspektiv ska införas. Spelutrymmet kommer inte att utökas till koncerner som tillhandahåller säkerheter men att IASBs styrelse i framtiden kan komma att införa detta krav eftersom det anses vara det mest korrekta. Ett sådant förslag kommer troligtvis att framläggas i samband med att SME-projektet läggs ut som ett utkast. Standarden kommer inte att närmare definiera hur mätningen av segmentsvinster, -kostnader, -resultat, -tillgångar samt -skulder som måste framställas ska genomföras. Framställarna måste lämna upplysningar om hur man mäter de totala segmentens vinst eller förlust samt totala tillgångar. Detta oavsett om beslutsfattaren kontrollerar mätningen och om beslutsfattaren ofta kontrollerar segmentsskulderna måste detta informeras till användarna. Men avstämningarna med IFRS värden behöver koncernen inte rapportera på de enskilda segmenten.

Styrelsen beslöt tills vidare att undantaget från IAS 14.6 angående moderbolagens separata segmentsrapporteringen ska läggas till i den nya standarden vilket innebär att moderbolagen inte behöver ställa upp någon segmentsrapportering. Däremot beslöt styrelsen att bortse från kritiken angående känslig information i segmentsrapporteringen som kan leda till konkurrensmässiga nackdelar för vissa koncerner. Koncerner som inte behöver presentera någon segmentsrapportering ändå presenterar en segmentsrapportering som inte följer IFRS måste upplysa att rapporteringen

inte är uppställd enligt standarden och får inte heller kalla den segmentsrapport.

Ändringarna som görs av IAS 34 kommer att genomföras för att spegla förändringarna som uppkommer via IFRS 8. Avslutningsvis framfördes vissa mindre förändringar:

- Implementeringsdatumet ändras till 1 januari 2009, men det är tillåtet att ställa upp enligt standarden tidigare om så önskas, men detta ska framgå i upplysningarna.
- Beskrivningen som undantar viss segmentsrapportering i ED 8 kommer inte att ändras till "opraktisk".
- Det kvantitativa tröskelvärdet för att bestämma antalet rapporterade segment kommer inte att ändras.

5. Empirisk analys

I detta kapitel analyseras empirin med koppling till frågeställningen med utgångspunkt i den teori som har presenteras. Därigenom besvaras frågeställningarna som ligger till grund för syftet.

5.1 Svar på frågeställningarna

5.1.1 Innebär implementeringen av IFRS 8 en framgång för konvergensarbetet mellan IASB och FASB?

Implementeringen kommer med stor sannolikhet att ge framgång för konvergensarbetet mellan IASB och FASB. Detta påstående baserar vi på det faktum att ledningsperspektivet accepteras av intressenterna som presenterades i diagram 2, även om den anses kunna leda till försämrad jämförbarhet. Ledningsperspektivet är av stor betydelse för redovisningen enligt IFRS 8 och acceptansen av perspektivet bidrar till en gemensam grundsyn i både internationell och amerikansk redovisning. En gemensam grundsyn innebär att vid en eventuell utveckling av standarden kan FASB och IASB tillsammans utveckla de delar av standarden som stött på motstånd. De ifrågasatta delarna av standarden är framförallt mätningen av segmenten och det är främst på denna del jämförbarheten kan påverkas negativt enligt respondenterna. Det kanske viktigaste området att undersöka är hur jämförbarheten påverkas i förhållande till tillförlitligheten och relevansen vid upprättandet av en ny standard. Om detta område kan utvecklas minskas troligtvis motståndet.

Att ledningsperspektivet skulle öka relevansen är inte ifrågasatt. Däremot kan perspektivet ifrågasättas hurvida det påverkar tillförlitligheten och jämförbarheten. På kort sikt får jämförbarheten stora konsekvenser då jämförbarheten mellan företag blir svårare och segmenten med stor sannolikhet kommer att förändras. När nya standarder införs kommer det att försämma jämförbarheten över tid. En annan konsekvens är att en förändring av tillförlitligheten blir beroende av om ledningen redovisar den

interna informationen eller inte. Denna information blir svår att kontrollera då företag kan använda ett internt redovisningssystem som inte behöver vara IFRS. Företag som har rapporterat enligt US GAAP externt tidigare kan sannolikt även använda det internt därmed kan den amerikanska standarden uppkomma i den externa rapporteringen via den nya standarden. Detta för att det tar längre tid för en ny standard att accepteras för den interna rapporteringen än den externa. Med andra ord kan det ta lång tid innan det går att jämföra segmentsrapporteringen enligt intern rapportering mellan koncerner med årsredovisningar som ställs upp enligt IFRS då de inte behöver använda samma principer.

