



GÖTEBORGS UNIVERSITET
HANDELSHÖGSKOLAN

IFRS för SME:s

En analys av remissvar

Magisteruppsats

Joanna Hallberg 840817

Jessica Svantesson 850705

Handledare

Inga-Lill Johansson

Avancerad Externredovisning

VT - 2010

Förord

Vi vill rikta ett stort tack till vår handledare Inga-Lill Johansson för hennes vägledning samt insiktsfulla synpunkter under arbetets gång. Vidare vill vi tacka våra nära och kära för korrekturläsning, kommentarer och stöttning och avslutningsvis vill vi självklart tacka varandra för gott samarbete och många roliga stunder.

Joanna Hallberg

Jessica Svantesson

Sammanfattning

Magisteruppsats i Externredovisning, FEA415, Göteborgs universitet - Handelshögskolan, VT 2010

Författare: Joanna Hallberg och Jessica Svantesson

Handledare: Inga-Lill Johansson

Titel: IFRS för SME:s – En analys av remissvar

Bakgrund och problem: EU Kommissionen har under flera år arbetat med att förenkla och harmonisera redovisningsreglerna för små och medelstora företag. En harmoniserad redovisning är dock inte oproblematiserad och forskning inom ämnet av framförallt Nobes & Parker (2006), presenterar en rad orsaker till skillnader i länders redovisningssystem som hindrar harmonisering. Vidare har tidigare studier av bland annat Durocher m.fl. (2007), Sutton (1984), Saemann (1999), Hill, Shelton & Stevens (2002), Watts & Zimmerman (1978), undersökt vilka intressentgrupper som är med och påverkar i processen att upprätta redovisningsstandarder. Exempelvis kan nämnas paradoxen att användare, vilkas behov den finansiella redovisningens ska uppfylla, inte är särskilt aktiva i processen. Det senaste steget i denna förenklingsprocess var konsultationen om IFRS för SME:s, förenklade redovisningsregler för små och medelstora företag, publicerad av International Accounting Standards Board, IASB. Konsultationsperioden sträckte sig från den 17 november 2009 till den 12 mars 2010. I slutet av mars 2010 publicerades konsultationens remissvar på EU kommissionens hemsida och det är dessa remissvar som ligger till grund för denna studie.

Syfte: Uppsatsens syfte är att presentera en sammanställning av de inkomna remissvaren i EU kommissionens konsultation. Vidare ämnar uppsatsen utreda om det finns några skillnader länder respektive intressentgrupper emellan samt förklara möjliga orsaker till detta. Avslutningsvis är uppsatsens syfte att diskutera tänkbara konsekvenser av konsultationen.

Avgränsningar: Det är enbart remissvaren från EU kommissionens konsultation "Consultation on the International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities" som ligger till grund för uppsatsen. Vid genomgången och sammanställningen av remissvaren har alla kommentarer exkluderats, således har enbart kryssfrågor och deras svar beaktats.

Metod: I denna uppsats har remissvaren på EU kommissionens konsultation angående IFRS för SME:s sammanställts. Sammanställningen baseras på både länder samt intressentgrupper som svarat. Utefter denna sammanställning har det undersökts huruvida det finns några svarsskillnader mellan länderna respektive intressentgrupperna. Vidare diskuteras, med bakgrund i tidigare studier, möjliga förklaringar till eventuella svarsskillnader. Således är uppsatsen av både beskrivande och förklarande karaktär.

Slutsats: Majoriteten av remissvaren har en negativ inställning gentemot IFRS för SME:s. Det empiriska resultatet uppvisar skillnader mellan ländernas remissvar där två grupperingar kan urskönjas vilka kan förklaras mot bakgrund av skillnader i ländernas finansieringssystem samt skattekoppling. Intressentgrupperna Preparers och Users var mest respektive minst aktiva i konsultationen.

Innehållsförteckning

1. Inledning	1
1.1 Bakgrund	1
1.2 Problemdiskussion	3
1.3 Problemformulering	4
1.4 Syfte	4
1.5 Avgränsningar	4
1.6 Disposition	4
2 Metod	5
2.1 Undersökningsansats	5
2.2 Insamling av data	5
2.3 Urval och klassificering av grupper	6
2.4 Sammanställning av remissvar	7
2.4.1 Bortfall	7
2.4.2 Presentation av empiri	7
2.5 Metod för analys	8
2.6 Källkritik	9
3. Referensram	11
3.1 International Accounting Standard Board (IASB)	11
3.1.1 IASB:s organisation	11
3.1.2 International Financial Reporting Standards, IFRS	13
3.1.3 IFRS för SMEs	13
3.2 Lagstiftningsprocessen i EU	14
3.2.1 Lagstiftningsprocessen i EU	14
3.2.2 Beslutsprocessen	15
3.2.3 EU kommissionen	18
3.3 Internationella redovisningsskillnader	20
3.3.1 Harmonisering av internationell redovisning	20
3.3.2 Harmonisering i EU	21
3.3.3 Harmoniseringshinder	22
3.3.4 Är IFRS rätt väg till harmonisering?	25
3.4 Intressentgrupper	26
4. Empiri	29
4.1 Översikt	29

4.1.1	Antal remissvar per land	29
4.1.2	Antal remissvar per intressegrupp	30
4.2	Remissvaren presenterat per konsultationsfråga	30
4.2.1	Fråga 1: "Do you think the IFRS for SMEs is suitable for widespread use within Europe?"	30
4.2.2	Fråga 2: "In particular, do you think increased international comparability of accounts prepared under the IFRS for SMEs will benefit your business?"	32
4.2.3	Fråga 3: If you are a user of accounts (for example a bank) do you think the IFRS for SMEs will provide more useful information than national GAAP accounts?	33
4.2.4	Fråga 4: Does increased international comparability of accounts prepared under the IFRS for SMEs benefit users?	35
4.2.5	Fråga 5: Do you think adoption of the IFRS for SMEs should be provided for within the EU accounting legal framework?	36
4.2.6	Fråga 6: If yes, should such an option be limited to a Member State option (i.e. that each Member States would have a possibility but no obligation to accept IFRS for SME)?	38
4.2.7	Fråga 8: Is there a case for giving companies, at EU level, an option to adopt the IFRS for SMEs?	39
4.2.8	Fråga 10: In the light of the publication of the IFRS for SMEs, do you see a need for "rules-based" Accounting Directives in the future?	41
5.	Analys	43
5.1	Orsaker till skillnader mellan länder	43
5.2	Intressentgruppers medverkan i konsultationsprocessen	46
5.3	Konsekvenser av konsultationen	48
6.	Slutsats och framtida studier	51
6.1	Remissvaren i konsultationen IFRS för SME:s	51
6.2	Orsaker till skillnader mellan länder	51
6.3	Intressentgrupper i lagstiftningsprocessen	52
6.4	Konsekvenser	52
6.5	Framtida studier	52
Referenser	54
Litteratur	54
Offentliga dokument och rapporter	55
Internetbaserade källor	56
Bilaga 1	Konsultationsfrågor	58
Bilaga 2	Sammanställning av remissvaren	64

1. Inledning

Efter en inledande presentation av EU kommissionens och International Accounting Standards Boards, IASB, arbete med harmonisering av redovisning, samt den problematik som karakteriserar en sådan harmonisering, mynnar diskussionen ut i en problemformulering samt ett tydliggörande av uppsatsens syfte. Avslutningsvis behandlas uppsatsens avgränsningar samt disposition.

1.1 Bakgrund

EU kommissionen påbörjade för flera år sedan ett projekt som syftade till att minska de administrativa belastningarna som EU:s regelverk ansågs lägga på europeiska företag. Särskilt höga var de administrativa kostnaderna inom områdena bolagsrätt, redovisning och revision, varför dessa områden prioriterades i projektet. Ett steg i denna förenklingsprocess var ett meddelande från kommissionen om ett förenklat företagsklimat som skickades ut i juli 2007. Genom meddelandet önskade kommissionen starta en diskussion mellan medlemsländerna, Europaparlamentet och andra berörda parter i syfte att ta fram lämpliga åtgärder som passade både den inre marknaden och den internationella konkurrensen. Kommissionen gav i meddelandet förslag på åtgärder som de ansåg skulle leda till förenklingar för alla tre områden. Vad som är intressant för denna studie är åtgärderna inom redovisning och revision.¹

Kommissionen uttryckte i meddelandet att tack vare det fjärde, sjunde och åttonde direktivens² krav på harmoniseringen av den finansiella rapporteringen inom EU, har kvalitén på dessa rapporter förbättrats avsevärt. Dock har kraven också lett till ökat administrativt arbete, något som särskilt de små och medelstora företagen ansåg vara betungande. Detta står i motsatsförhållande till harmoniseringens syfte som är att underlätta och förenkla för alla intressenter. Förenkling av regelverken krävs för att europeiska företag ska bli framgångsrika och kunna stå upp mot den alltmer konkurrenskraftiga globala miljön.³

Vid tiden för detta meddelande från kommissionen presenterades ett liknande initiativ från International Accounting Standards Board, IASB, som då publicerade ett utkast till en standard för små och medelstora företag. IASB är ansvariga utgivare för International Financial Reporting Standards, IFRS, och deras förenklade version ämnade för små och medelstora företag kallas IFRS for SME:s (International Financial Reporting Standards for Small and Medium sized Entities). EU kommissionen var dock av åsikten att dessa standarder, som de såg ut då, inte skulle förenkla något för små och medelstora företag i EU. Därför presenterade kommissionen i meddelandet egna förslag på åtgärder som de ansåg skulle leda till förenklingar. För att få en överblick kring vilka förändringar som behövdes önskade kommissionen motta kommentarer på de föreslagna åtgärderna. Följande är exempel på åtgärder som presenterades; 1) Befria "mikroföretag" från tillämpningen av redovisningsdirektiven. 2) Förlängning av övergångsperioden för små och medelstora företag som överskrider tröskelvärdena från två till fem år. 3) Befrielse från kravet att offentliggöra redovisningen

¹ KOM(2007) 394 slutlig.

² Fjärde direktivet 78/660/EEG, Sjunde direktivet 83/349/EEG, Åttonde direktivet 2006/43/EG.

³ KOM(2007) 394 slutlig.

1. Inledning

för små företag. 4) Möjligheter för vissa medelstora företag att utnyttja undantag som för närvarande enbart gäller för små företag.⁴

Sammanställningen av kommentarerna som kommissionen fick in visade ett starkt stöd för att befria mikroföretagen från tillämpning av redovisningsdirektiven. Förlängningen av övergångsperioden till fem år fick inte ett lika starkt stöd, däremot ansågs det vara acceptabelt att förlänga perioden till tre år. En knapp majoritet var emot att befria små företag från kravet att offentliggöra redovisningen. Vidare visade kommentarerna stöd för förslaget att vissa medelstora företag skulle få utnyttja undantag som enbart gällde små företag. Ytterligare åsikter som framgick av kommentarerna var att flertalet av de som svarat upplevde det som en börda att behöva upprätta olika rapporter för olika syften, som skatt och statistik. Några av de som svarat hade också kommenterat IFRS för SME:s och var av åsikten att denna var för komplex och förbisåg användarnas behov av små och medelstora företags finansiella redovisning.⁵

Efter genomgång av meddelandets kommentarer har det under 2008 antagits en serie ändringsförslag som syftar till att förenkla upplysningskraven för medelstora företag samt förtydliga kraven för koncernredovisning. Kommissionen beslöt också i början av 2009 att införa kategorin "mikroföretag" som befrias från tillämpningen av en del av redovisningsdirektiven.⁶

Den 26 februari 2009 lanserade kommissionen en konsultation angående en revidering av fjärde och sjunde bolagsdirektivet i syfte att modernisera och förenkla dessa. Kommissionens mål var att revideringen skulle leda till minskad börda samt bättre kvalitet på den finansiella rapporteringen. Vidare ämnade revideringen göra texten i direktiven tydligare för både lagstadvare och användare i allmänhet. Konsultationsperioden sträckte sig till 30 april 2009 och intressenter ombads under denna tid att lämna sina synpunkter på kommissionens förslag på sätt att modernisera och förenkla direktiven. Kommissionen ämnade efter genomgång av dessa remissvar presentera ett lagförslag i slutet av 2009.⁷

Så blev det dock inte, den 23 juli 2009 skickade kommissionen ut ett meddelande där de talade om att de valt att skjuta upp förenklingsprocessen. Anledningen till detta var att IASB den 9 juli 2009 antog och publicerade standarden IFRS för SME:s. Kommissionen ville därför ha mer tid för att kunna genomföra fler konsultationer kring EU:s finansiella rapportering i allmänhet och IFRS för SME:s i synnerhet.⁸ Därför presenterades inget lagförslag angående fjärde och sjunde bolagsdirektivet i slutet av 2009 och istället lanserade kommissionen ytterligare en konsultation, denna gång i ämnet IFRS för SME:s (Se bilaga 1). Konsultationsperioden sträckte sig från den 17 november 2009 till den 12 mars 2010. I slutet av mars 2010 publicerades konsultationens remissvar på EU kommissionens hemsida och det är dessa remissvar som ligger till grund för denna studie.

⁴ KOM(2007) 394 slutlig.

⁵ European Commission, 2007.

⁶ European Commission, (1) 2009.

⁷ Ibid.

⁸ Ibid.

1.2 Problemdiskussion

EU kommissionen verkar således för att underlätta redovisningsreglerna för små och medelstora företag för att på så sätt minska de administrativa och ekonomiska bördorna för företag i Europa. Åtgärderna anses vara nödvändiga för att företagen ska kunna konkurrera på den globala marknaden och det framhålls att för att förenklingen ska vara möjlig krävs att harmoniseringsarbetet fortskrider.⁹ En harmoniserad redovisning är dock inte oproblematiserad då det finns många institutionella och kulturella skillnader i Europa som påverkar den finansiella redovisningen.¹⁰ Detta är särskilt tydligt gällande små och medelstora företag vilka i mindre utsträckning verkar gränsöverskridande och vars redovisning i flera länder har en direkt koppling till beskattning. Nämnade problematik har diskuterats i konsultationen för IFRS för SME:s i syfte att finna lösningar som kan accepteras av EU:s medlemsländer och således leda till harmonisering, förenkling och bättre kvalitet.

Forskning som genomförts inom ämnet harmonisering av finansiell rapportering lyfter fram skillnader i olika länders redovisningssystem. Skillnaderna som grundar sig i olika miljö, institutionella samt kulturella influenser är exempelvis olika finansieringssystem, beskattningssystem samt rättssystem. Nobes & Parker (2006) menar att dessa skillnader är det största problemet vid harmonisering av redovisning och att det inte är självklart att skillnaderna varken går eller är önskvärda att överbrygga. Balls (2006) forskning påvisar att dessa skillnader mellan länder antagligen kommer leda till att länderna implementerar IFRS på olika sätt och på så vis skapar sin egen version av IFRS. Även om denna version bara skiljer sig något från ursprungliga IFRS så talar det ändå emot harmonisering av finansiell rapportering. Soderstrom & Suns (2007) forskning visar vidare att nämnda skillnader kommer påverka kvalitén på redovisningen vilket leder till att de finansiella rapporterna inte kommer hålla samma kvalitet i alla länder. Sammantaget kan konstateras att även om alla länder implementerar precis samma standarder kommer det alltså få olika resultat. Det finns således en omfattande problematik med harmonisering och vid ett eventuellt antagande av den nya standarden IFRS för SME:s inom EU är det följaktligen inte en självklarhet att EU:s mål om harmonisering, förenkling och bättre kvalitet kan nås.

Vidare har tidigare studier av bland annat Watts & Zimmerman (1978), Sutton (1984), Saemann (1999), Hill, Shelton & Stevens (2002), undersökt vilka intressentgrupper som är med och påverkar i processen att upprätta redovisningsstandarder. Durocher m.fl. (2007) sammanfattar denna forskning och hävdar att det är allmänt känt att finansiell redovisning ska uppfylla användarens behov så att denne kan fatta beslut på välinformerad grund. Trots det visar studier att användare är den intressentgruppen som är minst delaktig i processen. Intressentgruppen som visat sig vara mest aktiv är upprättare vilket förklaras med att upprättare troligen har störst ekonomisk vinning i att påverka. Vidare finns studier inom the Coalition and Influence Group, CIG, som visar att de som upprättar standarder i stor utsträckning är påverkade av vad revisionsbyråer och deras klienter tycker.

⁹ KOM(2007) 394 slutlig.

¹⁰ Nobes & Parker, 2006.

1. Inledning

Vår sammanställning av de inkomna remissvaren till kommissionens konsultation angående IFRS för SME:s visar vilka intressentgrupper och länder som deltagit och varit aktiva i processen samt huruvida svaren skiljer sig åt sinsemellan intressentgrupper respektive länder. Informationen om intressentgruppernas medverkan samt svarsskillnader är av intresse för EU kommissionens lagstiftningsarbete och dess samråd med berörda parter. Samrådsförfarandet är en process av stor betydelse då den ger intressegrupper och det civila samhället en möjlighet att yttra sig samt belysa makroekonomiska problem av intresse. Vidare bereder kunskapen om ländernas eventuella svarsskillnader en möjlighet att bättre förstå den problematik som idag möjligtvis existerar i Europa och möjliggör ett identifierande av de åtgärder som behöver vidtas för att kunna implementera internationella redovisningsregler för små och medelstora företag.

1.3 Problemformulering

Problemdiskussionen ovan konkretiseras i följande forskningsfrågor;

1. *Vilka är svaren på EU kommissionens konsultation?*
2. *Finns det några skillnader i de olika ländernas svar och vad kan det i så fall bero på?*
3. *Vilka intressentgrupper var minst respektive mest aktiva i konsultationsprocessen och hur skiljer sig intressentgruppernas svar åt?*

1.4 Syfte

Uppsatsen syfte är att presentera en sammanställning av de inkomna remissvaren på EU kommissionens konsultation angående ett antagande av standarden IFRS för SME:s. Utifrån denna sammanställning är syftet att undersöka huruvida det finns några skillnader mellan de olika medlemsländernas svar till frågorna och diskutera möjliga förklaringar till de eventuella skillnaderna. Vidare ämnar uppsatsen att, utifrån sammanställningen, undersöka vilka intressenter som varit minst respektive mest aktiva i konsultationsprocessen samt hur intressentgruppernas svar skiljer sig åt. Avslutningsvis diskuteras vilka tänkbara konsekvenser resultatet av konsultationen kan få.

1.5 Avgränsningar

Det är enbart remissvaren från EU kommissionens konsultation "Consultation on the International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities" som ligger till grund för uppsatsen. Vid genomgången och sammanställningen av remissvaren har alla kommentarer exkluderats, således har enbart kryssfrågor och deras svar beaktats.

1.6 Disposition

Kapitel två redogör för studiens tillvägagångssätt och beskriver bland annat urval av remissvar och dess bearbetning, insamlingen av information samt källkritik. Kapitel tre presenterar, för uppsatsen, relevant bakgrundsinformation samt tidigare studier inom området. Kapitel fyra sammanställer det empiriska materialet, vilket utgörs av konsultationens remissvar. I kapitel fem analyseras det empiriska resultatet mot bakgrund av kapitel tre. Avslutningsvis, i kapitel sex, presenteras uppsatsen slutsatser samt förslag på framtida studier.

2 Metod

Kapitel 2 presenterar uppsatsens ansats såsom både beskrivande och förklarande då studien dels ämnar redogöra för remissvarens olika svar på konsultationen samt dels avser förklara orsakerna till eventuella skillnader. Vidare beskrivs insamlingen av information, dess bearbetning samt de val och problem som författarna ställts inför under arbetets gång. Avslutningsvis diskuteras källkritik.

2.1 Undersökningsansats

Utgångspunkten för förevarande uppsats är de remissvar som inkommit till EU kommissionen i konsultationen om IFRS för SME:s. Uppsatsen kan beskrivas ha en induktiv ansats då det i detta fall är empirin i form av remissvar som är det centrala och arbetet således går från empiri till teori.¹¹ Med andra ord är det empirin som gör teorierna centrala och inte tvärt om. Studien kan vidare beskrivas utifrån sina två övergripande frågeställningar där första delen av uppsatsen ämnar sammanställa svaren i konsultationen och den andra delen har för avsikt att förklara varför det finns eventuella skillnader mellan svaren i konsultationen. Detta innebär att studien kan betecknas både beskrivande samt förklarande där en beskrivande studie exempelvis besvarar frågorna var, när, hur, vem samt vilka och en förklarande studie framförallt svarar på frågan varför.¹² Den förklarande delen av uppsatsen kan även karakteriseras såsom teorikonsumerande då det i förevarande uppsats är empirin som är central och uppsatsen utifrån beskrivna teorier försöker förklara vad som hände i detta specifika fall.¹³

2.2 Insamling av data

Vår utgångspunkt i arbetet med uppsatsen är sekundärdata i form av de remissvar som nyligen publicerats som ett resultat av EU kommissionens konsultation. Empirisk data utgörs således uteslutande av konsultationens publicerade remissvar vilka inhämtades från EU kommissionens hemsida¹⁴. Studiens baseras vidare på sekundärdata i form av offentliga dokument från EU, information från offentliga institutioners hemsida, vetenskapliga artiklar samt annan publicerad litteratur. I vissa fall hänvisas även till EU:s Lissabonfördrag, vilket utgör en primär rättskälla. Vid den teoretiska datainsamlingen söktes information i böcker vilka behandlar harmoniseringen samt internationella aspekter inom redovisningen, Fagerström & Lundh (2007) *International Accounting, some issues in accounting harmonisation*, Nobes & Parker (2006) *Comparative International Accounting*, Alexander, Britton & Jorissen (2009) *International Financial Reporting and Analysis* och Marton m.fl. (2008) *IFRS i teori och praktik*. I syfte att erhålla ett tillräckligt relevant material för uppsatsens teori söktes även vetenskapliga artiklar. Då vetenskapliga artiklar ofta behandlar ett specifikt problem, söktes dessa först då relevanta problemområden identifierats efter sammanställningen av empirin. En konsekvens av detta var således att referensram samt teori utarbetades efter att empirin var färdigställd. De vetenskapliga artiklarna söktes efter i

¹¹ Johannessen & Tufte, 2003.

¹² Esaiasson m.fl., 2007.

¹³ Ibid.

¹⁴ http://circa.europa.eu/Public/irc/markt/markt_consultations/library?l=/accounting/2010_consultation&vm=detailed&sb=Title.

2. Metod

databasen Business Source Premier där sökorden comparative financial accounting, IFRS for SMEs, IFRS, Consultation och Comment letters användes. På liknande vis eftersöktes artiklar genom att använda motsvarande svenska sökord, men det visade sig att det var de engelska sökningarna som gav resultat. Resultatet av vår informationssökning om internationella redovisningsskillnader visade också att litteraturen många gånger hänvisade tillbaka till författarna Nobes & Parker. Av denna anledning har dessa författare och deras forskning fått ett stort utrymme i referensramen.

2.3 Urval och klassificering av grupper

EU kommissionens konsultation angående IFRS för SME:s resulterade i 222 stycken remissvar som publicerades på kommissionens hemsida¹⁵ 2010-03-24. Vid publiceringen hade kommissionen delat in remissvaren i fem intressentgrupper, 1) Accountants & Auditors, 2) Preparers, 3) Public authorities & Standard setters, 4) Users samt 5) Registered. Gruppen Registered består av intressenter som tillhör de övriga fyra grupperna men som registrerat sig i *European Register of Interest Representatives*¹⁶, dessa kallar kommissionen för lobbyister. Konsultationsdokumentet består av tolv stycken frågor (se bilaga 1). Åtta av dessa frågor består av så kallade kryssfrågor där svaranden först får kryssa i Ja, Nej, eller Vet ej och sedan förtydliga sitt svar med en kommentar om så önskas. Resterande fyra frågor innehåller inga kryssalternativ utan enbart ett fält för kommentarer. I inledningsskedet av uppsatsens diskuterades hur ett urval skulle ske då samtliga remissvar, med både kryssfrågor och kommentarer, skulle vara svåra att hinna sammanställa under den givna tidsramen. Därför ställdes författarna inför en avvägning att välja antingen ett fåtal remissvar för en grundlig genomgång av alla kryssfrågor och kommentarer eller alla remissvar och då enbart sammanställa svaren från kryssfrågorna. Efter övervägande av för och nackdelar med de båda alternativen valde författarna tillslut det sistnämnda.

