



**Företagsekonomiska Institutionen  
Handelshögskolan vid  
Göteborgs Universitet**



# **Framtida svensk redovisningstillsyn**

**Kandidatuppsats i Företagsekonomi  
Redovisning och finansiering  
Höstterminen 2003**

**Handledare: Marcia Halvorsen**

**Författare: Ulf Elgquist      790403  
Henrik Rydén      780103  
Niclas Öjerhed      790420**

## **Förord**

Författarna vill ta tillfället i akt att tacka de personer som på ett eller annat sätt bidragit till uppsatsens genomförande. Först och främst vill författarna framföra tacksamhet till uppsatsens handledare, Marcia Halvorsen, som ständigt varit tillgänglig och bidragit med värdefull hjälp. Författarna vill även passa på att tacka alla de som tagit sig tid och ställt upp på intervjuer. Ett extra tack till Susanne Wiener på Justitiedepartementet samt de som varit behjälpliga med synpunkter och korrekturläsning.

Göteborg, januari 2004

---

Ulf Elgquist

---

Henrik Rydén

---

Niclas Öjerhed

## Sammanfattning

**Examensarbete i företagsekonomi, Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet, Redovisning och Finansiering, Kandidatuppsats höstterminen 2003**

**Författare: Ulf Elgquist, Henrik Rydén och Niclas Öjerhed**  
**Handledare: Marcia Halvorsen**

**Titel: Framtida svensk redovisningstillsyn**

**Bakgrund och frågeställning:** EU kommissionen beslutade år 2002 att införa ett gemensamt redovisningsregelverk som skall gälla för alla noterade företag inom unionen efter den 1 januari 2005. Förordningen innebär inte bara en omställning för svenska företag utan även för myndigheter och redovisningsnormgivare. Beslutet innebär även att nya tillsynsuppgifter blir tvingande för medlemsländerna, vilket leder fram till följande Huvudfrågeställning: *Vilken av Bokföringsnämnden (BFN,) Finansinspektionen (FI), eller Redovisningsrådet (RR) anses bäst lämpad att tilldelas tillsynsansvaret av IFRS i Sverige efter den 1 januari år 2005?* samt följande delfrågeställning: *Utifrån vilka ställningstaganden anses BFN, FI eller RR bäst lämpad att tilldelas tillsynsansvaret av IFRS?*

**Syfte:** Syftet med uppsatsen är att utifrån inhämtad empiri och teori undersöka vilken organisation som anses bäst lämpad att ansvara för den framtida redovisningstillsynen av IFRS efter införandet år 2005. Syftet är även att presentera de ställningstaganden som legat till grund för organisationernas beslut. Uppsatsen syftar även till att utveckla svaret, om vilken organisation som anses mest lämpad, till att med utgångspunkt i förändringsteorier avgöra vilken organisation som kommer att tilldelas ansvaret för redovisningstillsynen.

**Avgränsningar:** Uppsatsens primära empiri avgränsas till 13 e-post- och telefonintervjuer. I uppsatsen diskuteras främst framtida redovisningstillsyn och endast i begränsad utsträckning kommenteras framtida redovisningsnormering. Uppsatsen är även avgränsad till att endast studera tre potentiella tillsynsorganisationer.

**Metod:** I uppsatsen används en kvalitativ metod. Den primära informationen har inhämtats från telefon- och e-postintervjuer med halvstrukturerade frågor. Den sekundära informationen har inhämtats ifrån SOU med tillhörande remissvar.

**Slutsatser:** Utifrån ställningstagandena om redovisningens kvalitativa egenskaper samt sambandet mellan redovisning och beskattning, anses BFN och FI som bäst lämpade att tilldelas ett delat tillsynsansvar av IFRS i Sverige efter den 1 januari 2005. Med utgångspunkt i förändringsteorierna kommer BFN och FI tilldelas ett delat ansvar för redovisningstillsynen, eftersom det är den rådande opinionens åsikt.

**Förslag till fortsatt forskning:** Ett förslag på framtida forskning är att utvärdera det svenska valet av redovisningstillsynsmyndighet, med avseende på Elsters funktionella förklaringar.

## INNEHÅLLSFÖRTECKNING

<b>1 INLEDNING .....</b>	<b>1</b>
1.1 BAKGRUND .....	1
1.2 PROBLEMDISKUSSION .....	2
1.3 FRÅGESTÄLLNING .....	4
1.4 SYFTE.....	4
1.5 AVGRÄNSNINGAR .....	4
1.6 UPPSATSENS DISPOSITION .....	5
<b>2 METOD .....</b>	<b>6</b>
2.1 UPPSATSENS KUNSKAPSKARAKTÄR .....	6
2.2 VETENSKAPSTEORI.....	7
2.2.1 Val av vetenskapsteori.....	7
2.3 VETENSKAPLIGA METODER.....	7
2.3.1 Val av vetenskaplig metod.....	8
2.4 FORSKNINGSMETODER.....	8
2.4.1 Val av forskningsmetod.....	8
2.5 URVALSMETOD .....	10
2.6 VALIDITET OCH RELIABILITET.....	10
2.7 SAMMANFATTNING .....	11
<b>3 IFRS OCH SVENSKA NORMGIVNINGS- OCH TILLSYNSAKTÖRER.....</b>	<b>12</b>
3.1 INTERNATIONELLA REDOVISNINGSSTANDARDER .....	12
3.1.1 Sverige underställs fjärde och sjunde EU-direktivet .....	12
3.1.2 Beslut om användande av IFRS i EU .....	13
3.1.3 Implementering av IFRS i medlemsstaterna.....	13
3.1.4 IFRS i Sverige.....	14
3.2 SVENSKA NORMGIVNINGS- OCH TILLSYNSAKTÖRER .....	15
3.2.1 Bokföringsnämnden (BFN).....	16
3.2.2 Finansinspektionen (FI) .....	16
3.2.3 Redovisningsrådet (RR).....	17
3.3 SAMMANFATTNING .....	18
<b>4 TEORI .....</b>	<b>19</b>
4.1 ELSTERS FÖRKLARINGSANSATSER .....	20
4.1.1 Uppsatsförfattarnas syn på Elsters förklaringsteori .....	21
4.2 ÄNDAMÅLSFÖRKLARINGAR .....	21
4.2.1 Harmonisering av finansiell redovisning .....	22
4.3 ORSAKSFÖRKLARINGAR.....	22
4.3.1 Redovisningens kvalitativa egenskaper.....	23
4.3.2 Sambandet mellan redovisning och beskattning.....	23
4.3.3 Teori om finansiell tillsyn.....	24
4.3.4 Tardes och Czarniawskas förändringsteorier .....	25
4.4 SAMMANFATTNING .....	26
<b>5 EMPIRI .....</b>	<b>28</b>
5.1 SEKUNDÄREMPIRI .....	28
5.1.1 SOU 2003:22 Framtida finansiell tillsyn .....	29
5.1.2 SOU 2003:71 Internationell redovisning i svenska företag .....	33
5.2 PRIMÄREMPIRI .....	35
5.2.1 Akademiker.....	36
5.2.2 Intresseorganisationer.....	37
5.2.3 Revisorer .....	38
5.3 SAMMANFATTNING .....	39
<b>6 ANALYS.....</b>	<b>41</b>
6.1 ÄNDAMÅLSFÖRKLARING.....	41
6.2 ORSAKSFÖRKLARING .....	42

<b>7 SLUTSATS</b> .....	<b>48</b>
<b>8 FRAMTIDA FORSKNING</b> .....	<b>50</b>
<b>KÄLLFÖRTECKNING</b> .....	<b>51</b>

#### **FIGURFÖRTECKNING**

Figur 1. Uppsatsens disposition .....	5
Figur 2. Metoddisposition .....	6
Figur 3. Disposition till kapitlet om IFRS och svenska normgivnings- och tillsynsaktörer ..	12
Figur 4. Normgivningsorganen .....	125
Figur 5. Teoridisposition .....	20
Figur 6. Elsters Ändamålsförklaringar .....	201
Figur 7. Elsters Orsaksförklaringar .....	232
Figur 8. Kvalitativa egenskaper .....	23
Figur 9. Empiridisposition .....	28
Figur 10. Analysdisposition .....	41

#### **BILAGOR**

*Bilaga 1, Intervjuguide*

*Bilaga 2, Till Finansdepartementet insända remisser, SOU 2003:22*

*Bilaga 2, Till Justitiedepartementet insända remisser, SOU 2003:71*

## Förkortningar

<b><i>BFL</i></b>	Bokföringslagen (1999:1078)
<b><i>BFN</i></b>	Bokföringsnämnden. Svenskt statligt normgivningsorgan för onoterade företag
<b><i>BFNAR</i></b>	Bokföringsnämndens allmänna råd
<b><i>CESR</i></b>	Committee of European Securities Regulators
<b><i>EFRAG</i></b>	European Financial Reporting Advisory Group. Rådgivande organ till EU-kommissionen
<b><i>EU</i></b>	Europeiska Unionen
<b><i>ESV</i></b>	Ekonomistyrningsverket
<b><i>FAR</i></b>	FAR var tidigare en förkortning för Föreningen Auktoriserade Revisorer. Nu heter föreningen endast FAR, eftersom branschen vilar på kompetens från flera yrkesgrupper.
<b><i>FASB</i></b>	Financial Accounting Standards Board. En privat amerikansk organisation som etablerar standarder för finansiell redovisning och rapportering.
<b><i>FFFS</i></b>	Finansinspektionens författningssamling
<b><i>FI</i></b>	Finansinspektionen. Svenskt statligt normgivningsorgan för finansiella företag
<b><i>FSR</i></b>	Fristående sparbankers riksförbund
<b><i>IAS</i></b>	International Accounting Standards. IASB:s redovisningsprinciper.
<b><i>IASB</i></b>	International Accounting Standards Board. Internationellt organ som bland annat ger förslag på redovisningsprinciper.
<b><i>IASC</i></b>	International Accounting Standards Committee. Föregångare till IASB
<b><i>IFRS</i></b>	International Financial Reporting Standards. Samma betydelse som IAS.
<b><i>LO</i></b>	Landsorganisationen
<b><i>RR</i></b>	Redovisningsrådet. Privat normgivningsorgan, som producerar redovisningsrekommendationer.

<b><i>RRV</i></b>	Riksrevisionsverket
<b><i>RSV</i></b>	Riksskatteverket
<b><i>SEC</i></b>	Securities and Exchange Commission
<b><i>SFS</i></b>	Svensk författningssamling
<b><i>SI</i></b>	Sveriges industriförbund
<b><i>SOU</i></b>	Statens offentliga utredningar
<b><i>SRF</i></b>	Sveriges redovisningskonsulters förbund
<b><i>ÅRFL</i></b>	Lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag
<b><i>ÅRKL</i></b>	Lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersföretag
<b><i>ÅRL</i></b>	Årsredovisningslagen (1995:1554)

# 1 Inledning

Kapitlet avser att ge läsaren en bild av den bakgrund och problemdiskussion som leder fram till det syfte och den frågeställning som formulerats i uppsatsen. I kapitlet presenteras även uppsatsens avgränsningar samt en disposition över uppsatsen för att underlätta fortsatt läsning.

## 1.1 Bakgrund

Trenden inom ekonomisk redovisning har de senaste åren präglats av en strävan mot en allt större internationell harmonisering av regelverken och grundar sig i att harmonisering leder till bättre konkurrensmöjligheter för globala företag, större jämförbarhet samt bättre effektivitet i räkenskapsanalyserna. Även internationella redovisningsorgan och redovisningsprofessioner strävar mot globala redovisningsnormer. De institutioner som har störst påverkan på den internationella redovisningen är amerikanska Financial Accounting Standards Board (FASB) och det Londonbaserade, International Accounting Standards Board (IASB).

FASB har traditionellt sett varit tongivande i harmoniseringsarbetet. Deras strävan bör dels ses mot bakgrund av att globala företag i stor utsträckning utnyttjar en redovisning som bygger på anglosaxisk tradition, dels att flera av normerna utgör krav för inregistrering på de amerikanska börserna. FASB har till skillnad från IASB inget uttalat mål att utveckla internationella redovisningsnormer. Att FASB inte har någon intention att ge ut internationella redovisningsnormer innebär att IASB är den dominerande organisationen på den internationella arenan. Målsättning för IASB är att tillsammans med nationella normbildare världen över åstadkomma redovisningsnormer med global acceptans. IASB har under senare tid även inlett ett samarbete med FASB. De redovisningsnormer som IASB tidigare gav ut benämndes International Accounting Standards (IAS), numera kallas normerna International Financial Reporting Standards (IFRS)<sup>1</sup>.

IASB:s arbete har under senare år fått större genomslag, framförallt inom Europeiska Unionen (EU) men även på andra håll i världen. Strävan mot en gemensam inre marknad inom EU, har lett till ett ökat behov av en likformig och harmoniserad redovisning. I syfte att skapa en mer likformig redovisning, fattade EU-kommissionen beslut att samtliga medlemsländers offentligt handlande koncernbolag senast år 2005 skall redovisa i enlighet med IFRS. Det är däremot upp till varje medlemsland att avgöra vilka regler som skall gälla för onoterade bolag.

EU står inte bundna att direkt efterfölja utgivna IFRS, utan EU kommer i varje enskilt fall granska reglerna och endast godta de IFRS som anses passa medlemsstaterna. Att IASB står för en mer angloamerikansk redovisning medför att stora delar av EU står inför omställningar. EU-kommissionens beslut om att medlemsstaterna skall redovisa i enlighet med IFRS från och med år 2005 innebär inte bara en omställning för svenska företag utan även för svenska myndigheter och redovisningsnormgivare. EU-kommissionens beslut innebär även att nya tillsynsuppgifter blir tvingande för medlemsländerna. I Sverige återfinns idag tre övergripande organisationer som arbetar med tillsyn och normering, Finansinspektionen (FI), Bokföringsnämnden (BFN) och Redovisningsrådet (RR). Hur

---

<sup>1</sup> I uppsatsen benämns redovisningsnormerna IFRS. IAS förekommer endast i de fall de benämns i SOU eller remissvar.



ansvarsfördelningen av redovisningens tillsyn och normgivning blir för de tre organisationerna framöver, är ännu oklart.

## 1.2 Problemdiskussion

Strävan efter harmonisering och ett homogent redovisningssystem inom EU har gått från planer till att idag vara en del av verkligheten. Syftet med implementeringen av IFRS är att; skapa bättre förutsättningar för en enhetlig europeisk marknad, förstärka rörligheten av kapital, förbättra konkurrensvillkoren och på sikt skapa en högre tillväxt av de finansiella resurserna på den ”inre kapitalmarknaden”. Införandet av IFRS avser även att förbättra jämförbarheten mellan medlemsländerna, i syfte att minska transaktionskostnader samt öka möjligheten till internationellt företagande.

I juli år 2002 antog EU-kommissionen en förordning om upprättande av koncernredovisning enligt internationella redovisningsstandarder för börsbolag. Enligt förordningen är samtliga företag i EU, som är noterade på en reglerad marknad, från och med år 2005 skyldiga att utarbeta sin sammanställda redovisning i enlighet med IFRS (Statens offentliga utredningar, SOU 2003:71). Detta innebär att bolagen redan under år 2004 måste förbereda de ingående balanserna till det nya systemet.

Det är däremot upp till varje medlemsland att själva avgöra vilka regler som skall gälla för de onoterade bolagen. För onoterade bolag är det i Sverige främst de skattetekniska frågorna samt frågor avseende nyttan att tillämpa IFRS som står i fokus. Den kontinentala redovisningstraditionen med stark koppling till beskattningen skiljer sig från den anglosaxiska traditionen. För noterade bolagen är den relativa kostnaden för att ta fram redovisningsinformation liten i förhållande till omsättningen. För små företag som dessutom ofta måste inhandla redovisningskompetens externt, är den relativa kostnaden betydande. Grundregeln är att kostnaden för att producera redovisning aldrig skall överstiga dess nytta (Smith, 2000).

EU är inte bundna vid att direkt följa nyutgivna IFRS, utan kommer i varje enskilt fall granska reglerna och endast godta de IFRS som anses passa medlemsstaterna. I artikeln *Companies must Use IAS:s to list on EU exchanges* (2000) diskuteras att många av IASB:s medlemmar anser att EU:s arbetsprocess motarbetar IASB:s mål att skapa ett enhetligt internationellt regelverk. Införandet av IFRS medför dock en rad förändringar för Sverige. Vid införandet år 2005 är kravet att IFRS tillämpas på koncernredovisningen. För svenska börsbolag blir det problematiskt eftersom två skilda redovisningssystem, IFRS och Årsredovisningslagen (ÅRL), kan komma att användas parallellt. De två regelverken, IFRS och ÅRL, är uppbyggda utifrån differentierade redovisningsprinciper, vilket försvårar för intressenterna att tillämpa den information som bolagen erbjuder. Men eftersom RR under senare år arbetat med att anpassa utgivna rekommendationer till IFRS regelverk, har skillnaderna mellan redovisningssystemen minskat (Country Profile: Sweden, 2003).

EU:s förordning kräver utöver en enhetlig redovisning också att en kontrollmekanism (enforcement mechanism) upprättas. Mekanismen skall ingripa mot bolag som inte efterföljer IFRS regelverk. I Sverige har tillsyn och normering på redovisningsområdet tidigare utförts av både statliga myndigheter och privata organ. Regeringen har tilldelats uppgiften att avgöra vilket eller vilka organisationer som skall få rollen som tillsynsansvarig efter införandet av IFRS år 2005. Uppdraget som behörig organisation innebär ett tillsynsansvar som omfattar alla noterade bolag (SOU 2003:71). Regeringen måste i valet av tillsynsorganisation även överväga vilka företag som skall omfattas, utöver de obligatoriska, av IFRS regelverk. Den

fråga som aktualiserats är om IFRS endast skall tillämpas på noterade företags koncernredovisning eller även på de onoterade. Beslut måste även fattas om IFRS endast skall tillämpas på koncernredovisning eller omfatta hela årsredovisningen. I Sverige har BFN, FI eller RR nämnts som sannolika framtida tillsynsorganisation. Förslag har även diskuterats om instiftandet av ett nybildat redovisningsorgan eller en sammanslagning kontra uppdelning av ansvaret mellan dagens tillsynsorgan. En statlig tillsyn av börsbolagens redovisning, i enlighet med de krav som IFRS uppställer, är för såväl Sverige som andra medlemsländer en ny företeelse (SOU 2003:71). Idag har tillsynen av redovisningsnormernas efterlevnad ett varierat utseende i medlemsländerna. I vissa europeiska länder sker ingen tillsyn, medan andra länder så som Sverige har tillsynsmyndigheter. Granskning och ingripanden mot företag som inte följer IFRS regler behövs även i Sverige för att upprätthålla förtroendet för den svenska aktiemarknaden gentemot inhemska och internationella placerare (Bokföringsnämnden 2003a). Förändringen medför även att svensk verksamhetstillsyn får nytt fokus. Framöver kommer IFRS kräva gränsöverskridande samarbete för de organ som ansvarar för redovisningsarbetet (SOU 2003:71).

BFN är den statliga myndighet som idag har ansvaret för att utveckla god redovisningssed i företagets bokföring och offentliga redovisning (SOU 2003:71). Myndigheten innehar hög kompetens inom redovisningsområdet med normeringsansvar för onoterade företag, vilket gör dem aktuella i diskussionen om valet av framtida redovisningstillsynsorganisation. Det som i debatten talar emot BFN, är dels att IFRS skall implementeras på noterade bolag medan BFN idag arbetar med onoterade och dels att BFN som organisation är liten (SOU 2003:22).

FI är den ansvariga statliga myndigheten för de finansiella företagen och utvecklar god redovisningssed. De finansiella företagen som omfattas av *Lagen om årsredovisning i kredit- och värdepappersbolag* (ÅRKL) och *Lagen om årsredovisning i försäkringsföretag* (ÅRFL) är både noterade och onoterade bolag. Argumenten för att ge FI tillsynsansvaret har i debatten grundats på att myndigheten redan besitter tillsynskompetens (Fristående sparbankers riksförbund 2003a). FI anser dock själva att tillsyn över samtliga noterade företag, vilka i huvudsak utgörs av icke-finansiella företag, innebär en uppenbar risk för myndigheten att tappa fokus på sina grundläggande arbetsuppgifter (SOU 2003:71).

RR är ett privaträttsligt organ som tidigare haft det från BFN delegerade ansvaret att främja utvecklandet av god redovisningssed i noterade bolag. RR:s rekommendationer har främst hänförts till noterade företag och bolag som genom sin storlek har ett allmänt intresse. När IFRS förordning träder i kraft, upphör RR:s rekommendationsverksamhet och övertas indirekt av IASB. De som förespråkar RR, som en möjlig tillsynsorganisation, anser att RR redan idag både besitter kunskap om IFRS och noterade företag (SOU 2003:71). Vad som bland annat talar emot RR är att det enligt EU:s förordning skall vara en myndighet som tilldelas det yttersta tillsynsansvaret (SOU 2003:22). Att RR ändå förs fram i diskussionerna, beror såväl på deras unika kompetens som på den delegeringsmöjlighet som diskuterats samt även möjligheten att omvandla RR till en statlig myndighet.

Faktorer som ofta förekommit i debatten och som kan komma att påverka valet av framtida tillsynsorganisation, är redovisningens kvalitativa egenskaper, sambandet mellan redovisning och beskattning samt nuvarande tillsynskompetens. Andra ställningstaganden som förts upp i debatten är att ingen av de idag befintliga myndigheterna har kompetens att hantera denna typ av tillsyn, vilket innebär att oavsett vilken myndighet regeringen väljer måste en uppbyggnad av verksamheten ske (SOU 2003:71). En annan åsikt är att två behöriga myndigheter, BFN och FI, delar på ansvaret av redovisningsfrågorna (Sveriges Aktiesparares Riksförbund

2003a). Det råder dock, även med avseende på denna åsikt, delade meningar (Svenska bankföreningen 2003a).

### **1.3 Frågeställning**

Det finns inte idag någon klar bild av vem som skall ansvara för redovisningens tillsyn i Sverige efter implementeringen av IFRS år 2005. Mot bakgrund av detta har författarna utarbetat följande huvudfrågeställning och delfrågeställning:

#### ***Huvudfrågeställning***

*-Vilken av BFN, FI eller RR anses bäst lämpad att tilldelas tillsynsansvaret av IFRS i Sverige efter den 1 januari år 2005?*

#### ***Delfråga***

*-Utifrån vilka ställningstaganden anses BFN, FI eller RR bäst lämpad att tilldelas tillsynsansvaret av IFRS?*

### **1.4 Syfte**

Syftet med uppsatsen är att utifrån inhämtad empiri och teori undersöka vilken organisation som anses bäst lämpad att ansvara för den framtida redovisningstillsynen av IFRS efter införandet år 2005. Syftet är även att presentera de ställningstaganden som legat till grund för organisationernas beslut. Uppsatsen syftar även till att utveckla svaret, om vilken organisation som anses mest lämpad, till att med utgångspunkt i förändringsteorier analysera vilken organisation som kommer att tilldelas ansvaret för redovisningstillsynen.

### **1.5 Avgränsningar**

I uppsatsen framförs inte författarnas egna åsikter, analysen bygger istället på tolkningar av inhämtad empiri. Uppsatsens empiriska underlag har avgränsats till 13 e-post- och telefonintervjuer samt två statliga utredningar med tillhörande remissvar. För intervjuerna har respondenter med kunskaper om den framtida redovisningstillsynen valts. Uppsatsen behandlar inte samtliga tänkbara aktörer som skulle kunna tilldelas redovisningstillsynsansvaret, utan författarna har avgränsat studien till de tre organisationer som varit mest frekvent förekommande i förhandsdiskussionen. I uppsatsen diskuteras främst den framtida redovisningstillsynen och endast i begränsad utsträckning kommenteras den framtida redovisningsnormeringen.

Det råder delade meningar om vad som inbegrips i begreppet tillsyn. I uppsatsen kommer författarna att använda ordet redovisningstillsyn, vilket åsyftar den av EU utgivna förordningen om en nationell tillsyn av att samtliga noterade bolags årsredovisningar är uppställda i enlighet med de av EU accepterade redovisningsreglerna.

## 1.6 Uppsatsens disposition

Figur 1 utgör vald disposition och syftar till att ge läsaren en översiktlig bild av uppsatsens upplägg.

### 1. Inledning

Kapitlet återger en bakgrund samt en problemdiskussion som leder fram till uppsatsens formulerade frågeställningarna och syfte.

### 2. Metod

Kapitlet presenterar för- och nackdelar med uppsatsens valda forskningsmetod. Undersökningsmetoden för uppsatsen är kvalitativ.

### 3. IFRS och svenska normgivnings- och tillsynsaktörer

Kapitlet avser att presentera IFRS och IASB innebörd och struktur samt BFN:s, FI:s och RR:s nuvarande verksamheter.

### 4. Teori

Kapitlet innehåller förklarings- och förändringsteori samt redovisningsteori och teori om finansiell tillsyn.

### 5. Empiri

Kapitlet indelas i två delar. Den första innehåller sekundärdata, såsom offentliga utredningar och remissvar, och den andra primärdata, i form av telefonintervjuer.