Att de principiellt grundläggande delarna av SFAS 131 accepterades innebär att en viktig del av årsredovisningen kommer att ställas upp enligt en amerikansk standard. Detta innebär ett stort framsteg för FASB eftersom även EU parlamentet och EU kommissionen accepterat standarden inom EU-området eftersom området i dagsläget har den största interna marknaden i världen. Även om standarden som helhet inte är accepterad finns det stora möjligheter att denna kommer att accepteras på sikt.

5.1.2 Hur ställer sig intressenterna till den nya standarden för segmentsrapportering?

Utifrån resultatet av empirin drar vi slutsatsen att det finns ett stöd för ledningsperspektivet. Däremot stog det klart att standarden som helhet inte accepterades då IASB har omformulerat standarden på vissa områden. Omformuleringarna har i likhet med IAS 14 inte utökat spelrummet till att inkludera företag med tillgångar i säkerhet som inkluderas i SFAS 131. Detta är dock en liten förändring utifrån de många olika argument som framkom i de olika *comment letters* som finns att läsa.

Syftet med dessa *comment letters* är att IASB förmodligen försöker skapa brobyggande relationer för att få en acceptans av sin omgivning och samtidigt en legitimitet. För att IASB ska få fortsatt förtroende av intressenterna krävs en viss legitimitet. Om de brobyggande relationerna

med *comment letters* har varit formella eller informella kan diskuteras. IASB behöver nödvändigtvis inte följa majoritetens åsikter men det vore ett bakslag för deras legitimitet att inte göra det. Denna process kan mer uppfattas som en formell teknikalitet där den möjligtvis i slutändan ändå läggs åt sidan, då IASB eventuellt kommer att agera utifrån sitt eget självintresse. Självklart kännetecknas de brobyggande relationerna oftast som informella inom organisationernas intresseomgivning. I denna omgivning samordnas det aktiviteter mellan organisationerna och det organiseras ett ömsesidigt parallellt beroende.

Många respondenter som är negativa till ED 8 hade argument som till stor del inte var riktad mot standarden. Argumenten var indirekt riktade mot kraven på mindre koncerners redovisning då EU har en annan definition av vad som räknas som små företag, än vad FASB har. Om EU hade haft samma definition som FASB skulle många mindre koncerner som idag behöver redovisa enligt IFRS 8 inte ha behövt anpassa sig efter kraven. De skulle därför ha haft en annan inställning till den nya standarden. IASB har även tagit åt sig av denna kritik men anser att detta problem är en del av SME-projektet. Hur lång tid detta projekt tar att genomföra avgörs mycket av hur stödet för standarden påverkas.

En intressant aspekt är att den förändring som innebär att koncerner som handhar säkerheter (agerar förmyndare) inte ska behöva sammanställa segmentsrapportering, inte genomfördes. Detta påverkar främst banker, pensionsförvaltare och investerare. Att IASB låter denna fråga bero kan tyda på att de inte önskar få en eventuell upprepning av IAS 39 då EU tog bort valda delar av standarden vilket var en tung förlust för IASB. Däremot påpekar IASB att den kan komma att införas senare. Detta kan vara en indikation på att IASB inte tänker ge sig i första taget mot bankernas inflytande. IASB vill troligtvis inte råka ut för samma problem som uppstod med IAS 39 eftersom de då skulle förlora sitt anseende inom EU-området samt mista sin legitimitet som internationell standardsättare. Det viktiga för IASB är för tillfället att stärka sin legitimitet och sitt ansvar som

internationell standardsättare. IASB bör inte åsidosätta eller ignorera motiverad kritik från viktiga röster inom EU. Enligt DiMaggio och Powell så har organisationer ett legitimt uppträdande till sin omgivning för att sedan kunna säkra sina resurser som är nödvändigt för den fortsatta existensen.

EU är det största område som antagit IFRS som regelverk. IASB har en svår balansgång i förtroendet med EU på ena sidan och FASB på andra sidan, då dessa två vill förstärka sitt inflytande över internationell redovisning. En intressant situation i framtiden skulle vara att se hur influenserna skulle påverkas om fler asiatiska länder implementera IFRS. Exempelvis är Indien ett land som håller på att implementera IFRS. Landets storlek kan innebära att IASB får än större problem att kunna stifta accepterade standarder.