När urvalet stod klart var nästa steg att bestämma hur en uppdelning av de intressenter som svarat på konsultationen skulle göras. Valet att inte göra en uppdelning överhuvudtaget var inte aktuellt då en sådan icke-existerande uppdelning troligtvis inte skulle inbringa intressant underlag för vidare analys samt ej heller ge läsaren en lättillgänglig presentation av informationen. För att kunna svara på uppsatsen forskningsfrågor krävdes två olika uppdelningar. En första uppdelning i remissvaren baserat på vilket land de inkommit från för att kunna urskilja huruvida det finns några skillnader mellan ländernas svar. Samt en andra uppdelning baserat på vilken intressentgrupp svaranden tillhört för att kunna jämföra grupperna emellan och huruvida en aktörs relation till redovisningen är en faktor som påverkar dennes ståndpunkt vid antagandet av IFRS för SME:s. Den första uppdelningen, baserat på länder, var ej problematisk då alla svaranden på första sidan av konsultationen fyllt i denna information. Den andra uppdelningen, baserat på intressentgrupper, visade sig emellertid bli mer problematisk. Även denna information skulle fyllas i på första sidan av konsultationen, där svaranden uppmanades kryssa i vilken intressentgrupp de tillhör. Det visade sig dock vara en subjektiv bedömning där likvärdiga aktörer många gånger valt olika tillhörigheter, samt

¹⁵ http://circa.europa.eu/Public/irc/markt/markt_consultations/library?!=/accounting/2010_consultation&vm=detailed&sb=Title.

¹⁶ <https://webgate.ec.europa.eu/transparency/regrin/welcome.do>.

2. Metod

att vissa av dem kryssat i flera tillhörigheter. På grund av denna problematik valde författarna att följa klassificeringen som EU kommissionen gjort då de publicerat remissvaren.

2.4 Sammanställning av remissvar

Följande steg i processen var att planera hur de utvalda remissvaren skulle sammanställas i syfte att erhålla relevant information för studien och dess empiri. Eftersom studien ämnar undersöka hur svaren på frågorna fördelats mellan de olika länderna och intressentgrupperna, var det viktigt att denna eftersökta information kunde identifieras vid sammanställningen. Utifrån sagda premisser utformades en mall, vilken användes vid genomgången av och arbetet med samtliga remissvar, se bilaga 2.

2.4.1 Bortfall

I samband med sammanställningen uppdagades flertalet problem, vilket ledde till bortfall av remissvar. Tidigt upptäcktes att en del svaranden skickat in identiska konsultationsdokument. Efter en del övervägande beslutades att dessa skulle exkluderas från studien och endast ett av de identiska remissvaren fick representeras. Dessutom upptäcktes tidigt att några av svaranden inte fyllt i kommissionens konsultationsdokument utan de hade istället sammanställt alla svar i en enda sammanhängande text. I dessa remissvar fanns således inga kryssfrågor presenterade, därför uteslöts även dessa remissvar från studien. Vidare upptäcktes att flera av svaranden hade skickat in ett försättsblad till konsultationsdokumentet, vilket kommissionen publicerat som ett eget dokument, eftersom dessa inte innehöll någon relevant information uteslöts de från studien. Tabellen nedan visar hur många remissvar varje intressentgrupp lämnat, hur stort bortfallet var och hur många remissvar studien slutligen består av.

Översikt remissvar					
	Usprunglig population	Bortfall			Kvar i studien
		Duplikat	Försättsblad	Ej enkät	
Accountants & Auditors	64	14	11	8	31
Preparers	72	2	1	2	67
Public authorities and Standard setters	27	0	0	4	23
Users	14	1	0	1	12
Registered	45	2	3	7	33
Summa	222	19	15	22	166

Tabell 1 Översikt över remissvar

2.4.2 Presentation av empiri

I arbetet med sammanställningen av remissvaren har de olika svars kombinationerna, Ja + Storlek, kategoriserats var för sig, se figur 1 samt bilaga 2. När sammanställningen sedan skulle presenteras i uppsatsens empiri togs beslutet att kategorisera alla Ja + storlek som endast Ja. Detta gjordes för att det skulle bli tydligt för läsaren samt för att kategoriseringen Ja + storlek inte ansågs tillföra mer relevans än kategoriseringen endast Ja. Vidare syns i bilaga 2 att det i sammanställningen fanns kategorier som Vet ej, Ej svarat samt Ej tillämplig. Dessa tre har i presentationen av empirin slagits samman till en grupp kallad Vet ej. Alla frågorna bestod således av svarsalternativen Ja, Nej samt Vet ej. Fråga ett, åtta och tio bestod dessutom av storleksalternativ. Detta exemplifieras med ett utdrag från konsultationsdokumentet.

2. Metod

Question 1:
Do you think the IFRS for SMEs is suitable for widespread use within Europe?

YES NO Don't know

Please comment, indicating whether there are any type(s) or size(s) of company that would benefit from adopting the Standard:

small² medium³ large⁴

other criteria (please explain)

Please comment:

Figur 1 Utdrag från konsultationsdokumentet

2.5 Metod för analys

I enlighet med syftet ämnar uppsatsen ha en förklarande ambition. För att kunna förklara orsaken till eventuella skillnader mellan länder respektive intressegrupper kommer relevanta teorier att tillämpas i analysen. I uppsatsens referensram, kapitel 3, presenteras bland annat forskning om harmonisering och internationella redovisningsskillnader. Forskningen belyser olika kulturella och institutionella faktorer som orsakar skillnader mellan ländernas redovisningssystem. Mest framstående inom ämnet är Nobes & Parkers forskning. De har flertalet gånger klassificerat länder baserat på deras institutionella faktorer. Nobes & Parkers forskning har dock inte, till skillnad från denna uppsats, inriktat sig på enbart Europas länder. De klassificerar länder från hela världen vilket medfört att inte alla länder i Europa finns med, något som hade varit önskvärt som underlag för denna uppsats. Därför har författarna försökt komplettera Nobes & Parkers klassificeringar med andra studiers resultat, dock utan framgång då mycket utav forskningen utgår från och hänvisar till Nobes & Parker. Uppsatsens författare anser sig inte själva kunna, på tillförlitligt sätt, gruppera resterande länder i Europa. I referensramen finns därför tre stycken tabeller som visar klassificeringar baserat på bland annat Nobes & Parkers forskning. Länderna i tabellerna anses utgöra en "kärna" i eventuella grupperingar bland Europas länder.

Analysen har genomförts på fråga ett, fyra, fem, sex, åtta och tio. Således har fråga två och tre utelämnats från analysen. Utelämningen beror på att fråga två är riktad specifikt till Preparers och fråga tre är riktad specifikt till Users vilket resulterat i att majoriteten av dem som svarat har kryssat i alternativet "vet ej" eller inte svarat alls. Därför ansågs att resultatet av dessa frågor inte tillförde särskilt mycket i analysen av skillnader länderna sinsemellan. I analysarbetet har författarna undersökt om det, baserat på ländernas remissvar, går att urskönja några grupperingar av länderna samt om dessa grupperingar följs åt i konsultationsfrågorna. Eventuella grupperingar jämförs sedan med tabellerna i referensramen för att se om överrensstämmelse finns. Vid analysen av intressentgrupperna har endast fråga ett i konsultationen diskuterats, eftersom denna fråga ansågs representera en generell negativ eller positiv ståndpunkt gentemot standarden IFRS för SME:s.

2.6 Källkritik

I syfte att kunna bedöma trovärdigheten i det insamlade materialet är det viktigt att, i enlighet med metodregler, kallat källkritik, diskutera och utvärdera källorna som använts i studien. Fyra källkritiska regler kommer därför att diskuteras i förhållande till använda källor, äkthet, oberoende, samtidighet och tendens.¹⁷ Insamlat material är som tidigare nämnts i första hand remissvar, men även offentliga dokument från EU:s institutioner, information från svenska regeringens hemsida, fördragstext, litteratur samt vetenskapliga artiklar. Kriteriet äkthet åsyftar själva dokumentet och fallet att det skulle vara förfalskat.¹⁸ För samtliga källor finns det dock ingenting som tyder på en sådan problematik. Övriga tre kriterier behandlar innehållet i dokumentet och har i detta fall olika betydelse beroende på aktuell källa.

Samtliga remissvar utgör förstahandskällor vilket ger dem en högre trovärdighet än om de hade återgivits i andrahand. Syftet med remissvaren är vidare att ge uttryck för subjektiva ståndpunkter och svaren är således beroende av vem som svarat på konsultationen. Detta resonemang talar för att det finns en hög tendens då svaren sannolikt återger en partisk bild av verkligheten. Detta förefaller dock inte vara ett problem i detta fall då uppsatsen i första hand syftar till att inhämta de subjektiva svaren i konsultationen samt då det inte är själva argumentationen i sig och dess trovärdighet som skall utredas. Istället är det i enlighet med uppsatsens syfte önskvärt att se olika ståndpunkter mellan länder samt mellan intressentgrupper.

Angående användandet av vetenskapliga artiklar har dessa till en viss grad kontrollerats av databaserna där artiklarna inhämtades, men det finns givetvis utrymme för en diskussion om artikelförfattarnas oberoende samt tendens då det i dagsläget inte finns någon kunskap om detta. Problematiken är även aktuell gällande annan publicerad litteratur på området. Skillnaden mellan denna litteratur och de vetenskapliga artiklarna är dock som sagt att sistnämnda har genomgått viss kontroll. Bristen på kontroll är även ett viktigt argument som används angående information som finns att tillgå på Internet och generellt sätt är det viktigt med försiktighet vid användandet av internetbaserade hemsidor. I detta fall har dock informationen härstammat från offentliga institutioners hemsidor såsom EU kommissionens hemsida samt svenska regeringens sida om EU. Graden av tendens kan emellertid alltid ifrågasättas då exempelvis EU kommissionen sannolikt önskar ge en positiv bild av sitt arbete. Syftet med denna uppsats är dock inte att argumentera för eller emot en åsikt eller på liknande vis utreda för- och nackdelarna med de offentliga institutionernas arbete. Detta innebär att viss grad av partiskhet inte torde påverka resultatet. En annan anledning till det frekventa användandet av internetbaserade hemsidor är det faktum att Lissabonfördraget trädde ikraft nyligen. Detta innebär att litteratur på området inte är uppdaterad enligt den nya lagstiftningen, till skillnad mot de hemsidor som hänvisats till. Användandet av annan litteratur hade därför inneburit en hög osäkerhet angående källans riktighet. I vissa fall hänvisas även till fördraget, vilken såsom primär rättskälla till sin natur anses uppfylla samtliga källkritiska kriterier.

¹⁷ Esaiasson m.fl., 2007.

¹⁸ Ibid.

2. Metod

Detta skulle till stor del även kunna hävdas för offentliga dokument, med undantaget att det kan finnas viss tendensproblematik.

Avslutningsvis är det även av intresse att diskutera huruvida uppsatsen faktiskt mäter det den avser att mäta, validitet, samt huruvida det för en extern person hade varit möjligt att upprepa studien med samma resultat, reliabilitet.¹⁹ För att i minsta möjliga mån drabbas av tolkningsproblem och som en konsekvens av detta feltolka remisvarens ståndpunkter, användes endast kryssfrågornas svar som empiriskt underlag. Av samma anledning gjordes även valet att inte analysera argumentet bakom svaren. Studiens upplägg möjliggör således med all sannolikhet en upprepning av resultatet. Uppsatsen har även en hög validitet i det att den mäter vad den åsyftar att mäta, men med en reservation. Det finns en möjlighet att överrepresentationen av Tysklands remissvar påverkat det empiriska resultatet och således gett missvisande fakta om hur fördelningen mellan intressentgrupper ser ut.

¹⁹ Esaiasson m.fl., 2007.

3. Referensram

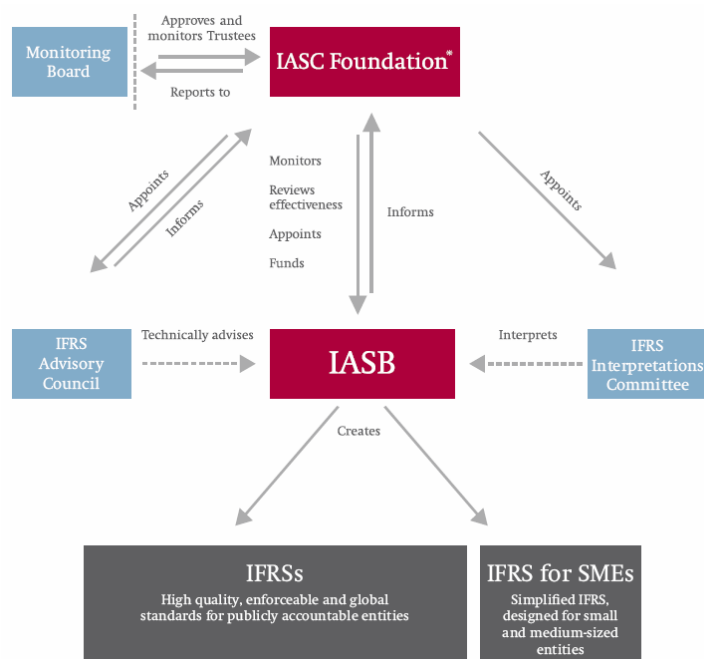
Referensramen kommer inledningsvis, avsnitt 3.1, att presentera IASB och dess utgivna standarder IFRS för noterade bolag samt IFRS för SME:s. Nästkommande avsnitt, avsnitt 3.2, beskriver lagstiftningsprocessen i EU, EU kommissionens arbete samt samrådsförfarandet mellan kommissionen och diverse intressegrupper. Vidare presenterar avsnitt 3.3 tidigare forskning om harmonisering, orsaker till skillnader i redovisning samt olika intressentgruppers roll i upprättandet av standarder. Samtliga ämnesområden har aktualiserats genom den problemdiskussion som fördes i kapitel 1 och teorierna kommer senare att tillämpas i uppsatsen analys, kapitel 5.

3.1 International Accounting Standard Board (IASB)

Det internationella organet International Accounting Standards Board, IASB, är en fristående stiftelse, vilken arbetar med att harmonisera redovisningsregler internationellt. IASB utarbetar regler och standarder, vilka betecknas med IAS för standarder som getts ut innan juli 2003 respektive IFRS för senare standarder.²⁰ Förevarande kapitel beskriver inledningsvis IASB:s organisation, IFRS samt IFRS för SME:s.

3.1.1 IASB:s organisation

Bilden nedan illustrerar IASB:s organisation och i den reviderade upplagan från IASB:s Constitution beskrivs vidare vad varje del i organisationen har för ansvar och uppgifter. Där presenteras följande;



Figur 2 IASB:s organisation²¹

²⁰ Lönnqvist, 2009.

²¹ <http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/F9EC8205-E883-4A53-9972-AD95BD28E0B5/0/WhoWeAreMarch2010.pdf>

Hämtad 2010-04-26. Återges med tillåtelse av IASC Foundation.

Copyright of the IASC.

3. Referensram

3.1.1.1 International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF)

IASCF Foundation (skall komma att byta namn till IFRS Foundation) är en stiftelse med 22 stycken förvaltare och sammansättningen av förvaltarna ska i stora drag representera världens kapitalmarknader samt geografiska och professionella mångfald. Förvaltarna har en skyldighet att alltid agera utifrån allmänhetens intresse. Stiftelsens huvudsakliga uppgifter är att; 1) Utveckla högkvalitativa, genomförbara, begripliga och globalt accepterade standarder. 2) Underlätta användning och strikt tillämpning av standarderna. 3) Ta hänsyn till tillväxtekonomiers samt små och medelstora företags behov av finansiell rapportering. 4) Verka för konvergens mellan nationella redovisningsstandarder och IFRS.²²

3.1.1.2 The Monitoring Board

The Monitoring Board fungerar som en formell länk mellan förvaltarna i IFRS Foundation och offentliga myndigheter. De ansvarar först och främst för att utse och godkänna förvaltarna till IFRS Foundation. Vidare har de en rådgivande roll till förvaltarna i deras arbete och har även ansvaret för att granska förvaltarnas arbete.²³

3.1.1.3 International Accounting Standards Board (IASB)

IASB är det oberoende normgivande organet och arbetar med att utveckla och ge ut redovisningsstandarder vilka benämns International Financial Reporting Standards (IFRS). IASB är även ansvariga för arbetet med standarden IFRS för SMEs. IASB:s organisation ska bestå av en styrelse med 14 medlemmar (antalet ska utökas till 16 stycken senast 1/7 2012). Upp till tre av dessa medlemmar kan vara deltidsanställda och resten ska vara anställda på heltid.²⁴ Det är önskvärt att de flesta medlemmarna arbetar heltid, eftersom det efterfrågas en hög grad av oberoende och medlemmarna ska därför inte ha någon koppling till ytterligare arbetsgivare.²⁵ Det är förvaltarna från IFRS Foundation som utser medlemmarna i IASB och medlemmarna skall representera "den bästa tillgängliga kombinationen av teknisk expertis samt mångfald av internationella affärs- och marknadserfarenheter".²⁶ IASB representeras därför av olika grupper från näringslivet med olika bakgrund, som exempelvis revisorer, användare av finansiell information samt akademiker. IASB:s arbete karaktäriseras av öppenhet och därför är alla deras möten offentliga. En anledning till att denna öppenhet är viktig är för att öka acceptansen för de nya standarderna.²⁷

3.1.1.4 IFRS Interpretations Committee

IFRS Interpretations Committee (ska komma att kallas The Interpretations Committee) består av 14 medlemmar. Deras främsta uppgift är att regelbundet utreda svårigheter i tillämpningen av IFRS, vilket görs genom tolkning av standarderna som sedan ger vägledning till användarna i deras tillämpning av IFRS.²⁸

²² International Accounting Standards Committee Foundation, 2010.

²³ Ibid.

²⁴ Ibid.

²⁵ Marton m.fl., 2008.

²⁶ International Accounting Standards Committee Foundation, 2010. s. 17.

²⁷ Marton m.fl., 2008.

²⁸ International Accounting Standards Committee Foundation, 2010.

3. Referensram

3.1.1.5 IFRS Advisory Council

IFRS Advisory Council (ska komma att kallas The Advisory Council) är ett redovisningsråd med drygt 30 medlemmar. Dessa medlemmar är organisationer eller individer med olika geografisk och professionell bakgrund med ett gemensamt stort intresse för internationell redovisning. Namnet avslöjar att de har en rådgivande roll till IASB när det kommer till IASB:s beslutsfattande och prioriteringar.²⁹

3.1.2 International Financial Reporting Standards, IFRS

Sedan år 2005 är noterade bolag inom EU tvungna att tillämpa IFRS för sin koncernredovisning.³⁰ En förändring i och med IFRS är att tillgångar och skulder i större utsträckning värderas till verkligt värde, till exempel vid värderingen av finansiella tillgångar och skulder. Detta står i överensstämmelse med IASB:s föreställningsram, vilken erkänner investerarna en särställning såsom användare av företagens finansiella rapporter. Eftersom tillämpningen av IFRS är antaget genom EU rättslig lagstiftning innebär detta att IFRS skall efterlevas oberoende av nationell lagstiftning i de europeiska länderna.³¹ EU rättens företrädare framför nationell lagstiftning är en grundläggande princip inom EU och följer av rättspraxis. Följaktligen krävs även att EU kommissionen godkänner en av IASB utarbetad standard innan denna kan tillämpas i medlemsländerna. Som tidigare nämnts har noterade bolag en skyldighet att tillämpa IFRS för sin redovisning, men för onoterade bolag är det varje medlemslands beslut huruvida även sistnämnda skall omfattas. Vissa anser dessvärre att IFRS utgör ett komplext regelverk och EU Kommissionen menar att detta även är anledningen till att regelverket ej antagits i större omfattning.³² Nu har dock IASB utarbetat en standard som skall tillämpas av onoterade bolag, IFRS för SME:s.

3.1.3 IFRS för SMEs

Den 9 juli 2009 publicerade IASB den nya standarden för små och medelstora bolag, IFRS för SME:s, en standard som antas omfatta cirka 95 % av alla bolag.³³ IASB påbörjade arbetet med att utarbeta standarden för flera år sedan och har sedan dess haft omfattande diskussioner och konsultationer under arbetets gång.³⁴ Paul Pacter, director för små och medelstora företag för Accounting Standards Board, ASB, i Storbritannien, menar att IASB initierade projektet som ett svar på ett globalt krav från lagstiftare, upprättare av standarder, små företag samt revisorer. Han menar att förenklingarna i IFRS för SME:s är baserade på två kriterier. Standarden skall dels tillgodose behoven hos användarna av de små och medelstora företagens finansiella rapporter samt dels tillgodose att företagen skall ha möjlighet och kunskap att kunna producera de finansiella rapporterna. Den nya standarden för små

²⁹ International Accounting Standard Committee Foundation, 2010.

³⁰ European Commission, 2009. (3).

³¹ Lönnqvist, 2009.

³² European Commission, 2009. (3).

³³ <http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/FBAE7BA8-8B32-43F8-AE3C-D4DA92D046C6/0/IFRSforSMEfactsheet2.pdf>. Hämtad 2010-05-06.

³⁴ <http://www.iasb.org/Current%20Projects/IASB%20Projects/Small%20and%20Medium-sized%20Entities/Small%20and%20Medium-sized%20Entities.htm>. Hämtad 2010-05-06.

3. Referensram

och medelstora företag är därför förenklad i jämförelse med IFRS för noterade bolag och har även tagit hänsyn till kostnader respektive nytta med olika regler.³⁵

Problematiken innan IFRS för SME:s var att IFRS för noterade bolag inte var anpassat för de mindre företagens behov då användarna av dessa bolags finansiella rapporter inte var intresserade av samma typ av information som investerarna i de noterade bolagen.³⁶ Pacter menar bland annat att investerare i mindre bolag inte är intresserade av information om kortsiktigt kassaflöde, likviditet eller solvens.³⁷ Ett annat problem med IFRS för noterade bolag var att många mindre bolag ansåg standarden vara alltför komplicerad och kostsam.³⁸ Användarna av finansiell redovisning använder företagens rapporter för till exempel beslut för investering, att erhålla eller ge lån. Pacter menar att dessa transaktioner många gånger genomförs på en global nivå över landsgränserna och att det därför är en fördel att finansiell information är både jämförbar och av hög kvalitet. Ett problem som många mindre bolag har är nämligen problemet att få tillgång till kapital trots det faktum att företaget erbjuder en bra produkt. Han menar därför att IFRS för SME:s kommer att lösa de mindre bolagens problem att erhålla kapital då investerare och finansiella institut får mer förståelig och fullständig information enligt standarden.³⁹

EU kommissionen genomförde, som tidigare nämnts, en konsultation angående IFRS för små och medelstora företag som avslutades tidigare i år. Syftet med konsultationen var att få olika intressenters åsikter om standarden och huruvida det fanns några eventuella problem med ett antagande inom EU.⁴⁰ Konsultationen avslutades den 12 mars i år och remissvaren är nu under arbete. Den senaste nyheten är numera det stakeholder-möte som skall hållas den 25 maj i år där IFRS för SME:s ska diskuteras närmare.⁴¹

3.2 Lagstiftningsprocessen i EU

3.2.1 Lagstiftningsprocessen i EU

Under de senaste åren har det förts omfattande förhandlingar angående det nya Lissabonfördraget, vilket efter lång debatt till slut antogs och trädde ikraft den 1 december år 2009. Innan fördraget kunde träda ikraft var det tvunget att ratificeras av alla 27 medlemsländer, vilka själva bestämde huruvida detta skulle ske efter folkomröstning eller inte. Lissabonfördraget ändrade de två föregående fördragen, fördraget om Europeiska unionen samt fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen. Sistnämnda fördrag som även kort brukar nämnas EG fördraget har bytt namn till fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, EUF-fördraget. Ändringarna i och med

³⁵ Pacter, 2009.

³⁶ <http://www.iasb.org/Current%20Projects/IASB%20Projects/Small%20and%20Medium-sized%20Entities/Small%20and%20Medium-sized%20Entities.htm>. Hämtad 2010-05-06.

³⁷ Pacter, 2009.

³⁸ <http://www.iasb.org/Current%20Projects/IASB%20Projects/Small%20and%20Medium-sized%20Entities/Small%20and%20Medium-sized%20Entities.htm>. Hämtad 2010-05-06.

³⁹ Pacter, 2009.

⁴⁰ European Commission, 2009. (3).

⁴¹ http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/sme_accounting/review_directives_en.htm. Hämtad 2010-05-06.