### 6. Analys

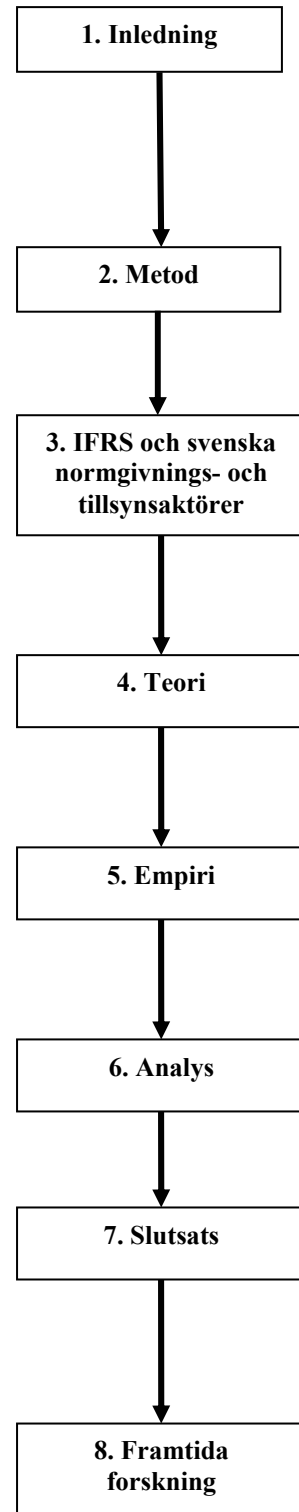
I kapitlet analyseras den data som inhämtats i empiri och teori

### 7. Slutsats

Kapitlet presenterar de resultat som framkommit i studien. Slutsatsen besvarar formulerade frågeställningar och uppfyller uppsatsens syfte.

### 8. Framtida forskning

I kapitlet presenterar författarna förslag på framtida forskning inom ämnesområdet.

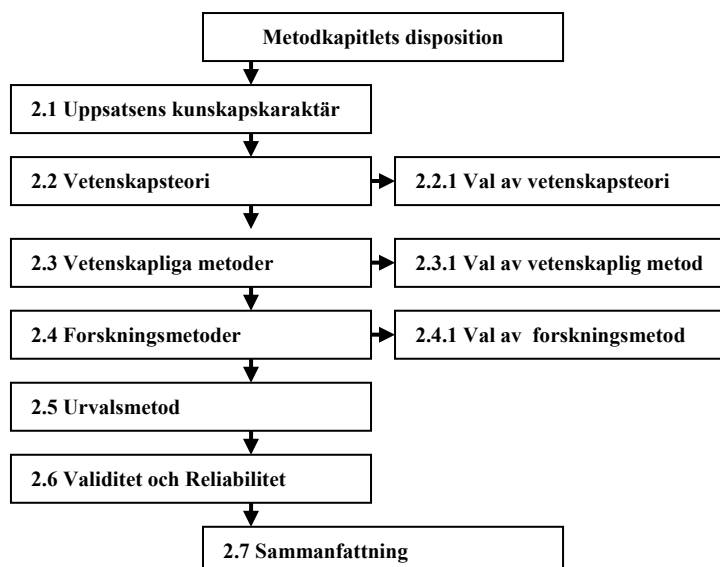


Figur 1. Uppsatsens disposition (egen)

## 2 Metod

I kapitlet avser författarna att presentera den metod som ligger till grund för uppsatsen. Kapitlet förklarar och diskuterar för- och nackdelar med uppsatsens tillvägagångssätt utifrån valda frågeställningar och formulerade syften. Med metod avses, den kunskap forskaren använt för att komma fram till konkreta handlingsalternativ och som leder till att undersökningen uppfyller kraven på vetenskaplighet (Hartman 1998). Som utgångspunkt i kapitlet används metodteorier av Idar Holmes och Bernt Solvangs, Jan Hartmans samt Lars Torsten Erikssons och Finn Wiedersheim-Pauls.

Figur 2 avser att visuellt återge metodkapitlets disposition. Figuren återger de val som författarna gjort i avsikt att besvara uppsatsens frågeställning och syfte. Metodkapitlet indelas enligt figuren nedan. Inför varje metodval som författarna gjort, återges ett kortfattat teoriavsnitt. Teoriavsnittet efterföljs av en diskussion där författarna motiverar uppsatsens olika metodval.



Figur 2. Metoddisposition (egen)

### 2.1 Uppsatsens kunskapskaraktär

Avsikten med uppsatsen är att utifrån inhämtad empiri och teori undersöka vilken organisation som anses bäst lämpad att ansvara för den framtida redovisningstillsynen av IFRS efter införandet år 2005. Uppsatsen avser även att presentera de ställningstaganden som legat till grund för organisationernas beslut. Uppsatsen avser även utveckla svaret, om vilken organisation som anses mest lämpad, till att med utgångspunkt i förändringsteorier analysera vilken organisation som kommer att tilldelas ansvaret för redovisningstillsynen.

För att uppnå uppsatsens syfte, krävdes att information inhämtades av olika intressenter om vilken organisation som anses bäst lämpad att ansvara för den framtida redovisningstillsynen. Med utgångspunkt från den kunskap som erhöles av inhämtad primär- och sekundäremperi samt teori erhöles basen för den sammanställning som krävdes för att besvara vilken organisation som är bäst lämpad att ansvara för den framtida redovisningstillsynen.

## **2.2 Vetenskapsteori**

Det finns två stycken vetenskapsteoretiska inriktningar, den hermeneutiska samt den positivistiska. I den positivistiska inriktningen utgörs vetenskaplig kunskap av teorier, vilka innehåller termer som refererar till mätbara företeelser och satser. Det viktigaste sättet att inhämta kunskap om verkligheten är genom observationer och experiment (Hartman 1998).

Hermeneutik kan översättas med ordet tolkningslära eller tolkningskonst och anses utgöra en gemensam vetenskapsteoretisk metod för studier av mänskliga fenomen inom humanistiska samt samhällsvetenskapliga ämnen. Hermeneutiken grundar sig på tanken att samtliga människor uppfattar sig själva och sin situation på ett individuellt sätt, genom att hon knyter en särskild mening till de händelser som hon omges av. Kunskap om situationer erhålles enligt hermeneutikerna inte utifrån mätningar, utan ifrån tolkningar av texter, symboler, samhälleliga företeelser och mycket annat av det som faller inom ramen för humanvetenskaperna (Hartman 1998).

### **2.2.1 Val av vetenskapsteori**

Att studera vilken organisation som anses bäst lämpad, avser ej termer som refererar till mätbara företeelser och satser, något som tillämpning av den positivistiska vetenskapsteorin kräver. Författarna har därför valt att utgå ifrån den hermeneutiska vetenskapsteorin. Den kunskap författarna avsåg inhämta i uppsatsen för att besvara den ställda huvudfrågeställningen var av förståelsekaraktär. Med förståelsekaraktär avses den förståelse som författarna inhämtat, om valet av den framtida redovisningstillsynen, genom organisationers och myndigheters ställningstaganden och tolkningar.

Uppsatsen baseras på tolkningar av texter samt genomförda intervjuer, vilket innebär att uppsatsen bygger på hermeneutisk vetenskapsteori. I uppsatsens initiala skede arbetade författarna för att erhålla information om de valda studieobjekten samt IFRS. Inhämtad data bearbetades och utnyttjades för att skapa förståelse för vilken instans som skulle kunna ansvara för den framtida redovisningstillsynen. För att erhålla måluppfyllelse behövde författarna även tolka andra människors åsikter och synpunkter. Tolkningarna användes i upprättandet av en helhetsbild av de valda undersökningsobjekten.

## **2.3 Vetenskapliga metoder**

I valet av forskningsmetod, valde författarna mellan två metoder, den kvalitativa respektive den kvantitativa. Den kvantitativa metoden innebär inhämtning av hård data. Metoden kännetecknas av att en liten mängd data samlas in, utifrån ett stort urval (Eriksson & Wiedersheim-Paul 1997). En kvantitativ insamlingsmetod utformas ofta med utgångspunkt från enkäter och andra mätverktyg. Styrkan med denna insamlingsmetod är att forskaren statistiskt kan mäta undersökta förhållanden. Nackdelar med att använda kvantitativa metoder är att respondenten i begränsad utsträckning har möjlighet att påverka samt utveckla de resonemang som lämnas till forskaren (Holme & Solvang 1997).

Målsättningen med den kvalitativa metoden är att återge en heltäckande bild av vald situation. Företrädare för metoden, förnekar att allt skulle kunna göras mätbart. Kvalitativa metoder används i synnerhet när ett färre antal objekt skall studeras. Metoder för kvalitativ datainsamling kan förslagsvis vara: intervjuer, observationer och källstudier (Holme & Solvang 1997).

### **2.3.1 Val av vetenskaplig metod**

Det är av relevans att uppsatsens frågeställningar och syfte styr valet av forskningsmetod. Eftersom uppsatsen utgår från hermeneutisk vetenskapsteori, eftersträvade författarna först en förståelse av valt forskningsobjekt innan forskningsinriktning föreslogs. För att få en bild av hur olika intressenter ser på vilken organisation som är bäst lämpad att ansvara för den framtida redovisningstillsynen, ansåg författarna att den kvalitativa metoden passade uppsatsens frågeställningar och syfte bäst. Den kvalitativa metoden ansågs ge respondenten större frihet att utveckla och påverka de ställningstaganden som framfördes. Vidare ansågs den kvalitativa metoden mer passande då endast ett begränsat antal organisationer, BFN, FI och RR studerades. Målsättningen med uppsatsen är att skapa en djup förståelse för valda forskningsobjekt, vilket krävde fördjupad kunskap om studieobjekten. Uppsatsens inriktning medförde därför att de kvantitativa metoderna ej ansågs lämpliga.

### **2.4 Forskningsmetoder**

För att kunna besvara formulerade frågeställningar, var det nödvändigt att samtala med människor som var insatta i ämnet och kunde tänkas ha synpunkter om vilken institution som borde ansvara för den framtida tillsynen. Under rubriken vetenskapliga metoder föreslogs kvalitativa metoder vara: källstudier, intervjuer, och observationer (Holme & Solvang 1997). Observationer behandlas inte i uppsatsen då de är omöjliga att använda på valda frågeställningar.

Fördelen med att tillämpa källstudier är att forskaren ges möjlighet att ta del av färdigtolkad information. Nackdelar med källstudier är, dels att forskaren är beroende av de källor som forskaren har tillgång till, eftersom ingen direkt observation kan göras, dels att informationen som används redan tolkats och sammanställts av en annan person (Holme & Solvang 1997).

Fördelarna med att tillämpa intervjuer är dels att fakta inhämtas direkt från källan och dels att mer ingående information erhålls än vid en enkätundersökning. Dessutom är det en fördel att missförstånd direkt vid intervjutillfället kan redas ut (Holme & Solvang 1997). Användandet av telefonintervjuer motiveras utifrån den faktiska tidsvinsten samt möjligheten att ställa följdfrågor till respondenten. Fördelen med telefonintervjuer är även att de ofta har en hög svarsfrekvens från tillfrågade respondenter (Eriksson & Wiedersheim-Paul 1991).

Fördelen med att sända ut e-postintervjuer är att intervjuareffekter kan undvikas och att känsliga frågor kan ställas då anonymitet (Eriksson & Wiedersheim-Paul 1997). Nackdelar återfinns i att insamlingstiden ofta är lång, att svarssituationen är okontrollerad och att det kan vara svårt att säkert veta vem som besvarat frågorna (Wiedersheim-Paul & Eriksson 1997).

En nackdel med att genomföra alla sorters intervjuer är att för mycket information kan erhållas, vilket kan ge upphov till tolkningssvårigheter i analyskapitlet. Intervjuer är i allmänhet även tidskrävande att utföra (Eriksson & Wiedersheim-Paul 1997). Svagheter i att tillämpa telefonintervjuer och e-postintervjuer, är att intervjuaren inte kan se respondenten. Misstolkningar kan således uppstå genom att respondentens kroppsspråk ej kan beaktas. (Eriksson & Wiedersheim-Paul 1991).

#### **2.4.1 Val av forskningsmetod**

I uppsatsen har författarna valt att arbeta med intervjuer samt källstudier. I källstudierna som genomfördes, analyserades källor i syfte att komplettera den kunskap författarna redan hade på området. För ändamålet användes källstudier i form av artiklar, litteratur, Statens

offentliga utredningar (SOU) samt tillhörande remissvar. Uppsatsens sekundärdata baseras på informationen ur SOU och remissvar, eftersom dessa ger en aktuell bild av den pågående tillsynsdebatten. Uppsatsens primärdata avser information inhämtad av författaren, vilken i uppsatsen kan relateras till telefonintervjuer. Intervjuerna genomfördes i syfte att utöver remissvar införskaffa aktuella ställningstaganden och åsikter från olika intressegrupper. Dessutom innebar intervjuerna en möjlighet att inhämta information från grupper som ej uttalat sig i remissvaren. Intervjuerna genomfördes under månadsskiftet november och december år 2003. Det är av betydelse att betona att utfallet i primärempirin kan ha påverkats av att intervjuerna genomfördes efter det att de båda SOU offentliggjorts, vilket medför att respondenterna kan ha påverkats av ställningstagandena i sekundärempirin. I resonemanget är det även av vikt att beakta att representanter från de av författarna i primärempirin valda respondentgrupperna, även medverkat i SOU

Den ursprungliga intentionen var att genomföra intervjuer med Finansdepartementet, BFN, FI och RR. De ansåg dock att uppsatsens frågeställningar och syfte i dagsläget befann sig under pågående beredning och avböjde därför deltagande. Att författarna önskade intervju dessa fyra organisationer berodde, dels på att Finansdepartementet i slutändan är ansvarig för vem som tilldelas tillsynsansvaret och dels på att BFN, FI och RR är de organisationer som i SOU samt remissvar nämnts som naturliga alternativ som tillsynsansvariga över IFRS. Då författarna har tillgång till FI:s, BFN:s och RR:s enskilda remissvar, anser författarna trots de uteblivna intervjuerna, att ingen kvalitetssänkning av uppsatsen skett. När de tre organisationerna kontaktades, hänvisade de till redan avgivna remissvar. Nackdelen med detta, är att de statliga myndigheterna således inte påverkar resultatet i primärempirin.

Eftersom författarna inledningsvis mötte svårigheter med att intervju Finansdepartementet, BFN, FI och RR ansågs det lämpligt att skydda de respondenter som ännu ej kontaktats. Författarna tog beslutet att valda organisationer och respondenter skulle behandlas anonymt i uppsatsen. Mot bakgrund av författarnas ställningstagande, att anonymisera respondenterna, ansågs telefonintervjuer vara det mest naturliga alternativet. Eftersom intervjuguiden endast avsåg ett par frågor, ansåg författarna även telefonintervjuerna som mer praktiska och tidsparande. De grupper som bildades var fyra till antalet och bestod av de redan tillfrågade statliga myndigheter, Akademiker, Intresseorganisationer och Revisorer. I varje grupp intervjuades fyra till fem respondenter.

Akademikerna består av redovisningsprofessorer, Intresseorganisationerna utgörs av fackföreningar och andra organisationer med liknande ställning i samhället och som visat intresse i tillsynsdebatten och Revisorerna utgörs av olika revisionsbyråer. Genom att kontakta respektive institution, erhöles förslag på lämpliga respondenter med kunskap inom uppsatsens specifika ämnesområde. Efter den första kontakten med respondenterna tillsändes intervjufrågorna (se bilaga 1) via e-post. En respondent valde att vid första kontakttillfället besvara frågorna över telefon. De som tillsändes frågorna via e-post, erbjöds även möjlighet att besvara frågorna med e-post, vilket tre av respondenterna valde.

Samma intervjuguide användes för samtliga intervjuer och utformades i syfte att underlätta för en mer diskussionsinriktad intervju. Intervjuerna var halvstrukturerade (Hartman 1998) och respondenterna kunde således själva påverka och utveckla sina svar. Målet med utformningen av intervjuerna var att eftersträva en låg grad av standardisering, där respondenterna själva skulle ges möjlighet att uttrycka svaren på ett naturligt och spontant sätt. Författarna följde i telefonintervjuerna även upp intervjuguidens frågor med följdfrågor och respondenterna ombads att utveckla sina resonemang. För att påtagliggöra möjligheten



för respondenten att fritt uttrycka sig förklarades det redan vid först kontakttillfället att inga organisationsnamn skulle återges i uppsatsen samt att inga bandupptagningar skulle göras. Intervjuerna genomfördes med högtalartelefon, där en uppsatsförfattare ansvarade för intervjuens genomförande och den andra nedtecknade det som sades vid tillfället. Svagheten med vald metod var att missförstånd enklare kunde uppstå, vilket dock avhjälpes av det faktum att författarna arbetade två och två. Den information som erhöles analyserades och värderades med avsikt att besvara den i uppsatsen formulerade frågan.

## **2.5 Urvalsmetod**

Det finns två huvudinriktningar i valet av urvalspopulation, icke sannolikhetsurval och sannolikhetsurval (Hartman 1998). Eftersom valet av respondenter haft utgångspunkten i att finna människor med specifika kunskaper på det för uppsatsen valda ämnesområdet, kan urvalsmetoden sägas vara av icke sannolikhetskaraktär (Hartman 1998). De svar som inhämtades från de utvalda respondenterna, som även ombads företräda den egna organisation, sorterades under en av de tre på förhand bestämda urvalsgrupperna, Akademiker, Intresseorganisationer och Revisorer. Svagheten med att fastställa en egen urvalsgrupp är att erhållet resultat inte med säkerhet kan generaliseras till målpopulation (Halvorsen 1992).

## **2.6 Validitet och reliabilitet**

Hög validitet avser en specifik mätning som oavsett instrument ger samma utfall. En undersökning med hög validitet mäter således rätt saker. Med reliabilitet menas att mätinstrumentet ger tillförlitliga och stabila utslag. Hög reliabilitet har en studie som oavsett undersökare kommer fram till samma slutsats (Eriksson & Wiedersheim-Paul 1997).

För att uppnå en hög grad av reliabilitet i uppsatsen, har ett intervjuunderlag bestående av diversifierade grupper inhämtats. Ett flertal institutioner med skilda synsätt har givits möjlighet att uttrycka vilken organisation de anser bäst lämpad att ansvara för den framtida tillsynen. En svaghet författarna funnit i uppsatsen återfinns i att begreppet tillsyn ej definierats i de sekundära källor som använts. Därför valde författarna att inte heller definiera vad tillsyn avses i genomförandet av intervjuerna. Genom detta förfarande tvingades respondenterna att själva tolka vad som avsågs med tillsyn, i likhet med remissvaren. Eftersom begreppet tillsyn ej definierats fanns det utrymme bland respektive remissinstans till fria tolkningar, vilket kunde medföra att det uppstod tolkningsskillnader. De insamlade remissvaren har i uppsatsen tolkats enhetligt av författarna. I fall där författarnas tolkning av begreppet tillsyn inte överensstämmer med remissinstansernas, kan informationsasymmetrier uppstå och reliabiliteten och validiteten minska. Ej heller kan samtliga de källor som tillämpats i uppsatsen sägas bygga på vetenskapliga grunder, vilket kan ifrågasätta dess tillförlitlighet. Med samtliga källor avses de remissvar som inhämtats och ej uppsatsens teorikapitel. Validiteten i uppsatsen kan ha påverkats av att författarna likställt ett svar i primärempirin, om vilken organisation som är bäst lämpad att ansvara för redovisningstillsynen, med en åsikt i sekundärempirin om vem som skall tilldelas tillsynsansvaret.

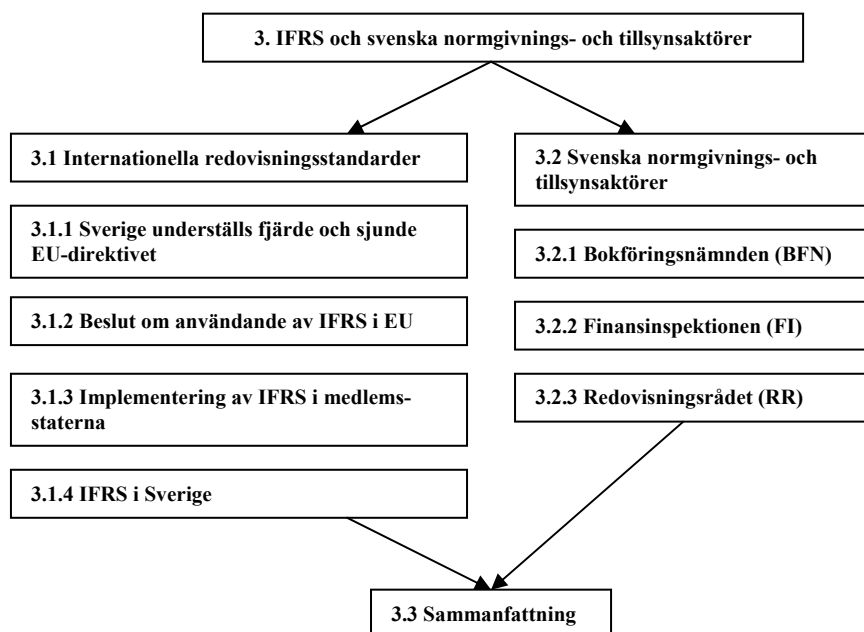
## **2.7 Sammanfattning**

Kapitlet har redogjort för den metod som tillämpats i uppsatsen. Kapitlet förklarar och diskuterar olika för- och nackdelar med uppsatsens valda tillvägagångssätt. I kapitlet presenterades de praktiska tillvägagångssätt som format insamlandet av empirin och de val som författarna gjort för att på bästa sätt besvara uppsatsens formulerade frågeställningar och syfte. Uppsatsens metod, som är kvalitativ och hermeneutisk, har även kritiskt analyserats av författarna i termer av validitet och reliabilitet.

Nästkommande kapitel beskriver dels de förändrade redovisnings- och tillsynsvillkor som gäller för EU:s medlemsstater dels de organisationer som idag är aktuella som tänkbara ansvariga tillsynsorganisationer efter implementeringen av IFRS i Sverige år 2005. Kapitlet avser att öka förståelsen om den situation som idag råder på redovisnings- samt tillsynsområdet i Sverige samt att konkretisera vad införandet av IFRS medför.

### 3 IFRS och svenska normgivnings- och tillsynsaktörer

Kapitlet avser att ge läsaren en ökad förståelse för uppsatsens valda ämnesområde. För att förstå de framtida kraven som IFRS medför tillsynen av svenska företags koncernredovisning, är det av betydelse att ha kunskap, såväl om bakgrunden till EU:s harmoniseringsprocess av den finansiella redovisningen, som hur regler och normgivare utvecklats både inom Sverige och internationellt. Kapitlet behandlar även hur EU:s krav på form och syfte påverkar de svenska tillsynsorganisationerna.



Figur 3. Disposition till kapitlet om IFRS och svenska normgivnings- och tillsynsaktörer (egen)

#### 3.1 Internationella redovisningsstandarder

År 1973 bildades International Accounting Standards Committee (IASC) av representanter från redovisningsorganisationer i Australien, Frankrike, Tyskland, Irland, Japan, Mexico, Nederländerna, Storbritannien, USA samt Kanada. Förhoppningen med samarbetet var att gjuta grunden för en internationell harmoniseringsprocess. Verksamheten inriktades på att formulera och producera redovisningsstandarder för ekonomisk redovisning samt utarbeta en global acceptans och appliceringsvilja för de av IASC framtagna redovisningsstandarderna. År 2000, ersattes IASC av IASB. IASB är en privatfinansierad kommitté bestående av 14 medlemmar från nio länder, med huvudkontor i London ([www.iasb.org.uk](http://www.iasb.org.uk)). IASB:s målsättning är att producera internationella redovisningsregler och redovisningsprinciper, vilka genom samarbete med redovisningsorgan skall skapa en homogen redovisning världen över. Eftersom IASB är en privat organisation har de inga sanktionsmöjligheter för att stävja brott mot efterlevnaden av IFRS. IASB:s utgivna standarder benämns IFRS. Vid sidan av dessa utges även vägledningsuttalanden och tolkningsuttalanden ([www.fasb.org](http://www.fasb.org)).

#### 3.1.1 Sverige underställs fjärde och sjunde EU-direktivet

År 1994 ingick Sverige en överenskommelse med EU om en ekonomisk europeisk union. Överenskommelsen avsåg att integrera länder med varandra när det gäller fri rörelse av varor, tjänster, kapital och arbetskraft. Medlemsländerna blev i och med förordningen tvungna att

överge delar av sina nationella normsystem för en anpassning till primär- samt sekundär (direktiven) EU-lag. Direktiven framtogs för att anpassa nationell lagstiftning mellan medlemsländerna, skapa enhetlighet samt ett förbättrat skydd för internationella intressenter. Framförallt var det de fjärde och sjunde direktiven som skulle upphöjas till nationell lagstiftning (SOU 1994:17).

Det fjärde direktivet innehåller ett minimikrav om vad som skall tillämpas i redovisningen. Utöver dessa normer är det upp till respektive lands normgivningsorgan att vid behov komplettera med fler normer. En väsentlig del i direktivet var att begreppet ”True and Fair view”, från den Brittiska redovisningstraditionen, infördes. Begreppet i svensk redovisning har översatts med ”Rättvisande bild” och innebär att om inte de legala kraven leder till att redovisningen uppvisar en sann bild av verkligheten, skall ytterligare information lämnas. Det sjunde direktivet tar upp koncernredovisning samt metoder för konsolidering (SOU 1994:17).