Gällande implementeringen av IFRS 8 har IASB lagt sig på en neutral plats. Dels senarelades implementeringen, men dels lämnas det öppet för företag att implementera standarden i förväg (*early implementation*). Med andra ord är det öppet för koncerner att implementera IFRS 8 innan 1:a januari 2009 om de så önskar. Koncernerna som var negativt inställda kan vänta med implementeringen till implementeringsdatumet. De som väntar kan minska sina kostnader av implementeringen då de som väljer tidigare implementering kan agera praktiska exempel på hur implementationen kan genomföras. Detta är för IASB ett sätt att minska trycket från de negativt inställda som anser att att implementeringen blir för kostsam.

6 Slutsats

I detta avslutande kapitel besvaras uppsatsens syfte med utgångspunkt i det tidigare presenterade material från analysen. Dessutom presenteras förslag på framtida forskning av frågor som uppkom vid slutförandet av denna uppsats.

”Syftet med uppsatsen är att undersöka och analysera vilken legitimitet IASB som internationell standardsättare, besitter bland olika aktörer då nya standarder utvecklas i samarbete med FASB.”

Tolkar man IASBs handlande som organisation så måste det beaktas att arbetet med IFRS 8 påbörjades innan EU antog IFRS som lagstadgad standard inom EU området. Denna förändring har dessutom skett på bara ett fåtal år. Ett tecken på dess legitimitet är att EU valde att införa IFRS inom EU-området istället för att själva skapa en ny europeisk standardsättare för redovisningsstandarder.

IASBs agerande kan ifrågasättas då de helt klart undviker en andra konfrontation med de europeiska bankerna. Samtidigt har de å andra sidan inte några tveksamheter att konfrontera mindre koncerner. Detta kan visserligen tyda mer på vilket inflytande de europeiska storbankerna besitter. Noterbart är att det framförallt är användarna av segmentsrapporteringen som är negativa till den nya standarden vilket kan visa att bankerna inte stödjer standarden, men även att IASB som standardsättare inte accepteras. Det kan verka som att IASB främjar aktieägare före banker, men det är svårt att uttyda då investerare även definierades som användare i vår undersökning. Då ingen av användarna var motiverare utan alla på ett eller annat sätt var negativa till den nya standarden, kan vi dra slutsatsen att det är i denna grupp som IASB har sina starkaste motståndare. Vi drar således slutsatsen att användarna har lägst förtroende för IASB och att dessa även troligtvis kommer att vara de

som är mest negativt inställda till IASB då denna organisation står för en förändring som inte gynnar dem.

Framställarna är generellt sett positiva till standarden och gentemot dessa har IASB en stark legitimitet för sitt agerande. IASB har starkt stöd från de flesta standardsättare och även av ett flertal av instituten och regulatorerna. Standardsättarna har i dagsläget inget större inflytande då IFRS är standarden som används, men standardsättarna har med stor sannolikhet fortfarande legitimitet i sina respektive länder. IASB får legitimitet genom standardsättarnas stöd för förändringarna. Standardsättarna har med sannolikhet även stor inblick i hur standarden kan komma att påverka den praktiska redovisningen och lämnar troligtvis även oberoende svar för att uppnå förbättringar. Institutioner & reglerare är en sammansatt grupp med många olika organisationer av olika betydelse. Många av grupperna är redovisare som även dessa har god inblick i standarden samt kan förstå dess praktiska tillämpning. Reglerarna är sannolikt en av IASBs viktigaste stödjare då de kontrollerar att IFRS efterföljs och har rättigheten att bestraffa koncerner som missbrukar standarderna. Hur stor betydelse dessa grupper har praktiskt är svårt att avgöra då de troligtvis inte stödjer IASB finansiellt men kan förbättra IASBs legitimitet.