3. Referensram

Lissabonfördraget syftar bland annat till att skapa ett mer demokratiskt och effektivare EU samt stärka dess internationella roll. Fördraget innebär således en del ändringar i jämförelse med innan och ett ytterligare exempel är de grundläggande rättigheterna som numera blir rättsligt bindande. I arbetet med att göra EU mer demokratiskt och öppet har bland annat Europaparlamentet fått ökade befogenheter, nationella parlamenten fått större möjlighet att delta i arbetet och det så kallade medborgarinitiativet har introducerats.⁴² EU består av sju institutioner; Europaparlamentet, Europeiska rådet, ministerrådet, EU kommissionen, EU domstolen, Europeiska centralbanken samt revisionsrätten. Europaparlamentet väljs av medborgarna och har maximalt 751 ledamöter som fördelas mellan länderna enligt principen om degressiv proportionalitet. Detta innebär att ett land med fler medborgare får fler platser till sitt förfogande än ett land med färre invånare. Varje land har dock rätt till minst sex ledamöter. Europeiska rådet är inget lagstiftande organ utan har till uppgift att utarbeta riktlinjer för samarbetet vid EU.⁴³ I Europeiska rådet infördes med Lissabonfördraget den nya posten Europeiska rådets ordförande, en post som innebär ansvar för det förberedande arbetet inom nämnda institution. Ministerrådet, tillsammans med Europaparlamentet, är ett lagstiftande organ. Detta råd företräder medlemsländerna och består av en minister från varje medlemsland. EU Kommissionen å andra sidan har till uppgift att lägga fram nya förslag om lagstiftning och skall representera allmänhetens intressen inom EU. Varje medlemsland har en kommissionär som skall verka fristående från hemlandets regering och ska således inte motta instruktioner hemifrån.⁴⁴ Lissabonfördraget stärker de nationella parlamentens roll och de har fått uppgiften att kontrollera att subsidiaritetsprincipen följs av EU:s institutioner.⁴⁵ Subsidiaritetsprincipen, som regleras i art 3b, innebär att EU bara ska lagstifta på området om detta bedöms vara mer effektivt än om motsvarande åtgärd hade företagits på nationell nivå. Förevarande avsnitt kommer att beskriva beslutsprocessen i EU, från och med att ett lagförslag initierats av EU kommissionen till dess att det antas av Ministerrådet och Europaparlamentet. Vidare kommer EU kommissionen att diskuteras närmare och då särskilt det så kallade samrådsförfarandet som är en viktig del i kommissionens arbete med att vara en öppen och demokratisk institution.

3.2.2 Beslutsprocessen

I fördragen stadgas vilken beslutsprocess som skall användas. Det vanligaste tillvägagångssättet är det ordinarie lagstiftningsförfarande, tidigare benämnt medbeslutandeförfarandet, medan den andra processen kallas för särskilt lagstiftningsförfarande. Vilket förfarande som skall tillämpas är dock beroende av vilket område som frågan faller undan och inom ett område kan olika beslutsförfaranden tillämpas på olika åtgärder. Detta regleras, som nämnts, i respektive fördragsartikel, vilken även beskriver förfarandet mer exakt.⁴⁶ En viktig förändring i och med ikraftträdandet av Lissabonfördraget var angående beslutsfattandet.⁴⁷ Syftet är att göra EU mer

⁴² http://europa.eu/lisbon_treaty/glance/index_sv.htm Hämtad 2010-05-04.

⁴³ <http://www.eu-upplysningen.se/Institutioner-och-beslutsprocesser/EUs-institutioner/>. Hämtad 2010-05-04.

⁴⁴ http://europa.eu/lisbon_treaty/glance/institutions/index_sv.htm Hämtad 2010-05-04.

⁴⁵ http://europa.eu/lisbon_treaty/glance/democracy/index_sv.htm Hämtad 2010-05-04.

⁴⁶ <http://www.eu-upplysningen.se/Institutioner-och-beslutsprocesser/Fran-forslag-till-beslut/Nar-anvands-vilken-beslutsprocedur/>. Hämtad 2010-05-04.

⁴⁷ http://europa.eu/lisbon_treaty/glance/institutions/index_sv.htm Hämtad 2010-05-04.

3. Referensram

effektivt, till exempel kan ministerrådet anta förslag med kvalificerad majoritet inom fler områden än tidigare. Begreppet kvalificerad majoritet har också ändrats och den nya definitionen börjar tillämpas från och med år 2014.⁴⁸ Kvalificerad majoritet enligt sin nya lydelse innebär att då ministerrådet skall fatta beslut krävs 55 % av ländernas röster, vilket även skall motsvara minst 65 % av den totala befolkningen i EU. Om en minoritet röstar emot måste dessa omfatta minst fyra länder, ett krav som syftar till att motverka att ett folkrikt land ensamt emotsätter sig ett beslut. Detta innebär att om färre än fyra länder motsäger sig beslutet så anses kvalificerad majoritet föreligga, trots att kriteriet på 65 % av befolkningen ej uppfylls.⁴⁹

EU kommissionen är den institution som utarbetar förslag till ny lagstiftning och förslaget antas om majoriteten av dess ledamöter är för. Det antagna förslaget skickas till Europaparlamentet samt ministerrådet för en första behandling. Europaparlamentet är den som behandlar förslaget först och ett av talmannen utsett utskott har till uppgift att se över förslaget. Efter detta går betänkandet till omröstning i kammaren där förslaget antingen godkänns eller föreslås genomgå omarbetning. Efter detta skickas Europaparlamentets åsikt till ministerrådet där sistnämnda institution ger sin ståndpunkt i frågan. I det fallet att ministerrådet godkänner Europaparlamentets förslag antas lagen. Om detta ej är fallet blir nästa steg i beslutsprocessen att Europaparlamentet behandlar ärendet en andra gång där förfarandet som beskrevs i första omgången återupprepas. Avslås Europaparlamentets ändringar av ministerrådet i andra omgången, hänskjuts ärendet till den så kallade förlikningskommittén. Kommittén skall utarbeta ett förslag som skall godkännas av företrädare för både ministerrådet och Europaparlamentet och i det fallet att ett samarbete ej kommer till stånd avbryts lagstiftningsprocessen. Om enighet uppnås antas ett gemensamt utkast som går till en tredje behandling där ministerrådet och Europaparlamentet skall anta utkastet.⁵⁰

3.2.2.1 Insyn i beslutsprocessen

Varje medborgare inom EU har rätt att ta del av Europaparlamentets, ministerrådets och EU kommissionens handlingar och beslutsprocesser eftersom dessa är offentliga. Institutioner såsom EU domstolen eller Europeiska centralbanken kan dock vara mer restriktiva och har egna regler för hur handlingar offentliggörs. En del handlingar hos de tre förstnämnda institutionerna kan dock vara sekretessbelagda om det finns skäl att skydda till exempel enskilda personer, allmän säkerhet eller militära frågor. EU:s regler om offentlighet skall dock ej sammanblandas med Sveriges regler om offentlighet. I det fallet att en av EU:s institutioner har gett ut en handling till svenska myndigheter, omfattas dessa av svenska regler och skall lämnas ut på begäran. På samma sätt som vissa handlingar är sekretessbelagda inom EU, har svensk lagstiftning sekretessbestämmelser som kan bli aktuella.⁵¹

⁴⁸ http://europa.eu/lisbon_treaty/glance/index_sv.htm Hämtad 2010-05-04.

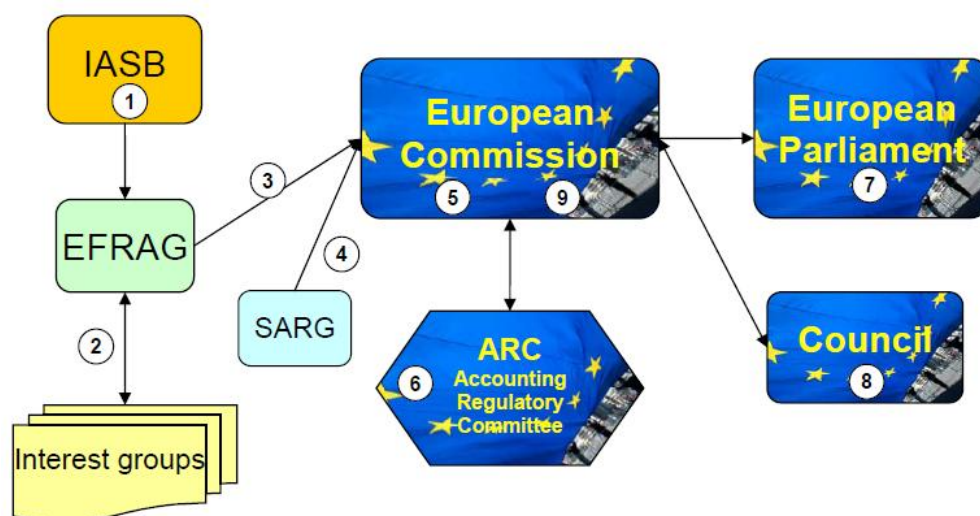
⁴⁹ http://europa.eu/lisbon_treaty/index_sv.htm Hämtad 2010-05-04.

⁵⁰ <http://www.eu-upplysningen.se/Institutioner-och-beslutsprocesser/Fran-forslag-till-beslut/En-ny-lag-blir-till-i-EU/En-ny-lag-blir-till-i-EUtextversion/> Hämtad 2010-05-04.

⁵¹ <http://www.eu-upplysningen.se/Lagar-och-regler/Rattigheter/Tillgang-till-handlingar/> Hämtad 2010-05-04.

3.2.2.2 EU:s process att godkänna en standard utgiven av IASB

Efter att IASB utgivit en standard genomför European Financial Reporting Advisory Group, EFRAG, konsultationer med intressegrupper.⁵² EFRAG är en privat organisation som startades år 2001 och uttalar sig samt ger råd till kommissionen om den tekniska kvalitén på IFRS standarder som ska godkännas.⁵³ EFRAG uttalar sig angående huruvida de anser att standarden uppfyller de givna kriterierna för ett antagande. Kriterierna säger bland annat att standarden inte får stå i strid mot principen om rättvisande bild samt att standarden ska bidra till begriplighet, relevans, tillförlitlighet och jämförbarhet. Vidare undersöker EFRAG tillsammans med EU kommissionen de potentiella ekonomiska effekterna av ett införande av aktuell standard.⁵⁴ I samband med detta bedömer och uttalar sig Standards Advice Review Group, SARG, om EFRAG:s yttranden är väl avvägda och objektiva. SARG är en grupp bestående utav högst sju ledamöter utsedda av kommissionen och är experter inom redovisning.⁵⁵ Baserat på vad som framkommit från EFRAG och SARG utarbetar kommissionen ett utkast till godkännandet av aktuell standard. I nästa steg får Accounting Regulatory Committee, ARC, som är en tillsynsmyndighet bestående av representanter från EU:s medlemsländer ta ställning till kommissionens utkast, de röstar då för eller emot och kvalificerad majoritet råder. Om majoriteten röstar för kommissionens förslag så har Parlamentet och Ministerrådet tre månader på sig att motsätta sig förslaget om ett godkännande av standarden. I de fall parlamentet och ministerrådet inte protesterar så antas standarden och publiceras i Europeiska unionens officiella tidning⁵⁶ och träder i kraft den dag som förordningen anger.⁵⁷



Figur 3 Illustration av EU:s process att godkänna en standard utgiven av IASB⁵⁸

⁵² http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/ias/index_en.htm. Hämtad 2010-05-30.

⁵³ <http://www.efrag.org/content/default.asp?id=4103>. Hämtad 2010-05-30.

⁵⁴ http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/ias/index_en.htm. Hämtad 2010-05-30.

⁵⁵ http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/committees/sarg_en.htm. Hämtad 2010-05-30.

⁵⁶ <http://eur-lex.europa.eu/JOIndex.do?ihmlang=en>.

⁵⁷ http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/ias/index_en.htm. Hämtad 2010-05-30.

⁵⁸ http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/ias/index_en.htm. Hämtad 2010-05-30.

3. Referensram

3.2.3 EU kommissionen

Till skillnad mot Europaparlamentets platser som fördelas efter befolkning, består EU kommissionen av en kommissionär från varje medlemsland och sistnämnda institution har således 27 verksamma kommissionärer idag. I februari år 2010 tillsattes den nya kommissionen och den nya svenska kommissionären representeras nu av Cecilia Malmström.⁵⁹ Även om kommissionärerna många gånger hänförs till en viss nationalitet, utgör dessa egentligen inte representanter för sitt hemland utan skall verka i EU:s bästa intresse.⁶⁰ Kommissionen består av så kallade generaldirektorat och under dessa verkar i sin tur kommittéer. De så kallade genomförandekommittéerna består av representanter från medlemsländerna och arbetar med genomförandet i medlemsländerna av rättsakter som ministerrådet och Europaparlamentet redan har antagit. Genomförandekommittéerna har olika funktioner och kan vara rådgivande, förvaltande eller föreskrivande och har olika grader av inflytande på kommissionens beslutsprocess. Minst inflytande har den rådgivande kommittén då kommissionen ej är bunden av dess yttrande över förslagen. Vid generaldirektoratet finns även expertgrupper som består av sakkunniga inom ett visst område, såsom experter från intressegrupper och myndigheter.⁶¹ En central rådgivande kommitté är Ekonomiska och sociala kommittén som ger både EU kommissionen, EU rådet och Europaparlamentet expertutlåtanden i lagstiftningsfrågor. Kommitténs ledamöter representerar olika intressegrupper bestående av arbetsgivare, arbetstagare samt andra intressegrupper där den sistnämnda kategorin omfattar till exempel jordbrukare, konsumenter och miljöorganisationer.⁶² En annan kommitté involverad i arbetet är Regionkommittén, vilken är en politisk församling representerad av 344 medlemmar från 27 olika medlemsländer och som tillvaratar ländernas regionala och lokala intressen. Med ikraftträdandet av Lissabonfördraget stärktes kommitténs roll ytterligare och EU kommissionen har en skyldighet att konsultera Regionkommittén redan på lagförslagsstadiet om förslaget rör politikerområden som påverkar regionala eller lokala myndigheter.⁶³

3.2.3.1 Kommissionen och samråd

Olika intresseorganisationer försöker påverka lagstiftningsförfarandet och utformningen av ny lagstiftning genom att vara aktiva i processen och göra sin röst hörd gentemot EU och dess institutioner. Lobbying är en annan benämning på detta som används för att beskriva välorganiserade intressenter, många stationerade i Bryssel, som arbetar med att påverka EU:s institutioner. För att detta skall fungera på ett korrekt sätt finns regler om hur EU:s samarbete med intressegrupperna skall gå till. År 2001 utkom en vitbok från EU kommissionen angående reformen av styrelseformerna i EU, vilken bland annat diskuterade hur lagstiftningen skulle göras mer effektiv och öppen samt hur EU:s medborgare skulle bli mer delaktiga i unionens politik och debatt. Vitboken

⁵⁹ <http://www.eu-upplysningen.se/Institutioner-och-beslutsprocesser/EUs-institutioner/EU-kommissionen/>

Hämtad 2010-05-07.

⁶⁰ Nugent, 2006.

⁶¹ <http://www.eu-upplysningen.se/Institutioner-och-beslutsprocesser/EUs-institutioner/EU-kommissionen/Kommitteer-under-kommissionen/> Hämtad 2010-05-07.

⁶² http://www.eesc.europa.eu/index_sv.asp. Hämtad 2010-05-07.

⁶³ <http://www.cor.europa.eu/pages/HomeTemplate.aspx>. Hämtad 2010-05-07.

3. Referensram

tog till exempel upp samrådsförfarandet och menade att det var önskvärt att klargöra processen för samråd samt utarbeta riktlinjer med minimikrav.⁶⁴ I vitboken beskrivs exempelvis att kommissionen avser att klargöra samrådsförfarandet, att remissinstanser ska offentliggöras samt att de planerar att upprätta riktlinjer med minimikrav för samråd. Parlamentet antog i november 2001 en resolution som stärkte detta och diskuterade betydelsen av öppna samråd där kvaliteten på lagstiftningen granskas. EU Kommissionen utkom strax efter detta med ett meddelande, Styrelseformerna i EU: bättre lagstiftning, vilken nämner tre meddelanden som Kommissionen menade skulle utgöra EU:s rättsliga ramar. Det andra meddelandet omfattade hur EU:s kultur skulle präglas av dialog och delaktighet och syftade på Kommissionens process kring samråd med olika intressegrupper.⁶⁵ År 2002 antog kommissionen allmänna principer och miniminormer för dess samråd med intressegrupperna, ett dokument som reglerar kommissionens arbetssätt gentemot dessa.⁶⁶

Kommissionen har enligt lagstiftning i vissa fall en skyldighet att samråda med kommittéerna, även om kommissionen inte är bunden av deras ståndpunkt.⁶⁷ Enligt 23§ kommissionens arbetsordning skall även avdelningarna inom kommissionen samarbeta och stadgandet stipulerar att den aktuella tjänstegrener skall samråda med andra tjänstegrener som har intresse i saken.⁶⁸ En del av intressegrupperna finns som tidigare nämnts representerade i kommittéerna som EU kommissionen i vissa fall är skyldig att samråda med, men enligt fördraget bör EU kommissionen även samråda med andra grupper som inte finns representerade i EU:s institutioner.⁶⁹ Betydelsen av samråd regleras även av Lissabonfördraget och enligt fördraget ska kommissionen rådfråga det civila samhället och anordna konsultationer där samhället kan inkomma med remissvar. Samråden med det civila samhället regleras i artikel 2 i protokollet om tillämpning av subsidiaritets- och proportionalitetsprinciperna⁷⁰, en bilaga till fördraget, enligt vilket EU kommissionen har en skyldighet att hålla samråd. Samma artikel stadgar dock ett undantag från att hålla samråd i mycket brådskande fall. EU kommissionens arbete med intressegrupperna regleras i ovan nämnda meddelande om samråd och dialog. I meddelandet från år 2002 diskuteras betydelsen av att samrådsförfarandet är enhetligt då arbetet tidigare har karakteriserats av att varje avdelning haft sina egna tillvägagångssätt. I dokumentet, som dock inte är juridiskt bindande, fastslås ett antal miniminormer och principer för EU kommissionens arbete med intressegrupperna. Kommissionen menar att viktiga principer för samrådsförfarandet är öppenhet, delaktighet, tydlig ansvarsfördelning, effektivitet samt konsekvens, vilka ska följas av båda parter. Principen om öppenhet innebär att människor i medlemsstaterna har rätt att ta del av förfarandet och ta del av information om remissfrågor, vem som deltar i konsultationerna samt vilka intressen sistnämnda

⁶⁴ KOM (2001) 428 slutlig.

⁶⁵ KOM (2002) 275 slutlig.

⁶⁶ KOM (2002) 704 slutlig.

⁶⁷ <http://www.eu-upplysningen.se/Institutioner-och-beslutsprocesser/EUs-institutioner/Sprak-lobbyister-och-anstallda-i-EU>. 2010-05-09.

⁶⁸ 2005/960/EG.

⁶⁹ <http://www.eu-upplysningen.se/Institutioner-och-beslutsprocesser/EUs-institutioner/Sprak-lobbyister-och-anstallda-i-EU>. 2010-05-09.

⁷⁰ Protokoll om tillämpning av subsidiaritets- och proportionalitetsprinciperna.

3. Referensram

representerar. Exempelvis offentliggörs all information på EU:s hemsida och EU kommissionen har även lanserat webbportalen ”Din röst i EU” för kontakt med allmänheten.⁷¹ Kommissionen har även i syftet att göra arbetet mer öppet inrättat ett register som intressegrupper frivilligt kan registrera sig i, vilka då även väljer att följa en uppförandekod.⁷² I och med Lissabonfördraget introducerades även medborgarinitiativet, en initiativrätt som innebär att en miljon medborgare i EU kan uppmana EU Kommissionen att lägga fram förslag om ny lagstiftning.⁷³

I förevarande fall har EU kommissionen genomfört en konsultation där olika intressenter inkommit med sina ståndpunkter i form av remissvar. Det finns dock inga utförliga instruktioner om hur konsultationsförfarandet utvärderas och i vilken grad olika remissvar beaktas av EU kommissionen. I jämförelse kan nämnas IASB:s remissförfaranden där hänsyn tas till åsikterna i relation till intressenternas kompetens och det är således inte en röst per man som är principen för utvärdering. Vid samtal med Gunnar Rimmel menade han att det kan tänkas att EU vid utvärderingen av konsultationens remissvar tar i beaktande åsikter vilka rör systemfrågor eller makroekonomiska problem snarare än frågor som endast tar hänsyn till ett specifikt lands intresse.⁷⁴ Sådan problematik kan till exempel vara införandet av IFRS för SME:s i länder där det finns en koppling mellan redovisning och beskattning, vilket även belysts i många av de inkomna remissvaren. Enligt meddelandet från EU kommissionen om bättre struktur för samråd och dialog ska dock kommissionen publicera resultatet av samrådsförfarandet och i lagförslaget ange hur resultaten från detta beaktats i förslaget.⁷⁵

3.3 Internationella redovisningsskillnader

3.3.1 Harmonisering av internationell redovisning

Redovisningstraditioner och regler skiljer sig åt mellan länder, vilket inte var ett problem då företag endast handlade eller sökte finansiering innanför landsgränserna. I samband med den ökade internationaliseringen och framväxten av multinationella företag blev detta dock problematiskt då det bland annat blev svårt att jämföra finansiella rapporter mellan företag i olika länder. Det var även dyrt att inhämta redovisningsinformation eftersom denna var tvungen att justeras för de olika redovisningsprinciper som var tillämpliga. Den problematik som uppstod på grund av den ökade internationaliseringen medförde därför ett ökat behov för länderna att stifta om gemensamma standarder och regler för sin redovisning.⁷⁶ Denna harmoniseringsprocess har dock inte visat sig oproblematiske och precis som det finns många fördelar med en global samt europeisk standardisering av regler, finns det många svårigheter med en implementering. Vidare kan argumentationen angående harmonisering skilja sig åt beroende på vem användaren av

⁷¹ KOM (2002) 704 slutlig.

⁷² <http://www.eu-upplysningen.se/Institutioner-och-beslutsprocesser/EUs-institutioner/Sprak-lobbyister-och-anstallda-i-EU> Hämtad 2010-05-10

⁷³ http://europa.eu/lisbon_treaty/glance/democracy/index_sv.htm. Hämtad 2010-05-10.

⁷⁴ Samtal med Gunnar Rimmel 2010-05-05.

⁷⁵ KOM (2002) 704 slutlig.

⁷⁶ Fagerström & Lundh, 2007.

3. Referensram

informationen är, då olika användare såsom investerare, banker, företag eller stater har gruppsspecifika intressen.

Nobes och Parker skiljer på begreppen harmonisering och standardisering. Enligt författarna är harmonisering en process för att öka jämförbarheten av praktiserandet av redovisning genom att sätta gränserna för dess variation. Standardisering å andra sidan innefattar en mer begränsad reglering. De menar dock att begreppen är snarlika och att det ofta kan vara svårt att skilja dem åt, men att harmonisering ofta associeras med EU medan standardisering är ett begrepp som används angående IASB:s processer.⁷⁷ Inom IASB sker en internationell standardiseringsprocess av redovisningen där bland annat IFRS för noterade bolag har antagits och fått genomslag i länder runt om i världen. En av dem som antagit denna standard är EU och sedan år 2005 är det obligatoriskt för noterade bolag inom EU:s medlemsländer att tillämpa IFRS för sin koncernredovisning. Både inom IASB och EU pågår således ett harmoniseringsarbete av redovisningen, men med olika utgångspunkter då EU utgör en överstatlig institution där medlemsstaterna har en skyldighet att genomföra EU:s beslut.

Utgångspunkten är att extern finansiell redovisning är önskvärt och att det grundläggande kravet på ett företag att producera redovisning är oberoende av vilket land denne verkar i. Fördelarna med redovisning är således oberoende av land och författarna Nobes & Parker menar att de positiva effekter som finns med nationell redovisning även är applicerbara internationellt.⁷⁸ En viktig användare av företagets finansiella information är investerarna, en intressegrupp som även erhåller en särställning enligt IASB:s föreställningsram. Eftersom investerarna har ett behov av att förstå företagets redovisning ger ökad harmonisering och därmed bättre jämförbarhet dessa en möjlighet att fatta välgrundade investeringsbeslut. Ett annat argument för harmonisering, enligt Nobes & Parker, är det faktum att det förenklar för dem som upprättar redovisningen, framförallt inom koncerner med bolag i flera länder.⁷⁹ De menar att generellt är de positiva effekterna av standardiserad redovisning framförallt förunnat de multinationella företagen, ofta noterade, som opererar över landsgränserna.

3.3.2 Harmonisering i EU

Sedan år 2005 är det som ovan nämnts obligatoriskt för noterade bolag inom EU att tillämpa IFRS för sin koncernredovisning. Berg & Mattsson diskuterar fördelarna med en sådan harmonisering av redovisning inom EU i form av IFRS för noterade bolag. De menar att användarna av redovisningen såsom investerare, banker, företag och stater har olika syften med sin användning och fördelarna för respektive grupp kan därför i vissa fall skilja sig åt. Harmonisering leder till ökad jämförbarhet, en effekt som gynnar investerare som då får lättare att jämföra företagets finansiella rapporter. Regleringar såsom IFRS för noterade bolag kan även innebära att kvalitén på den finansiella informationen blir bättre eftersom reglerna uppställer krav på utförlig information. Även detta är till

⁷⁷ Nobes & Parker, 2006.

⁷⁸ Nobes & Parker, 2006.

⁷⁹ Ibid.