### **3.1.2 Beslut om användande av IFRS i EU**

Det var först under 1990-talets slutskede som harmoniseringsdebatten fick sitt fotfäste i Europa. Något år dessförinnan hade EU diskuterat möjligheten att skapa en egen redovisningsorganisation. EU ansåg att det vara till fördel att följa IFRS, eftersom det innebar den kortaste vägen till en möjlig harmonisering (Pacter 1998). Under år 2000 offentliggjorde EU-kommissionen i sin handlingsplan, att IFRS, istället för direktivbaserade nationella lagstiftningar, skulle användas som European GAAP (General Accepted Accounting Principles). Lagförändringen riktades som ett krav till samtliga börsbolag inom EU att redovisa enligt IFRS reglemente från år 2005. Europakommissionens handlingsplan godkändes av Europaparlamentet under år 2002, vilket medförde att fjärde och sjunde direktiven var tvungna att förändras för att inte stå i strid med IFRS (SOU 2003:71). Syftet med harmoniseringen är att skapa en ändamålsenlig och kostnadseffektiv kapitalmarknad inom EU vilken på sikt skall bli överlägsen den amerikanska. Vidare skall förordningen förstärka den fria rörligheten för kapital på den inre marknaden samt förbättra konkurrensvillkoren vad det gäller tillgängliga finansiella resurser på såväl gemenskapens kapitalmarknader som de globala kapitalmarknaderna (SOU 2003:71).

### **3.1.3 Implementering av IFRS i medlemsstaterna**

Enligt IFRS förordning skall samtliga noterade bolag inom EU följa IFRS regler vid upprättandet av koncernredovisning. I fördraget är medlemsstaterna även förpliktade att vidta de åtgärder som krävs för att garantera efterlevnaden av de internationella redovisningsstandarderna (SOU 2003:71). Varje enskilt medlemsland är förpliktade att organisera en myndighet, med tillsynsansvar över bolagens koncernredovisning (SOU 2003:22).

Trots att Europaparlamentet både accepterat och legaliserat IASB:s regler som generella för medlemsstaterna, medför det inte automatiskt att samtliga nuvarande och framtida IFRS skall tillämpas. Inom EU finns en rädsla att IASB i utformningen av rekommendationer allt för mycket låter sig domineras av det amerikanska organet FASB. För att utifrån ett europeiskt perspektiv kunna påverka arbetet inom IASB och för att skydda medlemsländerna emot en allt för stark IFRS-reglering har EU inrättat en tillsynsgrupp, European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG). EFRAG:s främsta uppgifter är, dels att fungera som rådgivande organ till Europakommissionen samt dels vara remissinstans vid skapandet av IFRS. EFRAG har dessutom till uppgift att utreda om de nya internationella redovisningsstandarderna passar till medlemsländernas förhållanden (SOU 2003:71).

För att säkerställa ett korrekt beslut, undersöks de internationella redovisningsstandarderna enligt en särskild procedur av Europakommissionen. En standard skall bidra till den europeiska gemenskapens bästa, samt uppfylla de kvalitativa egenskaperna om begriplighet, relevans, tillförlitlighet och jämförbarhet. De kvalitativa egenskaperna krävs för att erhålla tillräcklig finansiell information för att fatta ekonomiska beslut och utvärdera företagsledningens lämplighet. Vidare får standarderna inte strida mot en rättvisande bild ([www.pwc.se](http://www.pwc.se)).

Den nya regleringen inverkar på både europeisk redovisningsprofession och finansiella företag. Inom EU finns idag 7000 börsbolag som kommer att omfattas av övergången, till IFRS, år 2005 (SOU 2003:71). Förordningen avser inte enbart företag vars aktier är noterade på börs eller annan marknadsplats, utan även företag som har andra noterade värdepapper för sin finansiering. Medlemsländerna har även givits möjligheten att själva bestämma att vissa noterade företag inte behöver tillämpa de aktuella redovisningsstandarderna förrän januari år 2007. Företag som berörs är dels de som endast har skuldebrev noterade dels är noterade både i gemenskapen och på en reglerad marknad utanför gemenskapen. Undantaget gäller även företag som redan då IFRS förordning offentliggjordes tillämpade andra internationellt godkända redovisningsstandarder som grundval för sin koncernredovisning (SOU 2003:71).

Noterade företag skall i och med införandet av EU:s förordning redovisa koncernredovisning i enlighet med IFRS. Enligt förordningen kan medlemsstaterna tillåta eller kräva att noterade företag upprättar sina årsredovisningar enligt IFRS. På samma sätt kan medlemsstaterna tillåta eller kräva att onoterade företag utarbetar sina koncernredovisningar och/eller sina årsredovisningar enligt IFRS. Ett företag som väljer att övergå till IFRS redovisning måste upprätta sin redovisning enligt IFRS fullt ut. Företaget kan inte välja att tillämpa bara vissa IFRS och tillämpa *Årsredovisningslagen* (ÅRL) och god redovisningssed i övrigt (SOU 2003:71).

Från början var det tänkt att EU-direktiven skulle anpassas så att det inte finns någon konflikt mellan IFRS och alla kraven i direktiven. Denna ansats är nu borta och IFRS huvuduppgift är istället att uppfylla kravet att tillämpningen resulterar i en rättvisande bild (SOU 2003:71). Det är viktigt att fortsätta processen med en modernisering av direktiven, för att möjliggöra för medlemsländerna att anpassa de egna årsredovisningslagarna så att också onoterade bolag kan tillämpa IFRS (IFRS- The European Commission's view, 2003). Enligt tidsplanen kommer EU-kommissionen snart att lägga fram ett förslag för Europaparlamentet, vilket i förlängningen kan leda till att medlemsländerna inleder anpassningen av nationella årsredovisningslagar till IFRS (SOU 2003:71).

### **3.1.4 IFRS i Sverige**

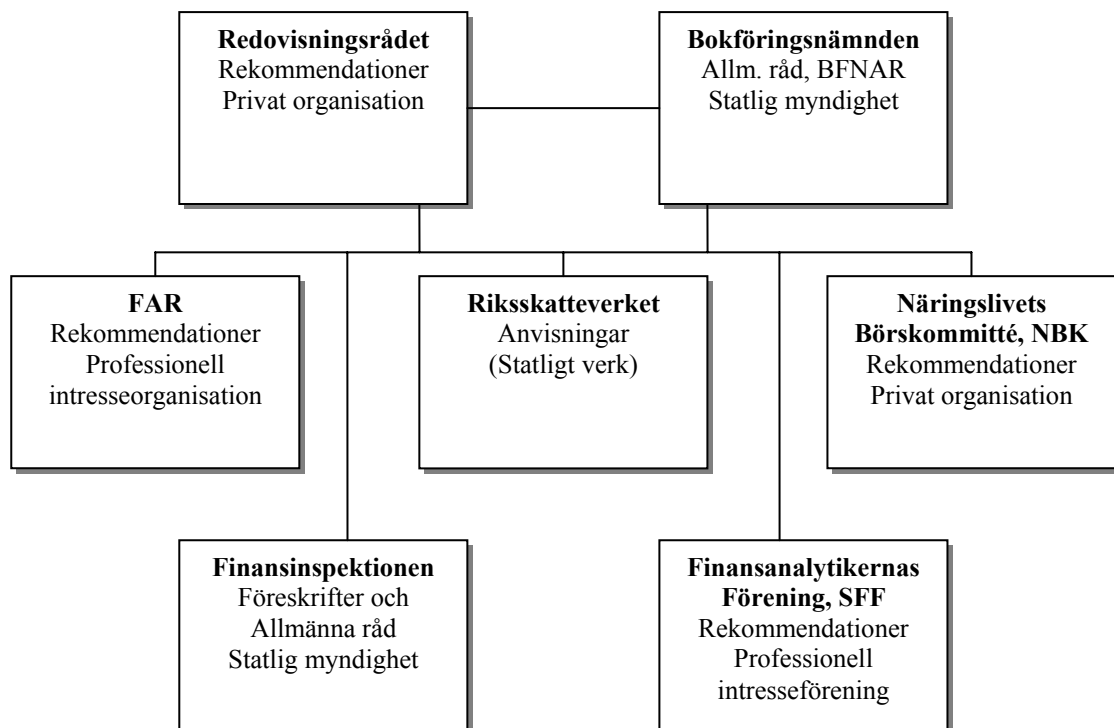
Trots harmoniseringen av redovisningsprinciper inom EU kommer det även i fortsättningen finnas skillnader mellan svensk redovisningsstandard och IFRS. Skillnaderna kommer framförallt att uppstå vid andra finansiella rapporter, än de som avser koncernredovisning för börsbolag. Olika heterna kommer i första hand att märkas när det gäller redovisning av juridisk person eftersom redovisningen i Sverige är starkt kopplad till beskattning. När det gäller ÅRL:s betydelse kommer den att minska för svenska företag som går över till IFRS, då merparten av ÅRL:s bestämmelser därigenom upphör (Internationell redovisning i svenska företag, 2003).

IFRS vänder sig till företag som bedriver någon form av affärs- eller näringsverksamhet, vilket ur svenskt perspektiv kan tolkas som svenska koncernbolag vars aktier eller skuldebrev är noterade på Stockholmsbörsen AB, Nordic Growth Market AB eller Aktietorget AB. Utländska företag hemmahörande utanför EU gemenskapen, men som är noterat på Stockholmsbörsen omfattas inte av IFRS, eftersom de inte påverkas av den lagstiftning som gäller för medlemsstater (SOU 2003:71).

### 3.2 Svenska normgivnings- och tillsynsaktörer

Den nuvarande strukturen för normbildningen i Sverige på redovisningsområdet grundlades i och med tillkomsten av Redovisningsrådet (RR) år 1989. Målsättningen var att skapa ordning i normbildningen och samtidigt anpassa normer och normbildning till en internationell och i första hand angloamerikansk tradition. Innan RR:s tillkomst, spelade Föreningen för revisionsbyråbranschen (FAR) med sina rekommendationer en stor roll. I samband med att RR upprättades upphörde FAR med att ge ut rekommendationer. FAR:s uppgift är idag att underhålla de rekommendationer som redan utgivits (Nilsson 2002).

De nuvarande normbildarna sammanfattas i figur 4 nedan. Bilden är ej komplett, då vissa organ som påverkar normbildningen, så som staten genom deras möjlighet till lagstiftning, utelämnats. Dessutom framgår ej organisatoriska samband på bilden. Med hänvisning till uppsatsens avgränsning, kommer i följande kapitel endast en fördjupning av BFN, FI och RR att presenteras.



Figur 4. Normgivningsorganen (Nilsson, 2002 s.66)

### 3.2.1 Bokföringsnämnden (BFN)

BFN är en statlig myndighet, vars verksamhet regleras i en förordning från år 1988 (Svensk författningssamling, SFS 1988:1118). BFN:s huvuduppgift är att främja utvecklingen av god redovisningssed i företagens bokföring och i offentlig redovisning. Regeringen utser alla nämndens ledamöter och BFN finansieras främst via statsanslag. I nämnden finns, precis som i RR, en bred representation av intressenter, såsom fackföreningar, akademiker och Riksskatteverket (RSV) (Lumsden, Marton & Törnqvist 2000).

Från och med år 1999 har BFN ändrat formerna för publiceringen av de egna normerna och delar av äldre normer har därmed upphävts. Numera publicerar BFN, *Bokföringsnämndens allmänna råd* (BFNAR) och vägledningar. Med ett allmänt råd menas en föreskrift som för företaget inte är formellt bindande (Nilsson 2002). BFN saknar egna sanktionsmöjligheter och gör därför inte någon konsekvent uppföljning av i vilken utsträckning de egna normerna efterlevs. Det är istället domstolarnas uppgift att sanktionera. (Lumsden, Marton & Törnqvist 2000).

Eftersom BFN är expertorgan åt regeringskansliet, har BFN:s kansli inte endast till uppgift att bereda normsättningsärenden utan deltar även i utredningar och utgör remissinstans åt domstolar (Lumsden, Marton & Törnqvist 2000).

De allmänna råden utgör råd som BFN själv fattat i anslutning till något särskilt avsnitt i *Bokföringslagen* (BFL) eller ÅRL och måste därför studeras tillsammans med grundbestämmelserna. BFN ger även separat ut vägledningar. En sådan vägledning är en översikt av alla redovisningsnormer inklusive BFN:s egna inom ett visst område och är alltså avsedd att vara heltäckande. Traditionellt sett har BFN hittills varit främst inriktad på redovisningsproblem i mindre och medelstora företag. I egenskap av uttolkare av begreppet god redovisningssed svarar nämnden på frågor av allmänt intresse kring redovisning från både organisationer, myndigheter och enskilda företag. Nämndens bedömningar kallas då för uttalade och är av mera begränsad räckvidd än ett allmänt råd (Nilsson 2002).

BFN har det primära ansvaret för den löpande bokföringen och arkiveringsfrågor i samtliga företag och har dessutom ett särskilt ansvar för årsboksluten i onoterade företag. Nämnden uttalar sig dessutom om i vilken omfattning RR:s rekommendationer enligt god redovisningssed skall tillämpas också av andra kategorier än bokföringsskyldiga. Att meddela normer till småföretagare och i övrigt ge information i redovisningsfrågor är således en av BFN:s huvuduppgifter (Nilsson 2002). BFN har även vissa gränsdragningsproblem med FI eftersom FI kan ge ut legalt bindande föreskrifter för kreditinstitut, värdepappersbolag och försäkringsföretag. I dessa föreskrifter kan frågor av mer generell karaktär behandlas som även skulle kunna behandlas i allmänna råd utgivna av BFN (Lumsden, Marton & Törnqvist 2000).

### 3.2.2 Finansinspektionen (FI)

FI är en statlig myndighet, underställd Finansdepartementet, med tillsynsansvar för banker, värdepappersbolag, fondbolag, försäkringsbolag, börser och auktoriserade handelsplatser för värdepappershandel. Ledamöter till FI:s styrelse utses av regeringen och verksamheten finansieras genom avgifter från de finansiella företag som FI för tillsyn över (Lumsden, Marton & Törnqvist 2000). FI:s huvudsakliga verksamhet styrs dels i det årliga regleringsbrevet och dels i regeringens förordning från år 1996 (SFS 1996:596). FI:s huvudsyfte är att bidra till det finansiella systemets stabilitet och effektivitet (SFS 1992:102). FI:s tillsyn skall ytterst vara till allmänhetens nytta, för att upprätthålla förtroendet för

finanssektorn. FI identifierar och analyserar utvecklingstendenser på finansmarknaden, bedömer det ekonomiska läget i enskilda företag, i de olika branscherna samt på finansmarknaden i sin helhet. FI:s arbete utförs i nära samarbete med Riksbanken ([www.fi.se](http://www.fi.se)).

Enligt BFL (SFS 1999:1078) ansvarar FI för utvecklandet av god redovisningssed i kreditinstitut, värdepappersbolag och försäkringsföretag. Målsättningen för FI:s normsättningsarbete på redovisningsområdet är att främja en god genomlysning av de finansiella företagens ekonomiska ställning. FI följer även upp i vilken utsträckning utgivna normer i företagens årsredovisningar efterföljs (Lumsden, Marton & Törnqvist 2000).

FI har sedan år 1992 haft ansvaret för utfärdandet av föreskrifter och allmänna råd för de finansiella företagen. De allmänna råden har inte samma legala status som föreskrifterna, vilka är bindande. FI förväntar sig ändå att företagen följer de allmänna råden och att råden därför utgör stark påverkan på praxis. FI:s normer finns i *Finansinspektionens författningssamling* (FFFS), vilka står att finna i bland annat FAR:s samlingsvolym Bank & Försäkring (FAR:s regelsamling 1). Föreskrifterna innehåller delar som berör redovisningen i finansiella företag. I första hand gäller dock även för dessa företag de allmänna normerna på redovisningsområdet (Nilsson 2002).

FI:s verksamhet innebär vissa gränsdragningsproblem, exempelvis gentemot BFN och RR. FI är aldrig förhindrad att korrigera en norm som RR utgivit, om RR:s norm ej anses tillämplig på finansiella företag. Detta innebär att tre olika scenarier kan uppstå. Antingen kan FI gå före och fastställa en rekommendation på ett område, innan RR har behandlat frågan, eller så kan FI göra en avvikelser från RR:s rekommendationer med hänsyn till speciella förhållanden för finansiella företag. Det tredje alternativet är att allmänna råd utfärdas om att RR:s rekommendation skall tillämpas. FI anser dock att även onoterade finansiella företag som huvudregel bör tillämpa Redovisningsrådets rekommendationer och Akutgruppens uttalanden (Holmqvist-Larsson 2002). Vad det gäller gränsdragningsproblemen till BFN så arbetar organisationerna huvudsakligen med olika typer av företag. Vissa problem finns dock eftersom FI kommer in på frågor som rör t.ex. industriföretagens finansverksamhet (Lumsden, Marton & Törnqvist 2000).

### **3.2.3 Redovisningsrådet (RR)**

RR bildades i juli år 1989 genom tillkomsten av, Stiftelsen för utvecklande av god redovisningssed. Stiftare var staten genom BFN, FAR och Sveriges Industriförbund (SI). RR har ansvar för utvecklandet av god redovisningssed och skall verka för en enhetlig redovisning, utformad med utgångspunkt från ett aktiemarknadsperspektiv och i samklang med den internationella utvecklingen på redovisningsområdet (Lumsden, Marton & Törnqvist 2000).

Enligt propositionen (Prop. 1998/99:130) anses det lämpligt att RR fortsätter att utarbeta uttalanden med avseende på företagens års- och koncernredovisningar. Uppgiften att utfärda redovisningsrekommendationer och sprida information handhas av ett råd inom föreningen, redovisningsrådet, som består av 9 ledamöter. Ledamöterna i RR utses av styrelsen. Styrelsens ledamöter utses inte som representant för någon specifik organisation, utan kriterierna för att bli upptagen som ledamot är att personen i fråga har intresse samt kompetens inom redovisning. Principen är att RR skall vara allsidigt sammansatt i syfte att även uppnå acceptans från industrin (Nilsson 2002).



Inom RR finns ett sekretariat som handhar den löpande verksamheten. RR:s styrelse utgörs av femton ledamöter från föreningens medlemmar. Idag utgörs medlemskretsen av, OM Stockholmsbörsen, FAR, Sveriges Försäkringsförbund, Svenska Bankföreningen, Svenska Fondhandlarföreningen, Svenskt Näringsliv, Sydsvenska Industri- och Handelskammaren. Verksamheten i RR finansieras av stiftarna. Noteras är att staten inte finns representerad i RR:s styrelse (Lumsden, Marton & Törnqvist 2000).

RR rekommendationer utformas med utgångspunkt från IFRS. Rekommendationerna och uttalandena tar i första hand sikte på de företag vars aktier är föremål för offentlig handel eller som genom sin storlek har ett allmänt intresse. RR:s arbete med att utfärda rekommendationer överlappar ibland FI:s normgivningsverksamhet för bland annat börsnoterade banker och försäkringsbolag (Lumsden, Marton & Törnqvist 2000). De ekonomiska och personella resurser som RR disponerat över, har i jämförelse med liknande organisationer i USA och England varit begränsade. Detta har medfört att antalet publicerade rekommendationer tidigare varit begränsade. Eftersom RR:s rekommendationer numera grundas på IFRS, har utgivningstakten dock under senare år ökat. Kritik har framförts mot RR:s uttalade ambition att rekommendationerna skall överensstämja med IFRS. Kritiken grundar sig i farhågorna att kopplingen mellan IFRS och de speciella förhållanden som råder på det svenska redovisningsområdet skulle medföra problem. RR har avvisat kritiken, då de anser att de tar hänsyn till den nationella lagstiftningens särart. Målet för RR är att översätta samtliga IFRS samt göra nödvändiga justeringar för att anpassa dem till svenska förhållanden (Nilsson 2002).

Av förarbetena till ÅRL framgår att BFN skall ha det övergripande ansvaret för normgivningen vid sidan av lagstiftningen. BFN skall dock kunna delegera en väsentlig del av ansvaret till RR. Efter det att FAR i stort sett upphört med sin normgivning har RR fått överta rollen att framföra praktikernas ståndpunkter (Nilsson 2002).

### **3.3 Sammanfattning**

Kapitlet har dels beskrivit bakgrunden till den finansiella redovisningen samt de existerande regler som finns i Europa och i Sverige, dels beskrivit de olika organ och myndigheter i Sverige som kan anses relevanta med avseende på det framtida tillsynsansvaret. Punkter att notera är: Svenska noterade företag måste tillämpa IFRS från och med år 2005; IASB och EU har frånsagt sig ansvaret att utöva tillsyn och kontroll av efterlevnaden av IFRS i medlemsstaterna; samt att det finns ett antal kandidater i Sverige som har möjlighet och potential att bli ansvarig tillsynsorganisation i Sverige.

Nästkommande kapitel avser att beröra teorier om sociala förändringar vilka är relevanta för att kunna förstå hur den finansiella redovisningstillsynen i Sverige kommer att påverkas, utvecklas och förändras i och med implementeringen av IFRS.

## 4 Teori

I kapitlet presenteras de teorier som författarna anser relevanta för att besvara uppsatsens formulerade frågeställningar och syfte. I kapitlet återges Jon Elsters förklaringsansatser ur boken *Vetenskapliga förklaringar*, sociologen Gabriel Tardes tankar om förändringar, i arbetet *L'Opinion et la foule*<sup>2</sup> samt den utveckling av Tardes tankar som Barbara Czarniawska gjort i boken *A Tale of Three Cities*. Kapitlet innehåller även teorier om redovisningens kvalitativa egenskaper, sambandet mellan redovisning och beskattning samt teori om finansiell tillsyn.

Elsters<sup>3</sup> tre förklaringsansatser beskriver hur olika saker förhåller sig till varandra och utgår från begreppen; ändamåls-, orsaks- samt funktionella förklaringar. I uppsatsen kommer dock endast ändamåls- och orsaksförklaringar att tillämpas. Den tredje förklaringsansatsen, funktionella förklaringar, tillämpas endast för att förklara redan inträffade händelser. Eftersom valet av framtida tillsynsmyndighet ej ännu genomförts, återfinns ingen möjlighet att tillämpa den funktionella förklaringsansatsen. Elsters teori tillämpas i uppsatsen för att indela de redovisningsförändringar som sker inom EU och i Sverige. Förändringarna inom EU beskrivs i uppsatsen med hjälp av ändamålsförklaringar och det därav uppkomna behovet av svenska förändringar, beskrivs med hjälp av orsaksförklaringar.

Tidigt under uppsatsens inläsningsfas framkom tre faktorer, redovisningens kvalitativa egenskaper, sambandet mellan redovisning och beskattning samt tillsynskompetens, som ansågs ha en betydande inverkan på organisationers ställningstaganden i valet av den organisation som anses bäst lämpade att tilldelas den framtida redovisningstillsynen. I avsnittet om de kvalitativa egenskaperna behandlas kortfattat hela IASB:s ramverk. I de resterande efterföljande uppsatskapitlen kommer begreppet redovisningens kvalitativa egenskaper att begränsas, till att endast avse motsatsförhållandet mellan redovisningens nytta och kostnad.

I uppsatsens avsnitt om Tardes<sup>4</sup> teorier beskrivs de olika krafter som påverkar förändringar i samhället; förnuft, tradition, opinion samt den fjärde kraften mode, vilken utvecklats av Czarniawska<sup>5</sup>. I uppsatsen presenteras en mängd ställningstaganden från flertalet olika organisationer, om vilken organisation de anser bäst lämpad att ansvara för redovisningstillsynen efter år 2005. Utan Tardes och Czarniawskas förändringsteorier hade svårigheter uppenbarats i att fullständigt besvara uppsatsens syfte, nämligen att även analysera vilken organisation som kommer att tilldelas ansvaret för redovisningstillsynen. Tardes och Czarniawskas teorier används därför till att, utifrån de fyra krafterna opinionen, förnuftet, traditionen och mode, analysera vem som kommer att få ansvaret för den framtida redovisningstillsynen.

I figur 5 nedan presenteras kapitlets disposition med avsikten att ge läsaren en ökad förståelse för de tankar som ligger bakom vald teori. Avsnittsindelning följer Elsters tankar med orsaks- och ändamålsförklaringar med utgångs punkt från ett tillvägagångssätt hämtad ur Björn Brorströms<sup>6</sup> bok *För den goda redovisningsseden* (1997). Varje box i figuren avser ett i uppsatsen specifikt avsnitt och presenteras i den ordning som boxarnas numrering anger.

---

<sup>2</sup> Uppsatsen baseras ej på originalverket *L'Opinion et la foule*, utan utgår från tolkningar av Prof. Johan Asplund, Prof. Björn Brorström, Prof. Barbara Czarniawska och Prof. Rolf Solli.