Den sista gruppen som berörs är revisionsbyråerna. Denna grupp har god insikt i standarden, konsulterar koncerner vid implementationen samt stödjer IASB finansiellt. På många sätt går IASB och revisionsbyråerna hand i hand då IASB framställer standarder som sedan revisionsbyråerna kan tjäna mycket pengar på, då de sannolikt säljer mycket konsulttid för att hjälpa företag att implementera nya standarder. IASB har således starkt stöd av revisionsbyråerna och fastän de kan vara negativa till standarden så påverkar inte detta IASBs legitimitet såvida de inte skulle begå allvarliga misstag. I vår totalbild av hur processen kommer att utvecklas i framtiden framstår framförallt en aspekt som säker. IASB kan eventuellt komma att hamna i en riskzon där deras legitimitet sätts ur spel om de inte tar hänsyn till andra institutioners argument. Samtidigt har företagen och

organisationerna både rättighet och skyldighet att implementera IASBs regler vilket leder till att de på vissa sätt tvingas anamma IFRS i viss utsträckning.

John W. Meyer och Brian Rowan menar att organisationer som anammar legitimerade och rationaliserade omgivningar i sin formella struktur, maximerar sin legitimitet och samtidigt ökar sina resurser och överlevnadsförmåga. Företag och organisationer har mycket att förlora på att stå utanför denna process. IASB måste samtidigt fungera som en vägvisare och förmå alla att drar åt samma håll. Uppsatsen behandlar den respons som inkommit till IASB angående standarden IFRS 8 genom *comment letters*. Standarden är endast en begränsad del av IASBs konvergensarbete med FASB. Vi anser ändå att en generalisering av respondenternas kommentarer kan göras av hela IASBs organisation. Detta eftersom IFRS 8 är en del av ett konvergensarbete som kommer trappas upp allt mer. Dessutom är IFRS 8 ett bra exempel på resultatet av detta konvergensarbete då de amerikanska influenserna är så pass tydliga. Genom de starka influenserna har det amerikanska inflytandet över IASB blivit tydligt och detta innebär en balansgång för IASB med FASB på ena sidan och den trovärdighet som en internationell standardsättare IASB innehar främst bland europeiska aktörer på andra sidan.

6.1 Förslag till framtida forskning

Vid avslutandet av denna uppsats hade vi ett antal lösa trådar som vi tror kan vara intressanta att undersöka i framtiden. Dels kan det vara intressant att genomföra en undersökning av de praktiska skillnaderna på standarden och undersöka om informationen i IFRS 8 leder till bättre presentationer. Har investerare bättre användning av informationen som presenteras i IFRS 8 jämfört med IAS 14? Hur påverkas jämförbarheten mellan de interna rapporterna som inte behöver ställas upp enligt IFRS jämfört med de externa som sammanställs enligt IFRS? Leder den nya standarden till kostnadsbesparingar för framställarna bortsett från implementeringskostnader?

Enklare undersökningar kan jämföra årsredovisningar och undersöka om fler segment presenteras med den nya standarden jämfört med IAS 14. Detta kan även kombineras med att undersöka det material som IASB framhävde vid ED 8 om varför den nya standarden skulle vara bättre än IAS 14.

IASBs finansiering är ett område som även kan undersökas närmare. Då standardsättaren får en allt större betydelse kan det även vara av intresse att undersöka dess finansiering. Hur stor påverkan och hur stort inflytande får dessa finansiärer? Varifrån får IASB sitt finansiella stöd och kan detta stöd inverka på stiftandet av standarder? En annan fråga är om IASBs finansiella stöd är tillräckligt i förhållande till det krav som ställs på IASB från hela världen.

7. Källförteckning

Metodböcker och övrig litteratur

Bryman, Alan, Bell, Emma (2005). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. Liber.

Christensen, Lars (2001). *Marknadsundersökning - en handbok*, Studentlitteratur AB

Fregert, Klas & Jonung, Lars (2005). *Makroekonomi - teori, politik och institutioner*. Studentlitteratur AB (uppl. 2).

Greve, Arent (1997). *Organisationsteori - nya perspektivet*. Universitets Förlaget

Internationell redovisningsstandard i Sverige IFRS/IAS (2006). FAR Förlag.

Lewis, Philip, Saunders, Mark & Thornhill, Adrian (2007). *Research Methods for Business Students* (4 uppl.). Pearson education limited.

Artiklar och rapporter

Albrecht, W David & Chipalkattin, Niranjana (1998), New Segment Reporting, *The CPA Journal*, Maj 1998

Armitstead, Louise (2007). Investor fury at 'dumbed down' rule, *The Times Online*. 8 April 2007.