3. Referensram

fördel för investerarna eftersom det medför att dessa på ett bättre sätt kan uppskatta sitt risktagande. Författarna menar även att standardisering av redovisningsregler är en fördel för bankerna eftersom dessa på samma sätt inte behöver ha kunskap om andra länders redovisningssystem för att kunna tillgodogöra sig låntagarens finansiella rapport. Detta innebär således att det blir lättare för banker att göra affärer med internationella kunder. Eftersom de finansiella instituten får vissa fördelar med en ökad standardisering, leder även detta till positiva effekter för företagen. Då det blir enklare för bankerna att handla med internationella kunder, kommer företagens kapitalkostnader att minska eftersom det blir lättare att få finansiering utomlands.⁸⁰

På liknande vis leder den ökade jämförbarheten för investerarna till positiva effekter för företagen eftersom det blir ett ökat intresse för investering. Berg & Mattsson menar vidare att även stater inom EU gynnas av IFRS för noterade bolag eftersom antagandet av standarden innebär att alla medlemsländer uppnår en viss kvalitet på redovisningen oavsett hur långt ett land har nått i sin ekonomiska utveckling. Vidare gynnar det de mindre utvecklade länderna, vilka inte behöver spendera lika mycket tid och resurser på att utveckla sin redovisning. En annan aspekt gäller den fria rörligheten inom EU, friheter som blir lättare att utöva när länderna karakteriseras av liknande regler.⁸¹ Sammanfattningsvis bidrar harmonisering med många positiva effekter, i alla fall gällande de noterade bolagen som verkar internationellt. Huruvida liknande egenskaper även borde tillmätas icke-noterade bolag är dock inte en självklarhet.

Forskningen ovan talar sammanfattat för att en harmonisering av internationell redovisning är möjlig, att det skulle medföra en rad fördelar och att IFRS, i egenskap av internationella redovisningsstandarder, skulle vara vägen dit. Dock finns det givetvis tvivel, det diskuteras både kring om harmonisering över huvud taget är möjligt samt om IFRS verkligen är medlet som tar redovisningen dit, vilket presenteras nedan.

3.3.3 Harmoniseringshinder

Nobes och Parker har studerat skillnader i redovisningssystem mellan olika länder, system som är påverkade av kulturella och institutionella faktorer. Nobes & Parker menar att dessa skillnader är det största problemet vid harmonisering av redovisning och att det inte är självklart att skillnaderna varken går eller är önskvärda att överbrygga.⁸² Det finns således en omfattande problematik med harmonisering, vilken diskuteras närmare nedan i presentationen av orsakerna till att länders redovisningssystem skiljer sig åt.

3.3.3.1 Finansieringssystem

Enligt Nobes och Parker är den viktigaste orsaken till internationella skillnader i redovisningen finansieringssystemet. De skiljer mellan kapitalmarknadsorienterad finansiering med aktieägare (equity/outsidere) och finansiering via banker samt stora ägare (credit/insider). Eftersom finansiella

⁸⁰ Fagerström & Lundh, 2007.

⁸¹ Ibid.

⁸² Nobes & Parker, 2006.

3. Referensram

rapporter upprättas utefter användarens behov ser de olika ut om användaren är en aktieägare eller långgivare. En aktieägare är intresserad av information som ger en uppriktig (verkligt värde) bild av företagets framtida vinstmöjligheter medan en långgivare är mer intresserad av försiktigt uppskattad information om framtida betalningsmöjligheter (försiktighet). Vidare kräver investerare en större mängd av information, exempelvis mer upplysningar, eftersom de inte har samma insyn i företaget som en storägare kan ha. Av samma anledning är det mer viktigt för aktieägare med pålitlig revision, vilket har gjort att länder med mer kapitalmarknadsorienterad finansiering har en starkare revisorsprofession.⁸³ Tabellerna 2,3 och 4 baseras på studier av Alexander & Nobes (2004), Nobes & Parker (2003) samt Ordelheide & KPMG (2001).

Kapitalmarknadsorienterad finansiering	Finansiering via banker och storägare
Storbritannien	Tyskland
Nederländerna	Frankrike
Sverige	Belgien
USA	Italien
Australien	Spanien
Canada	Portugal

Tabell 2 Klassificering efter finansieringssystem⁸⁴

3.3.3.2 Rättssystem

En annan faktor är landets legala system där man skiljer mellan "common law" och "codified Roman law". "Common law" är uppbyggt på "case law" vilket innebär att det utvecklas från fall till fall och det finns inga generella regler som gäller alla situationer. "Codified Roman law" å andra sidan är uppbyggt på en mängd lagar och regler i syfte att reglera alla tänkbara situationer. Nobes & Parker hänvisar till två studier av La Porta et al. från 1997 och 1998 varav den första påvisar ett statistiskt samband mellan "common law" och en stark aktiemarknad. Den andra studien visar vidare att dessa länder har ett starkare legalt skydd för investerare än länder med "codified roman law". Länder med kapitalmarknadsorienterad finansiering har en stark revisorsprofession och denna profession tillsammans med privat sektor är mycket delaktiga i processen att ta fram redovisningsregler. I länder med denna typ av rättssystem är redovisningsregler skilda från övriga lagen. I länder med "Codified Roman Law" är redovisningsreglerna, som är mycket detaljerade, kopplade till de övriga lagarna och är framtagna av staten.⁸⁵

⁸³ Nobes & Parker, 2006.

⁸⁴ Alexander, Britton & Jorissen, 2009.

⁸⁵ Nobes & Parker, 2006.

3. Referensram

Common Law	Codified Roman Law
England & Wales	Frankrike
Irland	Italien
USA	Tyskland
Canada	Spanien
Australien	Nederländerna
Nya Zeeland	Portugal
	Japan

Tabell 3 Klassificering efter rättssystem⁸⁶

3.3.3.3 Redovisning beskattning

Länken mellan redovisning och beskattning är ytterligare en faktor som bidrar till skillnader mellan ländernas redovisning.⁸⁷ De länder som inte har en fokusering på investerare är oftast de som har en skattekoppling.⁸⁸ I dessa länder använder skattemyndigheten de finansiella rapporterna som underlag för beskattningsbar inkomst vilket betyder att skattehänsyn påverkar de siffror som redovisas. Det betyder också att användare av den finansiella informationen måste justera för denna bias innan det är möjligt att jämföra de finansiella rapporterna mellan varandra.⁸⁹

Skattekoppling	Ej skattekoppling
Tyskland	Danmark
Frankrike	Irland
Belgien	Storbritannien
Italien	Nederländerna
Sverige	Tjeckien
Norge	Polen

Tabell 4 Klassificering efter beskattningssystem⁹⁰

3.3.3.4. Kulturella skillnader

En omdebatterad orsak till skillnader i internationell redovisning är huruvida kulturella skillnader skapar skillnader i internationell redovisning. Nobes & Parker hänvisar till Hofstedes forskning från 1984 där han presenterar flera faktorer som skapar olika kulturer; *individualism kontra kollektivism, stor kontra liten maktdistans, stark kontra svag osäkerhets undvikande och maskulinitet kontra femininitet*. Författarna hänvisar vidare till en studie av Gray från 1988 där denne med Hofstede som grund framför kulturella faktorer som påverkar de finansiella rapporterna.⁹¹ Faktorerna som beskrivs

⁸⁶ Nobes & Parker, 2006.

⁸⁷ Marton m.fl., 2008.

⁸⁸ Alexander, Britton & Jorissen, 2009.

⁸⁹ Marton m.fl., 2008.

⁹⁰ Alexander, Britton Jorissen, 2009.

⁹¹ Nobes & Parker, 2006.

3. Referensram

är *Professionalism kontra lagstadgad kontroll*, som relateras till vilka det är som påverkar redovisnings reglering, det vill säga huruvida det är privata organisationer eller om det är staten. *Enhetlighet kontra flexibilitet*, vilket handlar om huruvida lagar och regleringar är detaljerade eller mer principbaserade vilket kan kopplas till diskussionen ovan om "Common Law" och "Codified Roman Law". *Konservatism kontra optimism* hänförs sig exempelvis till intäktsredovisning och värdering, om det görs med försiktighet eller ej. Samt till sist *sekretess kontra öppenhet*, som relateras till grad av informationsutlämnande och upplysningar⁹² Enligt Nobes & Parker har det som sagt varit mycket omdiskuterat huruvida det verkligen går att applicera dessa kulturella skillnader på redovisning. Nobes & Parker hävdar att det snarare är så att kulturen är orsaken till de andra faktorer, vilka nämns ovan, som i sin tur påverkar redovisningen.⁹³

Som visas ovan har det i forskningen gjorts flera klassificeringar av länder baserat på de uppräknade skillnaderna. Alexander, Britton & Jorissen skriver att det dock visat sig vara svårare och svårare att göra då skillnaderna elimineras gradvis i takt med globaliseringen av kapitalmarknaderna. Denna utveckling har gjort att det i många länder vuxit fram två grupper av företag där den första gruppen är börsnoterade företag som av många anledningar tillämpar internationella redovisningsstandarder. Den andra gruppen är onoterade små och medelstora företag som fortfarande följer nationella standarder. Dock börjar även dessa att alltmer tillämpa internationella redovisningsstandarder för sin redovisning. Enligt Alexander Britton & Jorissen tyder således mycket på att redovisningsskillnader kommer att försvinna.⁹⁴ Exempel på författare som hävdar motsatsen är Ball och Soderstrom & Sun, vilkas arbete presenteras i nästa stycke.

3.3.4 Är IFRS rätt väg till harmonisering?

Ball instämmer med tidigare nämnda fördelar kring IFRS men framhäver att det även finns nackdelar. För att fördelar som ökad jämförbarhet, ökad transparens, minskad redovisningskostnad, bättre marknadseffektivitet ska uppnås krävs det att IFRS leder till harmonisering, något som Ball hyser tvivel kring. Ball tycker det är naivt att tro att enhetliga redovisningsstandarder i sig själva kommer leda till harmonisering, istället menar Ball att på grund av lokala marknadsmässiga, ekonomiska och politiska skillnader kan IFRS komma att implementeras på olika sätt i olika länder vilket istället motverkar harmonisering och således resulterar i minskad jämförbarhet och ökade kostnader. Ett exempel på skillnad i implementering som Ball hänvisar till är EU:s "carve out" av IAS 39 vid tillämpningen av verkligt värde i säkringsredovisning. Det var på grund av politiska påtryckningar från Frankrike som Europas version av IAS 39 växte fram. Enligt Ball är det inte sista gången något sådant kommer hända utan varje gång som IFRS står i motsats till lokala intressen kommer förespråkarna av dessa intressen försöka påverka implementeringen. Avslutningsvis drar Ball slutsatsen att implementeringen är IFRS Akilles häl och därför behöver mer uppmärksamhet riktas mot implementeringsproblematiken. Fokus ska då vara på hur reglerna omsätts i praktiken istället för, som tidigare fokuserats på, vad reglerna säger.⁹⁵

⁹² Alexander, Britton & Jorissen, 2009.

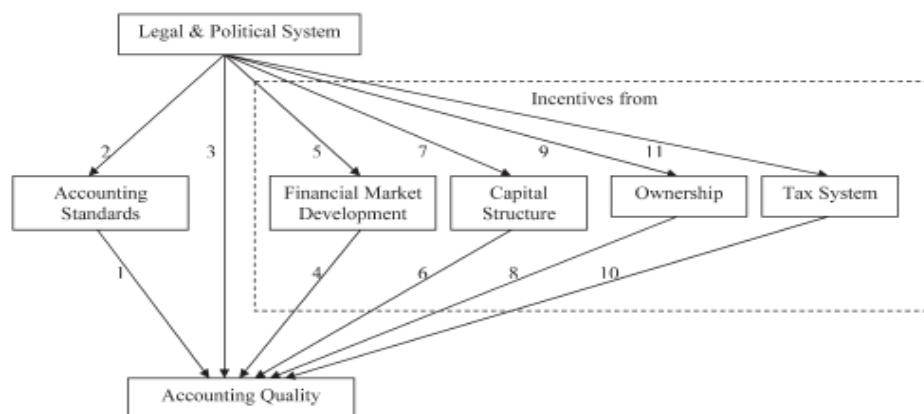
⁹³ Nobes & Parker, 2006.

⁹⁴ Alexander, Britton & Jorissen, 2009.

⁹⁵ Ball, 2006.

3. Referensram

Soderstrom & Sun har studerat vilken effekt införandet av IFRS i olika länder har på kvalitén av den lämnade finansiella informationen. Kvalité är i detta fall definierat som vilken användbarhet informationen har, en definition som är i linje med FASB:s uttalande om att "redovisning måste vara till nytta för alla typer av kontrakterade parter för att möjliggöra investering samt långivnings beslut". Soderstrom & Sun finner att faktorerna som påverkar kvalitén av informationen är; 1) Kvalitén på redovisningsstandarderna, 2) Ländernas politiska och legala system, 3) Incitament till finansiell redovisning.



Figur 4 Faktorer som avgör kvalitén på redovisningen⁹⁶

Incitamenten är, som syns på bilden, utvecklingen av den finansiella marknaden, kapital strukturen, ägandestrukturen samt beskattningssystemet i landet. Vad författarna kommer fram till är att redovisningsstandarder som IFRS säkerligen kommer ha effekt på kvalitén av informationen men eftersom de andra faktorerna också kommer spela roll så är inte högkvalitativa standarder avgörande för högkvalitativ information. Alltså är det möjligt att kvalitén på informationen kommer fortsätta att skilja sig åt mellan olika länder även om alla använder sig av samma redovisningsstandarder.⁹⁷

3.4 Intressentgrupper

Forskning om intressenters deltagande i processen att upprätta redovisningsstandarder kan delas in i tre kategorier; The Positive Accounting Theory Group (PATG), the Economic Theory of Democracy Group (ETDG) samt the Coalition and Influence Group (CIG).⁹⁸ Även om en hel del av denna forskning är baserat på FASB och vilka som är med och påverkar i deras upprättningsprocess så hävdar Saemann att sistnämnda organisation kan vara ett bra jämförelseobjekt för att förstå vilka val och påtryckningar IASB kommer att ställas inför i sitt arbete med att upprätta redovisningsstandarder.⁹⁹

Studier inom PATG fokuserar främst på intressenten upprättare av finansiella rapporter och deras motiv till att delta i processen.¹⁰⁰ Watts & Zimmerman, som var med och lade grunden för PATG,

⁹⁶ Bild från Soderstrom & Sun, 2007.

⁹⁷ Soderstrom & Sun, 2007.

⁹⁸ Durocher et al., 2007.

⁹⁹ Saemann, 1999.

¹⁰⁰ Durocher m.fl., 2007.

3. Referensram

testade i sin studie hypotesen; om en förändring av en standard kommer leda till ett lägre rapporterat resultat skulle stora företag verka för förändringen och resterande företag verka mot, så länge kostnaden att påverka förändringen är lägre än kostnaden som förändringen skulle medföra. Deras empiriska resultat bekräftar denna hypotes. Författarna konkluderar att så länge det finns en möjlighet att redovisningsstandarder kommer påverka företagens rapporterade kassaflöde så kommer de att delta och påverka processen.¹⁰¹ Hill, Shelton & Stevens undersöker i sin studie hur amerikanska företag varit aktiva i processen och försökt påverka upprättandet av Financial Accounting Standard No. 123 – *Accounting for Stock-Based Compensation*. Deras studie bekräftar att ekonomiska egenintressen är avgörande för upprättares deltagande i processen.¹⁰² Vad dessa studier, tillsammans med andra från området, visar är alltså att det i första hand är ekonomiska motiv som får upprättarna att delta i processen.

Forskning från ETDG påvisar sammantaget att för att någon individ eller organisation ska delta i processen krävs att de upplevda fördelarna, inklusive sannolikheten att kunna påverka, måste överväga kostnaderna att delta.¹⁰³ Sutton skriver i början av sin artikel att om en individ, oavsett om denne är en upprättare, användare eller revisor, påverkas av en redovisningsstandard kommer individen försöka påverka de som upprättar standarden så att resultatet blir till individens fördel. Med detta som bakgrund utför han sin studie och söker svar på frågorna; vilka försöker påverka? När försöker de påverka? Med vilka metoder? Resultatet visar att de som deltar är de som ser störst vinster med det. Därför är det exempelvis troligare att upprättare deltar än användare, på grund av att upprättarna oftast har mer finansiella resurser samt är mindre diversifierade, vilket betyder att deras inkomster kommer från ett fåtal källor och därför är de mer sårbara för förändringar i standarder som påverkar just dessa källor, det hävdas vidare att deras ekonomiska intressen är mer homogena. Resultatet av när och hur deltagandet sker visar att dessa frågor hänger ihop och det mest framträdande är att påverkan har störst effekt innan de som upprättar standarden själva har hunnit bilda sig en åsikt. Anledningen är att standardupprättarna då inte uppfattar det som ett försök att påverka, exempelvis kan det vara dolt i form av sponsring av "oberoende" forskning.¹⁰⁴ Lindahls forskning kompletterar Suttons och ämnar förklara i vilka fall individer påverkar individuellt och i vilka fall individer går ihop och försöker påverka processen kollektivt. Lindahls resultat visar att stora revisionsbyråer påverkar kollektivt samt att upprättare är mer aktiva när standarderna ger effekt på en specifik industri och mindre aktiva när effekten omfattar flera industrier.¹⁰⁵

CIG har studerat eventuella koalitioner mellan intressegrupper och deras påverkan på upprättandet av redovisningsstandarder. Bakomliggande motiv till studier inom detta område var att Financial Accounting Standards Board (FASB) - organet som är ansvarig för upprättandet av redovisningsstandarder i USA, anklagades för att i stor utsträckning vara påverkad av amerikanska revisionsbyråers åsikter. Revisionsbyråernas åsikter antas vara i linje med deras klienter som är

¹⁰¹ Watts & Zimmerman, 1978.

¹⁰² Hill, Shelton & Stevens, 2002.

¹⁰³ Durocher m.fl., 2007.

¹⁰⁴ Sutton, 1984.

¹⁰⁵ Lindahl, 1987.

3. Referensram

upprättare av finansiell information, vilket implicerar att användarnas åsikter förbises vid upprättande av redovisningsstandarder. Resultaten av studierna som gjorts har dock varit motstridiga, en del har funnit att anklagelserna om påverkan av revisionsbyråer stämmer medan andra studier funnit motsatsen. Resultat kring huruvida revisionsbyråer endast förespråkar upprättares åsikter går också isär då resultat visar på att även användares åsikter vägs in och ibland rent utav väger tyngre. En slutsats från CIGs studier är i alla fall att användares uppfattning om koalitioner och koalitionerens grad av inflytande påverkar hur de uppfattar sin egen förmåga att påverka, något som har betydelse för om de kommer att delta eller ej.¹⁰⁶

Syftet med finansiella rapporter är att uppfylla användarnas informationsbehov så dessa kan fatta beslut på en välinformerad grund. Motsägelsefullt nog visar forskning att användarnas bidrag till processen att upprätta standarder är litet. Med detta faktum som bakgrund och tillsammans med ovan uppräknade teorier ämnar Durochers m.fl. studier presentera en teori som förklarar användarnas deltagande i processen att upprätta standarder. Deras undersökning baseras på kanadensiska användare och således den kanadensiska processen. Tidigare konstaterade faktorer som påverkar användarnas deltagande är; upplevda vinster och kostnader, förväntad påverkan på resultatet, intresse/förståelse för processen eller frågan i sig samt tid och resurser. Utöver dessa hävdar Ducorcher m.fl. att motiv bakom användarnas deltagande kan knytas till hur de uppfattar själva processen att upprätta standarder. Huruvida de anser att; informationen som ges av finansiella rapporter ger nytta, upprättarna av standarder tillvaratar allmänhetens intressen och om de anser sig ha stöd av Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA). Ytterligare motiv är att det kan vara en del i deras arbetsuppgifter samt att de bidrar till en fortsatt professionell förbättring.¹⁰⁷

FASB har uttryckt en önskan om ett större deltagande från akademiker i processen att ta fram standarder. Akademikers synpunkter anses värdefulla eftersom de är ekonomiskt oberoende och torde ha god förståelse för ämnet och kan därför sätta sig in i problematiken. Tandy & Wilburn har på denna grund studerat akademikers deltagande i FASB:s process att ta fram redovisningsstandarder. Studien visar att akademiker deltar när de är intresserade av ämnet (forskar) och känner att de har något att bidra med. Anledningar till att det vanligtvis är ett lågt deltagande från akademikers sida är att de inte tror sig kunna påverka FASB:s beslut, inte har tillräckliga resurser samt avsaknad av intresse eller förståelse för processen. Studien visade dock att deltagandet ökade över tiden.¹⁰⁸

¹⁰⁶ Durocher m.fl., 2007.

¹⁰⁷ Ibid.

¹⁰⁸ Tandy & Wilburn, 1996.

4. Empiri

Kapitel 4 presenterar empirin i egenskap av de remissvar som inkom till EU kommissionen i samband med konsultationen om IFRS för SME:s. Inledningsvis beskrivs med hjälp av diagram de antal länder samt intressegrupper vilka var aktiva i processen. Nästföljande avsnitt presenterar sedan remissfrågorna i tur och ordning samt svarens fördelning mellan länder och intressegrupper.

4.1 Översikt

I avsnitten nedan presenteras en sammanställning av det totala antalet remissvar, både från varje land och från varje intressentgrupp. Efterföljande avsnitt presenterar sedan remissvaren från varje fråga.

4.1.1 Antal remissvar per land

I diagrammet nedan visas hur många remissvar som inkom från varje land vid EU kommissionens konsultation. Totalt svarade 27 stycken länder på konsultationen, 23 stycken utav dessa är medlemsländer i EU och 3 stycken utgör länder utanför EU. Det sista landet betecknas EU, vilket representeras av gränsöverskridande organisationer. Landet med i särklass störst svarsfrekvens var Tyskland som bidrog med 80 remissvar, varav 16 var duplikat. Således återstod totalt 64 svar från Tyskland.

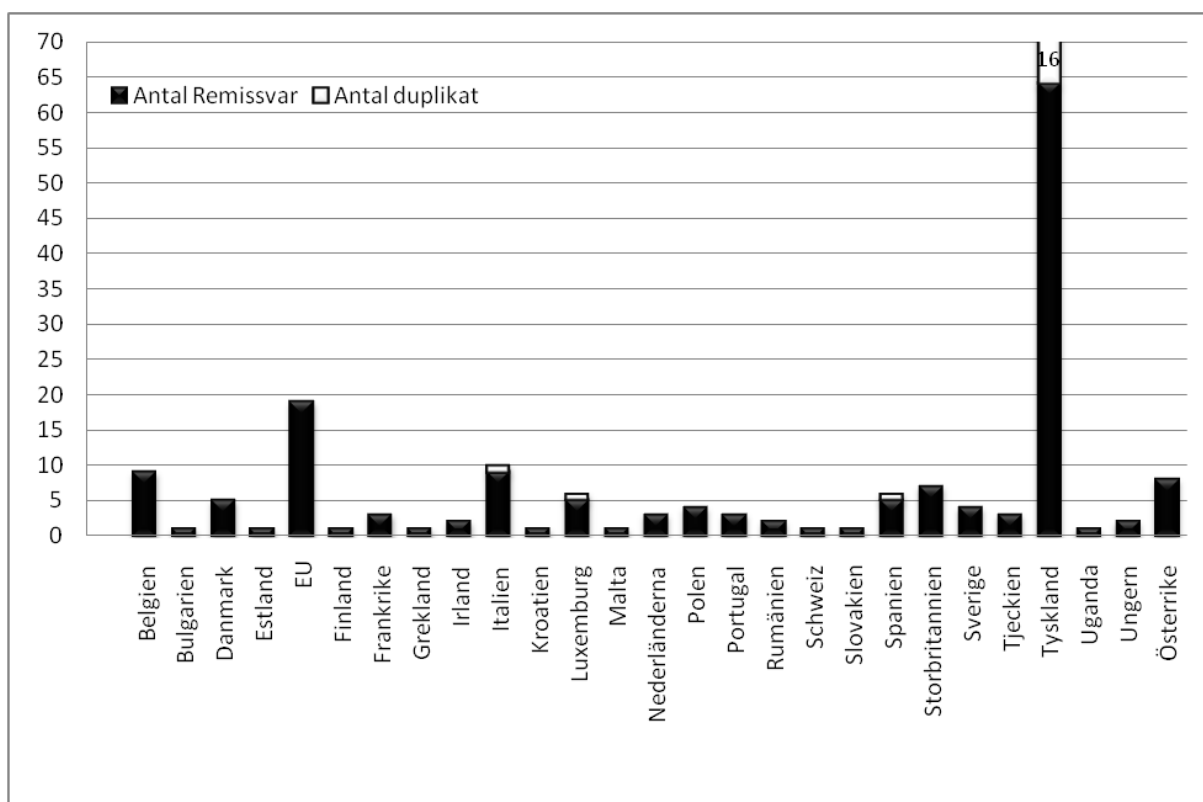


Diagram 1 Förteckning över antal inkomna remissvar från varje medlemsland

4.1.2 Antal remissvar per intressegrupp

Remissvaren fördelades i intressentgrupperna Accountants & Auditors, Preparers, Public authorities & Standard setters, Users samt Registered. Gruppen Registered är sådana intressenter som registrerat sig i European Register of Interest Representatives¹⁰⁹ och kallas av kommissionen för lobbyister. I denna konsultation var det totalt 45 stycken remissvar från lobbyister. Den intressentgrupp som varit mest aktiv i konsultationen är Preparers och den intressentgrupp som varit minst aktiv i konsultationen är Users.