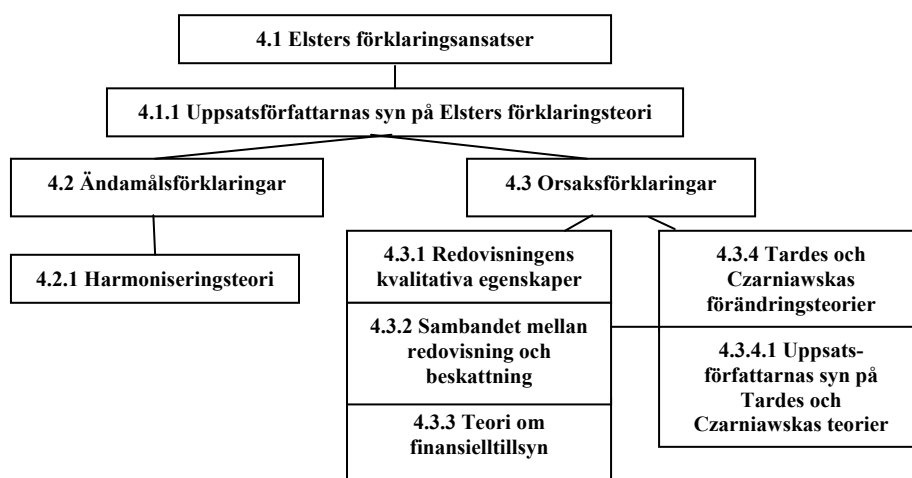
<sup>3</sup> Jon Elster är professor i Sociologi på Columbia University i New York

<sup>4</sup> Gabriel Tarde (1843-1904) var en känd fransk 1800-tals sociolog

<sup>5</sup> Barbara Czarniawska är professor på Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet

<sup>6</sup> Björn Brorström är professor och prefekt på Förvaltningshögskolan vid Göteborgs Universitet

I den översta boxen rubriceras Elsters förklaringsansatser och följs av två underliggande rubriker, ändamåls- och orsaksförklaringar. Figurens vänstra sida avser att förklara det internationella ändamålet med harmoniseringssträvan. Figurens högra sida förklarar vad för orsaker det internationella ändamålet medfört för Sverige, såsom krav på ny redovisningstillsynsmyndighet. Under orsaksförklaringarna återfinns den teori som ansetts väsentlig i valet av bäst lämpade redovisningstillsynsmyndighet, nämligen teorier om redovisningens kvalitativa egenskaper, sambandet mellan redovisning och beskattning samt teori om finansiell tillsyn. Under orsaksförklaringar placeras även Tardes och Czarniawska förändringsteorier, eftersom de i likhet med de tre faktorerna uppkommer från ändamålsförklaringarna. Förändringsteorierna kommer att användas för att analysera, utifrån olika samhällskrafter, vilken svensk organisation som kommer att erhålla ansvaret för redovisningstillsynen.



Figur 5. Teoridisposition (egen)

#### 4.1 Elsters förklaringsansatser

Avsnittet beskriver det som i inledningsavsnittet benämndes den översta boxen. ”En förklaring ger oss ett svar på frågeställningen: varför förhåller det sig så eller så” (Elster 1990). Elster utgår från de tre förklaringsansatserna; ändamålsförklaringar, orsaksförklaringar och funktionella förklaringar (Elster 1990). Den första förklaringsansatsen beskriver aktörernas intentioner eller ändamål med en förändring. Vid ändamålsförklaringsansatsen står således aktörernas avsikter med förändringen i betraktarens fokus. Orsaksförklaringen återger orsaker och omständigheter som föranlett en förändring. Den tredje förklaringsansatsen, funktionella förklaringar, skiljer sig till viss del från de två övriga. Den skiljer sig på så sätt att den förutsätter att en förändring redan inträffat och att möjligheter finns att bedöma dess effekter (Brorström 1997).

Ändamålsförklaringar har enligt Elster sin grund i att människor har bestämda önskemål och uppfattningar. Genom att tolka beteenden relaterade till människors önskemål och uppfattningar kan ändamål eller intentioner spåras (Elster 1990). ”Den viktigaste formen av förklaring i vetenskapen är att förklara ett fenomen genom att ange dess orsak” (Elster 1990). Både ändamåls- och funktionsförklaringar kan grundas i orsaker. Sambanden mellan de tre förklaringsansatserna kan vara komplicerade, beroende på vilken förklaring som skall presenteras. För att ge en funktionsförklaring, ter sig sambandet ändamål och orsak klart. En funktionsförklaring förklarar nämligen effekterna av redan inträffade förändringar och vid en sådan förklaring är skeendet från orsak till verkan av betydelse. Det enskilda sambandet mellan ändamål och orsak ter sig dock mer oklart. Elster beskriver skillnaden med följande resonemang: A har som ändamål att bryta B:s arm. B uppfattar inte sitt uppkomna armbrott

som ett egenuppfyllt ändamål utan som en orsak till A:s ursprungliga ändamål (Elster 1990). Det återfinns även kritiska synpunkter mot samband ändamål och orsak. Jan Hartman (1998) anser att ändamålsförklaringar är kontroversiella. En svårighet med förklaringen är att den förklarar något som ännu inte inträffat och det finns inte alltid ett i förväg klart samband mellan ändamål och orsak (Hartman 1998).

#### 4.1.1 Uppsatsförfattarnas syn på Elsters förklaringssteori

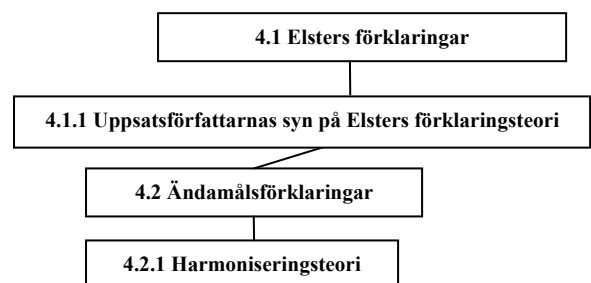
Författarnas val att använda Elsters förklaringssteori, beror på att händelserna inom Europa och Sverige med avseende på harmonisering och förnyade tillsynskrav, kan förklaras med hjälp av Elsters teori. Författarna är i användandet av Elsters förklaringsansatser medvetna om den kritik som framförts mot att tillämpa ändamåls- och orsaksförklaringar samt de svårigheter som finns i att se klara samband mellan de två förklaringsansatserna. Författarnas syn på sambandet ändamål och orsak överensstämmer med Elsters exempel om armbrottet i teoriavsnittet ovan. För författarnas vidkommande används exemplet för att beskriva hur EU:s ändamål att uppnå en internationell harmonisering, orsakat frågor och problem som framtvingat nya ställningstaganden i Sverige. Författarna har för avsikt att i uppsatsen avgränsa sig till Elsters ändamåls- och orsaksförklaringar. Eftersom uppsatsen avser en ännu ej inträffad händelse, saknas underlag för att göra en bedömning av förändringens effekter. Författarna kommer således ej att tillämpa den funktionella förklaringsansatsen.

För att besvara uppsatsens huvudfrågeställning och syfte, att avgöra vilken myndighet som anses bäst lämpad att ansvara för den framtida redovisningstillsynen och vem som kommer att tilldelas ansvaret, är det av betydelse att även se till de krav som utifrån ett internationellt perspektiv riktats mot Sverige. Utan en internationell harmoniseringssträvan hade sannolikt den svenska redovisningstillsynen ej förändrats. För att i uppsatsen även inbegripa den internationella betydelsen, var det av vikt att skapa en helhetsbild. För skapandet av denna bild har Elsters förklaringssteorier tillämpats. I figur 5 ovan återgavs den uppdelning mellan ändamåls- och orsaksförklaringar som författarna gjort.

Ändamålet att harmonisera har medfört att även grundläggande redovisningsteoretiska spörsmål, såsom redovisningens kvalitativa egenskaper, sambandet mellan redovisning och beskattning samt teori om finansiell tillsyn, åter diskuteras. Eftersom de redovisningstekniska spörsmålen orsakats av ändamålet att harmonisera, har teorierna i uppsatsen placerats under orsaksförklaringarna. Tardes och Czarniawskas förändringsteori tillämpas i besvarandet av uppsatsens syfte. Eftersom frågeställningen och syftet avser ett nationellt ställningstagande, som påverkats av ändamålet att harmonisera, har Tardes och Czarniawskas teorier placerats under orsaksförklaringar.

#### 4.2 Ändamålsförklaringar

Figur 6 avser en påminnelse till läsaren om strukturen av den vänstra delen av figur 5 ovan. I avsnittet återges de ändamålsförklaringar som ligger till grund för den förändring som IFRS 2005 innebär för den europeiska och svenska tillsynen. Under rubriken ändamålsförklaringar återges teori om harmonisering med avseende på redovisning.



Figur 6. Elsters Ändamålsförklaringar (egen)

### 4.2.1 Harmonisering av finansiell redovisning

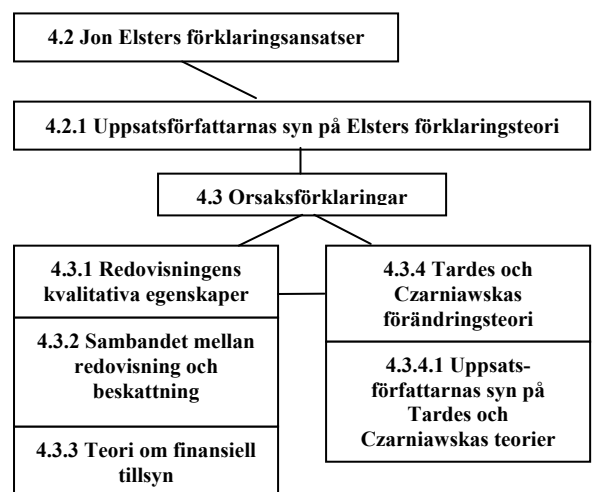
Redovisningsharmonisering är en process där samtliga medverkande enas om att tillämpa samma eller liknande redovisningsregler. En sådan reglering eller process leder till att företag och redovisningsorganisationer eller nationella regleringar lär sig från eller imiterar varandra. Frederick Choi, forskare inom ämnet internationell redovisning, har kommit fram till att det är ett antal faktorer som ligger till grund för varje enskilt lands specifika redovisningssystem, kultur, lagar samt politisk miljö. Harmonisering ser han som en process för att öka jämförbarheten mellan olika redovisningsprinciper och redovisningssystem, där gränser sätts för graden av skiljaktighet. Harmoniseringen tar hänsyn till de nationella olikheterna och är därmed applicerbar på alla nationer (Choi 1999).

Harmonisering av redovisning syftar till att ge ökad möjlighet att jämföra finansiella rapporter genom att begränsa variationen i de redovisningsprinciper som finns. Harmonisering kan ses som ett försök att minska skillnaderna i olika länders redovisning och inte som ett försök att tvinga alla företag att använda en enda metod (Nobes & Parker 2000).

Begreppet harmonisering kopplat till redovisningsområdet kan ses utifrån skilda utvecklingsstadiet av harmoniseringsgraden. Harmonisering kan indelas i fyra delar, total, minimal, partiell och alternativ harmonisering. Total harmonisering uppkommer först när alla länder tillämpar samma redovisningsprinciper och redovisningsnormer, det vill säga när en enhetlig marknad har skapats. Minimal harmonisering kan ses som motsatsen till total harmonisering och karaktäriseras av en stark och detaljerad lokal normgivning som är strängare än den som av internationell normsättning rekommenderas. När det gäller partiell harmonisering, innebär den en differentiering mellan nationella och internationella företag. Länderna får tillämpa en stramare eller friare reglering på nationella företag men förbjuds att göra avkall på de strängare reglerna när det gäller utländska företag. Alternativ harmonisering innebär att de länder som är delaktiga i harmoniseringsprocessen har två eller flera alternativa redovisningsmetoder att välja på, men där styrande organ dock kan peka på ett förhållningssätt som bör tillämpas (Van Hulle 1993, Wallace 1996).

### 4.3 Orsaksförklaringar

I detta avsnitt flyttas fokus över till den högra delen av figur 5. Figur 7, är en påminnelse till läsaren om strukturen av den högra delen av figur 5. I det följande avsnittet återges de orsaksförklaringar som har sin grund i den förändring som harmoniseringen medför den svenska tillsynen. För att förklara de nationella förändringskrafterna återfinns i avsnittet förändringsteori. För att fördjupa resonemanget om de orsaker EU:s harmoniseringssträvan fört med sig, återges i avsnittet även teorier om redovisningens kvalitativa egenskaper, sambandet mellan redovisning och beskattning samt teori om finansiell tillsyn. Som återgavs i början av teorikapitlet kommer avsnittet om de kvalitativa egenskaperna kortfattat behandla hela IASB:s ramverk. I de resterande efterföljande uppsatskapitlen kommer begreppet redovisningens kvalitativa egenskaper att begränsas, till att endast avse motsatsförhållandet mellan redovisningens nytta och kostnad.

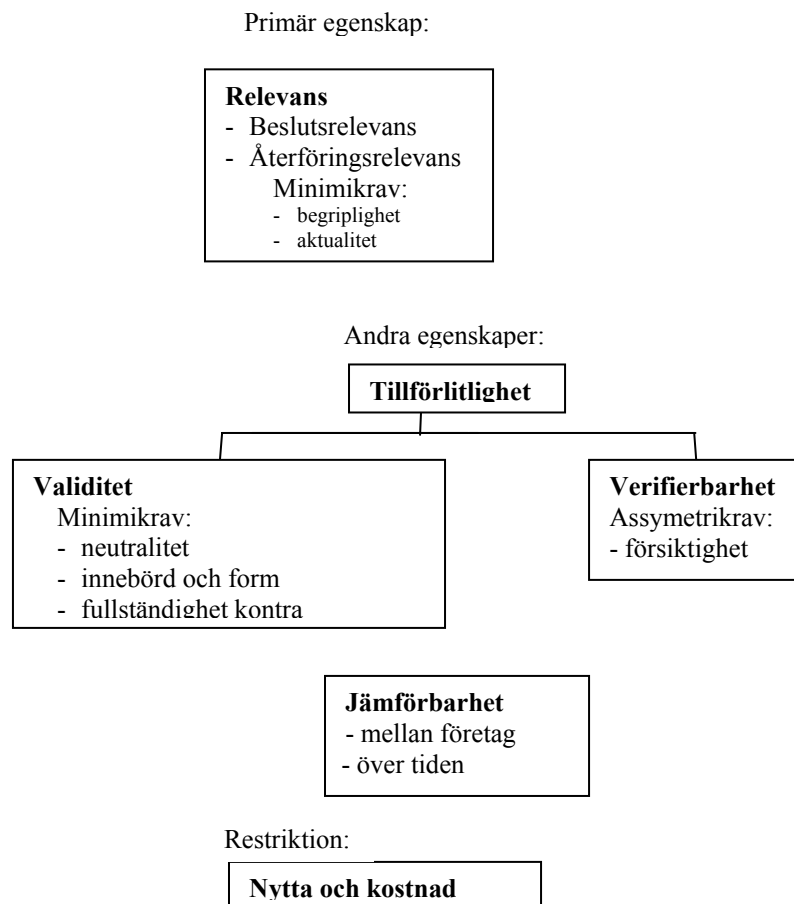


Figur 7. Elsters Orsaksförklaringar (egen)

### 4.3.1 Redovisningens kvalitativa egenskaper

I figur 8 nedan presenteras redovisningens kvalitativa egenskaper utifrån IASC:s ramverk. Redovisningens kvalitetskrav, kvalitativa egenskaper, har utformats utifrån användarnas informationsbehov. Den viktigaste egenskapen är att redovisningen skall vara relevant för beslut, men den skall även vara tillförlitlig och jämförbar. Med tillförlitlighet menas att redovisningen på ett säkert sätt avbildar rätt aspekter av verkligheten. Tillförlitlighet delas upp i validitet och verifierbarhet. Vad det gäller jämförbarhet så avser det både över tiden och mellan olika redovisningsobjekt (Smith 2000).

Förutom de kvalitativa egenskaperna måste informationens fördelar överväga kostnaderna för att ta fram den. Informationens tillförlitlighet och relevans ställs således mot kostnaden att producera den. Teoretiskt fulländad information förkastas då den anses för kostsam och att beslutsfattarna inte kan ta till sig all information (Falkman 2000). Även intressenternas behov av information bör vägas in tillsammans med den rådande konkurrenssituationen och behovet av att behålla affärshemligheter. Detta innebär att det inte bara är kostnaden för att ge ut mer information som påverkar valet, utan även vilken typ av information som det rör sig om (Radebaugh & Gray 1997).



Figur 8. Kvalitativa egenskaper (Smith 2000, s. 25)

### 4.3.2 Sambandet mellan redovisning och beskattning

Sambandsförhållandet mellan redovisning och beskattning som råder i olika länder sammanfaller väl med landets civilrättsliga tradition. Den normala uppdelningen av den civilrättsliga traditionen i västvärlden, är mellan den anglosaxiska och den kontinentala

traditionen. I den kontinentala traditionen finns en stark koppling mellan redovisning och beskattning till skillnad från i den anglosaxiska (Smith 2000).

Vanligen förklaras sambandsförhållandet mellan redovisning och beskattning ur tre olika perspektiv, materiellt-, formellt- eller inget samband. Utifrån dessa samband bedöms det därefter om det råder en stark koppling eller inte mellan redovisning och beskattning. Det materiella sambandet innebär att de redovisningsmässiga reglerna används för att beräkna företagets skatt, vilket innebär att det finns en stark koppling. I det formella sambandet är det skattereglerna som är styrande både för redovisningen och för beskattningen. Det formella sambandet benämns ibland som det icke-kopplade området. För att det skall finnas ett starkt samband måste det finnas både ett materiellt och formellt samband. Inget samband innebär att redovisning och beskattning är helt frikopplade från varandra (Björkdahl & Gäfvert 2002).

I Sverige är både den formella och den materiella kopplingen mellan redovisningen och beskattningen stark. Sambandet medför både fördelar och nackdelar. De fördelar som presenteras bygger ofta på resonemang om att det kostar att producera ekonomisk information. Med en stark koppling behövs bara en årsredovisning, möjligtvis med några små justeringar, vilket ur kostnadshänseende är bra för framförallt små och medelstora företag. Dessutom innebär det att statens finansiering genom skatterna är skyddad. De nackdelar som diskuteras är att relevansen i företagets redovisning kan gå förlorad eftersom de försöker minimera sin skatt, exempelvis bygger de istället på sina obeskattade reserver. Detta kan innebära svårigheter för utländska investerare att förstå årsredovisningarna, vilket kan leda till minskade investeringar (SOU 1995:43).

#### **4.3.3 Teori om finansiell tillsyn**

Fokuset på teorier om finansiell tillsyn har med tiden förändrats från att tidigare förespråkade efterlevnad av regelverken till att numera förorda fokus på risker (finansiella och operativa) och företagets sätt att hantera dessa. Eftersom den finansiella tillsynen kan beskrivas utifrån olika infallsvinklar, finns det ingen tillsynsmodell som representerar en universell eller evig sanning. Generellt är det svårt att på ett tydligt och rättvisande sätt jämföra förfarandet att bedriva finansiell tillsyn mellan olika länder. Mest uppenbart är svårigheterna vad det gäller den organisatoriska strukturen, grad av öppenhet och vilka tillsynsobjekten är. Ytterst avspeglas skillnaderna i finansmarknadernas utveckling och inriktning i de olika länderna, liksom olikheter i de politiska och förvaltningsmässiga traditionerna (SOU 2003:22 ).

Självreglering som innefattar både tillsyn och normering kan i dess vidaste tolkning anses innebära hela värde- och normsystem, som bygger upp och genomsyrar branschen och de företag som där verkar. En grundläggande egenskap för självreglering är blandningen av tydliga uppföranderegler och ett visst mått av specificerade sanktioner, oftast i form av uteslutning från branschorganisationer eller marknadsplatser, tillsammans med inslag av mer informellt framväxta normer och informella påtryckningar. Med uppföranderegler avses klara spelregler för marknaderna och ett gott kund- och investerarskydd. Självregleringens andra grundläggande egenskap är att privata och inte offentliga organ som primärt utformar och beslutar om uppföranderegler, övervakar efterlevnaden och ingriper när efterlevnaden brister. Det är även viktigt att uppmärksamma distinktionerna mellan normgivning och tillsyn. Det gäller inte bara tillsynsmyndighetens verksamhet utan också självregleringen och självreglerarens roll. I den kontinentala redovisningstraditionen i Europa har självregleringen varit svag medan den i Storbritannien fram tills nyligen varit stark, då de lämnat en stark självregleringstillsyn för offentlig tillsyn (SOU 2003:22 ).

#### 4.3.4 Tardes och Czarniawskas förändringsteorier

Enligt den franske sociologen Gabriel Tardes resonemang i arbetet *L'Opinion et la foule*, tolkat av Johan Asplund<sup>7</sup>, återfinns tre krafter i samhället, som iscensätter eller förhindrar en förändring. Med förändringsfaktorer menas de tre krafter som medför att en förändring imiteras från en individ till en annan. Tardes tre krafter utgörs av opinion, förnuft och tradition. En förändring med utgångspunkt i opinionsbegreppet avsåg Tarde vara den förändring, som utgick från ståndpunkten hos en bestämmande elit. En förändring utifrån begreppet förnuft innebär att förändringen bygger på kunskaper och noggranna förberedelser där framtida effekter av en förändring kan förutses. Tradition beskrivs som den motverkande förändringskraften, en kraft som strävar efter ett bibehållande av befintlig situation (Asplund 1992). En förändring baserad på tradition innebär enligt Björn Brorström och Rolf Solli<sup>8</sup> (1997) att den nya modellen är en anpassning till hur det har fungerat. I senare tids forskning genomförd av Barbara Czarniawska (2002) har även ett fjärde begrepp mode framtagits, eftersom de tre krafterna Tarde använt inte ansågs tillräckliga för att till fullo förklara förändringar i dagens samhälle.

Tarde menade att opinionen är den starkare av de tre krafterna (Asplund 1992). Fram till tidningspressarnas introduktion hade begreppen förnuft och tradition ensamt utgjort de dominerade krafterna. Övergången från massa<sup>9</sup> till publik<sup>10</sup> som möjliggjordes av den moderna tidningspressen, medförde att begreppet opinion tillkom. Opinionens obegränsade verkningsområde medförde enligt Tarde att ingen institution helt oberörd kunde stå emot dess attacker. Det fanns heller ingen individ som inte darrade eller stammade inför opinionens hotelser och krav (Asplund 1992).

Eftersom opinionen är starkare än förnuftet menade Tarde att opinionen inte alltid kännetecknas av rationalitet. En opinion kan således ur en betraktares ögon både ses som ologisk och falsk. För att en opinion skall uppstå måste en opinionsfråga finnas. Tarde menade att sådana frågor återfinns i problem där olika meningar existerar. Multiplikationstabellen som innehåller vedertagna sanningar utgör således ingen opinionsfråga. För att en opinionsfråga skall leda till en opinion krävs kommunikation mellan människor. De fall då ingen kommunikation kring tidningsartiklar skedde, uppstod heller ingen utbredning av opinionen (Asplund 1992).

De senare av förändringsbegreppen mode har sin utgångspunkt i Tardes åsikter om imitation (Czarniawska 2002). Tarde liknade den imitation som sker vid en samhällsförändring vid de krusningar som uppstår när en sten kastas mot vattenytan. Antingen fortplantar de sig och når dammens gränser eller avbryts och dämpas när de möter krusningar i motsatt riktning (Asplund 1992). Tarde såg tidningspressarnas uppkomst som starten för opinionen som förändringsbegrepp. Journalister har på modeområdet en betydelsefull roll att spela. Journalisterna avgör vad som är mode, vad som anses inne och ute. De har även makt att avgöra hur modet skall spridas. De har genom mediernas stora spridningsområden en möjlighet att förmedla trender på ett stort antal områden, även samhällsförändringar

---

<sup>7</sup> Johan Asplund är professor och var verksam vid Göteborgs Universitet åren 1967-1972, därefter har han mestadels arbetat som professor vid sociologiska institutionen vid Lunds Universitet.

<sup>8</sup> Rolf Solli är professor och föreståndare på Gothenburg Research Institute vid Göteborgs Universitet

<sup>9</sup> Folkmassa eller massa (foule) baseras enligt Tarde på fysisk närvaro och närhet. Massor i denna mening var vanliga under medeltiden och fram till tidningspressarnas introduktion, idag förekommer massor i denna mening oftare bland djur.

<sup>10</sup> Publiken i Tardes mening tillkom efter att den moderna tidningspressen uppfunnits. Publik består av individer separerade från varandra, som genom en gemensam ståndpunkt skapar starka samhälleliga krafter.



(Czarniawska 2002). Under modebegreppet kan begreppet legitimitet inordnas. Begreppet legitimitet finns representerat inom alla de tre samhällskrafterna. Rolf Solli<sup>11</sup> menade att det återfinns legitima samhällsförändringar såväl inom opinionskraften som inom förnuftet och traditionen. Att analysera en förändring likt uppsatsens formulerade syfte, ansåg Solli som möjligt med utgångspunkt i Tardes och Czarniawskas förändringsteorier.