Buch, Tim (2007). IFRS 8: What is it good for? *Accountancy Age*. 20 september 2007

Burns, John & Scapens, Robert W (2000). Conceptualizing management accounting change: an institutional framework, *Management Accounting Research*, Vol. 11, s. 3-25

Dillard, Jesse F, Goodman, Carrie & Rigsby, John T (2004). The making and remaking of organization context - Duality and the institutionalization process, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol.17. Nr. 4, s. 506-542

DiMaggio, P.J & Powell, W (1983). The iron cage revisited: institutional isomorphism in organizational fields. *American Sociological Review*, Vol. 48, Nr 2, s. 147-160

Edlund, Karin & Kyrö, Jorma (2007). Nyheter inför bokslut 2007, *Balans*. nr 12

European Commission. Endorsment of IFRS 8 Operating Segments, Analysis of Potential Effects – Report. Brussels, 3 september 2007

Finansinspektionen (2007). Förändringar i redovisningsföreskrifterna. Dnr 3 4 20-200, 16 November 2007

Hope, Ole-Kristian, Kang Tony, Thomas, Wayne B, Vasari Florin (2004), The Effects of SFAS 131 Geographic Disclosure Segments on the Valuation of Foreign Earnings, September 15, 2004

Hussain, Simon (2007). Any other suggestion? *Accountancy Magazine*, July 2007, s.82-83

IASB (2006). Analysis of comment letters to ED 8

IASB (2006), Exposure Draft ED 8 Segment reporting.

IASB (2006). Segment Reporting, Nr, 7ED8A334-0AF1-4F3D-8568-3D9AE2E19192. November 2006

IASB, Web Summaries IAS 14: Segment Reporting.

IASB-FASB (2002). Joint Memorandum of Understanding on Convergence. 29 oktober 2002.

Kirk, Robert J (2007). International Convergence – Where are we now? *Financial Reporting International Convergence*, s. 17.

Medina, Luis (2007). Segment reporting, *Accountancy*, Februari 2007, s. 78-79

Meyer, John T & Rowan, Brian (1977). Institutionalized Organizations - Formal Structure as Myth and Ceremony. *The American Journal of Sociology*, Vol. 83, Nr. 2, s. 340-363

Neveling, Nicholas (2007). EU delays IFRS 8 ratification in shock move, *Accountancy Age*, 25 April 2007.

Oliver, Christine (1991). Strategic Responses to Institutional Processes. *The Academy of Management Review*, Vol. 16, Nr. 1, s. 145-179

PKF Chartered Accounts & Business Advisers. Corporate Edge IFRS-Toward 2009, Oktober 2007.

PWC. IFRS News, Shedding light on the IASBs activities, vol 48, Januari 2007

Scapens, Robert W (2006). Understanding management accounting practices: A personal journey. *The British Accounting Review*, Vol. 38, s. 1–30

Svenska bankföreningen (2002). Svenska bankers oro beträffande EU:s implementering av internationella redovisningsregler, 2002-11-04

Véron, Nicholas (2007). EU Adoption of IFRS 8 Standard of Operating Segment. 19 september 2007.

Elektroniska källor

(Times Online - Investor fury at dumbed down rules, 8 april 2007)

www.business.timesonline.co.uk/tol/business/industry_sectors/banking_and_finance/article1625926.ece

(Europarlamentet, förslag till resolution, 18 april 2007)

www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?type=MOTION&reference=B6-2007-0157&language=SV 080224

(Memorandum of Understanding with the FASB)

www.iasb.org/Current+Projects/Memorandum+of+Understanding+with+the+FASB.htm/ 080102

(IAS 14 SEGMENT REPORTING)

www.iasplus.com/standard/ias14.htm 080204

(FASB and Iasb announce continuing commitment to developing common accounting standards and outline goals to be met by 2008)

www.loebandloeb.com/64/s1068/fasbiasbannouncecontinuingcommitmentdeveloping/ 080102

(Segmentrapportering – IFRS 8 Operating Segments)

www.news.deloitte.se/ifrs_news/IFRS_8.htm 080103

www.sec.gov/news/press/2002-154.htm 080103

(Tax Research UK, Geographic reporting is a legal requirement under EU law - 2 augusti 2007)

<http://www.taxresearch.org.uk/Blog/2007/08/02/geographic-reporting-is-a-legal-requirement-under-eu-law/> 071218

Övriga källor

Söderlund, Karin (2007). Den finländska utgift-vid-inkomst-teorins motstånd mot internationella förändringstryck.