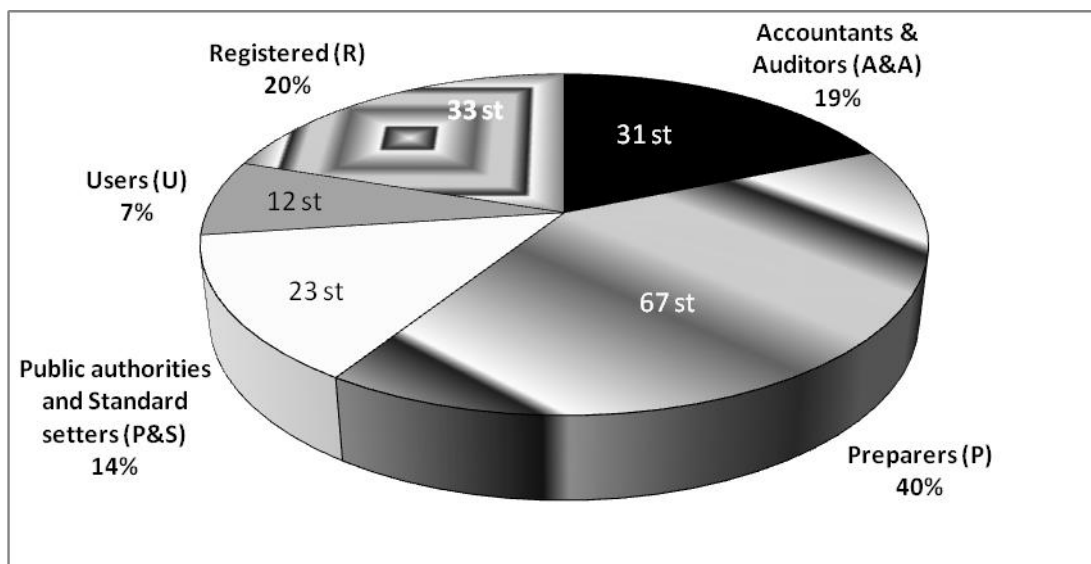


Diagram 2 Förteckning över antal och andel remissvar per intressentgrupp

4.2 Remissvaren presenterat per konsultationsfråga

I nedanstående avsnitt presenteras alla remissvaren till konsultationsfrågorna var för sig. Varje fråga inleds med en sammanställning över alla remissvaren, som följs av en specificering av remissvaren per land och avslutas med en specificering av remissvaren per intressentgrupp.

4.2.1 Fråga 1: "Do you think the IFRS for SMEs is suitable for widespread use within Europe?"

4.2.1.1 Totalt

Majoriteten av de inkomna remissvaren, 59 %, anser att standarden IFRS för SME:s inte passar för utbredd användning inom Europa. Vidare anser 36 % att standarden passar för utbredd användning inom Europa medan 5 % inte hade svarat eller inte hade någon åsikt i frågan.

	Antal svar	Andel svar
Ja	59	36%
Nej	98	59%
Vet ej	9	5%
Totalt	166	100%

Tabell 5 Summering av inkomna remissvar till fråga 1

¹⁰⁹ <https://webgate.ec.europa.eu/transparency/regrin/welcome.do>.

4. Empiri

4.2.1.2 Specificerat per land

I diagrammet nedan specificeras varje lands svar på första konsultationsfrågan. De länder som har svarat övervägande ja, mer än 50 %, är Danmark, Estland, EU, Grekland, Irland, Kroatien, Luxemburg, Malta, Nederländerna, Polen, Portugal, Spanien, Storbritannien, Sverige och Tjeckien. De länder som har svarat övervägande nej är Belgien, Bulgarien, Finland, Frankrike, Italien, Schweiz, Slovakien, Tyskland, Uganda och Österrike. Detta innebär att 15 länder är övervägande positiva till att IFRS för SME:s är användbart inom Europa, medan 10 länder är övervägande negativa. I Rumänien och Ungern var lika stora delar positiva som negativa till standardens användbarhet.

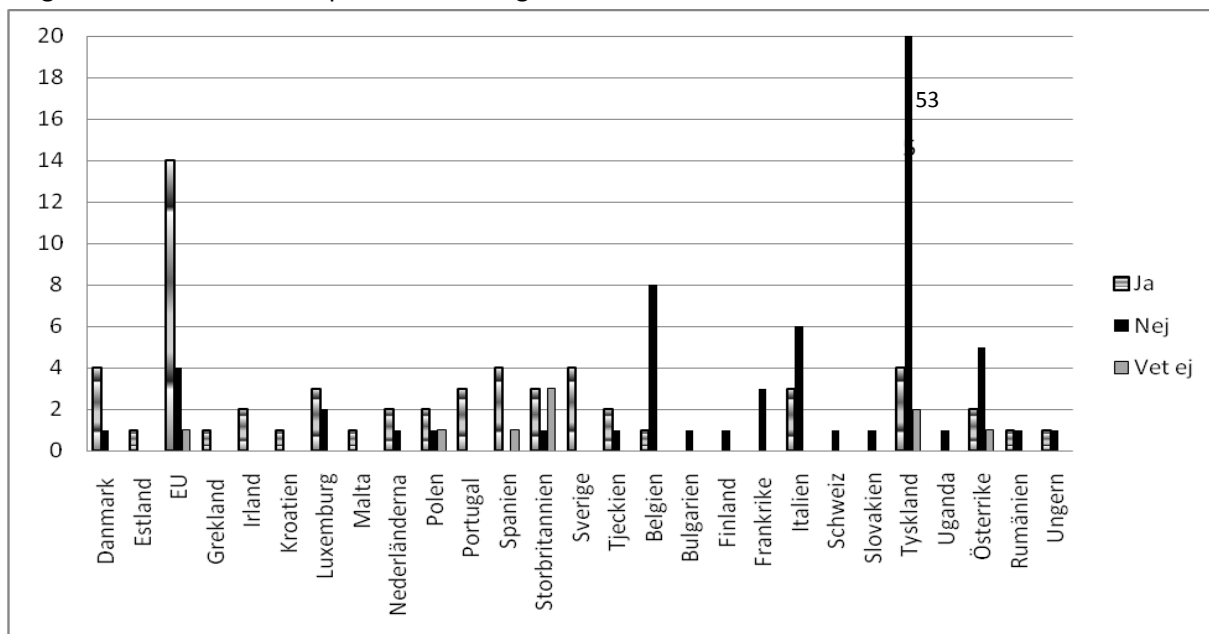


Diagram 3 Remissvaren till fråga 1 fördelat per land

4.2.1.3 Specificerat per intressentgrupp

Nedanstående tabell visar varje intressentgrupps svar på första konsultationsfrågan. Här framgår tydligt att intressentgruppen Preparers var mycket negativ till standardens användbarhet inom Europa, medan Auditors & Accountants var positiva. I intressentgruppen Registered var majoriteten negativa, medan en knapp majoritet av User var positiva. I intressentgruppen Public authorities & Standard setters var lika delar positiva som negativa till standardens användbarhet i Europa.

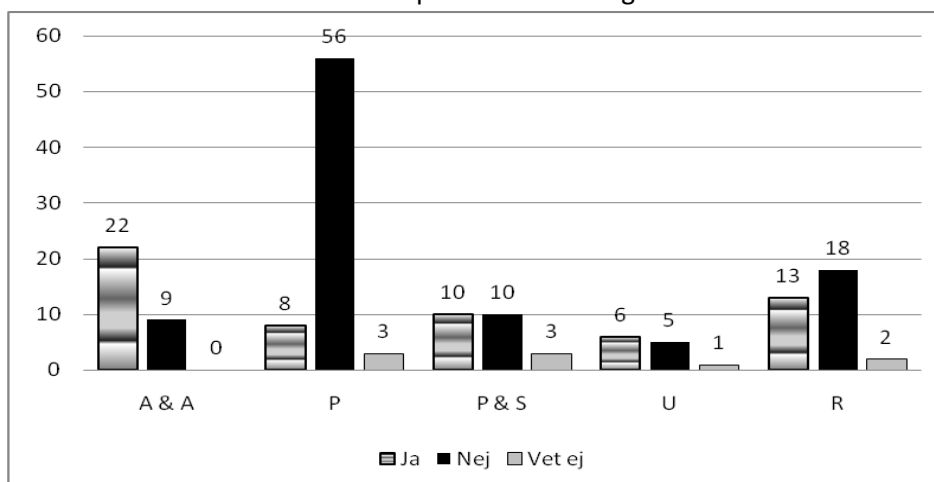


Diagram 4 Svaren till fråga 1 fördelat per intressentgrupp

4.2.2 Fråga 2: "In particular, do you think increased international comparability of accounts prepared under the IFRS for SMEs will benefit your business?"

4.2.2.1 Totalt

Då fråga två i konsultationen är riktad specifikt till Preparers svarade största delen att denna fråga ej var tillämplig, därav den stora andelen i kategorin Vet ej. Av dem som är Preparers, tillsammans med de som anser sig kunna svara ur en Preparers synvinkel, anser majoriteten att den ökade internationella jämförbarheten IFRS för SME:s ska leda till inte kommer att gynna deras affärsverksamhet.

	<i>Antal svar</i>	<i>Andel svar</i>
Ja	24	14%
Nej	56	34%
Vet ej	86	52%
Totalt	166	100%

Tabell 6 Summering av inkomna remissvar till fråga 2

4.2.2.2 Specificerat per land

Av de få som tagit ställning i de olika länderna har majoriteten Danmark, Irland, Italien, Kroatien, Portugal, Rumänien, Spanien, Sverige, samt Uganda svarat ja och anser således att den ökade internationella jämförbarheten IFRS för SME:s ska leda till kommer att gynna affärsverksamheten. Majoriteten av de som tagit ställning i Belgien, EU, Frankrike, Schweiz, Slovakien, Tyskland samt Österrike håller inte med utan anser att affärsverksamheten inte kommer att gynnas.

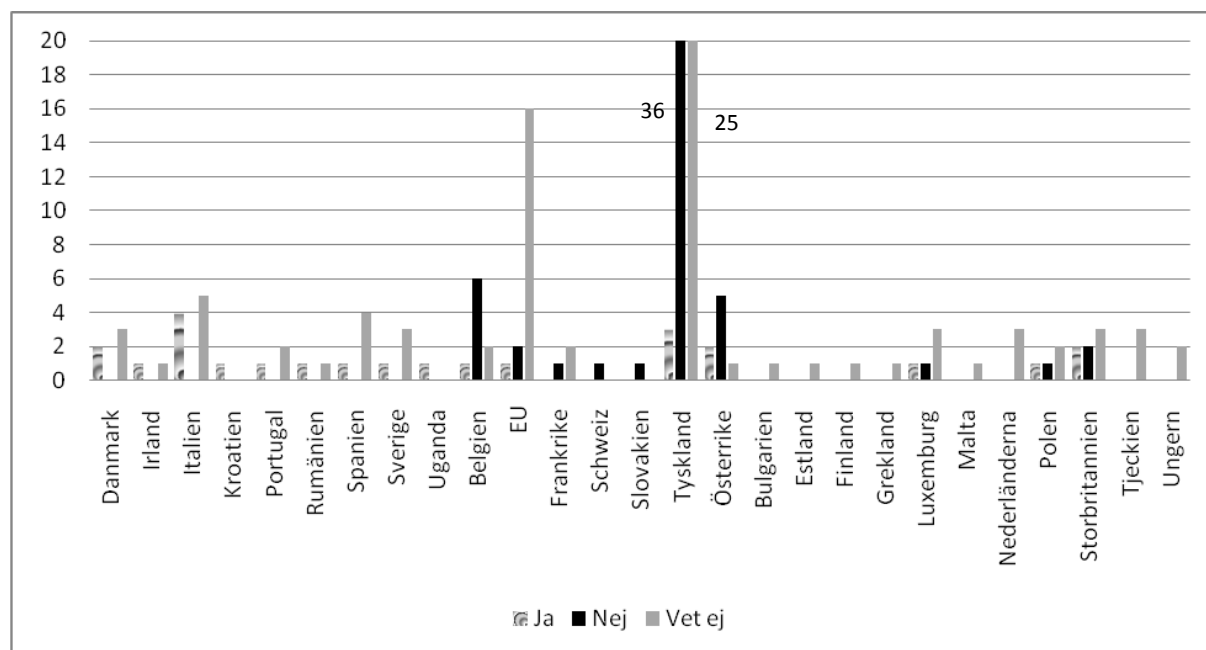


Diagram 5 Svaren till fråga 2 fördelat per land

4.2.2.3 Specificerat per intressentgrupp

Intressentgruppen Preparers, som frågan var riktad till, är starkt negativa i sina lämnade svar och anser således inte att deras affärsverksamhet kommer att gynnas av den ökade internationella jämförbarheten som standarden ska leda till. Majoriteten av övriga intressentgrupper har som sagt

4. Empiri

lämnat ett svar som faller under kategorin Vet ej. Dock bör belysas att en del av Accountants & Auditors samt Registered har ansett sig kunna svara på frågan, och den förstnämnda gruppen är då övervägande positiv medan den sistnämnda gruppen är övervägande negativ.

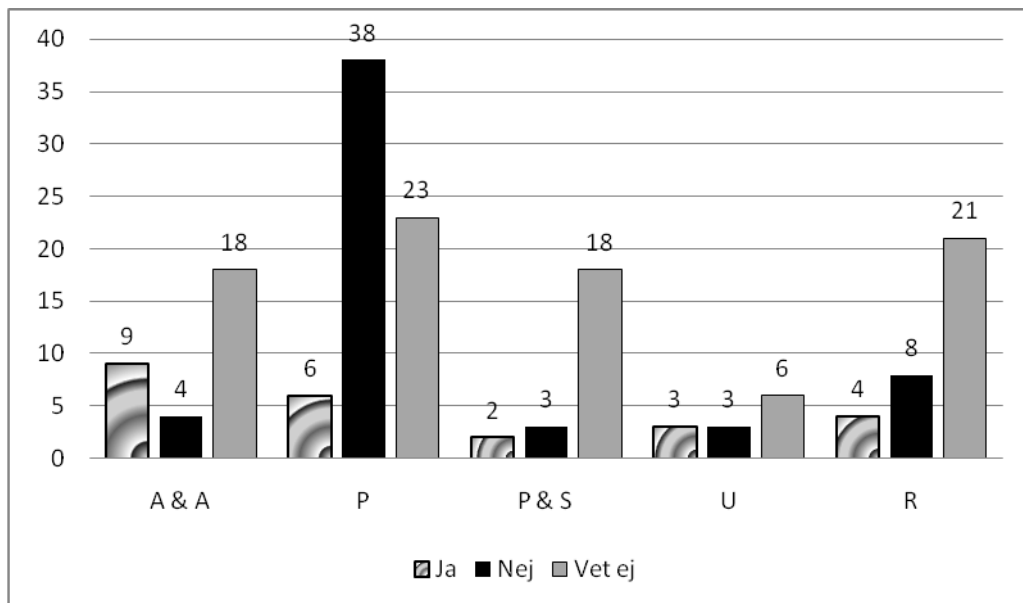


Diagram 6 Svaren till fråga 2 fördelat per intressentgrupp

4.2.3 Fråga 3: If you are a user of accounts (for example a bank) do you think the IFRS for SMEs will provide more useful information than national GAAP accounts?

4.2.3.1 Totalt

Fråga tre är istället riktad specifikt till intressentgruppen User, vilket även här har medfört att största delen har svarat att denna fråga ej var tillämplig och således fallit under kategorin Vet ej. Av de som är users, tillsammans med de som anser sig kunna svara ur en users synvinkel, anser majoriteten att IFRS för SME:s inte kommer att medföra mer användbar information än de nationella redovisningsstandarderna.

	<i>Antal svar</i>	<i>Andel svar</i>
Ja	21	13%
Nej	48	29%
Vet ej	97	58%
Totalt	166	100%

Tabell 7 Summering av inkomna remissvar till fråga 3

4.2.3.2 Specificerat per land

Av de få som tagit ställning i de olika länderna har majoriteten i Irland, Luxemburg, Sverige samt Uganda svarat ja och anser således att IFRS för SME:s kommer medföra mer användbar information än de nationella redovisningsstandarderna. Majoriteten av de som tagit ställning i Belgien, Bulgarien, Danmark, EU, Frankrike, Italien, Slovakien samt Tyskland håller inte med utan anser att IFRS för SME:s inte kommer att medföra mer användbar information än de nationella redovisningsstandarderna.

4. Empiri

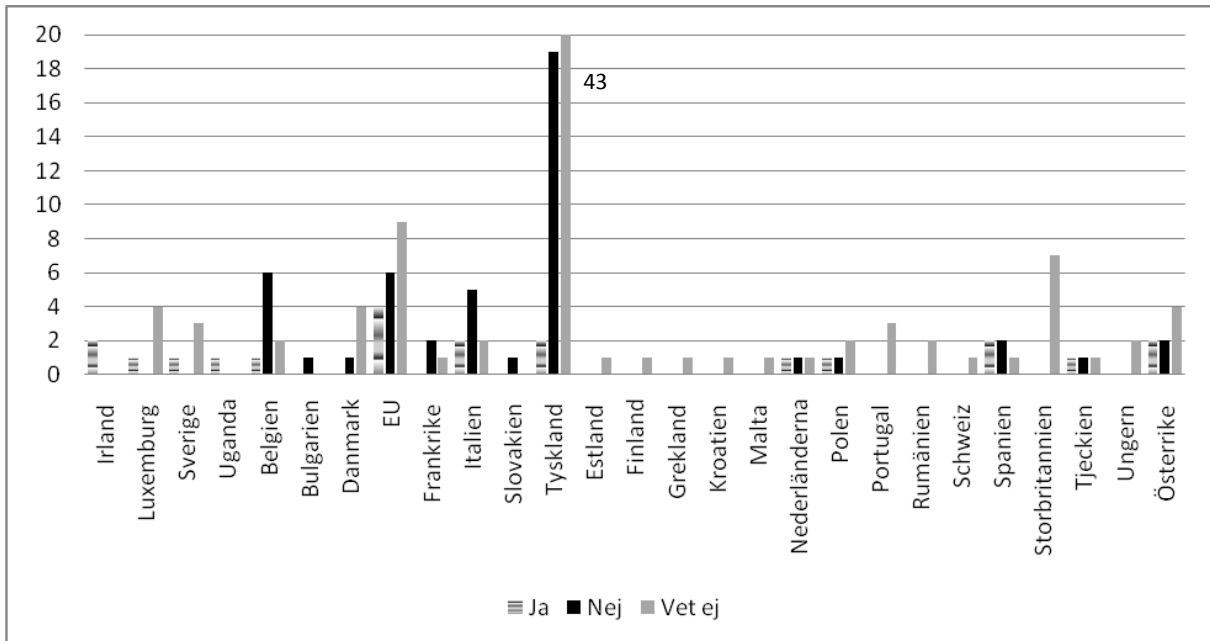


Diagram 6 Svaren till fråga 3 fördelat per land

4.2.3.3 Specificerat per intressentgrupp

Intressentgruppen Users, som frågan var riktad till, är splittrad i sina svar och endast en knapp majoritet anser att IFRS för SME:s inte kommer att medföra mer användbar information än de nationella redovisningsstandarderna. Av de som svarat på frågan i de övriga intressentgrupperna är majoriteten negativ förutom intressentgruppen Accountants & Auditors där lika många är positiva som negativa.

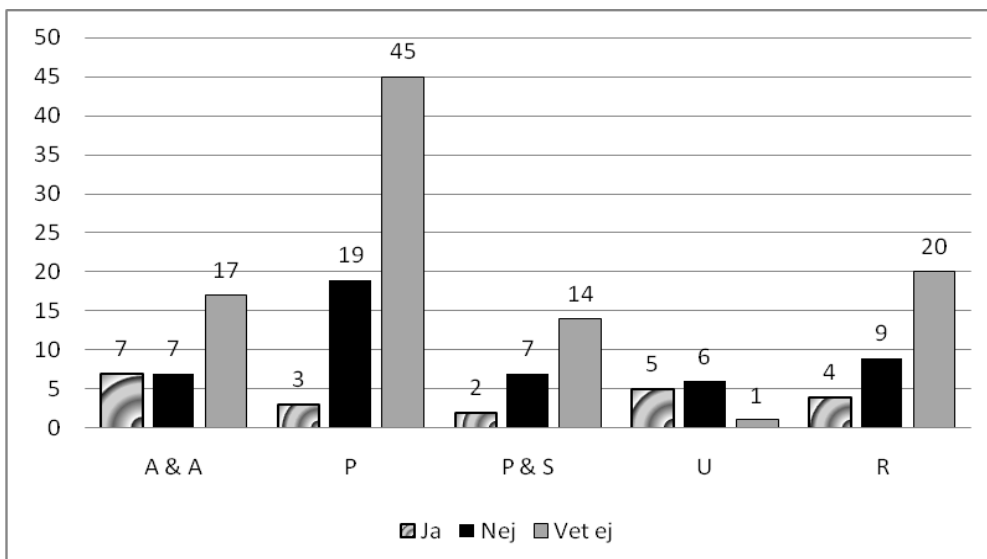


Diagram 7 Svaren till fråga 3 fördelat per intressentgrupp

4. Empiri

4.2.4 Fråga 4: Does increased international comparability of accounts prepared under the IFRS for SMEs benefit users?

På frågan om ökad internationell jämförbarhet av rapporter som upprättas enligt standarden IFRS för SME:s kommer till nytta för användare råder det delade meningar. Som synes i tabellen nedan har i princip lika många svarat Ja, Nej samt Vet ej, dock har en liten majoritet svarat Ja.

4.2.4.1 Totalt

	<i>Antal svar</i>	<i>Andel svar</i>
Ja	59	36%
Nej	52	31%
Vet ej	55	33%
Totalt	166	100%

Tabell 8 Summering av svaren till fråga 4

4.2.4.2 Specificerat per land

De länder där en majoritet, över 50%, anser att ökad internationell jämförbarhet av rapporter som upprättas enligt standarden IFRS för SME:s kommer till nytta för användare är Danmark, Estland, EU, Finland, Grekland, Irland, Kroatien, Malta, Nederländerna, Polen, Portugal, Storbritannien, Sverige, Tjeckien, Uganda samt Österrike. De länder som inte håller med om detta är Belgien, Bulgarien, Frankrike, Italien, Slovakien samt Tyskland. I Luxemburg, Rumänien, Spanien samt Ungern är det lika många som svarat Ja som Nej och i Schweiz har ingen tagit ställning i frågan.