Tarde ansågs radikal under sin livstid och vann därför inte fullständig acceptans i samhället. Under 1800-talet ansågs istället Emile Durkheim som den främste av de två. Tarde kritiserades för sitt opinionsbegrepp, en kritik som även Durkheim stod bakom. Om Durkheim hade formulerat Tardes teori, hade han med största sannolikhet valt att fokusera på förnuft och tradition och inte opinionskraften. Om Durkheim var en större sociolog än Tarde var han det i kraft av sin tidlöshet och om Tarde var en större sociolog än Durkheim var han det i kraft av sin tidsenlighet (Asplund 1992). Att Tardes syn på opinionen som förändringskraft ansågs radikal kan ha sin förklaring i att medierna inte hade vunnit den spridning som de gjort idag. Tardes opinionsbegrepp kan därmed ses som ett uttryck för att han i tanken låg före sin samtid (Asplund 1992).

#### **4.3.4.1 Uppsatsförfattarnas syn på Tardes och Czarniawskas förändringsteorier**

Att författarna valt att arbeta med utgångspunkt från Tardes och inte Durkheims teorier beror på det faktum att opinionsbegreppet vuxit sig starkt i dagens samhälle. Eftersom Tarde levde och verkade under 1800-talet har vissa tolkningar av hans idéer krävts. Det bör tidigt betonas att samhällsstrukturen under Tardes livstid var mer elitistisk än det västerländska samhället är idag. Opinionskraften under Tardes livstid utgjordes av en bestämmande elit. Sett till uppsatsens ämne utgörs eliten av den samhällsinstitution som ansvarar för det avgörande beslutet, statliga myndigheter. Vidare innebär sannolikt att de samhällsgrupper som hade tillgång till medier under Tardes tid inte är de samma som har det idag. En viktig utökning av Tardes resonemang som författarna genomfört, är att faktorerna för opinionens uppkomst utökats från att endast avse tidningar till att också inbegripa moderna medierna såsom TV, radio och Internet.

Tardes teori, opinion, förnuft och tradition, kommer att användas för att analysera vilken organisation som kommer att tilldelas ansvaret för redovisningstillsynen. Eftersom regeringens val av tillsynsmyndighet ligger framåt i tiden är det i uppsatsen av vikt, för att avge ett vetenskapligt svar, att se till de befintliga samhällskrafterna. Författarna kommer i analysen även att använda Czarniawskas utveckling av Tardes tre krafter med begreppet mode. Just tolkningen av modebegreppet som en legitimitetsaspekt, är den del av modebegreppet författarna valt att tillämpa. Legitimitetsbegreppet går som en röd tråd genom de tre samhällskrafterna. Den samhällsgrupp som genom sin position i samhället har möjlighet att utforma en opinionskraft kan vinna legitimitet, genom lyhördhet mot andra starka samhällseliter. Ett förnuftigt eller rationellt ställningstagande, vinner en större legitimitet än ett icke-rationellt beslut. Även traditionskraften kan bygga på legitimitet, genom att vedertagna samhällskulturer bibehålls.

#### **4.4 Sammanfattning**

Kapitlet har behandlat de teorier som använts i uppsatsen. För att skapa en helhetsbild av de nya redovisningstillsynskraven i Sverige har Elsters förklaringsansatser tillämpats. Elsters ändamåls- och orsaksförklaringar är inte fria från negativ kritik, men används ändå i

---

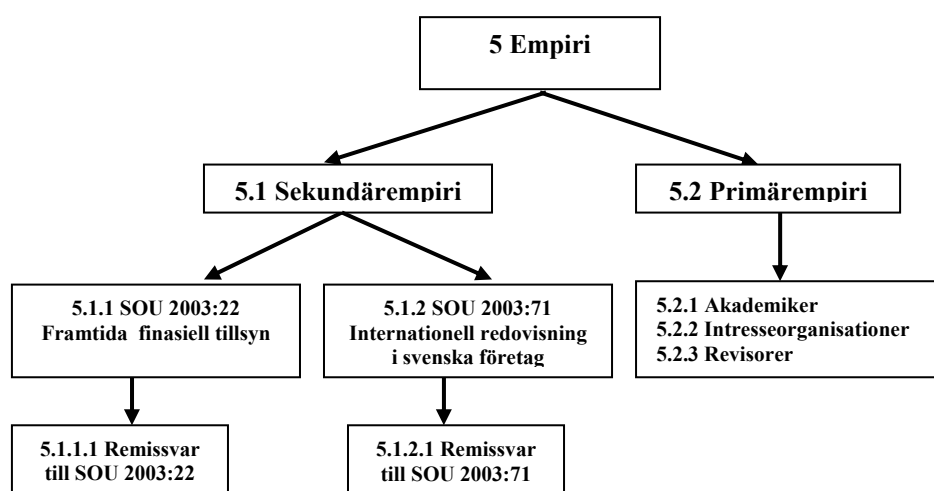
<sup>11</sup> Professor Rolf Solli, samtal den 16 december år 2003

uppsatsen för att beskriva hur det internationella harmoniseringsändamålet orsakat nya tillsynskrav på nationell nivå. Teorikapitlet är med utgångspunkt från Elsters teori indelat i två delar; en del där teorin sorteras under ändamålsförklaringar och en del där teorin sorteras under orsaksförklaringar. Utan EU:s ändamål att harmonisera hade med största sannolikhet ingen förändring av den svenska redovisningstillsynen skett. Den internationella harmoniseringssträvan avser därav i uppsatsen det ursprungliga ändamålet. Harmoniseringssträvan har bland annat medfört krav på medlemsstaterna att skapa en nationell tillsynsmyndighet med uppgift att se till att företagen efterlever IFRS-regelverk. Under orsaksförklaringen insorteras, vad ändamålsförklaringarna orsakat för svensk redovisningstillsyn. Orsaksförklaringarna utgörs av teorier som är knutna till kraven på ny redovisningstillsyn, såsom redovisningens kvalitativa egenskaper, sambandet mellan redovisning och beskattning samt teori om finansiell tillsyn.

Under orsaksförklaringarna har även Tardes förändringsteori placerats. Teorin utgörs av tre samhällskrafter som återfinns vid förändringar, opinion, förnuft och tradition. Till dessa tre krafter adderas även Czarniawskas fjärde begrepp mode. Modebegreppet används i uppsatsen mer utifrån ett legitimitetsperspektiv än ett strikt modeperspektiv. Tardes och Czarniawskas teorier används för att analysera vilken organisation som kommer att tilldelas ansvaret för redovisningstillsynen. I nästkommande kapitel återges den empiri som ligger till grund för analyskapitlet, i form av såväl intervjuer som SOU med tillhörande remissvar.

## 5 Empiri

Kapitlet avser att presentera den för uppsatsen insamlade empirin med avseende på vilken organisation som anses bäst lämpad som framtida redovisningstillsynsmyndighet. Empirikapitlet indelas i två huvuddelar, primär- och sekundäremperi. Sekundäremperin avser en sammanställning av två SOU samt de till utredningarna tillhörande remissvaren och primäremperin avser en sammanställning av genomförda intervjuer. Figur 9 nedan återger empirikapitlets disposition och syftar till att underlätta för läsaren.



Figur 9. Empiridisposition (egen)

### 5.1 Sekundäremperi

Avsnittets målsättning är att framföra den dokumentation, i form av två SOU med tillhörande remissvar, som berör uppsatsens frågeställningar och syfte. Inledningsvis presenteras ståndpunkterna i SOU 2003:22, *Framtida finansiell tillsyn*. I det påföljande avsnittet återges en sammanfattning av de åsikter beträffande redovisningstillsynen som besvarande remissinstanser framfört till SOU 2003:22. De statliga myndigheter som avlämnat remissvar är BFN, ESV och FI.

I SOU 2003:71, *Internationell redovisning i svenska företag*, sammanfattas utredningens synpunkter och efterföljs av remissvar, med anledning av den utredning regeringen tillsatte för att undersöka framtida konsekvenser av en framtida IFRS-tillämpning i Sverige. I utredningen diskuteras de tre faktorer, redovisningens kvalitativa egenskaper, sambandet mellan redovisning och beskattning samt teori om finansiell tillsyn, vilka i ovan teorikapitel introducerades som viktiga aspekter i valet av tillsynsorganisation.

Vissa remissinstanser har valt, med hänsyn till sin egen verksamhet, att inte besvara frågan om redovisningstillsyn i SOU 2003:22. Urval av remissvar till SOU 2003:71 har baserats på de remissinstanser som uttryckligen valt att ta ställning till ansvarig myndighet för redovisningstillsynen, i sitt remissvar till SOU 2003:22. Motivet till avgränsningen är att endast använda sig av de instanser som tagit ställning till ansvarig myndighet i SOU 2003:22. En fullständig lista över remissinstanserna till SOU 2003:22 och SOU 2003:72 återfinns som bilaga 2 respektive bilaga 3.

### 5.1.1 SOU 2003:22 Framtida finansiell tillsyn

FI har tidigare haft uppgiften att arbeta med redovisningsfrågor specifika för finansiella företag. Uppgiften har ett naturligt samband med FI:s roll som tillsynsmyndighet för de finansiella företagen. Det är på grund av redovisningens centrala betydelse för tillsynen viktigt att FI har kvar ansvaret. Frågan är emellertid om FI därutöver skall bli behörig myndighet på redovisningsområdet i stort. Om FI blir behörig myndighet på redovisningsområdet kommer det att innebära tillsyn över ett stort antal företag, varav huvuddelen inte är finansiella. Det är dessutom inte troligt att insatserna kommer att kunna begränsas till renodlad tillsyn, sannolikt kommer det nya uppdraget att ställa krav på aktiv roll i utvecklingen och tolkningen av regelverket. Sammantaget kan det medföra att redovisningsfrågorna kommer att kräva så mycket uppmärksamhet och resurser att det negativt påverkar FI:s möjligheter att fokusera på huvuduppgiften, nämligen den finansiella stabiliteten. Till detta kommer syftet med och karaktären hos redovisningstillsynen att bli helt annorlunda, än den tillsyn över finansiella företag som FI bedriver idag och kommer att bedriva i framtiden. Utredningens samlade bedömning är därför att en redovisningstillsyn av det slag som redovisats är artfrämmande för FI och det finns en uppenbar risk att FI, om de tilldelas rollen skulle tappa fokus på sina grundläggande uppgifter (SOU 2003:22).

Frågan är vilken myndighet som istället för FI bör bli behörig myndighet på redovisningsområdet. BFN är statens expertmyndighet på redovisningsområdet med avseende på de icke-finansiella företagen. BFN har redan ett övergripande ansvar för statens insatser på redovisningsområdet för de icke-finansiella företagen. Det är därför naturligt att BFN blir behörig myndighet på redovisningsområdet. Argumenten mot en sådan lösning är dels att BFN idag är en liten myndighet, med en organisationsform som anpassats för en mer begränsad verksamhet dels att Sverige, med den lösning som nu diskuteras, i praktiken kan sägas få två "behöriga myndigheter" med ansvar för redovisningsfrågor. När det gäller det senare bedömer utredningen att detta bör kunna hanteras, men att det ställer betydande krav på väl fungerande och tydligt strukturerade rutiner för samråd och informationsutbyte mellan de berörda myndigheterna. BFN är en liten myndighet och bland annat måste organisationsformerna ses över för att BFN skall kunna tilldelas ansvaret som behörig myndighet på redovisningsområdet. Vidare är BFN:s lilla organisation inget bärande argument emot att göra nämnden till behörig myndighet. Det bör också framhållas att ingen myndighet idag har en organisation som kan hantera denna nya typ av tillsyn och att en uppbyggnad av verksamheten alltså under alla förhållanden måste ske någonstans (SOU 2003:22).

En invändning mot förslaget att tilldela BFN ansvaret, är att en av myndighetens viktigaste arbetsuppgifter blir att delta i det internationella arbetet med att samordna tillsynsinsatserna och att denna uppgift internationellt organiseras av Committé of European Securities Regulators (CESR), en organisation i vilken primärt tillsynsmyndigheterna i respektive land ingår. BFN skulle, kan det hävdas, bli en främmande fågel i denna omgivning. Utredningens uppfattning är dock att inte heller detta är ett avgörande argument mot BFN som behörig myndighet (SOU 2003:22).

Utredningens förslag är alltså att ett förstärkt BFN blir den myndighet som ansvarar för tillsynen av de icke-finansiella företagens redovisning, och att det skyndsamt bör utredas vilka organisationsförändringar och resurstillskott som detta medför. Utredningen anser vidare att FI bör behålla normgivningsansvaret för de redovisningsfrågor som specifikt berör de finansiella företagen. Det måste vidare anses ingå i det generella tillsynsansvaret över de finansiella företagen, att även fortsättningsvis övervaka så att de följer såväl generella IFRS-

reglerna, som de branschspecifika redovisningsreglerna i exempelvis ÅRKL. Utredningen förespråkar principiellt att tillsynsarbete delegeras på de områden där det är praktiskt möjligt. Detta bör vara utgångspunkten även på redovisningsområdet, vare sig FI eller någon annan har myndighetsansvaret. Utredningen anser att det vore naturligt att delegera tillsynsuppgifter till organ som RR:s nybildade review panel. Det finns sannolikt effektivitetsfördelar att uppnå genom att utnyttja den struktur och kompetens som är uppbyggd av detta självregleringsorgan (SOU 2003:22).

Skulle FI ändå ges uppdraget att vara behörig myndighet för efterlevnaden av IFRS, bör nuvarande BFN inkorporeras i FI. Enligt utredningens mening är en samordning av statens resurser på detta område under alla omständigheter nödvändig för ett framgångsrikt arbete med redovisningstillsynen (SOU 2003:22).

#### **5.1.1.1 Remissvar till SOU 2003:22**

Nedanstående avsnitt återger en sammanfattning av remissvaren till SOU 2003:22. I avsnittet anonymiseras inte respondenterna som i primärempirin, utan respektive organisationen namnges istället i samband med sitt remissvar. Valet att återge organisationsnamnen och inte anonymisera som i det primära empiriavsnittet grundas på att remissvaren avser offentliga handlingar, vilka organisationerna redan valt att publicera. En sammanställning av alla remissvar återfinns i bilaga 2.

Aktiespararnas uppfattning är, att en bra lösning på det nuvarande problemet vore att BFN inkorporeras i FI. På så vis faller uppgifterna in under BFN, samtidigt som FI blir den behöriga tillsynsmyndigheten, som kan delta i det internationella arbetet i CESR, samt behålla sin tillsyn över de finansiella företagen (Sveriges Aktiesparares Riksförbund 2003a).

AktieTorget biträder utredning med argumentet att det är viktigt att FI får huvuduppgiften att utöva tillsyn över de finansiella marknaderna. Organisationen som tilldelas ansvaret skall vara behörig myndighet enligt det internationella regelverket (Aktietorget 2003).

Bankföreningen avstyrker förslaget att det i Sverige skall finnas två tillsynsmyndigheter på redovisningsområdet, BFN och FI. Av effektivitetsskäl bör endast en behörig tillsynsmyndighet på redovisningsområdet finnas. En sak som klart talar för en behörig myndighet är att IASB:s rekommendationer inte är branschspecifika utan generella. Med två behöriga myndigheter finns det en uppenbar risk att myndigheterna gör olika tolkningar av samma problemställning. Med en myndighet, slipper man också bygga upp rutiner för samråd och informationsutbyte mellan myndigheterna. Erfarenheter visar också att det är svårt att bygga upp rutiner och få samarbetet mellan olika myndigheter att fungera på ett tillfredställande sätt. En viktig fråga att beakta vid valet av behörig myndighet på redovisningsområdet är att det finns en stark koppling mellan redovisning och prospektgranskning eftersom det är företagets redovisning som bildar underlag för prospektet. Bankföreningen instämmer också i utredningens uppfattning att det vore naturligt att delegera tillsynsuppgifter till organ som RR:s nybildade review panel (Bankföreningen 2003).

BFN anser att en del i att skapa internationellt förtroende för svenska företag är att se till att svenska företag från 2005 tillämpar IFRS regler på ett korrekt och med andra länder jämförbart sätt. Utredaren har föreslagit att FI ska vara ansvarig myndighet på prospektområdet, men pekat på behovet av samarbete med BFN. BFN:s uppfattning är att detta samarbete bör gå till så att de delar av prospektgranskningen som motsvarar granskning

av årsredovisningen i praktiken utförs av BFN. På detta sätt kan de samordningsfördelar som finns med redovisningsgranskningen av allmänna företag utnyttjas och dessutom uppstår ingen risk för att bedömningarna skiljer sig åt. BFN anser att en delegerad tillsyn på redovisningsområdet antingen kommer att bestå i att förhållandevis begränsade delar av tillsynsverksamheten delegeras under mycket kontrollerade former eller i att det privata organet antar starkt myndighetsliknande former. Frågan är om det finns någon organisation som under dessa villkor är intresserad av uppdraget. BFN föreslår istället en annan modell som innebär att BFN som ansvarig myndighet tar ett helhetsansvar för tillsynsarbetet. De berättigade krav på inflytande som finns hos olika intressenter kan tillgodoses inom en redovisningsmyndighet genom att beslut i tillsynsärenden av någon betydelse fattas i ett expertorgan knutet till myndigheten. Genom att organisera verksamheten på detta sätt finns möjlighet att ta tillvara den kompetens som finns i näringslivet och revisionsbranschen samtidigt som många av de problem som kan uppstå vid en delegering undviks. BFN framhåller även att nämndens intresse för att axla det ansvar det innebär att vara ansvarig myndighet är villkorat av att den också får tillräckliga resurser och befogenheter att fullgöra uppdraget (BFN 2003a).

Ekonomistyrningsverket (ESV) trycker på de samordningsfördelar som Sverige får, genom att endast ha en behörig tillsynsmyndighet. Utredningen föreslår att två myndigheter upprättas, både för tillsynen av det finansiella området och för tillsynen av de kommande internationella redovisningsreglerna (IFRS). Dessa båda områden har så nära anknytning till varandra att delat tillsynsansvar troligen skulle orsaka administrativa samordningsproblem och merkostnader. Om två tillsynsmyndigheter ändå skulle anses som bästa lösningen så delar ESV utredningens uppfattning att det skulle vara BFN och FI som är bäst lämpade för uppgiften (Ekonomistyrningsverket 2003a).

FAR instämmer i utredarens argument, att göra BFN till behörig myndighet på redovisningsområdet, med ansvar för tillsynen av IFRS tillämpning och med ansvar för de icke-finansiella företagens redovisning. FAR instämmer vidare i att FI bör behålla normgivningsansvaret för de redovisningsfrågor som specifikt berör de finansiella företagen. Vilket kräver en väl planerad kompetensuppbyggnad i BFN och en god samordning mellan BFN och FI. Både BFN och FI bör i tillämpliga delar delegera tillsynsfunktionen till den av RR nyinrättade panelen för övervakning av finansiell rapportering, så att en enhetlig tillämpning så långt som möjligt garanteras. Vid resursplaneringen är det viktigt att behovet av tillsyn på andra områden än de konventionella årsredovisningarna beaktas i tillräcklig grad (FAR 2003a).

Finansbolagens förening anser att myndighetsansvaret för de kommande redovisningsreglerna (IFRS) skall läggas hos BFN och inte hos FI (Finansbolagens förening 2003).

FI är positiva till de förändringar i arbetsfördelningen mellan olika myndigheter som föreslås i utredningen, främst då inrättandet av en redovisningsmyndighet för tillsynen enligt de kommande EU-gemensamma redovisningsreglerna IFRS (Finansinspektionen 2003a).

Fristående sparbankers riksförbund (FSR) biträder utredningens förslag om att BFN och FI får ett delat ansvar när det gäller rollen som behörig tillsynsmyndighet på redovisningsområdet dvs. FI blir behörig myndighet för de finansiella företagen och BFN för de icke-finansiella företagen (Fristående sparbankers riksförbund 2003).

Landsorganisationen (LO) välkomnar de nya EU-reglerna vilka innebär att tillsynsmyndigheten i betydligt större utsträckning än tidigare kommer att vara ytterst ansvarig. LO delar nämligen inte utredningens positiva syn på marknadens förmåga till självreglering, utan förbundet anser istället att det är det offentliga som skall reglera och se till att reglerna följs. Därför bör FI även vara försiktig och restriktiv med att delegera tillsynsuppgifter så långt som möjligt till marknaden. LO ser även ett behov av att utöva tillsyn över den självreglering som inte regleras av de nya EU-reglerna. LO anser vidare att det finns klara fördelar med att samla tillsynen över de finansiella marknaderna hos en myndighet. LO anser att FI borde klara av att bredda sin verksamhet och att ta ett helhetsansvar utan att tappa dagens finansiella fokus. Vidare utgör samtliga större företag idag delvis finansiella företag eftersom de har en finansavdelning. Dessutom har de finansiella tillsynsmyndigheterna i de övriga EU-länderna tagit på sig detta ansvar. Skulle FI dock anse att de inte klarar ett helhetsansvar bör ansvaret ges till en annan myndighet. LO ställer sig också frågande till om det i framtiden verkligen är en bra lösning med olika normgivande organ beroende på vilket företag det rör sig om (Landsorganisationen 2003a).

Riksgäldskontoret delar utredningens uppfattning om att tillsyn av redovisning i icke-finansiella företag inte bör läggas till FI:s uppgifter (Riksgäldskontoret 2003).

Riksrevisionsverket (RRV) ser en fördel i att tillsynen för de kommande internationella redovisningsreglerna för börsnoterade företag (IFRS) placeras vid BFN. Det torde vara naturligt att BFN tilldelas uppgiften, eftersom myndigheten redan i dagsläget har den kompetensen. Det förutsätter dock i enlighet med utredningen att nämndens resurser utökas (Riksrevisionsverket 2003).

Svenska Fondhandlareföreningen anser att det för att inte splittra FI:s kompetens talar mycket för att samla kompetensen i redovisnings- och revisionsfrågor till en särskild myndighet. En förutsättning för att inte splittra FI:s kompetens måste givetvis vara att den särskilda myndigheten i sin tur förses med nödvändig kompetens. Härvid måste det dock beaktas att dubbelarbete inte utförs, eftersom FI i sin tillsyn över finansiella institut givetvis inte kan underlåta att också följa deras redovisning. Det måste emellertid undvikas att de finansiella företagen underkastas en dubbel myndighetskontroll, såväl av en nybildad redovisningsmyndighet som av FI. Eftersom FI skall genomföra prospektgranskning bör ändå viss kompetens på redovisningsområdet behållas (Svenska Fondhandlareföreningen 2003).

Sveriges redovisningskonsulters förbund (SRF) tillstyrker att BFN blir ansvarig tillsynsmyndighet i redovisningsfrågor för de icke-finansiella företag som kommer att omfattas av EU-förordningen. De vill emellertid påpeka att BFN:s nuvarande roll som redovisningsnormbildare för onoterade företag är mycket viktig. Inom BFN bör således två skilda nämnder finnas, en nämnd för tillsyn och en nämnd för normgivning (Sveriges Redovisningskonsulters Förbund 2003a).

Stockholmsbörsen biträder utredningens uppfattning att det även på redovisningsområdet kan vara lämpligt att, oavsett vilken myndighet som utses till behörig myndighet, delegera tillsynsuppgifter och då närmast till den panel för övervakning av god redovisningssed som nyligen inrättats av Föreningen för utvecklande av god redovisningssed (Stockholmsbörsen 2003).

### 5.1.2 SOU 2003:71 Internationell redovisning i svenska företag

Genom beslut den 8 augusti 2002 bemyndigade regeringen chefen för Justitiedepartementet att tillsätta en särskild utredare med uppdrag att överväga de frågor som Europaparlamentets och rådets förordning om tillämpning av internationella redovisningsstandarder ger upphov till. Utredningen har i sin analys av IAS producerat betänkandet Internationell redovisning i svenska företag (SOU 2003:71).

Utredningen har kommit fram till att svenska företag måste ges ökade möjligheter att tillämpa IFRS redovisningsprinciper och att en övergång till en fullständig IFRS-redovisning i främst större företag bör underlättas. På så sätt främjas den önskvärda utvecklingen mot en enda världsomspännande redovisningsreglering för internationellt verksamma företag. Utredningen föreslår att alla företag, såväl noterade som onoterade, skall ha möjlighet att upprätta sina redovisningshandlingar i enlighet med IFRS. Ett företag som väljer att gå över till IFRS-redovisning måste i så fall upprätta sin redovisning enligt IFRS fullt ut i alla relevanta avseenden. Utredningens förslag innebär sammanfattningsvis att det utkristalliseras två alternativa regelverk för företagens redovisning. Det ena är ÅRL och god redovisningssed, med större eller mindre inslag av IFRS redovisningsprinciper och det andra är IFRS. För att stimulera utvecklingen av god redovisningssed i både noterade företags årsredovisning och i övriga företag anser utredningen att företagen bör ges möjlighet att tillämpa IFRS redovisningsprinciper inom ramen för ÅRL. På så sätt kommer samtliga företag att successivt anpassas till IFRS när de upprättar års- eller koncernredovisningen utan att tvingas till en fullständig IFRS-tillämpning (SOU 2003:71).

I utredningens uppdrag har ingått att göra en bedömning av vilka konsekvenser IFRS-förordningen får för det svenska normgivningssystemet. Slutsatserna är att RR med all sannolikhet kommer att upphöra med sin rekommendationsutgivning vilket kommer att leda till en ökad arbetsbelastning, och ett ökat resursbehov, för i första hand BFN men även för FI (SOU 2003:71).

Utredningen framhåller att för framför allt små och medelstora företag kommer behovet av vägledning i det praktiska redovisningsarbetet att öka i takt med att komplexiteten och de internationella inslagen i det samlade regelverket på redovisningsområdet ökar. Ju fler alternativ som lagstiftaren tillhandahåller, alternativ som framöver oftast kommer att ha sitt ursprung i IFRS, desto större blir behovet av hjälp (SOU 2003:71).

Enligt utredningen utgör svensk beskattningsrätt en motsättning emot ökad användning av IFRS. Önskvärt är dock att IFRS får ett ökat genomslag i redovisningen, särskilt i årsredovisningen för noterade och andra större företag. Ett sätt för att åstadkomma detta är att minska kopplingen mellan redovisning och beskattning. På så sätt skulle redovisningen kunna utvecklas i rätt riktning och undvika den hämsko som beskattningen sätter på utvecklingen av god redovisningssed. För de små företagen skulle ett system med särskilda, från redovisningen frikopplade, skatteregler dock få kännbara administrativa och ekonomiska konsekvenser. Övervägande skäl talar också mot ett införande av två skilda skattesystem, ett för stora och ett för små företag, dels p.g.a. neutralitetsprincipen, dvs. att alla företag oavsett storlek skall behandlas lika ur beskattningssynpunkt, dels mot bakgrund av de tillämpningssvårigheter ett sådant tudelat system skulle medföra för skattemyndigheter och domstolar. Å andra sidan bör inte alla företag tvingas in i ett system med särskilda skatteregler, med de konsekvenser detta skulle få för små företag, endast i syfte att bereda stora företag möjlighet att tillämpa IFRS i redovisningen. Den bästa lösningen för närvarande



är därför enligt utredningen att införa en partiell och för företagen frivillig frikoppling (SOU 2003:71).

### **5.1.2.1 Remissvar till SOU 2003:71**

Nedanstående avsnitt återger en sammanställning av remissvaren inhämtade från SOU 2003:71. Som nämnts i kapitlets inledning, återfinns bara de remissvar till utredningen från de instanser som uttryckligen valt att ta ställning till vem som skall bli ansvarig myndighet för redovisningstillsynen i sitt remissvar till SOU 2003:22. RR:s remissvar delges endast i sammanfattningen av remissvaren till SOU 2003:71, vilket beror på att författarna ej fått tillgång till remissvaret för SOU 2003:22. Att författarna ändå valt att redovisa remissvaret till SOU 2003:71, kan hänföras till RR:s betydelse i besvarandet av uppsatsens valda frågeställningar och syfte. En sammanställning av alla remissvar återfinns i bilaga 3.

Aktiespararna anser att alla noterade aktiebolags årsredovisningar borde upprättas enligt IFRS för att inte försvåra jämförbarheten mellan noterade företag. Lokala normgivande organ såsom BFN och FI bör även i framtiden ha en viktig roll vad gäller tolkning av god redovisningssed (Sveriges Aktiesparares Riksförbund 2003b).

BFN anser att det bör införas en frivillig möjlighet för onoterade företag att tillämpa IFRS i koncernredovisningen och för såväl noterade som onoterade företag att göra detsamma i årsredovisningen. BFN vill på längre sikt att redovisningslagstiftningen utformas mer enhetligt och ändamålsenligt. Antalet företagskategorier bör minska, företagen delas lämpligen upp i små respektive stora (onoterade) företag. På lång sikt är det nödvändigt med en större förändring så att en tydligare skiljelinje framkommer mellan de krav som ställs på stora respektive små företag. De större företagen bör tillämpa någon form av IFRS-light, medan mindre företag skall bygga på traditionellt accepterade redovisningsprinciper. BFN anser det ytterst angeläget att företagets val av redovisningsprinciper inte ”släpps helt fria” från i januari 2005. BFN är beredd att ta på sig ansvaret för att kompletterande normgivning kommer till stånd. Det krävs dock större resurser än vad som idag finns tillgängligt (Bokföringsnämnden 2003b).

ESV instämmer i huvudsak med utredningens förslag, då utvecklingen mot en internationell harmonisering av redovisningsnormerna möjliggör en ökad transparens genom att verksamhetens resultat kan redovisas öppet utan skatteinverkan. BFN:s uppgifter avseende normering kommer att öka i ett mellanlångt perspektiv. På längre sikt kan IASB:s nyss påbörjade projekt med att ta fram redovisningsstandarder för små och stora företag leda fram till ett internationellt regelverk. Vid ett framtidsscenario med en internationell harmonisering av redovisningen även för små och medelstora företag torde en viktig uppgift för BFN bli att fungera som en länk mellan företagen och IASB (Ekonomistyrningsverket 2003b).

FAR anser att de statligt ägda företagen liksom idag bör tillämpa samma redovisningsregler som de noterade företagen, från år 2005. Frågan om att avskaffa kopplingen mellan redovisning och beskattning bör tas upp på nytt, eftersom det bör vara möjligt att tillämpa samma redovisningsprinciper i det enskilda företaget som i en koncern utan att orealiserade vinster tas upp för beskattning. Utvecklingen som IFRS rekommenderar innebär att skillnad mellan RR:s rekommendationer och IFRS kommer att öka, vilket i sig innebär att skillnaden mellan svensk redovisningssed och IFRS blir för stora. BFN bör så snart som möjligt komma i en situation där dess allmänna råd och vägledningar kan anpassas till den internationella redovisningens utveckling (FAR 2003b).

FI understryker att en anpassning till IFRS är både nödvändig och önskvärd. Dock bör rörelsereglerna ses över innan Sverige börjar nyttja optionen att tillåta tillämpning av IFRS vid upprättande av årsredovisning. För att utredningens intention skall införlivas, gäller det att FI får ett klart mandat, att genom såväl föreskrifter som allmänna råd ange hur IFRS skall tillämpas av finansiella företag som inte omfattas av IFRS-förordningen, utan att det uppkommer frågor om deras åtgärder är rättsligt möjliga. BFN bör bemyndigas att meddela vägledningar till allmänna noterade företag för att anpassa till IFRS. FI bedömer att frågan om tillsyn över efterlevnaden av IFRS bör uppmärksammas under det fortsatta lagstiftningsarbetet (Finansinspektionen 2003b).

LO delar i allt väsentligt utredningens slutsatser. Det är inte bara börser och finansiella aktörer som är intresserade av att kunna jämföra och utvärdera de internationella bolagen utan också de anställdas organisationer. IFRS ställer höga krav på normgivningsorganen, i och med onoterade företags möjlighet att tillämpa IFRS. Angeläget är att BFN får ökade resurser, för att möjliggöra att god redovisningssed efterföljs och kompletteras med vägledningar för små och medelstora företag (Landsorganisationen 2003b).

RR ser övergången till en fullständig IFRS-redovisning, för de noterade företagen i Europa och internationellt, som ett välkommet steg mot en ökad harmonisering av redovisningsreglerna. RR instämmer i att svenska företag bör ges ökade möjligheter att tillämpa IFRS redovisningsprinciper inom ramen för den svenska lagstiftningen. Det kvarstår ett behov av normgivning avseende redovisning av juridisk person för noterade företag och för företag som genom sin storlek har ett stort allmänt intresse. RR avser att även efter år 2005 fortsätta med denna del av verksamheten. För att tillgodose användarnas informationsbehov anser RR att företag av stort allmänt intresse, i likhet med noterade företag, skall upprätta koncernredovisning enligt IFRS (Redovisningsrådet 2003).

SRF ser enhetliga principer som ökade möjligheter att utnyttja redovisningen för ökad tillväxt och stabilitet i näringslivet. SRF ser positivt på utredningen förutom att IFRS endast skall vara ett alternativ för de noterade företagen, med en internationell kapitalmarknad som målgrupp. För de mindre företagen bör ÅRL anpassas så att det blir ett entydigt alternativ för onoterade företag. BFN bör främst anslås ökade resurser för att kunna bidra med ökad normgivning för de mindre företagen. En frikoppling av redovisningen från beskattning är behövlig så att det verksamhetsmässiga resultatet kan redovisas öppet och utan inverkan av skattelagstiftning. Redovisningsstandarden i Sverige kommer annars att släpa efter den internationella utvecklingen, vilket även medför konkurrensmässiga nackdelar inom EU-handel i näringslivet (Sveriges Redovisningskonsulters Förbund 2003b).

## **5.2 Primäremperi**

För att utöver teori och sekundärdata ge uppsatsen en ytterligare dimension, presenteras i avsnittet en sammanställning av den inhämtade primärdatan. Primärdatan avser intervjuer genomförda med tre skilda respondentgrupper, Akademiker, Intresseorganisationer och Revisorer. Syftet med de genomförda intervjuerna är att inhämta ytterligare kunskap och perspektiv om ställningstaganden som berör uppsatsens frågeställningar och syfte. Intervjumallen återfinns som bilaga 1. Som nämnts i metodkapitlet saknas intervjusvar från gruppen statliga myndigheter. De valde att avstå, eftersom vår frågeställning och syfte avsåg ett ärende under pågående beredning. De statliga myndigheterna som kontaktades, hänvisade till redan avgivna remissvar. Nackdelen med detta, är att de statliga myndigheterna således inte påverkar resultatet i primärempirin.

### 5.2.1 Akademiker

Akademikerna<sup>12</sup> är splittrade i frågan om vilken organisation som skall ansvara för den framtida redovisningstillsynen. Samtliga ansåg dock att den bästa eller enda möjliga lösningen är att FI eller BFN får tillsynsansvaret. Andra åsikter som framfördes var att inkorporera BFN och RR eller att sammanslå de tre organisationerna, BFN, FI och RR under FI:s ansvar. Det framfördes även argument att dela tillsynsansvaret mellan BFN och FI. Dessutom framfördes Revisorsnämnden som en tänkbar tillsynsorganisation, men respondenten insåg efter en vidare utläggning att nämnden skulle utgöra en tämligen konstlad lösning. 3 av respondenterna påpekade dessutom att det kan komma att bli en stor nybildad tillsynsmyndighet som blir ansvarig inom EU, fast med nationella filialer. Grundläggande i samtliga respondenters resonemang var att tillsynsansvaret måste ges till en statlig myndighet, då uppdraget kommer från en EU-förordning med formuleringen ”Competent Administrative Authority”. Detta innebär att privaträttsliga organisationer såsom RR eller FAR inte, utan ombildning till myndighet, kan få det yttersta ansvaret. Däremot anser 4 av 5 Akademiker att ansvaret bör delegeras från ansvarig myndighet till organ som exempelvis RR eller Stockholmsbörsen, vilka redan innehar kompetens på området.

De 3 respondenter som ansåg att BFN är bäst lämpad att erhålla tillsynsansvaret, menar att myndigheten redan idag är regeringens och statens expertorgan på redovisningsområdet. Samtliga företag som önskar använda IFRS regelverk, kommer dessutom att erbjudas möjligheten, även mindre företag och onoterade bolag, vilket innebär att det är naturligt för BFN att ta detta tillsynsansvar. De tre respondenterna diskuterade även vilka nytta kontra kostnad tillämpningen av IFRS kan medföra för små respektive medelstora onoterade företag. Vad som framgick var att respondenterna gärna såg en framtida övergång till IFRS då det på långsikt innebär ökad nytta för de onoterade företagen. Ett ställningstagande som enligt de 3 respondenterna ytterliggare styrker valet av BFN som framtida tillsynsansvarig. De 3 respondenterna ansåg vidare att samarbetet med RR skall fortgå för att behålla befintlig kompetens. Samarbetet kan ske antingen genom delegering av tillsynsansvar eller genom att RR fullt ut inkorporeras i BFN. De 2 respondenter som tycker att FI är den bästa lösningen anser att myndigheten redan idag besitter en stor tillsynskompetens inom det finansiella området och att FI borde klara av att bredda sin verksamhet till att även ha hand om icke-finansiella företag. BFN och RR kommer att arbeta med översättning och annan normering vilket gör dem olämpliga som tillsynsmyndighet då de kan bli tvungen att utöva tillsyn över sina egna regler. Dessutom utgör de andra myndigheterna av olika anledningar inte någon bra lösning. Sett till USA, vilka historiskt sett haft en stark påverkan på Sverige, har Securities and Exchange Commission (SEC) ansvaret för liknande frågor som FI, vilket skulle kunna tala för att tillsynen hamnade hos FI. Därför finns en möjlighet att både BFN och RR inkorporeras med FI.

Vad det gäller andra lösningar än BFN och FI framkom förslag om ett delat ansvar mellan myndigheterna. FI skulle i förslaget få tillsynsansvar för de noterade bolagen och BFN skulle få tillsynsansvar för de onoterade. Detta motsatte sig dock 2 av respondenterna eftersom det finns en risk att uppgifter antingen dubbelarbetas eller att det hamnar emellan två stolar. Dessutom ansåg de 2 respondenter som förespråkade FI, att om myndigheten kan tänka sig att ta över tillsynen för även icke-finansiella börsbolag så kan de likaväl ansvara för tillsynen på alla företag.

---

<sup>12</sup> Akademikergruppen avser svar inhämtade från professorer inom externredovisning vid fyra svenska universitet. Svaren utgörs av fyra telefonintervjuer samt en e-postintervju.

### 5.2.2 Intresseorganisationer

Intresseorganisationerna<sup>13</sup> hade delade meningar om vem som skulle uppdras att ansvara för den framtida tillsynen av bolagens koncernredovisning. 1 respondent menade att frågan komplicerades av att begreppet tillsyn ännu inte strikt definierats. Avser den framtida tillsynen endast koncernredovisning eller skall tillsynen omfatta hela årsredovisningen? Med dagens vetenskap om tillsynens innebörd ansåg samme respondent att FI var det lämpligaste alternativet och att BFN borde sammanföras med FI. En annan respondent ansåg att BFN i dagsläget vore den mest lämpliga, eftersom de besitter en specialkompetens på redovisningsområdet som övriga myndigheter saknar. En tredje respondent ansåg självregleringen som den mest väsentliga aspekten i valet. Organisationen som respondenten representerade hade ännu inte uttalat något ställningstagande men föredrog en utbredd delegering till RR på redovisningsområdet. Den fjärde respondenten svarade att Stockholmsbörsen redan har ett tillsynsorgan och att revisorerna i bolagen också har ett ansvar. Respondenten ansåg att dessa två organisationer i samarbete med RR som regeltolkare, vore en bra lösning.

Samtliga 4 respondenter var överens om att de nuvarande myndigheterna hade för knappa resurser och oavsett val måste myndighet som får uppdraget tillskjutas resurser. 1 respondent menade att om FI tilldelas uppgiften, tvingas de till omfattande nyrekryteringar, eftersom de under senare tid förlorat viktig kompetens på redovisningsområdet. Samtliga intervjuade organisationer ansåg att tillsynsansvaret inte skall delas mellan olika myndigheter, utan att en myndighet skall ansvara för hela tillsynen. Samtliga respondenter menade att en delning av tillsynsansvaret mellan olika organ vore olyckligt, men såg en möjlighet i att slå samman två myndigheter för att vinna viktig kompetens på området. En annan åsikt som delades av respondenterna var att tillsynsansvaret och normeringsansvaret skulle hamna under samma myndighet. Vidare ansåg samtliga respondenter, att en delegering av ansvar till RR är att föredra. Den samlade ståndpunkten var att en delegering av redovisningsfrågor till RR även framöver borde uppmuntras och att det även i framtiden är relevant att utnyttja privata organ och då i synnerhet RR:s review panel. Syftet med att delegera redovisningsfrågorna till RR ansågs vara vinsten i att bibehålla en hög kompetens och en god marknadsorientering på redovisningsområdet. En respondent reste frågan om review panels framtida finansiering och underströk faran i att ha en marknadsfinansiering av ett offentligt tillsynsorgan?

Liknande ställningstaganden hade gjorts mellan de olika organisationerna för att komma fram till valet av tillsynsmyndighet. 3 av de intervjuade respondenterna ansåg att någon av BFN, FI och RR utifrån deras nuvarande verksamhet och kompetens, var naturliga alternativ i valet av framtida tillsynsmyndighet. Den fjärde respondenten menade att hans organisation haft svårt att komma fram till ett enhetligt svar och att det fanns många olika interna åsikter att beakta. Det svar som respondentens organisation avgivit hade utgått ifrån medlemmars önskemål samt det som för dem ansetts som lämpligast. En organisation menade att de i valet av myndighet strikt utgått från de olika organens kompetensområden och valt de organ som ansetts ha bästa kompetens. Respondenten betonade vikten att se till fler än bara organisationens medlemmar. En bra framtida tillsyn grundar sig på att hela näringslivet ställer sig bakom valet, inte bara organisationens egna medlemmar.

3 av de intervjuade respondenterna var överens om att valet av tillsynsorgan inte förändrades av att även onoterade bolag gavs möjlighet att redovisa enligt IFRS. Den fjärde respondenten

---

<sup>13</sup> Intresseorganisationerna avser svaren inhämtade från fyra telefonintervjuer med ledande representanter för stora arbetsmarknadsorganisationer och andra stora lobbyistorganisationer.

menade dock att om även de onoterade bolagen underställs IFRS, borde regeltolkningarna flyttas från RR till BFN, eftersom de har en överlägsen kompetens på området. Respondenten menade dock att organisationens avsedda tillsynslösning bestående av ett samarbete mellan Stockholmsbörsen och revisorerna i bolagen skulle behållas oförändrat. Tre av respondenterna uppmuntrade en övergång för samtliga företag till IFRS, i en diskussion om de kvalitativa egenskaperna. De samtliga menade att övergången skulle karaktäriseras av en fri vilja, alltså en möjlighet för varje enskilt bolag att själva välja redovisningsform. De skattetekniska problem som kan uppkomma avvisades. 1 respondent menade att skattetekniska problem kan uppkomma, men att Skattemyndigheten själva måste arbeta med att utveckla sitt regelverk för att hantera en framtida förändring. 1 respondent utvecklade resonemanget om kostnad/nytta och menade att det pågående arbetet i IASB med utarbetandet av ett IFRS-light är bra för de små och medelstora bolagen och kan medföra att den relativa kostnaden framöver minskar. 1 respondent menade att en övergång för samtliga bolag till IFRS kunde medföra problem för de mindre bolagen. De ansågs ofta ha en lägre kompetens på redovisningsområdet och att det således skulle bli svårt för dem att uppfylla de IFRS-krav som föreligger.

### 5.2.3 Revisorer

Revisorerna<sup>14</sup> var eniga om att BFN är den organisation som är bäst lämpad att ansvara för den framtida IFRS-tillsynen. Framförallt argumenterades för en ansvarig myndighet med möjlighet att delegera till en underliggande förstärkning. 1 respondent menade att både FI, trots att de uttalat en ovilja att ansvara för redovisningsdelen, och BFN, med förstärkning från RR, är bra tillsynsalternativ. En annan lösning som fördes fram var att skapa en ny tillsynsmyndighet med utpräglad IFRS-kunskap. 2 av respondenterna såg RR som det organ som idag har bäst förutsättningar att anpassa sig till IFRS. Motivet grundades i huvudsak på att IFRS-regleringen till att börja med skall tillämpas på noterade företags koncernredovisningar, vilket enligt 1 av respondenterna gjorde RR med sin kompetens till det mest naturliga valet. Problematiken ligger dock i det faktum att RR idag inte är någon myndighet, utan tvingas ombildas för att tillgodose EU:s krav på en tillsynsmyndighet. Om ingen ombildning av RR sker, måste RR avskrivas i frågan om framtida tillsyn. 1 av respondenterna framställer RR som en glorifierad översättningsbyrå som är i full färd med att avveckla sin verksamhet. 3 av respondenterna tillägger dock att RR ändå kan få ett finger med i spelet via delegering från det organ som får tillsynsansvaret, för att bevara den kompetens som organet besitter.

Varför BFN anses som det bästa alternativet motiveras med att BFN till skillnad från RR är en statlig myndighet, vars organisation är anpassad med erfarenhet av frågor kring implementering och uppföljning av den typ av regelverk som IFRS medför. BFN:s fördel framför FI står främst att finna i det faktum att BFN redan idag har en allomfattande inriktning och därigenom även vänder sig till mindre företag. Det som främst talar emot FI är att de själva uttalat sig negativt om ett eventuellt framtida tillsynsansvar. FI är det organ, av BFN, FI och RR, som diskuteras minst av respondenterna, vilket gör det svårt att tyda respondenternas åsikter om för- och nackdelar med FI. 2 av respondenterna nämner dock en möjlig sammanslagning av BFN och FI som en alternativ lösning för att samla kompetensen på ett ställe. Men en sådan sammanslagning skulle enligt respondenterna föra med sig ineffektivt merarbete.

---

<sup>14</sup> Revisorerna avser svar inhämtade från auktoriserade revisorer vilka arbetar med internationell redovisning på revisionsbyråer. Svaren utgörs av två telefonintervjuer samt två e-postintervjuer.

När det gäller huruvida tillämpningen av IFRS även skall krävas på onoterade företags koncern- respektive årsredovisningar som såväl noterade företags årsredovisningar, är respondenterna helt eniga. Som det ser ut nu kommer samtliga företag förr eller senare att övergå till IFRS. Vilket revisorerna anser vara till företagets fördel. Moderniseringskrav och omarbetning av ÅRL för anpassning till IFRS, pågår. Eftersom ÅRL anpassas till IFRS kan det ses som ett indirekt krav med vissa undantag på att tillämpa internationella regler på all svensk företagsredovisning. Det faktum att ÅRL är under omarbetning, för att på sikt tillåta även mindre företag att redovisa enligt IFRS regelverk är ett viktigt ingångsvärde och styrker valet av BFN.

### **5.3 Sammanfattning**

Empirikapitlet avser inhämtad data för de i uppsatsen valda frågeställningarna och det formulerade syftet. I kapitlet presenterades två delar, där del 1 utgick från sekundäremperi och del 2 från primäremperi. Sekundärempirin innehåller sammanställningar av två SOU (SOU 2003:22, SOU 2003:71) samt de till utredningarna tillhörande remissvaren. Insamlad information har behandlats för att utforska myndigheters samt insatta och berörda organisationers ställningstaganden beträffande uppsatsens frågeställningar och syfte. I sammanfattningen sammanställs de ställningstaganden som av författarna anses viktigast för analysen.

SOU 2003:22 konstaterar att FI kan, om de tilldelas tillsynsansvaret, förlora fokus på sina grundläggande uppgifter. Istället anser utredningen att ett förstärkt BFN är det naturliga valet för det framtida tillsynsansvaret över de icke-finansiella företagens redovisning. FI skall dock behålla normgivningsansvaret för de redovisningsfrågor som specifikt berör de finansiella företagen. Utredningen anser även att en delegering av tillsynsuppgifter till organisationer likt RR:s nybildade review panel vore naturligt. Remissvaren till SOU 2003:22 bestod av uttalanden från 15 remissinstanser. 8 av 15 remissinstanser, varav 2 statliga myndigheter och FAR, ansåg att en delning av tillsynsansvaret mellan BFN och FI är att föredra samt att en delegering av tillsynsuppgifterna till RR:s review panel även framöver är positivt. Sammanlagt 10 instanser, varav 3 är statliga myndigheter, delade utredningens ståndpunkt att delegering till RR är en bra lösning. 2 remissvar ansåg att BFN ensamt skulle tilldelas ansvaret, medan 1 ansåg att FI borde erhålla ansvaret. 1 remissinstans ansåg att FI borde tilldelas ansvaret men att BFN skall inkorporeras i verksamheten. 2 remissinstanser, varav 1 är statlig myndighet, uttalade varken stöd till utredningen eller något enskilt förslag på ansvarig myndighet och 1 instans såg fördelar i att en ny myndighet upprättades.

SOU 2003:71 föreslår att samtliga företag, såväl noterade som onoterade, skall erbjudas möjlighet att upprätta redovisningshandlingarna i enlighet med IFRS. Förslaget innebär att två alternativa regelverk för företagets redovisning utkristalliseras. Utredningen framhåller att små och medelstora företag är i behov av ökad vägledning i det praktiska redovisningsarbetet. Enligt utredningen utgör svensk beskattningsrätt en motsättning emot ökad användning av IFRS. 6 av 8 remissinstanser, varav 3 är myndigheter, delar utredningens ståndpunkt med avseende på företagets möjlighet att upprätta redovisning i enlighet med IFRS. Övriga 2 remissinstanser föreslår andra lösningar. 4 remissinstanser diskuterade redovisningens kvalitativa egenskaper av dem utgjordes 2 av statliga myndigheter, BFN och ESV. Två, varav en är FAR, belyste i remissvaren problematiken med avseende på sambandet mellan redovisning och beskattning.