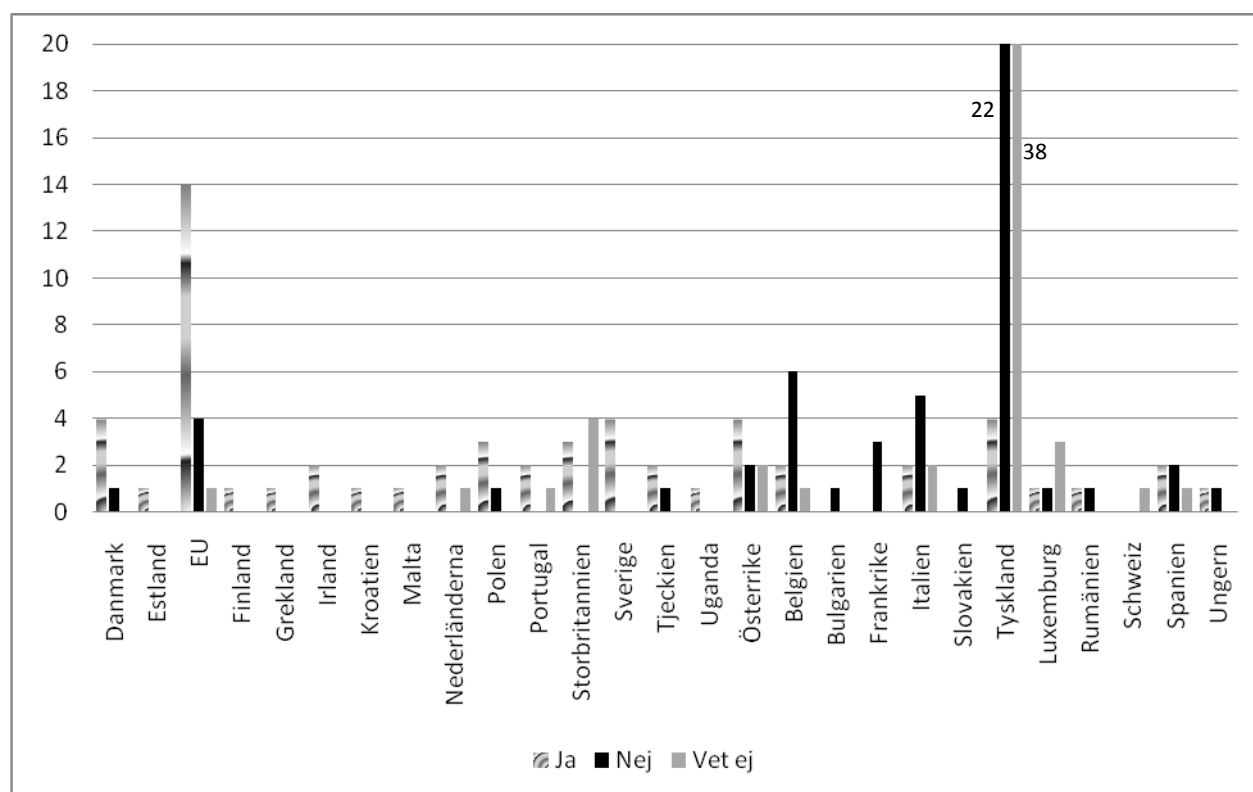


Diagram 8 Svaren till fråga 4 fördelat per land

4.2.4.3 Specificerat per intressentgrupp

I intressentgruppen Accountants & Auditors håller en klar majoritet med om att ökad internationell jämförbarhet av rapporter som upprättas enligt standarden IFRS för SME:s kommer till nytta för användare. En knapp majoritet i intressent grupperna Public authorities & Standards setters samt Registered instämmer i detta. I intressengruppen Users är det lika många som svarat ja som nej och till sist i intressentgruppen Preparers anser en övervägande majoritet inte att ökad internationell jämförbarhet av rapporter som upprättas enligt standarden IFRS för SME:s kommer till nytta för användare.

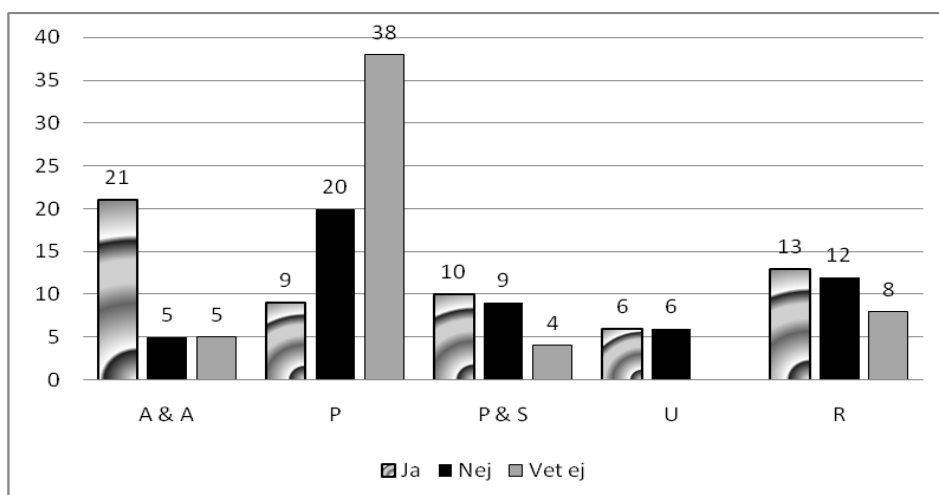


Diagram 9 Svaren till fråga 4 fördelat per intressentgrupp

4.2.5 Fråga 5: Do you think adoption of the IFRS for SMEs should be provided for within the EU accounting legal framework?

4.2.5.1 Totalt

På frågan om standarden IFRS för SME:s bör antas inom EU:s regelverk för redovisning och revision anser majoriteten, 50%, att standarden bör antas medan 43% anser att standarden ej bör antas och resterande 7% vet inte eller har ingen åsikt i frågan.

	Antal svar	Andel svar
Ja	72	43%
Nej	83	50%
Vet ej	11	7%
Totalt	166	100%

Tabell 9 Summering av inkomna remissvar till fråga 5

4.2.5.2 Specificerat per land

De länder där en majoritet, mer än 50%, anser att standarden bör antas inom EU:s regelverk för redovisning och revision är Bulgarien, Danmark, Estland, EU, Finland, Grekland, Irland, Kroatien, Luxemburg, Malta, Nederländerna, Polen, Portugal, Rumänien, Spanien, Storbritannien, Sverige samt Tjeckien. Länder där majoriteten anser att standarden inte bör antas är Belgien, Frankrike, Italien, Slovakien samt Tyskland. Således är 18 länder för att standarden ska antas i EU:s regelverk medan 5 länder är emot. I Österrike samt Ungern anser lika stora delar att standarden bör antas som att den inte bör antas och länderna Schweiz samt Uganda har inte tagit ställning i frågan.

4. Empiri

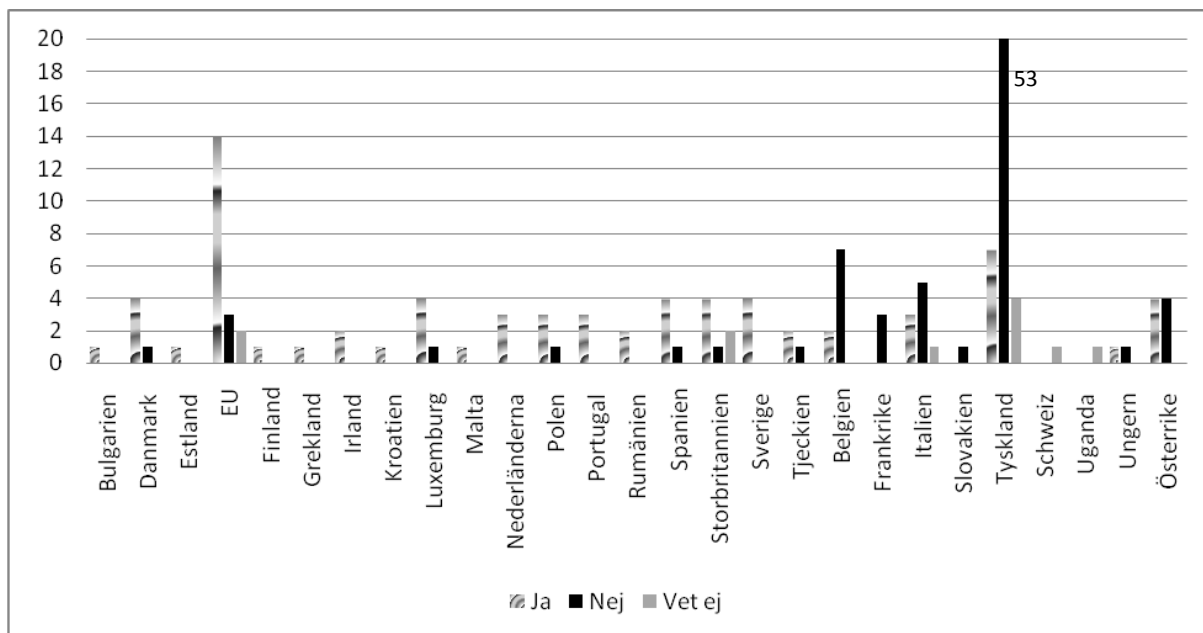


Diagram 10 Svaren till fråga 5 fördelat per land

4.2.5.3 Specificerat per intressentgrupp

I intressentgruppen Preparers anser en stor majoritet att standarden ej bör antas inom EU:s regelverk för redovisning och revision. I motsats till dem anser en stor majoritet av Accountants & Auditors att standarden bör antas. Vidare är en knapp majoritet av Public authorities & Standard setters samt Users för ett antagande och av intressentgruppen Registered är lika delar för som mot.

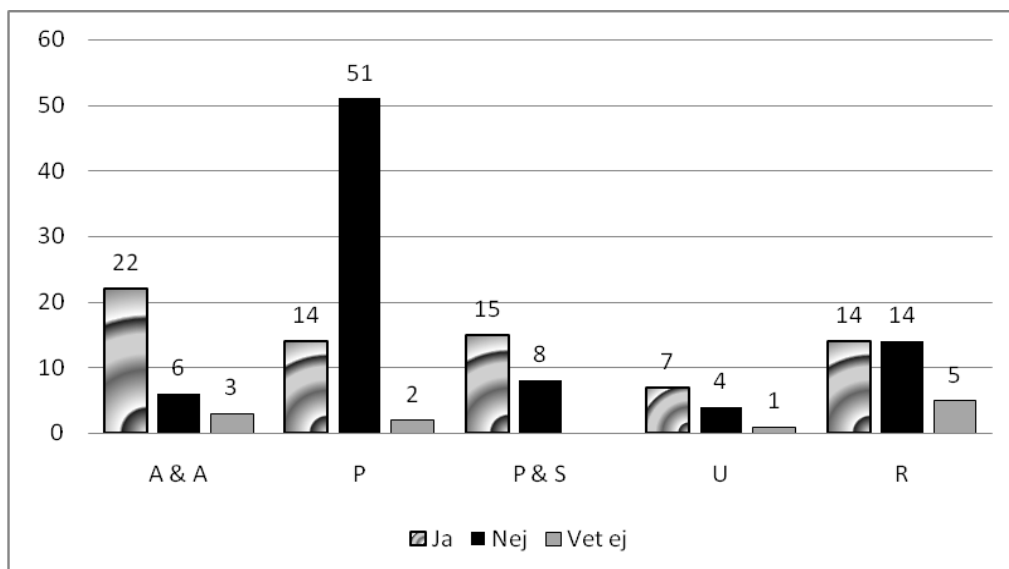


Diagram 11 Svaren till fråga 5 fördelat per intressentgrupp

4.2.6 Fråga 6: If yes, should such an option be limited to a Member State option (i.e. that each Member States would have a possibility but no obligation to accept IFRS for SME)?

4.2.6.1 Totalt

En knapp majoritet av remissvaren anser att varje medlemsland ska ha möjligheten, men inte skyldigheten, att rapportera enligt IFRS för SME:s. Största andelen svar har dock kategoriserats som vet ej i denna fråga, vilket beror på att de som svarat nej på ovanstående fråga har i många fall inte svarat alls på denna fråga.

	<i>Antal svar</i>	<i>Andel svar</i>
Ja	52	31%
Nej	45	27%
Vet ej	69	42%
Totalt	166	100%

Tabell 10 Summering av svaren i fråga 6

4.2.6.2 Specificerat per land

De länder där en majoritet, mer än 50%, anser att varje medlemsland ska ha möjligheten, men inte skyldigheten, att rapportera enligt IFRS för SME:s är Bulgarien, Estland, EU, Malta, Portugal, Slovakien, Storbritannien, Tjeckien, Tyskland, Ungern samt Österrike. Länder där majoriteten inte anser att det ska vara upp till varje medlemsland att välja är Belgien, Danmark, Finland, Grekland, Italien, Kroatien, Nederländerna, Spanien samt Sverige. I Irland, Luxemburg, Polen samt Rumänien anser lika stora delar att varje medlemsland ska kunna välja och länderna Frankrike, Schweiz samt Uganda har inte tagit ställning i frågan.

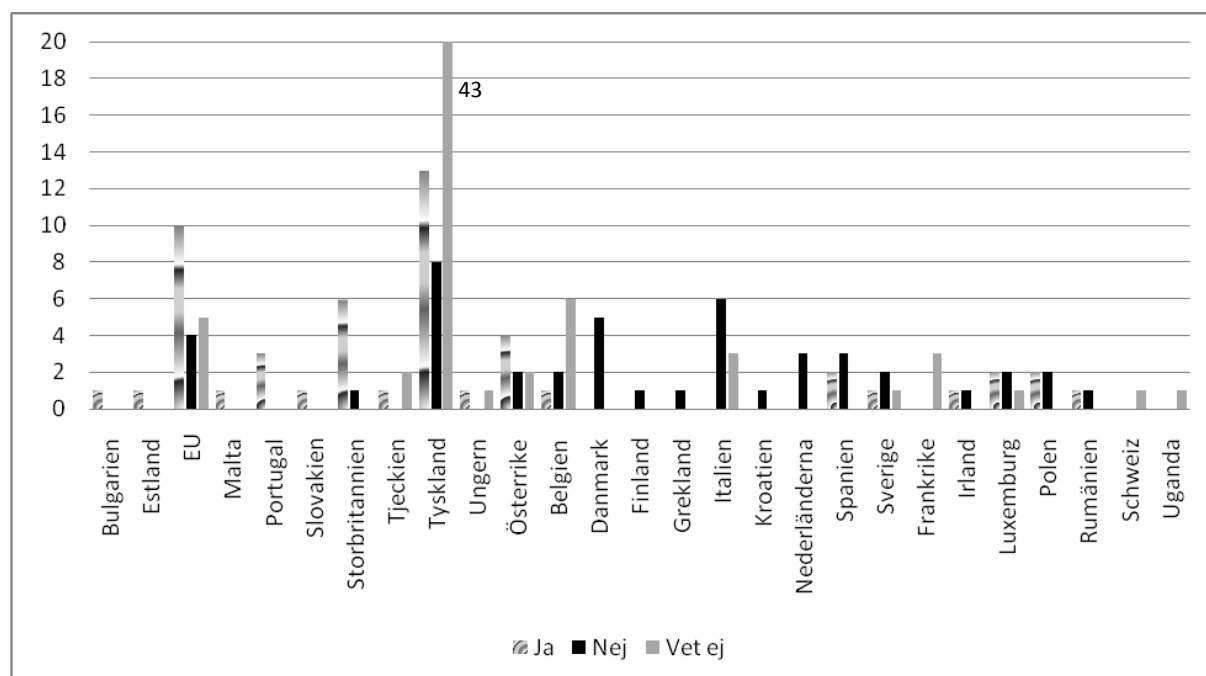


Diagram 12 Svaren till fråga 6 fördelat per land

4.2.6.3 Specificerat per intressentgrupp

Majoriteten av Public authorities & Standard setters anser att varje medlemsland ska ha möjligheten, men inte skyldigheten, att rapportera enligt IFRS för SME:s. I de övriga intressentgrupperna är det i princip lika många svarat ja som de som svarat nej på frågan. Anledningen till att så många i intressentgruppen Preparers svarat vet ej torde bero på de svarat nej på föregående fråga och därmed inte svarat alls på denna fråga, det har då kategoriserats som vet ej.

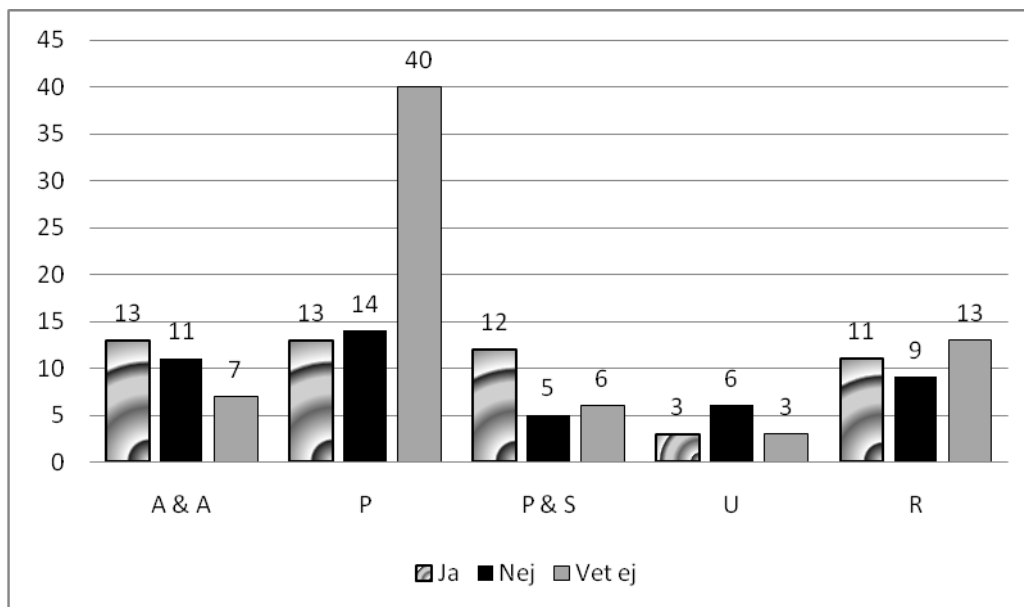


Diagram 13 Svaren till fråga 6 fördelat per intressentgrupp

4.2.7 Fråga 8: Is there a case for giving companies, at EU level, an option to adopt the IFRS for SMEs?

Hälften av de som tagit ställning i frågan om det på EU nivå ska ges en valmöjlighet till företagen att upprätta rapporter i enlighet med IFRS för SME:s har svarat ja och den andra hälften har svarat nej. I 7% av remissvaren har ingen ställning tagits.

4.2.7.1 Totalt

	Antal svar	Andel svar
Ja	77	46%
Nej	78	47%
Vet ej	11	7%
Totalt	166	100%

Tabell 11 Summering av svaren i fråga 8

4.2.7.2 Specificerat per land

De länder som anser att europeiska företag ska få välja om de vill upprätta sina rapporter enligt IFRS för SME:s är Danmark, Estland, Finland, Grekland, Kroatien, Luxemburg, Nederländerna, Rumänien, Slovakien, Tyskland, Uganda samt Österrike. Länderna som inte håller med är Belgien, Bulgarien, EU, Frankrike, Italien, Polen, Portugal, Spanien, Sverige samt Ungern. I Irland, Storbritannien samt Tjeckien har lika många svarat ja som nej och i remissvaren från Malta samt Schweiz har man ej tagit ställning.

4. Empiri

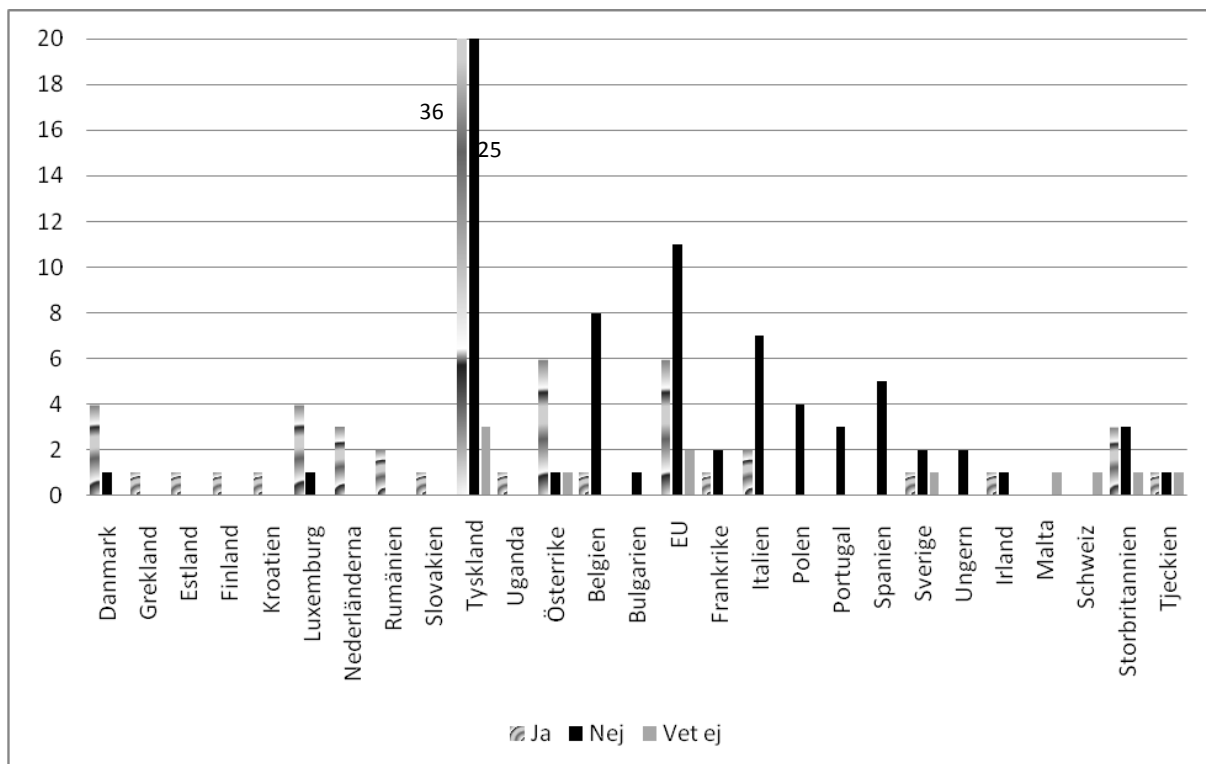


Diagram 14 Svaren till fråga 8 fördelat per land

4.2.7.3 Specificerat per intressentgrupp

Den enda intressentgrupp som var starkt positiv till att företag ska få välja om de vill upprätta sina rapporter enligt IFRS var Preparers. De övriga intressentgrupperna var mer eller mindre negativa.

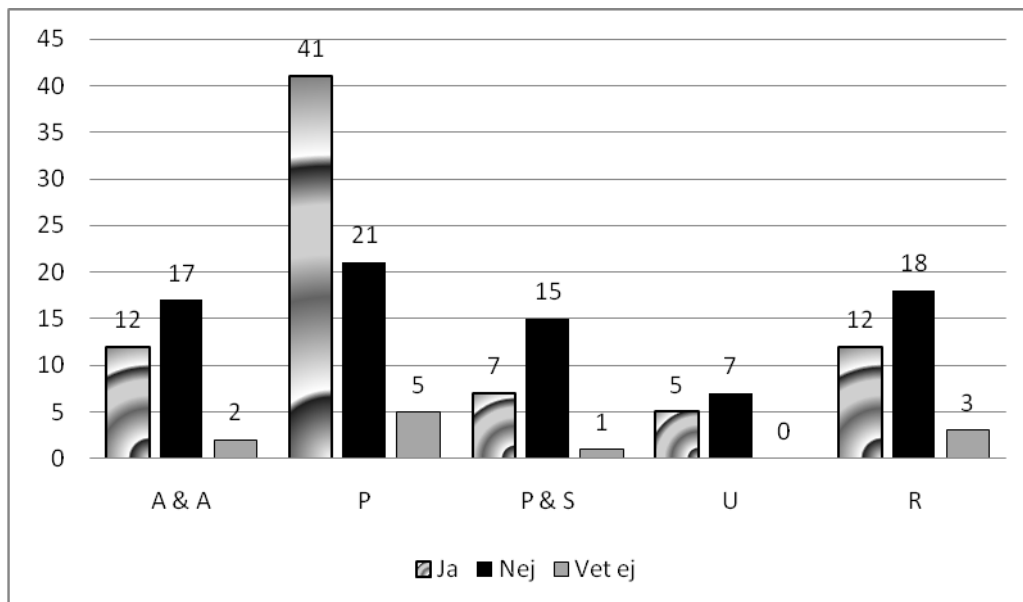


Diagram 15 Svaren till fråga 8 fördelat per intressentgrupp

4.2.8 Fråga 10: In the light of the publication of the IFRS for SMEs, do you see a need for "rules-based" Accounting Directives in the future?

Även i frågan om man mot bakgrund av offentliggörandet av IFRS för SME:s anser att det finns ett behov av de regelstyrda redovisningsdirektiven i framtiden är de som tagit ställning svarat ja och den andra hälften nej. I 12% av remissvaren har ingen ställning tagits.

4.2.8.1 Totalt

	<i>Antal svar</i>	<i>Andel svar</i>
Ja	72	43%
Nej	74	45%
Vet ej	20	12%
Totalt	166	100%

Tabell 12 Summering av svar i fråga 10

4.2.8.2 Specificerat per land

De länder som ser ett behov av de regelbaserade redovisningsdirektiven i framtiden är Bulgarien, Finland, Grekland, Luxemburg, Spanien, Schweiz, Tjeckien, Tyskland, Uganda samt Österrike. De som inte anser att behovet finns är Belgien, Danmark, Estland, EU, Irland, Italien, Kroatien, Malta, Nederländerna, Portugal, Slovakien, Storbritannien samt Sverige. Länderna där lika många svarat ja som nej är Frankrike, Polen, Rumänien samt Ungern.