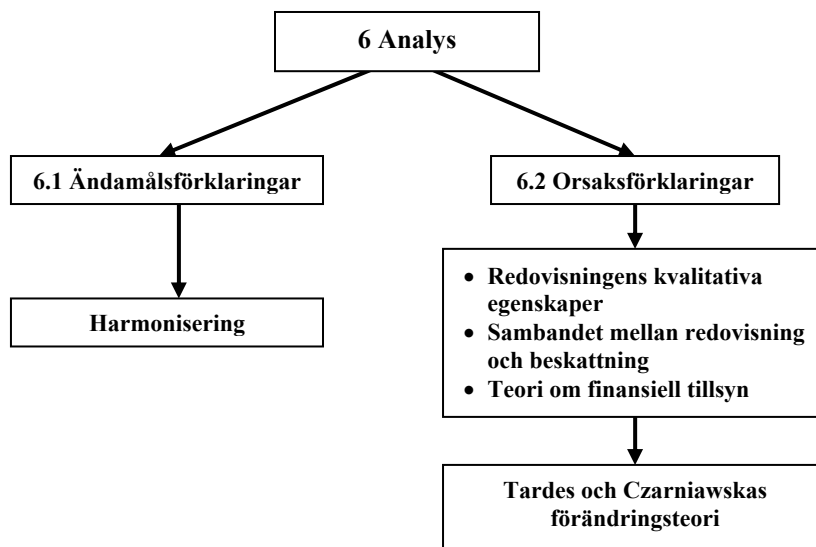
I del två har intervjuvar från tre skilda verksamhetsgrupper; Akademiker, Intresseorganisationer och Revisorer presenterats för att inhämta ställningstaganden angående

vilken organisation som respondenterna ansåg bäst lämpad att bli tillsynsansvarig. Samtliga 13 respondenter förordade en myndighet och således ingen uppdelning av ansvaret. Huvuddelen, det vill säga 8 av 13 respondenter svarade att de helst såg BFN som ansvarig tillsynsmyndighet medan 3 föreslog FI. 1 respondent föreslog självreglering och 1 förordade en uppdelning av ansvaret mellan Stockholmsbörsen, revisorer och RR. RR avskrevs av respondenterna som en möjlig tillsynskandidat, eftersom de som privaträttslig organisation inte utan utbildning till myndighet, kan få det yttersta ansvaret. Utöver det specifika svaret på vilken myndighet som skall ges ansvaret argumenterade respondenterna för olika alternativa lösningar. 12 respondenter ansåg att den ansvariga myndigheten skall utnyttja delegeringsmöjligheten till RR, medan 1 inte kommenterade delegeringsfrågan. Viljan att delegera ansvar till RR kan främst, enligt respondenterna, relateras till deras kunskap på området. 10 av respondenterna diskuterade redovisningens kvalitativa egenskaper, varav 8 av dem förordade BFN, med argumentet att IFRS medför en framtida ökad nytta för företagen, vilket styrker valet av BFN som tillsynsansvarig. 1 av respondenterna menade att en övergång för samtliga bolag till IFRS kan medföra problem för mindre bolag. 2 respondenter, inom gruppen Intresseorganisationer, nämnde beskattningsproblematiken. Den enighet som råder i primärempirins sammanslagna åsikter hade förändrats och inte blivit lika påtagligt om de statliga myndigheterna hade ställt upp på intervjuer. Både BFN och FI, har exempelvis åsikter som går emot primärempirins sammanställda åsikter.

I nästkommande kapitel kommer inhämtad empiri att analyseras med hjälp av de teorier som tidigare presenterats i uppsatsen.

## 6 Analys

I kapitlet återges den analys som gjorts av inhämtad empiri och teori. Kapitlet är indelat efter Elsters förklaringsansatser, ändamåls- och orsaksförklaringar. Under respektive förklaringsansats analyseras teorier som tidigare presenterats i teorikapitlet med inhämtad empiri. Ändamålsförklaringarna i uppsatsen avser sambandet mellan EU:s harmoniseringsarbete och Sverige. Eftersom uppsatsens frågeställningar och syfte är av nationell karaktär, kommer analysen att fokusera på orsaksförklaringar, som berör de interna förändringarna som harmoniseringen medfört. Figur 10 nedan avser att visuellt återge en disposition av analyskapitlet.



Figur 10. Analysdisposition (egen)

### 6.1 Ändamålsförklaring

I uppsatsen innebär harmonisering det ändamål som EU avser i att skapa enhetliga redovisningsregler för unionens medlemsstater. Med Czarniawskas resonemang skulle den internationella harmoniseringssträvan kunna ses som ett modedefenomen, som imiteras mellan länder och utbreder sig över världen. Den harmonisering som EU eftersträvar kan ses, dels som ett försök att göra redovisningen mer relevant för beslutsfattare, dels som en strävan att göra redovisningen mer tillförlitlig och jämförbar mellan olika länder.

I uppsatsens empiri har varken respondenter eller remissinstanser framfört några negativa ställningstaganden mot EU:s pågående harmoniseringsarbete. Det är ur ett svenskt vidkommande anmärkningsvärt, eftersom EU:s harmoniseringssträvan mot en anglosaxisk redovisningstradition i stort förändrar den kontinentala redovisningstraditionen som idag råder i Sverige. Den fördel som framförts i empirin är att EU:s harmoniseringssträvan ökar jämförbarheten mellan den finansiella information som produceras i olika länder inom unionen. ESV framför exempelvis en positiv inställning till den ökade transparens harmoniseringen medför. ESV menar även att redovisningens tillförlitlighet ökar, då bolagen framöver kan redovisa verksamhetens resultat öppet utan skatteinverkan (ESV 2003b). Även RR ser övergången till en ökad harmonisering av redovisningsreglerna i Europa och internationellt som ett välkommet steg, en fullständig IFRS-redovisning för de noterade företagen (RR 2003b).



Målet med att harmonisera redovisningen har i remiss- och intervjusvar inte stannat vid att endast avse koncernredovisningen i svenska noterade bolag. Bland intervjuade respondenter samt i SOU 2003:71, har en utbredd ståndpunkt uttalats, att även onoterade bolag skall underställas IFRS regelverk. Att fler företag skall ges möjlighet att tillämpa IFRS stöds även i 6 av 8 remissvar till SOU 2003:71. Ändamålet att harmonisera har orsakat en rad nya förutsättningar för Sverige, bland annat kravet på inrättandet av en tillsynsmyndighet.

## 6.2 Orsaksförklaring

I förordningen från EU ställs det krav på att en myndighet för tillsyn (enforcement mechanism) av noterade företags koncernredovisning inrättas senast den 1:e januari år 2005. En majoritet av de intervjuade ansåg att någon av BFN, FI och RR utifrån deras nuvarande verksamhet och kompetens, var naturliga alternativ i valet av tillsynsorgan. Enligt förordning skall tillsynsorganet utgöras av en myndighet (competent administrative authority). Således faller privata tillsynsorgan som ytterst ansvariga bort (SOU 2003:22). Att ett privat organ inte kan tilldelas det yttersta ansvaret innebär inte att möjligheten till självreglering försvinner. Genom den möjlighet till ansvarsdelegering till privata organ som förordningen anger, lämnas dörren till en fördjupad självreglering på glänt. En grundläggande egenskap hos självregleringen är att privata och inte offentliga organ primärt utformar och beslutar om uppföranderegler, övervakar deras regelefterlevnad och förutsätts ingripa när regelefterlevnaden brister. I den kontinentala redovisningstraditionen i Europa har självregleringen varit svag medan den tills nyligen varit stark i Storbritannien, som nu övergått från en stark självregleringstillsyn till en offentligt underställd tillsyn.

Eftersom IFRS avser ett ramverk kan möjligheter finnas att på nationell nivå välja att komplettera regelverket. RR anser att företag av stort allmänt intresse i likhet med noterade företag skall upprätta koncernredovisning enligt IFRS för att tillgodose användarnas informationsbehov (Redovisningsrådet 2003). Sker kompletteringen av regelverket på basis av arbetet i ett privat organ, blir självregleringen ett naturligt inslag i redovisningens utveckling. SOU 2003:22 ser positivt på en delegering av tillsynsuppgifter till privata organ såsom RR:s nybildade review panel och menar att det sannolikt finns effektivitetsfördelar att uppnå genom att utnyttja den struktur och kompetens som är uppbyggd i RR (SOU 2003:22). Utredningens ståndpunkt, med delegering från den ansvariga myndigheten, delas även av en övervägande majoritet av de genomförda intervjuerna samt i 10 av 15 remissvar till SOU 2003:22. LO delar dock varken utredningens eller remissvarens positiva syn på marknadens förmåga till självreglering, utan anser att det är det offentliga som skall reglera och se till att reglerna efterföljs. Därför bör försiktighet och restriktivitet beaktas när delegering av tillsynsuppgifter till marknaden föreslås. Sett till den specifika uppgiften att övervaka koncernredovisningen anser revisorerna att RR sannolikt vore, med utgångspunkt från deras kunskap på området, den bästa lösningen. RR har ansvarat för översättningen av IFRS regelverk till svenska och har således den största kunskapen om de specifika redovisningsreglerna.

Det idag enda möjliga sättet att tilldela RR det yttersta tillsynsansvaret, är att omvandla organisationen till en statlig myndighet, vilket har uppmärksammats både i primär- och sekundärempirin. Just det faktum att RR inte är en myndighet har av vissa varit motivet till att BFN anses som det bästa alternativet. I primärempirin anser 8 av 13 respondenter, varav samtliga 4 revisorer, att BFN är bäst lämpad att tilldelas tillsynsansvaret. Även en majoritet inom sekundärempirin uttrycker att BFN, i någon form, är bäst lämpad att tilldelas ansvaret för den framtida redovisningstillsynen.

Det finns idag endast två myndigheter med regelgivning på redovisningsområdet som arbetsområden, nämligen BFN och FI. Den i uppsatsen inhämtade empirin presenterar inte en fullständigt enhetlig bild över vilken myndighet som anses bäst lämpad att tilldelas ansvaret för den framtida redovisningstillsynen. Det är framförallt primärempirin och sekundärempirin som skiljer från varandra.

Utredning, SOU 2003:22, uttalar en negativ inställning till att FI tilldelas tillsynsansvaret för icke-finansiella bolag, BFN borde istället tilldelas ansvaret. Ställningstagandet grundas i att tillsynen av koncernredovisningen är en artfrämmande verksamhet för FI och att det finns en uppenbar risk att FI, om de tilldelas rollen, i så fall skulle riskera att tappa fokus på sina grundläggande uppgifter (SOU 2003:22). Utredningens förslår således en uppdelning, där ett förstärkt BFN blir den myndighet som ansvarar för tillsynen av de icke-finansiella företagens redovisning, och att det skyndsamt bör utredas vilka organisationsförändringar och resurstillskott som detta medför. Att BFN idag utgör en liten organisation anser utredningen inte är ett bärande argument emot att göra nämnden till behörig myndighet. Utredningen anser vidare att FI bör behålla ansvaret för de redovisningsfrågor som specifikt berör de finansiella företagen (SOU 2003:22). Bland de inhämtade remissvaren på SOU 2003:22, återfinns en tendens bland remissinstanserna att instämma i utredningens slutsats. Att en uppdelning av ansvaret mellan BFN och FI är den bästa lösningen får medhåll från 8 av 15 remissvar till SOU 2003:21.

I utredningen föreslås även, att om FI ändå tilldelas hela ansvaret att vara behörig myndighet för efterlevnaden av IFRS, borde nuvarande BFN inkorporeras i FI (SOU 2003:22). Detta ses dock mer som en andrahandslösning av både SOU och de övriga organisationerna som förespråkar en uppdelning av ansvaret, eftersom en inkorporering endast avser en organisatorisk skillnad gentemot en uppdelning av ansvaret och således inte påverkar vem som kommer att utföra arbetsuppgifterna. Även två av respondenterna inom respondentgruppen Revisorer anser att en sammanslagning av BFN och FI för att samla kompetensen inte vore en bra lösning. Det skulle enligt respondenterna istället medföra ineffektivt merarbete. Akademikerna som inte kommit till tals i remissvaren är splittrade i fråga om vem som skall ansvara för tillsynsansvaret. Akademikerna framförde en mer fördjupad åsikt med avseende på sammanslagning, än vad utredningen angivit, nämligen att sammanslå samtliga tre organ, BFN, FI och RR, under FI:s ansvar. Andra argument för att inkorporera BFN i FI är, att FI även framledes skall ges möjlighet att delta i det internationella arbetet i *Committé of European Securities Regulators* (CESR). Vid CESR:s sammanträden deltar primärt de finansiella tillsynsmyndigheterna i respektive land och därmed skulle BFN med sin inriktning mot redovisning inte riktigt passa in i denna omgivning. För att undvika att problematik uppstår anser vissa remissvar att en bra lösning vore att BFN inkorporeras i FI. På så vis faller uppgifterna in under BFN, samtidigt som FI blir den behöriga tillsynsmyndigheten, som kan fortsätta sitt deltagande i det internationella samarbetet (Sveriges Aktiesparares Riksförbund 2003a).

Det förslag som uttalats i SOU 2003:22, att tillsynsansvaret skall delas mellan BFN och FI, genom att FI ansvarar för tillsynen av de finansiella bolagen och BFN för efterlevnaden av IFRS, delas inte av primärempirin. En majoritet av intervjuvaren anser att en enda myndighet skall upprättas och att en lämplig lösning således är att BFN får ett helhetsansvar. Primärempirins sammantagna ståndpunkt för BFN som ensamt ansvarig myndighet, hade sannolikt förändrats om de statliga myndigheterna medverkat vid intervjuerna. Som nämndes i metodkapitlet, hänvisade de till givna remissvar, som istället förespråkade en uppdelning av ansvaret. Härvid diskuteras de ekonomiska, organisatoriska och kompetensmässiga fördelar,

som skulle uppnås genom att bara ha en ansvarig myndighet. Exempelvis kommer FI i sin tillsyn över de finansiella institutionerna inte underlåta sig att även följa bolagens redovisning (Fondhandlarföreningen 2003a).

### **Tillsynens betydelse**

I intervjuerna framfördes synpunkten om att tillsynsbegreppet ännu inte strikt definierats och att valet av tillsynsmyndighet således kunde bli olika beroende på vad tillsynen avsågs omfatta. I valet av tillsynsmyndighet är det även av relevans att se till aktuell teori om finansiell tillsyn. Enligt teorin har tillsynens fokus med tiden förändrats från att tidigare förespråkade efterlevnad av regelverken till att numera förorda fokus på risker (finansiella och operativa) och företagens sätt att hantera dessa (SOU 2003:22). Med utgångspunkt i resonemanget, borde en lämplig tillsynsmyndighet utgöras av den myndighet som besitter störst kompetens på riskområdet och inte en renodlad redovisningsmyndighet. Åsikter om tillsynskompetensens betydelse i valet av bäst lämpad myndighet för redovisningstillsynen, har inte framkommit lika mycket i empirin som redovisningens betydelse i form av de kvalitativa egenskaperna och sambandet mellan redovisning och beskattning. Ett ställningstagande framfört i utredningen (SOU 2003:22), att FI genom tilldelning av tillsynsansvaret skulle förlora fokus på sina grundläggande uppgifter, delas inte av alla. LO anser att FI borde klara av att bredda sin verksamhet och ta ett helhetsansvar utan att tappa dagens finansiella fokus (Landsorganisationen 2003a).

Bland respondenterna ansåg en majoritet att valet av tillsynsmyndighet inte påverkades av att även mindre och medelstora bolag underställdes regelverket. En respondent inom gruppen intresseorganisationer var dock av en annan uppfattning. Respondenten ansåg att om även de onoterade bolagen underställs IFRS, borde regeltolkningarna flyttas från RR till BFN, eftersom de har en överlägsen kompetens på området. Det faktum att ÅRL är under omarbetning, för att på sikt även tillåta mindre företag att redovisa enligt IFRS regelverk är ett viktigt ingångsvärde och styrker valet av BFN anser Revisorerna. Akademikerna kommer också fram till slutsatsen att det är naturligt för BFN att ta tillsynsansvaret eftersom samtliga företag som önskar använda IFRS-regelverk på sikt kommer att erbjudas möjligheten. Denna möjlighet stöds även i 6 av 8 remissvar till SOU 2003:71.

### **Betydelsen av sambandet mellan redovisning och beskattning**

En fullständig övergång till IFRS för samtliga bolag medför skattetekniska problem för Sverige. I Sverige är både den formella och den materiella kopplingen mellan redovisningen och beskattningen stark, de redovisningsmässiga reglerna används för att beräkna företagets skatt och skattereglerna är styrande både för redovisningen och för beskattningen (SOU 1995:43). De skattetekniska problem som kunde uppkomma avvisades av respondenterna i Intresseorganisationerna, vilka menade att Skattemyndigheten själva måste arbeta med att utveckla sitt regelverk för att hantera en framtida förändring.

Mindre bolag omges ofta av ett färre antal intressenter och redovisningen ligger i många fall endast som underlag för beskattning. Med en övergång från en kontinental redovisningstradition till en anglosaxisk förändras redovisningens inriktning och utgör inte längre ett underlag för beskattning. En frikoppling av redovisningen från beskattning är behövlig enligt Sveriges Redovisningskonsulters Förbund. Annars kommer redovisningsstandarden i Sverige att släpa efter den internationella utvecklingen, vilket även medför konkurrensmässiga nackdelar inom EU-handel i näringslivet (Sveriges Redovisningskonsulters Förbund 2003b). Den ökade kostnaden framförs som en negativ åsikt till en frikoppling av beskattningen. Med en stark skattekoppling behövs bara en

årsredovisning, vilket ur kostnadshänseende är gynnsamt för små och medelstora företag. Sambandet mellan redovisning och beskattning diskuterades i 2 remissvar och i 2 av intervjuerna.

### **Betydelsen av redovisningens kvalitativa egenskaper**

En viktig egenskap hos redovisningen är att den skall vara relevant för beslut, men också tillförlitlig och jämförbar (Smith 2000). Informationens fördelar måste överväga kostnaderna för att ta fram redovisningsinformationen. Redovisningens tillförlitlighet och relevans ställs således mot kostnaden att producera den (Radebaugh & Gray 1997). I diskussionen om att införa IFRS regelverk på små och medelstora bolag, har frågorna om kostnad och nytta samt redovisningens relevans betydelse. Åsikten om redovisningens kvalitativa egenskaper förs fram av såväl statliga myndigheter som SOU och respondenterna vid intervjuerna. Det är således den faktor som förekommit mest i både primär- och sekundärempirin och som främst påverkat organisationernas ställningstaganden.

Trots att det i empirin framförts ett stöd till en övergång för samtliga bolag till IFRS-regelverk, återfinns tveksamheter. SRF ser enhetliga principer som ökade möjligheter att utnyttja redovisningen för tillväxt och stabilitet i näringslivet. SRF ansåg vidare att IFRS endast skulle vara ett alternativ för de noterade företagen, med en internationell kapitalmarknad som målgrupp (Sveriges Redovisningskonsulters Förbund 2003b). LO menar att det inte bara är börser och finansiella aktörer som är intresserade av att kunna jämföra och utvärdera internationella bolag, utan även de anställdas organisationer (Landsorganisationen 2003b). En respondent bland intresseorganisationerna menade att arbetet med utformningen av IFRS-light skulle medföra att den relativa kostnaden för de mindre bolagen minskade. En annan intresseorganisation framhöll att i små och medelstora företag kommer behovet av vägledning i det praktiska redovisningsarbetet att öka i takt med att komplexiteten och de internationella inslagen i det samlade regelverket på redovisningsområdet ökar. Ju fler alternativ som lagstiftaren tillhandahåller, alternativ som framöver oftast kommer att ha sitt ursprung i IFRS, desto större blir behovet av hjälp (SOU 2003:71).

### **Tardes och Czarniawskas förändringsteorier**

I resonemanget avseende vilken myndighet som kommer att tilldelas tillsynsansvaret av IFRS, är det med utgångspunkt från Tardes krafter, av relevans att avgöra vilken av de tre krafterna, opinion, förnuft och tradition, som är starkast. Tardes teori byggde på att opinionen var den starkare (Asplund 1992). Under Tardes levnadstid utgjordes opinionen av en bestämmande elit. Den institution som innehade beslutsansvaret var också den institution som utgjorde opinionen.

I valet av den framtida tillsynsmyndigheten är Finansdepartementet högst beslutande instans och därmed den starkaste opinionen. Som underlag för departementets beslut finns två SOU (SOU 2003:22, SOU 2003:71) med tillhörande remissvar. Remissinstanserna utgörs av en bred samhällelig representation. Med utgångspunkt från Tardes tankar är det således, av största vikt att både se till SOU och de, från de statliga myndigheterna, lämnade remissvaren. Tardes skriver att innan opinionens uppkomst utgjorde förnuftet och traditionen de dominerande krafterna. Czarniawska anser att begreppet mode löper som en röd tråd genom de tre krafterna. Modebegreppet kan också ses som ett sätt att skapa legitimitet för ett beslut eller för en organisation.

Det är i diskussionen av relevans, att se till de förändringar samhället genomgått sedan Tardes levnadstid. Under 1800-talet fanns en större tendens bland beslutsfattare, den dåtida

opinionen, att ta enväldiga beslut. Demokratin har dock under 1900-talet vuxit sig starkare i Sverige och ett beslut idag omges ofta av statliga utredningar och intresse riktas även mot de remissvar som yttras. Förfarandet finns även inför Finansdepartementet tillsynsbeslut, där de två SOU med tillhörande remissvar finns som utgångspunkt för det beslut som skall fattas. Under den starka opinionskraften kan det därför finnas mindre starka, men dock betydelsefulla, underkrafter. Czarniawskas modebegrepp innefattar även ett legitimitetstänkande. För ett högsta beslutande organ kan legitimitet vinnas genom att i beslutet även ta hänsyn till de i remissinstanserna gjorda ställningstagandena.

### **Opinion**

I SOU 2003:22 framgår att redovisningstillsyn av det slag som skisserats är en artfrämmande verksamhet för FI och att FI således riskerade att tappa fokus på sina grundläggande uppgifter. Utredningen ansåg istället att BFN, som redan idag är statens expertmyndighet på redovisningsområdet för icke-finansiella företag, är naturlig att tilldelas ansvaret som tillsynsmyndighet. Däremot skall FI behålla ansvaret för de finansiella bolagen. Utredningen är även positivt inställd till att behörig tillsynsmyndighet delegerar redovisningsuppgifter till andra eller privata organ såsom RR:s review panel. I praktiken medför utredningens ståndpunkt, att Sverige i framtiden i form av BFN och FI, får två behöriga myndigheter med ansvar för redovisningsfrågor.

En majoritet av den inhämtade empirin, delar utredningens ståndpunkt om en uppdelning av ansvaret mellan BFN och FI, tillsammans med en delegering av ansvar till RR. Även FAR instämde i utredarens argument att göra BFN till behörig myndighet på redovisningsområdet, med ansvar för tillsynen av IFRS-tillämpningen och med ansvar för de icke-finansiella företagens redovisning. Revisorerna var eniga om att BFN var det organ som ansågs bäst lämpat att ansvara för den framtida IFRS-tillsynen.

Akademikerna ansåg att samarbetet mellan BFN och RR kan ske antingen genom delegering av tillsynsansvaret för de noterade bolagen eller genom att RR fullt ut inkorporeras i BFN. Intresseorganisationernas samtliga respondenter menade att en delning av tillsynsansvaret mellan olika organ vore olyckligt, men såg en möjlighet i att slå samman två myndigheter för att vinna viktig kompetens på området.

Enligt Czarniawska (2002) kan den samhällsgrupp som har möjlighet att utforma en opinionskraft vinna legitimitet genom lyhördhet mot andra starka samhällskrafter. Det är därför viktigt att den beslutande myndigheten, Finansdepartementet, även väger in de underliggande krafterna, som har uttryckts i empirin, för att uppnå legitimitet i sitt beslut. Opinionen är den starkaste av de tre samhällskrafterna och utgör precis som under Tardes tid de som tar beslut i frågan. Detta innebär att den underliggande opinionen, samtliga förutom den beslutande myndigheten och de statliga myndigheterna, endast indirekt kan påverka utgången i frågan. Det är således upp till den rådande opinionen, den beslutande myndigheten och de statliga myndigheterna, att avgöra om beslutet som fattas, erhåller en stark legitimitet eller ej. Opinionskraften i frågan, SOU och de statliga myndigheterna, förespråkar en uppdelning av ansvaret för redovisningstillsynen mellan BFN och FI.

### **Förnuft**

Det är utifrån inhämtade remissvar svårt att diskutera vilken värdegrund som använts för att komma fram till vald ståndpunkt. Bland intervjuasvaren kunde författarna, genom att fråga varför man valt den specifika organisationen, få en uppfattning om respondenternas värdegrunder. Många remissvar är kortfattat uttryckta och därmed svåra att avgöra om de

bygger på ett ställningstagande utifrån kunskap om det valda objektet. Det fanns även olika utgångspunkter för svaren. Vissa respondenter svarade ur ett samhällsekonomiskt perspektiv, andra ur ett egenvinningsperspektiv. Med förnuft avser Tarde ett ställningstagande som bygger på kunskaper och noggranna överväganden där framtida effekter av en förändring kan förutses. Vidare anses ett förnuftigt svar utgå ifrån ett samhällsekonomiskt perspektiv och inte ett egenvinningsperspektiv. Att avgöra kunskapsnivån i ett ställningstagande är komplicerat, möjligheten att säkerställa kunskapsnivån ökar dock med tiden.

Samtliga ställningstaganden i både primärempirin och i sekundärempirin bygger på förnuft, förutom de som tagit beslutet utifrån den egna organisationens egenintresse istället för ur ett samhällsperspektiv. Ett förnuftigt och rationellt ställningstagande vinner även större legitimitet enligt Czarniawska (2002). Eftersom nästan alla svaren bygger på förnuft uppnås legitimitet ur ett kunskapsperspektiv oavsett vilken myndighet som får det slutgiltiga ansvaret för redovisningstillsynen. Att BFN, FI och RR nästan uteslutande är de som nämnts som förslag till den bäst lämpade myndigheten kan ses som förnuftigt, eftersom alla dessa tre innehar erkänd kompetens på redovisningsområdet.

### **Tradition**

Traditionen avser den svagaste av de tre krafterna. Att BFN, FI och RR nästan uteslutande är de som nämnts som förslag till den bäst lämpade myndigheten kan ses som att traditionens betydelse i denna fråga har varit stark, eftersom traditionen enligt Tarde strävar efter att bibehålla den befintliga situationen. Traditionen för redovisningen som institution är i denna fråga starkare än institutionen tillsyn. Att en uppdelning mellan BFN och FI utgör den rådande opinionen kan även ses ur ett traditionsperspektiv eftersom en uppdelning av ansvaret är mest lik dagens befintliga situation. Att FI inte heller vill ha tillsynsansvaret för fler än de finansiella bolagen för att inte tappa sin fokus, är även ett uttryck för traditionen.

Det som ytterligare talar för en uppdelning av tillsynsansvaret mellan BFN och FI är att det stärker legitimiteten. Detta eftersom både BFN, FI själva anser att detta är den bästa lösningen, en lösning som också förespråkas av andra starka organisationer. Det kan även ur ett legitimitetsperspektiv anses positivt att tilldela ansvaret till den myndighet som har den i dag främsta kompetensen. Sett strikt till traditionsbegreppet, borde RR vara bäst lämpad, eftersom de har störst kunskap både av noterade bolags koncernredovisning och av IFRS. Detta innebär att den starka opinionen för att den ansvariga myndigheten skall delegera arbetsuppgifter till RR, kan ses utifrån traditionens påverkan.

## 7 Slutsats

I kapitlet redovisas uppsatsens slutsatser för att besvara formulerad delfrågeställning, huvudfrågeställning och uppfylla uppsatsens syfte. Ändamålet med EU:s harmoniseringssträvan på redovisningsområdet, med krav på en ny tillsynsmyndighet, har orsakat förändringar för de svenska redovisningsorganisationerna vilket måste förklaras. I varken den primära eller den sekundära empirin uttalas några negativa ställningstaganden mot harmoniseringen. Tvärtom återfinns det både i primär- och sekundärempirin stöd för att även onoterade bolag skall ges möjlighet att tillämpa IFRS.

De faktorer som främst påverkat organisationers ställningstaganden om valet av framtida redovisningstillsynsmyndighet efter införandet av IFRS 2005, är såväl redovisningens kvalitativa egenskaper som sambandet mellan redovisning och beskattning samt nuvarande tillsynskompetens. Den sammanställda primär- och sekundärempirin påvisar att, redovisningens betydelse är av största vikt i valet av framtida myndighet, i form av de kvalitativa egenskaperna och beskattningsfrågorna. Betydelsen av tillsynsproblematiken har inte i samma utsträckning som redovisningen omnämnts i empirin. Den viktigaste aspekten av redovisningsfrågan som angivits i både primär- och sekundärempirin, är redovisningens kvalitativa egenskaper. Åsikten om redovisningens betydelse i valet av tillsynsmyndighet förs fram av såväl statliga myndigheter som SOU och respondenter vid genomförda intervjuer. I primärempirin återfinns ett starkt samband där de som ansåg att redovisningens kvalitativa egenskaper var viktiga, även förespråkade BFN som ansvarig myndighet för den framtida redovisningstillsynen.

I valet av den bäst lämpade organisationen att tilldelas tillsynsansvaret av IFRS i Sverige efter den 1 januari år 2005, har en majoritet i såväl primär- som sekundärempiri uttryckt att BFN i någon form skall ansvara för tillsynen. I primärempirin, där samtliga respondenter förespråkar en myndighet och även ett starkt stöd för BFN framfördes, var trenden tydlig att BFN ansågs bäst lämpad att utan ansvarsdelning tilldelas ansvaret för redovisningstillsynen över samtliga bolag. I sekundärempirin anser en majoritet, i enlighet med SOU 2003:22, att ansvaret istället skall delas mellan BFN och FI. Enligt åsikten om ett delat ansvar, skall BFN tilldelas redovisningstillsynen av de icke-finansiella bolagen och FI skall ansvara för tillsynen av de finansiella bolagen. Trots att samtliga respondenter i primärempirin samt delar av remissvaren i sekundärempirin pekar på fördelarna i att upprätta en myndighet, återfinns ingen stark motsättning i empirin till förslaget att dela ansvaret mellan BFN och FI.

Både i SOU 2003:22 och i sekundärempirin, där en majoritet förespråkar en uppdelning av ansvaret, framfördes möjligheten till inkorporering, åsikten var mer av en andrahandslösning i det fall ingen uppdelning av ansvaret sker mellan BFN och FI. Ställningstagandet är naturligt, eftersom innebörden av en inkorporering endast avser en organisatorisk skillnad gentemot en uppdelning av ansvaret och påverkar således inte vem som kommer att utföra arbetsuppgifterna. En överväldigande majoritet av den primära empirin förordade antingen BFN eller FI som ansvarig myndighet, men argumentet för inkorporering uttrycktes inte av respondenterna som ett tillvägagångssätt, för att uppnå önskemålet om endast en myndighet. Både i primär- och sekundärempirin har det uppmärksammats att RR inte kan få ansvaret, eftersom de ej utgör en myndighet. Enighet råder dock inom både primär- och sekundärempirin, att den ansvariga myndigheten för redovisningstillsynen skall delegera arbetsuppgifter till RR.

De statliga myndigheterna har dels framfört åsikten om att redovisningens kvalitativa egenskaper är viktiga i valet av tillsynsmyndighet och dels att BFN och FI är bäst lämpad att tilldelas ett uppdelat tillsynsansvar av IFRS i Sverige efter den 1 januari år 2005. Åsikten delas av en majoritet i både den primära och sekundära empirin, med undantag för primärempirin, som endast förespråkar en ansvarig myndighet och BFN. Den sammanlagda primärempirins åsikt hade dock förändrats och närmat sig sekundärempirins, om de statliga myndigheterna medverkat vid intervjuerna. Detta innebär att BFN och FI är de organisationer som anses bäst lämpade att tilldelas ett delat tillsynsansvar av IFRS i Sverige efter den 1 januari 2005.

Med utgångspunkt i förändringsteorierna kommer BFN och FI tilldelas ett delat ansvar för redovisningstillsynen. De åsikter som är mest betydelsefulla utgörs av de ställningstaganden som framförts i SOU och av de statliga myndigheterna, eftersom de utgör den starkaste kraften och den rådande opinionen i samhället. Även andra åsikter har framförts, men dessa är av underordnad betydelse, då de inte direkt kan påverka valet av myndighet. Endast ett fåtal tänkbara framtida tillsynslösningar, BFN, FI eller RR, har omnämnts i empirin, vilket innebär att traditionen har en stark påverkan i valet av tillsynsmyndighet. Valet kan även ses som ett uttryck för förnuft, eftersom samtliga tre organisationer innehar erkänd kompetens på området. Förnuftet framträder även i de ställningstaganden som, dels bygger på rationella överväganden om framtida effekter av förändringen och dels utgår från ett samhällligt perspektiv. Beslutet erhåller hög legitimitet genom att de berörda myndigheterna, BFN och FI, båda anser att en uppdelning av ansvaret är den bästa lösningen. Legitimiteten stärks ytterligare genom att fler organisationer uttryckt stöd till förslaget.



## **8 Framtida forskning**

Under rubriken återger författarna förslag på framtida forskning. I uppsatsen har författarna studerat den framtida tillsynen indelat i ett ändamåls- och orsaksperspektiv. Att uppsatsen ej berört funktionella förklaringar har sin grund i det faktum att den besvarade frågeställningen avser en framtida händelse som ännu inte inträffat. Det var således vid tidpunkten för studietillfället omöjligt att göra en utvärdering av den valda redovisningstillsynsmyndigheten, eftersom beslutet ännu inte fattats. Det vore därför, som förslag på framtida forskning, av intresse att utvärdera det svenska valet av redovisningstillsynsmyndighet. Med utvärdering menas att även studera den funktionella förklaringsansatsen, som i uppsatsen utelämnats.

I en utvärderande undersökning vore det även av intresse att se till de argument i uppsatsen som underställts Tardes tre samhällskrafter och Czarniawskas utveckling med modebegreppet. I uppsatsen har opinionen sagts vara den starkaste kraften och bara framtiden kan utvisa om författarnas antagande var det korrekta. Det är således även av vetenskapligt intresse att se till vilka samhällskrafter som var starkast vid beslutet om redovisningstillsynsmyndigheten, var det opinionen, förnuftet eller traditionen? En sådan forskning skulle antingen stärka eller förkasta det vetenskapliga resultatet i författad uppsats om den framtida redovisningstillsynen.

## Källförteckning

### Böcker

- Asplund, J., 1992, *Det sociala livets elementära former*, Göteborg, Bokförlaget Korpen
- Brorström, B., 1997, *För den goda redovisningsseden*, Lund, Studentlitteratur
- Choi, F., 1999, *International Accounting*, 3<sup>rd</sup> edition, London, Prentice Hall
- Czarniawska, B., 2002, *A Tale of Three Cities*, Oxford, Oxford Press
- Elster, J., 1990, *Vitenskapelig forklaring*, Göteborg, Universitetsförlaget AS
- Eriksson, L T., & Wiedersheim-Paul, F., 1997, *Att utreda, forska och rapportera*, Lund, Studentlitteratur
- Falkman, P., 2000, *Teori för redovisning*, Lund, Studentlitteratur
- Halvorsen, K., 1992, *Samhällsvetenskaplig metod*, Lund, Studentlitteratur
- Hartman, J., 1998, *Vetenskapligt tänkande*, Lund, Studentlitteratur
- Holme, I M., & Solvang, B., 1997, *Forskningsmetodik- Om kvalitativa och kvantitativa metoder*, Lund, Studentlitteratur
- Nilsson, S., 2002, *Redovisningens normer och normbildare*, Lund, Studentlitteratur
- Nobes, C., & Parker, R., 2000, *Comparative International Accounting*, Harlow, Prentice Hall
- Radebaugh, L H., & Gray, S J., 1997, *International Accounting and Multinational Enterprises*, 4<sup>th</sup> edition, New York, John Wiley and Sons Inc
- Smith, D., 2000, *Redovisningens språk*, Lund, Studentlitteratur
- Van Hulle, K., 1993, *Harmonization of Accounting Standards in the EC –is it the beginning or the end?* Christopher. W. Nobes (ed), *International Harmonisation of Accounting*, Cheltenham
- Wallace, R.S.O., 1996, *Survival of a Global Organization: The Case of the International Accounting Standards Committee*, Christopher W. Nobes (ed.), *International Harmonization of Accounting*, Cheltenham
- Wiedersheim-Paul, F., & Eriksson, L., 1991, *Forskningsmetodik- Om kvalitativa och kvantitativa metoder*, 2:a uppl., Lund, Studentlitteratur

## **Avhandlingar och rapporter**

Brorström, B., & Solli, R., 1997, *När intäkten kom. En studie av skiftet från kostnads- till intäktsstyrning i budgetkopplade organisationer*, Göteborg: KFi-rapport nr. 41

Björkdahl, K., & Gäfvert, G., 2002, *Klassificering av internationell redovisning: en kritisk granskning utifrån ett svenskt perspektiv*, Lic.-avh., Göteborgs Universitet, Göteborg

Lumsden, M., Marton, J., & Törnqvist, U., 2000, *Svenska normsättare på redovisningsområdet – institutionella och politiska aspekter*, FE-rapport 2000-377, Företagsekonomiska institutionen, Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet

## **Utredningar**

Översyn av redovisningslagstiftningen, 1994, *Års- och Koncern redovisning enligt EG-direktiv*, Stockholm, Fritzes (Statens Offentliga Utredningar 1994:17)

Översyn av redovisningslagstiftningen, 1995, *Sambandet redovisning – beskattning*, Stockholm, Fritzes (Statens Offentliga Utredningar 1995:43)

Utredningen om Finansinspektionens roll och resurser, 2003, *Framtida finansiell tillsyn*, Stockholm, Fritzes, (Statens Offentliga Utredningar 2003:22)

IAS Utredningen, 2003, *Internationell redovisning i svenska företag*, Stockholm, Fritzes, (Statens Offentliga Utredningar 2003:71)

## **Remissvar**

AktieTorget AB, 2003, Remissvar till SOU 2003:22

Bokföringsnämnden, 2003a, Remissvar till SOU 2003:22

Bokföringsnämnden, 2003b, Remissvar till SOU 2003:71

Ekonomistyrningsverket, 2003a, Remissvar till SOU 2003:22

Ekonomistyrningsverket, 2003b, Remissvar till SOU 2003:71

FAR, 2003a, Remissvar till SOU 2003:22

FAR, 2003b, Remissvar till SOU 2003:71

Finansbolagens Förening, 2003, Remissvar till SOU 2003:22

Finansinspektionen, 2003a, Remissvar till SOU 2003:22

Finansinspektionen, 2003b, Remissvar till SOU 2003:71

Fristående Sparbankers Riksförbund, 2003, Remissvar till SOU 2003:22

Landsorganisationen i Sverige, 2003a, Remissvar till SOU 2003:22

Landsorganisationen i Sverige, 2003b, Remissvar till SOU 2003:71

Redovisningsrådet, 2003, Remissvar till SOU 2003:71

Riksrevisionsverket, 2003, Remissvar till SOU 2003:22

Riksgäldskontoret, 2003, Remissvar till SOU 2003:22

Stockholmsbörsen AB, 2003, Remissvar till SOU 2003:22

Svenska Bankföreningen, 2003, Remissvar till SOU 2003:22

Svenska Fondhandlareföreningen, 2003, Remissvar till SOU 2003:22

Sveriges Aktiesparares Riksförbund, 2003a, Remissvar till SOU 2003:22

Sveriges Aktiesparares Riksförbund, 2003b, Remissvar till SOU 2003:71

Sveriges Redovisningskonsulters förbund, 2003a, Remissvar till SOU 2003:22

Sveriges Redovisningskonsulters förbund, 2003b, Remissvar till SOU 2003:71

### **Artiklar**

*Companies must Use IAS:s to list on EU exchanges*, juli 2000, Accountancy

*Country Profile: Sweden, Swedish Companies begin the transition to IFRS*, nummer 5 januari 2003, IFRS News, PricewaterhouseCoopers

Holmqvist-Larsson, Anna-Carin, nummer 8-9 september 2002, *Normgivningskartan på plats Finansinspektionen uttalar sig om i vilken omfattning finansiella företag behöver tillämpa Redovisningsrådets rekommendationer*, Balans

*IFRS - The European commission's view*, nummer 5 januari 2003, IFRS News, PricewaterhouseCoopers

*Internationell redovisning i svenska företag*, nummer 8-9 september 2003, Nytt från revisorn

Pacter P, juli 1998, *International Accounting Standards: The world's standards by 2002*, The CPA Journal, New York

### **Förordningar, lagar och propositioner**

Bokföringslagen (SFS 1999:1078)

Förordning (SFS 1996:596) med instruktion för Finansinspektionen

Förordning (SFS 1992:102) med instruktion för Finansinspektionen

Förordning (SFS 1988:1118) med instruktion för Bokföringsnämnden

Lagen (SFS 1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag

Lagen (SFS 1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersföretag

Regeringens proposition (1998/99:130) Ny bokföringslag m.m.

Årsredovisningslagen (SFS 1995:1554)

### **Internet**

<http://www.fasb.org/news/nr102902.shtml>, (2003-12-02)

<http://www.fi.se/finansinsp/fipolicy.asp>, (2003-11-22)

<http://www.iasb.org.uk/cmt/0001.asp?n=57&s=507463&sc={BB65A50B-6B0C-49BA-853F-7CB854DF2E6D}&sd=923582738>, (2003-12-02)

[http://www.pwcglobal.com/se/swe/ins-sol/spec-int/ias/artikel\\_europas\\_krav.html](http://www.pwcglobal.com/se/swe/ins-sol/spec-int/ias/artikel_europas_krav.html), (2003-11-19)

## **Bilaga 1, Intervjuguide**

Hej,

Vi är tacksamma att Du kan tänka dig att hjälpa oss i vårt uppsatsskrivande. Vi är tre studenter vid Handelshögskolan i Göteborg som skriver en kandidatuppsats i externredovisning. Mot bakgrund av de förändringar som IFRS 2005 medfört den svenska tillsynen, har vi i uppsatsen valt att studera de alternativa organisationer som kan tänkas tilldelas det framtida tillsynsansvaret. För att erhålla en ytterligare dimension av problemet sänder vi ut följande intervjumall till olika institutioner. Syftet är att inhämta åsikter från olika organisationer/institutioner med kunskaper och åsikter om var tillsynsansvaret lämpligast bör hamna.

Svaren behandlas anonymt i uppsatsen, dvs. varken organisationsnamn eller namn på respondenter anges. Vi vore ytterst tacksamma om Du hade möjlighet att ta dig tid att besvara nedan bifogade frågor. Om det sparar dig tid får Du gärna e-posta oss svaren.

*1. Vem av BFN, FI eller RR skulle du anse vara bäst lämpad som ansvarigt tillsynsorganisation efter implementeringen av IFRS regelverk 2005?*

*2. Utifrån vilka tankar grundar du valet av tillsynsorganisation i fråga 1?*

*3. Med början i januari 2005 krävs det att samtliga noterade företag skall redovisa sin koncernredovisning enligt IFRS. Skulle din åsikt angående valet av ansvarig tillsynsorganisation förändras om samtliga bolag, dvs. även onoterade, ges möjlighet att tillämpa IFRS? Motivera ditt ställningstagande?*

Vi tackar för din medverkan.

Ulf, Niclas och Henrik

## Bilaga 2

Till Finansdepartementet insända remisser, SOU 2003:22

REMISSINSTANSER	INDATUM
1. Riksbanken	2003-04-28
2. Kammarrätten i Stockholm (avsnitt om behörig myndighet)	2003-04-30
3. Hovrätten i Övre Norrland (avsnitt om behörig myndighet)	2003-05-05
4. Ekobrottsmyndigheten	2003-05-05
5. Revisorsnämnden (original)	2003-04-25
6. Statistiska centralbyrån	2003-05-02
7. Riksgäldskontoret	2003-04-30
8. Finansinspektionen	2003-05-08
9. Insättningsgarantinämnden	2003-05-08
10. Ekonomistyrningsverket	2003-05-05
11. Riksrevisionsverket	2003-05-06
12. Riksskatteverket	2003-05-07
13. Premiépensionsmyndigheten	2003-05-06
14. Sjunde AP-fonden	2003-05-07
15. Bokföringsnämnden	2003-05-05
16. Statskontoret	2003-05-02
17. Konsumentverket	2003-05-02
18. Allmänna reklamationsnämnden (original)	2003-04-28
19. Konkurrensverket	2003-04-29
20. Patent- och registreringsverket	2003-05-06
21. Kommission för analys av behovet av åtgärder som säkerställer förtroendet för det svenska näringslivet	2003-05-08
22. Sveriges Advokatsamfund	2003-05-05
23. Fondbolagens Förening	2003-05-02
24. Finansbolagens Förening	2003-05-07
25. Svenska Bankföreningen	2003-05-02
26. Sveriges Försäkringsförbund	2003-05-06
27. Svenska Fondhandlareföreningen	2003-05-02
28. Sveriges Aktiesparares Riksförbund	2003-05-05
29. Fristående Sparbankers Riksförbund	2003-05-05
30. Svenska Kreditföreningen (original)	2003-04-17
31. Konsumenternas Bank- och finansbyrå	
32. Konsumenternas Försäkringsbyrå	
33. FAR	2003-05-06
34. Svenska Revisorssamfundet	2003-05-19
35. Sveriges Finansanalytikers förening	
36. Sveriges Redovisningskonsulters förbund (SRF)	2003-05-05
37. Svenskt Näringsliv	2003-05-07
38. Svenska försäkringsmäklares förening	2003-05-08
39. VPC AB	2003-05-08
40. OM AB	2003-05-07
41. Stockholmsbörsen AB	2003-05-05
42. Bankgirocentralen	

<b>43. Aktietorget AB (original)</b>	<b>2003-04-25</b>
<b>44. Nordic Growth Market NGM AB</b>	
<b>45. Näringslivets Börskommitté</b>	<b>2003-05-05</b>
<b>46. Aktiemarknadsnämnden</b>	<b>2003-04-07</b>
<b>47. Redovisningsrådet (fax)</b>	<b>2003-05-08</b>
<b>48. UFL förbundet</b>	
<b>49. Stockholms Handelskammare</b>	<b>2003-05-07</b>
<b>50. Tjänstemännens Centralorganisation</b>	<b>2003-05-05</b>
<b>51. Sveriges Akademikers Centralorganisation</b>	<b>2003-05-02</b>
<b>52. Landsorganisationen i Sverige (original)</b>	<b>2003-05-19</b>
<b>Övriga yttrande:</b>	
<b>53. Civilekonomerna</b>	<b>2003-05-05</b>
<b>54. Riksåklagaren</b>	<b>2003-05-15</b>



## Bilaga 3

Till Justitiedepartementet insända remisser, SOU 2003:71

REMISSINSTANSER	INDATUM
1. Sveriges Riksbank	2003-10-17
2. Hovrätten över Skåne och Blekinge	2003-10-17
3. Göteborgs tingsrätt	2003-11-10
4. Kammarrätten i Stockholm	2003-11-07
5. Länsrätten i Skåne län	2003-11-03
6. Ekobrottsmyndigheten	2003-11-10
7. Riksåklagaren	2003-11-11
8. Rikspolisstyrelsen	2003-11-03
9. Revisorsnämnden	2003-11-17
10. Bokföringsnämnden	2003-11-03
11. Finansinspektionen	2003-11-11
12. Riksgäldskontoret	2003-11-17
13. Riksskatteverket	2003-11-11
14. Statistiska centralbyrån	2003-11-14
15. Ekonomistyrningsverket	2003-11-10
16. Statskontoret	2003-11-10
17. Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet	2003-11-07
18. Institutionen för företagsekonomi, Lunds universitet	2003-11-14
19. Handelshögskolan i Stockholm	2003-09-10
20. Närings- och teknikutvecklingsverket	2003-11-11
21. Patent- och registreringsverket	2003-11-05
22. Länsstyrelsen i Stockholms län	2003-09-22
23. Svenska Kommunförbundet	2003-11-04
24. Svenska Landsförbundet	2003-11-04
25. Rådet för kommunal redovisning	2003-11-07
26. Sveriges advokatsamfund	2003-11-07
27. FAR	2003-11-20
28. Svenska Revisorsamfundet SRS	
29. Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF	2003-09-08
30. Svenskt Näringsliv	2003-11-11
31. Företagarnas Riksorganisation	2003-11-06
32. Företagarförbundet	2003-11-07
33. Svenska Bankföreningen	2003-11-10
34. Fristående Sparbankers Riksförbund	
35. Försäkringsförbundet	2003-11-07
36. Svenska Aktuarieföreningen	
37. Svenska Fondhandlareföreningen	2003-11-10
38. Finansbolagens förening	2003-11-12
39. Fondbolagens förening	2003-10-30
40. Stockholmsbörsen	2003-11-11
41. Redovisningsrådet	2003-11-11
42. Finansanalytikernas förening	
43. Sveriges Byggindustrier	2003-11-10
44. Svensk Handel	

<b>45. Fastighetsägarna</b>	<b>2003-11-11</b>
<b>46. Sveriges Allmännyttiga Bostadsföretags Organisation (SABO)</b>	<b>2003-10-21</b>
<b>47. Lantbrukarnas Riksförbund</b>	<b>2003-11-12</b>
<b>48. Kooperativa Förbundet</b>	<b>2003-10-21</b>
<b>49. Kooperativa institutet</b>	
<b>50. Svenska Handelskammarförbundet</b>	
<b>51. Sveriges Ackordscentral</b>	
<b>52. Näringslivets nämnd för regelgranskning</b>	<b>2003-10-30</b>
<b>53. Föreningen Stiftelser i samverkan</b>	
<b>54. Sveriges Aktiesparares Riksförbund</b>	<b>2003-11-11</b>
<b>55. Tjänstemännens Centralorganisation TCO</b>	<b>2003-11-05</b>
<b>56. Landsorganisationen i Sverige</b>	<b>2003-11-03</b>
<b>57. Sveriges Akademikers Centralorganisation SACO</b>	<b>2003-11-07</b>
<b>58. Samarbetsnämnden för statsbidrag till trossamfund</b>	<b>2003-11-10</b>
<b>59. Handikapprörelsens Samarbetsorganisation</b>	
<b>60. Riksidrottsförbundet</b>	
<b>61. Svenska Kreditmannaföreningen</b>	
<b>62. Svenska Riskkapitalföreningen</b>	
<b>63. Sydsvenska Industri- och Handelskammaren</b>	<b>2003-11-07</b>
<b>64. Stockholms Handelskammare</b>	<b>2003-11-10</b>
<b>65. Näringslivets skattedelegation</b>	<b>2003-11-11</b>