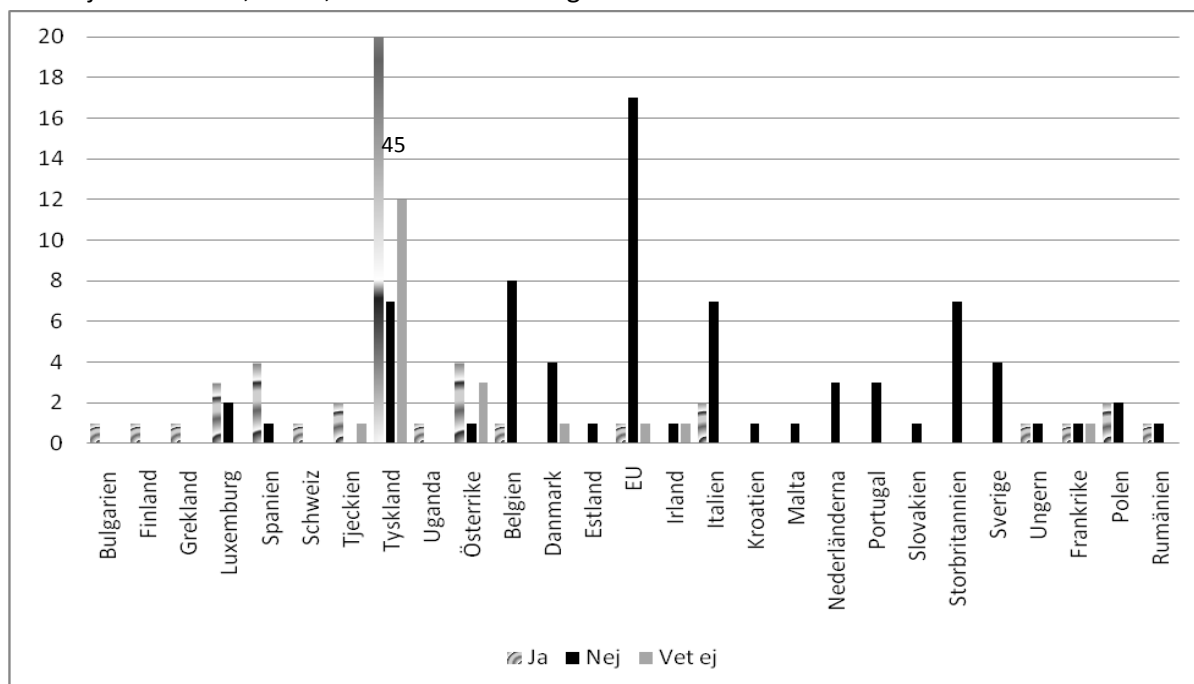


Diagram 16 Svaren till fråga 10 fördelat per land

4.2.8.3 Specificerat per intressentgrupp

Även i denna fråga är det endast intressentgruppen Preparers som svarat övervägande ja och ser således ett behov av de regelbaserade redovisningsdirektiven i framtiden. Accountants & Auditors samt Registered har svarat övervägande nej och User samt Public authorities & Standard setters har med knapp majoritet svarat nej och ser således inte ett behov av de regelbaserade redovisningsdirektiven i framtiden.

4. Empiri

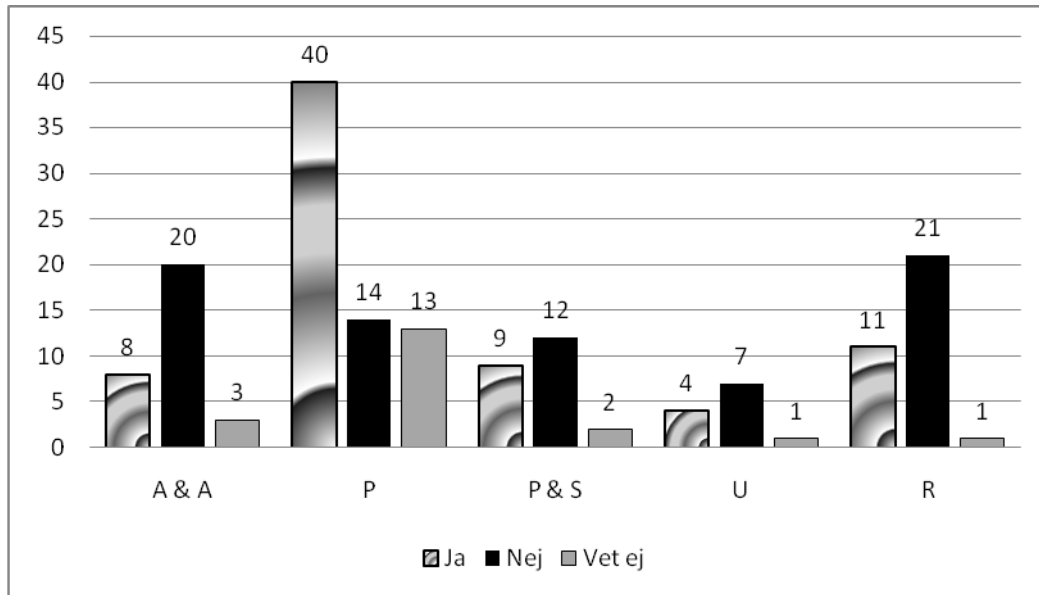


Diagram 17 Svaren till fråga 10 fördelat per intressentgrupp

5. Analys

Förevarande kapitel presenterar analysen utifrån tre perspektiv. Inledningsvis analyseras orsaker till de skillnader som uppsatsens empiri skulle kunna antas påvisa. Nästföljande avsnitt diskuterar intressentgruppernas medverkan i konsultationen samt varför det empiriska resultatet visar på en skillnad mellan grupperna. Avslutningsvis resoneras kring konsekvenserna av skillnader mellan länder respektive intressentgrupper.

5.1 Orsaker till skillnader mellan länder

I kapitel 3 presenterades forskning kring redovisningsskillnader mellan länder och huruvida dessa skillnader motverkar en harmoniserad finansiell redovisning. I forskningen har länder bland annat klassificerats utefter deras 1) Finansieringssystem - där man skiljer mellan kapitalmarknadsorienterad finansiering med aktieägare och finansiering via banker samt stora ägare. Eftersom finansiella rapporter upprättas utefter användarens behov ser de olika ut beroende på om användaren är en aktieägare eller långgivare. 2) Rättssystem - där man skiljer mellan "common law" och "codified Roman law". "Common law" är uppbyggt på "case law" vilket innebär att det utvecklas från fall till fall och det finns inga generella regler som gäller alla situationer. "Codified Roman law" å andra sidan är uppbyggt på en mängd lagar och regler i syfte att reglera alla tänkbara situationer. 3) Skattekoppling - huruvida det finns en koppling mellan finansiell redovisning och beskattning. I de fall koppling finns använder skattemyndigheten de finansiella rapporterna som underlag för beskattningsbar inkomst, vilket betyder att skattehänsyn påverkar de siffror som redovisas. Klassificeringarna illustreras i tabell 2, 3 samt 4 i kapitel fyra. För att underlätta läsningen och göra analysen tydligare presenteras klassificeringarna återigen nedan. Vid analysen av ländernas olika åsikter i frågorna har författarna undersökt om det, baserat på ländernas remissvar, går att urskönja några grupperingar av länderna samt om dessa grupperingar följs åt i konsultationsfrågorna. Eventuella grupperingar jämförs sedan med klassificeringarna nedan, för att se om överrensstämmelse finns.

Finansieringssystem		Rättssystem		Redovisning och beskattning	
Kapitalmarknad	Banker och storägare	Common Law	Codified Roman Law	Skattekoppling	Ej skattekoppling
Storbritannien	Tyskland	England & Wales	Frankrike	Tyskland	Danmark
Nederländerna	Frankrike	Irland	Italien	Frankrike	Irland
Sverige	Belgien	USA	Tyskland	Belgien	Storbritannien
USA	Italien	Canada	Spanien	Italien	Nederländerna
Australien	Spanien	Australien	Nederländerna	Sverige	Tjeckien
Canada	Portugal	New Zeeland	Portugal	Norge	Polen

Tabell 13 Länder klassificerat enligt orsaker till redovisningsskillnader

Av åsikterna i remissvaren att döma går det att urskönja två grupperingar av länderna. Den första gruppen, i analysen kallad grupp positiv, består av Danmark, Estland, Irland, Nederländerna, Polen, Portugal, Spanien, Storbritannien, Sverige, Tjeckien samt EU. Den andra gruppen, i analysen kallad grupp negativ, består av Belgien, Frankrike, Italien, Slovakien samt Tyskland. Dessa grupperingar syns

5. Analys

klart och tydligt i fråga ett, fyra och fem. När det kommer till fråga sex och åtta börjar grupperingarna lösas upp en aning för att i fråga tio vara i princip helt upplösta.

Fråga 1: Do you think the IFRS for SMEs is suitable for widespread use within Europe?
Fråga 4: Does increased international comparability of accounts prepared under the IFRS for SMEs benefit users?
Fråga 5: Do you think adoption of the IFRS for SMEs should be provided for within the EU accounting legal framework?
Fråga 6: If yes, should such an option be limited to a Member State option (i.e. that each Member States would have a possibility but no obligation to accept IFRS for SME)?
Fråga 8: Is there a case for giving companies, at EU level, an option to adopt the IFRS for SMEs?
Fråga 10: In the light of the publication of the IFRS for SMEs, do you see a need for "rules-based" Accounting Directives in the future?

Tabell 14 Remissfrågor till grund för analys

Grupperingarna i fråga ett, fyra och fem stämmer bra överrens med klassificeringarna presenterade i uppsatsens teorikapitel samt ovan, så när som på Portugal och Spaniens åsikter i frågorna. Enligt klassificeringen borde dessa länder tillhöra grupp negativ men tillhör av åsikterna att döma grupp positiv. Klassificeringen enligt finansieringssystem och skattekoppling är de som stämmer bäst överrens med grupperingarna medan klassificeringen enligt rättssystem inte är särskilt överrensstämmande. Enligt sistnämnda klassificering skulle i princip bara Storbritannien och Irland vara en grupp medan övriga länder en annan grupp, och så är inte fallet. Ett resultat som kan tolkas som att rättssystemen inte längre har särskilt stor betydelse när det kommer till att förklara redovisningsskillnader medan finansieringssystem och skattekoppling fortfarande har betydelse.

Fråga ett och fem som hänförs sig till huruvida IFRS för SME:s anses vara användbart i Europa samt om standarden i så fall ska antas inom EU:s regelverk anser författarna illustrera ländernas generella inställning till standarden. Belgien, Frankrike, Italien, Slovakien samt Tyskland är starkt emot ett införande av standarden medan Danmark, Estland, Irland, Nederländerna, Polen, Portugal, Spanien Storbritannien, Sverige, Tjeckien samt EU talar för ett införande. Klassificering enligt finansieringssystem överrensstämmer således med grupperingen. Som nämns i teorikapitlet hävdar Nobes & Parker genom sin forskning att finansieringssystemet är den viktigaste orsaken till internationella skillnader i den finansiella redovisningen, vilket stämmer väl överrens med uppsatsens empiriska resultat. Klassificering enligt skattekoppling stämmer överrens så när som på Sverige som enligt tabellen borde tillhört gruppen som är emot ett införande. Det ska dock tilläggas att i kommentarerna i remissvaren från Sverige påtalas flera gånger att länken mellan redovisning och beskattning måste tas bort om IFRS för SME:s ska vara genomförbart, att ta bort skattekopplingen är alltså något som Sverige talar starkt för. Med det sagt stämmer således tabellen väl överrens med empirin ändå.

5. Analys

En intressant iakttagelse i sammanställningen av åsikterna i fråga ett och fem är att i båda frågorna har svarsalternativet "Nej" en majoritet. I fråga ett har 59% kryssat "Nej" och i fråga fem har 50% kryssat "Nej". Om man däremot ser till antal länder som kryssat "Nej" så är dessa i minoritet, i fråga ett är det tio stycken och i fråga fem är det fem stycken. Beroende på huruvida alla länders åsikter har olika stor genomslagskraft i lagstiftningsprocessen kommer följaktligen lagförslaget att se annorlunda ut.

Fråga fyra handlar om huruvida man tror att en ökad internationell jämförbarhet, som rapporter upprättade enligt IFRS för SME:s skulle innebära, kommer öka nyttan för användare. Grupp negativ; Belgien, Frankrike, Italien, Slovakien och Tyskland anser att ett införande av standarden inte kommer öka nyttan för användare medan grupp positiv; Danmark, Estland, Irland, Nederländerna, Polen, Portugal, Spanien Storbritannien, Sverige, Tjeckien samt EU anser att ett införande kommer öka nyttan för användare. Återigen överrensstämmer således grupperingen med klassificeringen enligt finansieringssystem. Ett resultat som förklaras av teorin om skillnaderna i finansieringssystem. I teorin framgår att olika finansieringssystem innebär olika användare av de finansiella rapporterna. Grupp negativs användare är långivare och behov av en viss information medan grupp positivs användare är investerare och behov av annan information. IFRS för SME:s har tidigare fått kritik för att, som i linje med IFRS för noterade bolag, fokusera på investerare. Därför är det inte förvånande att Belgien, Frankrike, Italien, Slovakien samt Tyskland inte anser att det kommer öka nyttan för sina användare.

I fråga sex och åtta får länderna ta ställning till om det ska vara upp till varje medlemsland att bestämma om tillämpning av IFRS för SME:s ska vara obligatorisk eller frivilligt samt om det ska vara upp till varje enskilt företag att välja huruvida de vill tillämpa standarden, dessa frågeställningar kan knytas till implementering av standarden. I sammanställningen av åsikterna i dessa frågor börjar som sagt grupperingarna lösas upp. Ball tar upp problematiken kring implementering och hävdar att varje gång IFRS står i motsats till lokala intressen kommer förespråkarna av dessa intressen försöka påverka implementeringen av standarden. Åsikterna angående huruvida standarden ska antas inom EU:s regelverk, av varje medlemsland eller av företag själva, var väldigt spridda. Vilket kan antas tala för att implementeringen skulle se olika ut, framför allt om det kommer vara upp till varje medlemsland att själva välja om tillämpningen av IFRS för SME:s ska vara obligatorisk eller frivillig.

Enligt Alexander Britton & Jorissen tyder mycket på att redovisningsskillnader kommer att försvinna. Uppsatsens empiriska resultat är till viss del i enlighet med deras uttalande med tanke på att det fråga sex, åtta och tio inte framgår en tydlig gruppering. Däremot är som sagt grupperingen tydlig i frågorna ett, fyra och fem. Resultatet talar således för att fortfarande existerar skillnader, även om dessa kanske blir mindre och mindre framträdande inom vissa områden.

Sammanfattningsvis kan sägas att i sammanställningen av ländernas remissvar går att urskilja två grupperingar av länder, vilka till stor del stämmer överrens med tidigare studiers klassificeringar. Det är klassificeringarna baserat på finansieringssystem samt skattekoppling som i störst utsträckning stämmer överrens med uppsatsens empiriska resultat. Grupperingarna syns tydligt i fråga ett, fyra

och fem. I fråga sex och åtta börjar grupperingarna lösas upp en aning för att i fråga tio vara i princip helt upplösta, vilket kan tolkas som att även om skillnader fortfarande existerar så har harmoniseringen av redovisningen kommit en bit på vägen.

5.2 Intressentgruppers medverkan i konsultationsprocessen

I teorikapitlet diskuterades i huvudsak tre teorier, the Positive Accounting Theory Group, PATG, the Economic Theory of Democracy Group, ETDG, samt the Coalition and Influence Group, CIG, om hur olika intressenter deltar i processen att upprätta redovisningsstandarder. Enligt The Economic Theory of Democracy Group deltar olika intressenter mer aktivt då utvecklingen av en standard befinner sig i ett tidigt skede eftersom det då finns störst chans att påverka utformandet. Trots det faktum att IASB redan har antagit standarden krävs det fortfarande att EU ska anta densamma för att den ska bli juridiskt bindande för EU:s medlemsstater. Eftersom EU kommissionen är den institution som lägger fram förslag och är aktiv tidigt i lagstiftningsprocessen skulle detta kunna innebära att det fortfarande finns en möjlighet för intressenterna i konsultationen att påverka utgången. Detta skulle således tala för ett aktivt deltagande i konsultationen.

I empirin, *kapitel 4*, samt nedan presenteras de totalt 166 stycken remissvar som ligger till grund för studien. Svaren fördelades efter intressegrupp där majoriteten av dem som svarat, 67 stycken, utgörs av Preparers. Den intressentgrupp som uppvisar den lägsta svarsfrekvensen är Users.

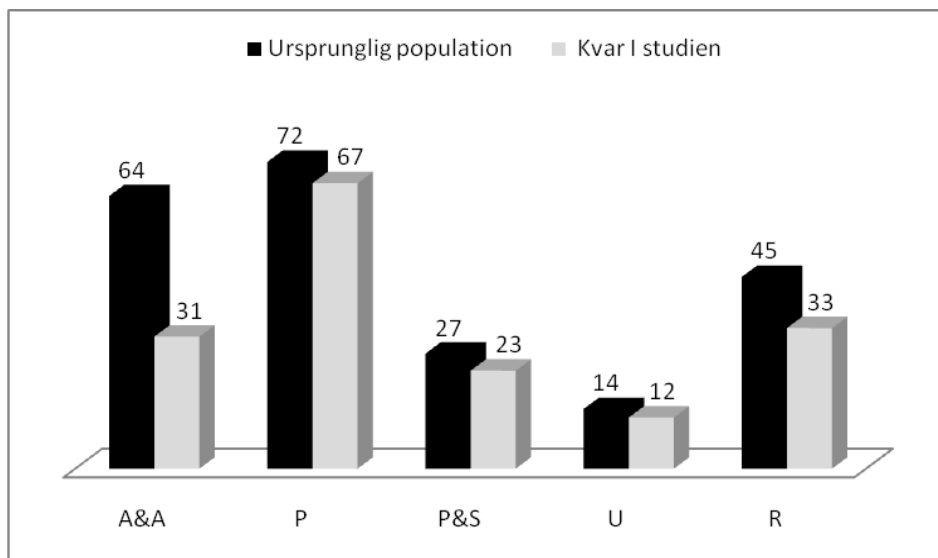


Diagram 18 Fördelning av remissvar per intressentgrupp

Intressentgrupper, som stapeldiagrammet visar, är i mer eller mindre utsträckning aktiva i konsultationsprocessen och det är därför intressant att diskutera varför olika grupper medverkar i processen samt vilka incitament som verkar bakom ett sådant deltagande. För Preparers, det vill säga företagen, är, enligt the Positive Accounting Theory Group, de ekonomiska egenintressena avgörande för om gruppen ska delta eller ej. Teorin menar att företagen kommer att medverka i processen om standarden påverkar företagets rapporterade kassaflöde och att det således finns ekonomiska motiv till att försöka påverka. I den genomförda konsultationen utgjorde gruppen

5. Analys

Preparers den intressegrupp med högst svarsfrekvens, vilket kan tyda på att företagen i detta fall ansåg sig ha ekonomiska incitament att inkomma med synpunkter i frågan. Detta resonemang är även förenligt med the Economic Theory of Democracy Group, en teori som mer generellt menar att den som påverkas av en standard kommer att försöka påverka utformningen av den. En förutsättning är dock att fördelarna med att delta överstiger kostnaderna. Sutton genomförde, som tidigare beskrivits, en studie, vilken visade att de med mest incitament också deltar i processen i större utsträckning. Detta var inte endast applicerbart på upprättarna, utan gällde generellt för både individer, organisationer eller revisionsbyråer. Sutton menade även att upprättarna många gånger har mer incitament än användarna att delta eftersom de påverkas mer av en förändring av en standard. En, enligt teorin, annan anledning till att upprättarna är mer aktiva än användarna är att de har tillgång till större ekonomiska resurser. Nämda resonemang skulle således kunna vara en förklaring till att Preparers i denna konsultation är den mest aktiva gruppen då antagandet av standarden inom EU i hög grad skulle påverka företagen. Intressentgruppen Users, i enlighet med nämnda teori, utgör konsultationens minst representerade intressenter, vilket skulle kunna tyda på att gruppen inte har samma incitament att inkomma med synpunkter angående antagandet av IFRS för SME:s. Förklaringen är enligt nämnda resonemang i så fall att de faktiskt inte påverkas särskilt mycket av en eventuell implementering av standarden eller inte tror sig kunna påverka utfallet. The Coalition and Influence Group stöder även detta då teorin menar att användarna inte utgör en särskilt aktiv intressentgrupp. Durocher m.fl. förklarar användarnas deltagande och diskuterar då uppskattade vinster och kostnader, förväntad påverkan, intresse och förståelse samt tid och resurser. I detta fall talar således omständigheterna för att faktorerna inte är övervägande positiva vad gäller gruppen Users vilja att försöka påverka.

En annan intressant diskussionsfråga är huruvida det går att urskilja en specifik ståndpunkt hos intressegrupperna i remissvaren och fråga ett i konsultationen var huruvida den tillfrågade ansåg IFRS för SME:s var lämplig för användning inom Europa. Inom gruppen Public authorities & Standard setters var 50 % positiva och 50 % negativa till standarden. I intressentgruppen Users var majoriteten positiv, men endast marginellt. Två av grupperna hade dock inom respektive grupp väldigt homogena ståndpunkter i frågan. Utfallet i det empiriska resultatet visar att Accountants & Auditors hade en mycket positiv inställning, medan Preparers å andra sidan till nästan 100 % delade en negativ inställning. Detta empiriska resultat är ej i enlighet med viss tidigare forskning där studier har visat att revisorer och upprättare många gånger tycker lika i diverse frågor. Å andra sidan har andra studier givit motsatta resultat och således är forskningen motstridig huruvida revisorer och upprättare har liknande ståndpunkter i olika frågor. Vad gäller denna studie är det dock viktigt att poängtera att flera i gruppen Preparers utgjordes av tyska svar, vilka generellt i konsultationen hade en mycket negativ inställning till ett antagande av standarden. Detta skulle kunna innebära att tyskarnas åsikt i diverse frågor, inklusive fråga 1, har fått ett stort genomslag i relation till övriga deltagare i konsultationen. Av denna anledning och då det kan påstås att den tyska ståndpunkten fått ett omotiverat stort utrymme, är det således intressant att diskutera ett utfall som är justerat med beaktande av tyska remissvar. Intressentgruppen Preparers representerades av totalt 67

5. Analys

stycken remissvar där 42 av dessa utgjordes av tyska svar. Utfallet visade att 8 stycken var positiva, 56 stycken var negativa och 3 stycken inte hade någon åsikt. Vid ett exkluderande av tyska remissvar i fråga 1 hade således endast 14 stycken svar varit negativa i gruppen Preparers. Det empiriska resultatet efter ett sådant antagande visar dock fortfarande att majoriteten av Preparers är negativa. Detta talar därför för att det empiriska resultatet även efter en justering för tyska remissvar i gruppen Preparers inte tyder på att det finns något samband mellan svaren från intressegrupperna Accountans & Auditors samt Preparers.

Sammanfattningsvis stämmer det empiriska resultatet angående grupperna Preparers samt Users medverkan i konsultationsprocessen IFRS för SME:s väl överens med tidigare forskning på området. Gruppen Preparers har enligt teorin starka incitament att delta i konsultationen och studiens empiriska resultat som visar på ett starkt deltagande i denna grupp är således i enlighet med teorin. Gruppen Users har tvärtom bristande incitament att delta och även här stämmer studiens empiri väl överens med tidigare forskning på området. Angående huruvida det går att urskilja en viss ståndpunkt i intressentgruppernas remissvar, hade två av grupperna, Accountans & Auditors samt Preparers, homogena svar inom sin respektive grupp. Accountans & Auditors hade en positiv inställning till IFRS för SME:s medan Preparers hade en negativ inställning. Detta empiriska resultat är dock ej i enlighet med viss tidigare forskning på området som tvärtemot menar att nämnda grupper många gånger innehar överensstämmande ståndpunkter. Tidigare studier om detta är dock motstridiga.

5.3 Konsekvenser av konsultationen

Anledningen till att EU ser över redovisningsdirektiven och ett eventuellt antagande av IFRS för SME:s är, som presenterats tidigare, för att minska administrativa kostnader och underlätta för små och medelstora företag att kunna vara konkurrenskraftiga på den globala marknaden. Av remissvaren att döma är inte medlemsländerna överens om att IFRS för SME:s kommer leda till denna förenkling utan att införandet av standarden tvärtom kommer att öka kostnader och arbetsbörda. Gruppen Preparers kan således få övergångskostnader eftersom de måste byta redovisningssystem. Användarna å andra sidan får lättare att jämföra företagen eftersom de endast behöver ha kunskap om ett regelverk. På liknande vis blir redovisningen enklare för revisorer samt blivande revisorer. Soderstrom & Suns har studerat vilken effekt införandet av IFRS har på kvalitén av de finansiella rapporterna. Kvalité definieras då som hur användbar informationen är som beslutsunderlag för användarna. De konkluderar i sin studie att högkvalitativa standarder som IFRS inte är avgörande för högkvalitativ information. Således är det möjligt att kvalitén på informationen kommer fortsätta att skilja sig åt mellan olika länder även om alla använder sig av samma redovisningsstandarder. Detta resultat är även i linje med Balls studie som visar på att även om alla använder samma standard så implementeras den på olika sätt och ger således olika resultat. Om det blir så att det är upp till varje medlemsland att avgöra om IFRS för SME:s ska vara obligatorisk eller frivilligt, eller upp till varje enskilt företag att välja om de vill rapportera enligt standarden så kommer antagligen både kvalitén och jämförbarheten minska. IFRS för SME:s kommer då endast bli ytterligare

5. Analys

ett alternativ vid sidan av nationella redovisningsregler och IFRS. Fler alternativ leder i detta fall istället till försämrad jämförbarhet, vilket försvårar för användarna.

En annan ståndpunkt som framkom i kommentarerna till remissvaren, bland annat från Sverige, var att kopplingen mellan redovisning och beskattning måste tas bort om IFRS för SME:s ska vara genomförbart. En avskaffad skattekoppling skulle innebära kostnads- samt tidsbesparingar eftersom alla länder i sådant fall redovisar likadant och företagen endast behöver upprätta en typ av rapport för alla eventuella dotterbolag även om de är verksamma i olika medlemsländer. Nämnda förenkling skulle även underlätta för användarna som bara behöver ha kunskap om en standard samt ej heller behöver utföra arbetet med att korrigera för skattemässiga hänsynstaganden.

Något som framkom i uppsatsens empiriska resultat och som diskuterats tidigare i analysen är gruppen Users låga svarsfrekvens. Detta empiriska resultat är i enlighet med tidigare studier inom området men känns ändå motsägelsefullt då huvudsakliga syftet med finansiell redovisning är att tillgodose användarnas behov. Med detta i åtanke borde gruppen Users vara mer aktiva för att kunna påverka utfallet i konsultationen. Enligt teorin kan detta förklaras med att Users inte har något incitament att delta eftersom nyttan inte överstiger kostnaden samt att de eventuellt inte tror sig kunna påverka. För att motverka detta bör EU kommissionen verka för ytterligare öppenhet, enkelhet samt intressenternas delaktighet i samrådsförfaranden. En alternativ förklaring skulle dock kunna vara att gruppen Users låga svarsfrekvens beror på att de redan känner sig tillgodosedda. Om så är fallet har EU kommission ändå lyckats bra i sin uppgift att ta hänsyn till intressenternas ståndpunkter i lagstiftningsprocessen.

Som påtalats tidigare i analysen är en intressant iakttagelse i sammanställningen av åsikterna till fråga ett och fem, som hänförs sig till huruvida IFRS för SME:s anses vara användbart i Europa samt om standarden i så fall ska antas inom EU:s regelverk, att i båda frågorna har svarsalternativet Nej en majoritet. I fråga ett har 59% kryssat Nej och i fråga fem har 50% kryssat Nej. Om man däremot ser till antal länder som kryssat Nej så är dessa i minoritet, i fråga ett är det tio stycken och i fråga fem är det fem stycken. Beroende på huruvida alla länders åsikter har olika stor genomslagskraft i lagstiftningsprocessen kommer följaktligen lagförslaget att se annorlunda ut. Ser man till sammansättningen i kommissionen, som förbereder lagförslaget, så representeras varje land av en person. Denna person ska visserligen inte påverkas av sin koppling till sitt land, men kan antas göra detta omedvetet. Således kan mycket väl lagförslaget komma tillstånd även om majoriteten av remissvaren var negativa. Ser man vidare på EU parlamentet, som tillsammans med ministerrådet antar lagstiftning, så är varje land representerat baserat på befolkning. Detta innebär att de stora ländernas åsikter kan tänkas få stort gehör, exempelvis Frankrike och Tyskland som båda är negativa till standarden.

Avslutningsvis beror således den nya standardens positiva eller negativa konsekvenser på en rad möjliga faktorer då en harmonisering av redovisningen för små och medelstora företag inte är problemfri. Faktorer som påverkar utfallet är till exempel problematiken med kopplingen mellan redovisning och beskattning samt huruvida medlemsländerna själva skall ha möjlighet att ta beslut

5. Analys

om sitt lands införande av standarden. Detta innebär att EU:s institutioner eventuellt borde avhjälpa nämnda problematik innan införandet av IFRS för SME:s eftersom olikheterna kan tänkas medföra att de positiva effekterna av harmonisering uteblir. Vidare verkar effekterna av standarden olika gentemot olika intressenter. Gruppen Prepares, det vill säga företagen, kommer i hög grad att påverkas av ett införande av den nya standarden eftersom denna grupp bär kostnaderna för implementering. Teorin talar därför för att detta är förklaringen till att gruppen var så aktiv i konsultationen om IFRS för SME:s. En vinnare i processen är däremot lagstiftarna och upprättarna av standarden eftersom dessa erhåller högre legitimitet, medan tidigare nationella standardupprättare å andra sidan förlorar sin funktion. Diskussionen om IFRS för SME:s är dock inte avslutad och EU kommissionen fortskrider nu i sitt arbete med lagförslaget om förenklade redovisningsregler för små och medelstora företag i Europa. I dagarna hålls som ett led i processen ett "stakeholder meeting" där intressenter blivit inbjudna för att diskutera resultatet av konsultationen.

6. Slutsats och framtida studier

Kapitel 6 presenterar uppsatsens slutsatser, vilka behandlar svaren i konsultationen, orsaker till skillnader mellan länder och vilka intressentgrupper som medverkat i processen samt motivet till detta. Följande ämnar således besvara uppsatsens frågeställningar och därmed uppfylla dess syfte. Slutligen diskuteras förslag på vidare forskning i anslutning till ämnesområdet.

6.1 Remissvaren i konsultationen IFRS för SME:s

EU kommissionens konsultation om den nya standarden IFRS för SME:s resulterade i 222 stycken remissvar från 27 olika länder och efter urvalet i denna studie kvarstår 166 stycken svar. Tabell 14 visar resultatet av svaren i konsultationen, vilket visar att majoriteten av svaren är överlag negativa till standarden IFRS för SME:s. Däremot om man ser till antal länder så är majoriteten av länderna överlag positiva till standarden.

	Ja	Nej	Vet ej
Fråga 1: Do you think the IFRS for SMEs is suitable for widespread use within Europe?	36%	59%	5%
Fråga 2: In particular, do you think increased international comparability of accounts prepared under the IFRS for SMEs will benefit your business?	14%	34%	52%
Fråga 3: If you are a user of accounts (for example a bank) do you think the IFRS for SMEs will provide more useful information than national GAAP accounts?	13%	29%	58%
Fråga 4: Does increased international comparability of accounts prepared under the IFRS for SMEs benefit users?	36%	31%	33%
Fråga 5: Do you think adoption of the IFRS for SMEs should be provided for within the EU accounting legal framework?	43%	50%	7%
Fråga 6: If yes, should such an option be limited to a Member State option (i.e. that each Member States would have a possibility but no obligation to accept IFRS for SME)?	52%	27%	42%
Fråga 8: Is there a case for giving companies, at EU level, an option to adopt the IFRS for SMEs?	46%	47%	7%
Fråga 10: In the light of the publication of the IFRS for SMEs, do you see a need for "rules-based" Accounting Directives in the future?	43%	45%	12%

Tabell 15 Sammanställning av svaren i konsultationen

6.2 Orsaker till skillnader mellan länder

I kapitel 5 diskuterades huruvida empirin faktiskt visade på svarsskillnader mellan grupper av länder samt om det gick att hitta samt förklara möjliga orsaker till detta. Frågorna ett, fyra och fem i konsultationen visade en tydlig gruppering mellan länder medan samma gruppering inte visade sig lika tydligt i i frågorna sex och åtta och inte alls i fråga tio. En skillnad som dock ska nämnas är att frågorna ett, fyra och fem handlade om ett eventuellt införande av standarden samt positiva effekter av detta, medan frågorna sex, åtta och tio snarare berörde det fall att standarden redan hade antagits. Argument som talade emot att det existerar skillnader mellan länderna i studien var således det empiriska resultatet i fråga sex, åtta och tio, vilket även står i överensstämmelse med tidigare forskning som menar att skillnaderna håller på att försvinna. I analysen framkom dock att många faktorer i studien fortfarande talar för att det existerar skillnader och att grupperingen i frågorna ett, fyra och fem skulle kunna förklaras mot bakgrund av ländernas finansieringssystem samt koppling

6. Slutsats

mellan redovisning och beskattning. Då det är de sistnämnda frågorna som främst kan sägas symbolisera den positiva eller negativa inställningen gentemot standarden och mest sannolikt kan förklaras utifrån presenterade teorier, talar detta för att dessa skall ges företräde framför de andra frågorna. Vår slutsats är således att det fortfarande existerar skillnader mellan grupperingar av länder, vilka i denna studie kan förklaras utifrån finansieringssystem samt skattekoppling.

6.3 Intressentgrupper i lagstiftningsprocessen

I analysen diskuterades olika intressentgruppers medverkan eller brist på medverkan i konsultationsprocessen. Den intressentgrupp som varit mest aktiv i konsultationen för IFRS för SME:s är Preparers, medan Users är den grupp som varit minst aktiv. Anledningen till att Users inte är mer aktiva är att det inte finns tillräckligt starka incitament för dem att delta i processen. Preparers å andra sidan blir mycket påverkade av ett eventuellt antagande av standarden vilket innebär att de har starka incitament att vara aktiva deltagare i konsultationen. Vidare diskuterades i kapitel 5 svarsskillnader mellan intressentgrupperna i studien. I svaren i konsultationen uppvisade endast två av grupperna, Accountants & Auditors samt Preparers, homogena ståndpunkter inom sin respektive grupp. Förstnämnda gruppen delade en mycket positiv inställning till antagandet av IFRS för SME:s medan Preparers hade en negativ inställning. Detta går dock inte att förklara enligt teorin då viss tidigare forskning på området menar att de två grupperna borde inneha en överensstämmande uppfattning, medan andra studier visar på motsatt resultat. Det empiriska resultatet i detta hänseende går ej heller att förklara genom att justera utfallet med avseende på de tyska svaren.

6.4 Konsekvenser

Problematiken med ett eventuellt antagande samt en implementering av standarden IFRS för SME:s är omfattande. Konsekvenserna av ett lyckat införande är beroende av flertalet faktorer och kommer att ha olika långtgående verkningar, både positiva och negativa, för olika intressenter. För det första är antagandet beroende av huruvida kopplingen mellan beskattning och redovisning skall kvarstå i de medlemsländer som fortfarande har det, eftersom en sådan koppling anses orsaka problem. För det andra är implementeringen och dess genomslag beroende av huruvida medlemsländerna själva ska ha möjlighet att välja dess användning eftersom ett sådant val skulle innebära minskad jämförbarhet. Slutsatsen är således att EU bör se över denna problematik innan införandet av IFRS för SME:s eftersom det annars finns en risk att harmoniseringen uteblir. Införandet av IFRS för SME:s kommer vidare att påverka intressegrupper olika. Upprättaren av standarden kommer att erhålla högre legitimitet, medan nationella upprättare kommer att förlora en del av sitt inflytande. En annan viktig fråga är vem som kommer att bära kostnaderna av antagandet. Den intressentgrupp som antagligen kommer att stå för detta är Preparers, vilka på grund av standardens påverkan har varit den mest aktiva intressentgruppen i konsultationen. Av detta följer dock också att konsultationsprocessen ändå fungerar bra då den inbjuder intresserade samt av förslaget påverkade grupper att delta och göra sin röst hörd.

6.5 Framtida studier

Under arbetet med denna uppsats har författarna ställts inför en rad intressanta frågeställningar, dessa har dock ej kunnat besvaras inom ramen för denna uppsats men lämpar sig väl för framtida

6. Slutsats

studier att undersöka. I arbetet med remissvaren stod författarna inför valet att antingen använda alla remissvar, och då enbart titta på kryssfrågorna, eller att använda några få remissvar och då granska hela remissvaren inklusive alla kommentarer. Det första alternativet valdes och således exkluderades alla kommentarer. Det skulle därför vara intressant i en framtida studie att titta närmare på dessa kommentarer och hur de som svarar argumenterar för sin sak.

Resultatet av den empiriska undersökningen visar, i linje med tidigare studier, att intressentgruppen Preparers deltar mycket aktivt i processen medan intressentgruppen Users deltar i mindre utsträckning. En framtida studie skulle kunna, genom exempelvis intervjuer, ta reda på intressentgruppernas motiv till deltagande eller icke deltagande. Vidare visar uppsatsens empiriska resultat att majoriteten av remissvaren är negativa till standarden IFRS för SME:s medan majoriteten av länder är positiva till standarden. Det skulle därför vara intressant att undersöka om vissa länder har mer att säga till om senare i beslutsprocessen, och i så fall vilka länder, eftersom detta i hög grad påverkar huruvida ett antagande av standarden kommer att ske eller ej.

Referenser

Litteratur

Alexander, D., Britton, A. & Jorissen, A. (2009). *International Financial Reporting and Analysis*. Hampshire: Cengage Learning EMEA.

Ball., R. (2006). International Financial Reporting Standards (IFRS): pros and cons for investors. *Accounting and Business Research*, International Accounting Policy Forum. 5-27.

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

Esaiasson, P. m.fl. (2007). *Metodpraktikan: konsten att studera samhälle, individ och marknad*, Stockholm: Nordstedtsjuridik.

Fagerström, A. & Lundh, S. (2007). *International accounting: some issues in accounting harmonization*, Linköping: School of Management, Linköpings universitet .

Hill, N. T., Shelton., S. W., & Stevens., K. T. (2002). Corporate Lobbying Behavior on Accounting for Stock-Based Compensation: Venue and Format Choices. *ABACUS*, Vol. 38 (1), 78-90.

Lindahl, F. W. (1987). Accounting Standards and Olson's Theory of Collective Action. *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 6, 59-72.

Lönnqvist, R. (2009). *Årsredovisning i koncerner*, 5e uppl, Lund: Studentlitteratur AB.

Marton, J., Falkmam, P., Lumsden, M., Pettersson, A-K. & Rimmel, G. (2008). *IFRS – I teori och praktik*, Stockholm: Bonnier Utbildning AB.

Nobes, C. & Parker, R. (2006). *Comparative International Accounting*, 9 th ed, Edinburgh: Pearson Education Limited.

Nugent, N. (2006). *Government and Politics of the European Union*, 6th ed, New York: Palgrave Macmillan.

Pacter, P. (2009). IFRS, For most Private Companies Goes Live. *Financial Executives International*, Vol. 25 (7), 28-30.

Saemann, G. (1999). An Examination of Comment Letters Filed in the U.S. Financial Accounting Standard-Setting Process by Institutional Interest Groups. *ABACUS*, Vol. 35 (1), 1-28.

Soderstrom, N. S. & Sun, K. J. (2007). IFRS Adoption and Accounting Quality: A Review. *European Accounting Review*, Vol. 16 (4), 675–702.

Sutton, T. G. (1984). Lobbying of accounting standard-setting bodies in the UK and the U.S.A.: A downsian analysis. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 9 (1), 81-95.

Tandy, R. P. & Wilburn, N. L. (1996). The Academic Community's Participation in Standard Setting: Submission of Comment Letters on SFAS Nos. 1-117. *Accounting Horizons*, Vol. 10 (3), 92-111.

Watts, R. L. & Zimmerman, J. L. (1978). Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards. *The Accounting Review*, Vol. L111 (1), 112-134.

Offentliga dokument och rapporter

European Commission. (2007). *Synthesis of the reactions received to the Commission communication on a simplified business environment for companies in the areas of company law, accounting and auditing*, (COM(2007)394).

European Commission. (2009), (1). *Working Document of the Commission Services (DG Internal Market) Consultation Paper on Review of the Accounting Directives*.

European Commission. (2009), (2). UPDATE ON THE REVIEW OF THE FOURTH AND SEVENTH COMPANY LAW DIRECTIVES.

Europeiska Gemenskapernas Kommission. (2007). MEDDELANDE FRÅN KOMMISSIONEN - om ett förenklat företagsklimat på områdena bolagsrätt, redovisning och revision, KOM(2007) 394 slutlig.

European Commission. (2009), (3). Internal Market and Services DG, Directorate General for Internal Market and Services, *Consultation on the International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities*.

International Accounting Standards Committee Foundation. (2010). Constitution.

Kommissionens beslut av den 15 november 2005 om ändring av dess arbetsordning, (2005/960/EG, Euratom).

Meddelande från kommissionen. (2001). *Styrelseformerna i EU- vitbok*, KOM (2001) 428 slutlig.

Meddelande från kommissionen. (2002). *Mot en bättre struktur för samråd och dialog. Allmänna principer och miniminormer för kommissionens samråd med berörda parter*. KOM (2002) 704 slutlig.

Meddelande från Kommissionen. (2002). *Styrelseformerna i EU: Bättre lagstiftning*, KOM (2002) 275 slutlig.

Protokoll om tillämpning av subsidiaritets- och proportionalitetsprinciperna. Europeiska unionens officiella tidning, C 306 17.12.2007.

Fjärde direktivet: Rådets fjärde direktiv 78/660/EEG av den 25 juli 1978 om årsbokslut i vissa typer av bolag (*EGT L 222, 14.8.1978, s. 11*, senast ändrat genom Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/46/EG av den 14 juni 2006, *EUT L 224, 16.8.2006, s. 1*).

Sjunde direktivet: Rådets sjunde direktiv 83/349/EEG av den 13 juni 1983 om sammanställd redovisning (*EGT L 193, 18.7.1983*, senast ändrat genom Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/46/EG av den 14 juni 2006, (*EUT L 224, 16.8.2006, s. 1*)).

Åttonde direktivet: Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning och om ändring av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG samt om upphävande av rådets direktiv 84/253/EEG (*EUT L157, 9.6.2006, s.87*).

Internetbaserade källor

<http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/F9EC8205-E883-4A53-9972-AD95BD28E0B5/0/WhoWeAreMarch2010.pdf>. Hämtad 2010-04-26.

<http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/FBAE7BA8-8B32-43F8-AE3C-D4DA92D046C6/0/IFRSforSMESfactsheet2.pdf>. Hämtad 2010-05-06.

<http://www.iasb.org/Current%20Projects/IASB%20Projects/Small%20and%20Medium-sized%20Entities/Small%20and%20Medium-sized%20Entities.htm>. Hämtad 2010-05-06.

http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/sme_accounting/review_directives_en.htm. Hämtad 2010-05-06.

<http://www.sweden.gov.se/content/1/c6/01/34/92/710d0764.gif>. Hämtad 2010-05-03.

http://europa.eu/lisbon_treaty/glance/index_sv.htm. Hämtad 2010-05-04.

http://europa.eu/lisbon_treaty/index_sv.htm. Hämtad 2010-05-04.

<http://www.eu-upplysningen.se/Institutioner-och-beslutsprocesser/EUs-institutioner/>. Hämtad 2010-05-04.

http://europa.eu/lisbon_treaty/glance/institutions/index_sv.htm Hämtad 2010-05-04.

http://europa.eu/lisbon_treaty/glance/democracy/index_sv.htm Hämtad 2010-05-04.

<http://www.eu-upplysningen.se/Institutioner-och-beslutsprocesser/Fran-forslag-till-beslut/Nar-anvands-vilken-beslutsprocedur/>. Hämtad 2010-05-04.

http://europa.eu/lisbon_treaty/glance/institutions/index_sv.htm Hämtad 2010-05-04.

<http://www.eu-upplysningen.se/Institutioner-och-beslutsprocesser/Fran-forslag-till-beslut/En-ny-lag-blir-till-i-EU/En-ny-lag-blir-till-i-EUtextversion/> Hämtad 2010-05-04.

<http://www.eu-upplysningen.se/Lagar-och-regler/Rattigheter/Tillgang-till-handlingar/> Hämtad 2010-05-04.

<http://www.eu-upplysningen.se/Institutioner-och-beslutsprocesser/EUs-institutioner/EU-kommissionen/> Hämtad 2010-05-07.

<http://www.eu-upplysningen.se/Institutioner-och-beslutsprocesser/EUs-institutioner/EU-kommissionen/Kommitteer-under-kommissionen/> Hämtad 2010-05-07.

http://www.eesc.europa.eu/index_sv.asp. Hämtad 2010-05-07.

<http://www.cor.europa.eu/pages/HomeTemplate.aspx>. Hämtad 2010-05-07.

<http://www.eu-upplysningen.se/Institutioner-och-beslutsprocesser/EUs-institutioner/Sprak-lobbyister-och-anstallda-i-EU>. Hämtad 2010-05-09.

http://europa.eu/lisbon_treaty/glance/democracy/index_sv.htm. Hämtad 2010-05-10.

http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/ias/index_en.htm. Hämtad 2010-05-30.

<http://www.efrag.org/content/default.asp?id=4103>. Hämtad 2010-05-30.

http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/committees/sarg_en.htm. Hämtad 2010-05-30.

<http://eur-lex.europa.eu/JOIndex.do?ihmlang=en>.

Bilaga 1 Konsultationsfrågor



EUROPEAN COMMISSION

Internal Market and Services DG

FREE MOVEMENT OF CAPITAL, COMPANY LAW AND CORPORATE GOVERNANCE

Financial reporting

DIRECTORATE GENERAL FOR INTERNAL MARKET AND SERVICES

CONSULTATION ON THE INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD FOR SMALL AND MEDIUM-SIZED ENTITIES

Please send this answer sheet only.

Consultation deadline: 12 March 2010

Preferred form of submission – email to: markt-review-consultation@ec.europa.eu

Postal address:

European Commission
DG Internal Market and Services
Financial Reporting Unit-F3
SPA 2/JII - 01/112
B-1049 Brussels
Belgium.

Submissions after the deadline will not be considered.

Please provide the following details together with your response:

You are:

Preparer:	<input type="checkbox"/> small company	<input type="checkbox"/> Other (please specify)	Legal Form:
	<input type="checkbox"/> medium-sized company		<input type="checkbox"/> unlimited liability
	<input type="checkbox"/> large company		<input type="checkbox"/> limited liability
User:	<input type="checkbox"/> bank/credit provider	<input type="checkbox"/> analyst	<input type="checkbox"/> Other organisation of stakeholders
	<input type="checkbox"/> private person	<input type="checkbox"/> investor/investor organisation	
Public authority:	<input type="checkbox"/> audit/market regulator	<input type="checkbox"/> Government Ministry/Agency	<input type="checkbox"/> other (please specify)
Accountants and Auditors:	<input type="checkbox"/> accounting firm	<input type="checkbox"/> audit firm	<input type="checkbox"/> organisation of accountants and auditors
Other:	<input type="checkbox"/> (please specify)		

Name of your organisation / company:

Country where your organisation / company is located:

Name and location of parent company:

Contact details incl. e-mail address:

Short description of the general activity of your organisation / company:

Do you trade cross-border? Yes No

Is your organisation registered in the Interest Representative Register? Yes No

If yes, please specify the address of your organisation and the Register ID number in the Interest Representative Register¹:

Publication:

Do you object to publication of the personal data on the grounds that such publication would harm your legitimate interests? I object

Question 1:

Do you think the IFRS for SMEs is suitable for widespread use within Europe?

YES NO Don't know

Please comment, indicating whether there are any type(s) or size(s) of company that would benefit from adopting the Standard:

small² medium³ large⁴

other criteria (please explain)

Please comment:

Question 2:

If you are a preparer of company accounts can you indicate any costs (both one-off and recurring) or benefits, and any other effects of adopting the IFRS for SMEs?

Please comment:

In particular, do you think increased international comparability of accounts prepared under the IFRS for SMEs will benefit your business?

YES NO Don't know

Please comment:

Question 3:

If you are a user of accounts (for example a bank) do you think the IFRS for SMEs will provide more useful information than national GAAP accounts?

YES NO Don't know

Please comment:

Question 4:

Does increased international comparability of accounts prepared under the IFRS for SMEs benefit users?

YES NO Don't know

Please comment:

Question 5:

Do you think adoption of the IFRS for SMEs should be provided for within the EU accounting legal framework?

YES NO Don't know

Please comment:

Question 6:

If yes, should such an option be limited to a Member State option (i.e. that each Member States would have a possibility but no obligation to accept IFRS for SME)?

YES NO Don't know

Please comment:

Question 7:

Do you have other views on the possible adoption of the IFRS for SMEs within the EU accounting framework?

Please comment:

Question 8:

Is there a case for giving companies, at EU level, an option to adopt the IFRS for SMEs?

YES NO Don't know

If yes, for which categories:

small medium large

other criteria (please explain)

Please comment:

Question 9:

What should be done, in your view, where there is incompatibility between the Directives and the IFRS for SMEs?

Please comment:

Question 10:

In the light of the publication of the IFRS for SMEs, do you see a need for "rules-based" Accounting Directives in the future?

YES NO Don't know

If yes, for what type(s) or size(s) of company are detailed rules required?

small medium large

other criteria (please explain)

Other than the 5 items listed in paragraph 4.3 of the consultation document, what aspects of financial reporting should the revised Directives address, and to what level of detail?

Please comment:

Other comments

Question 11:

Are there any elements of the IFRS for SMEs that should be incorporated within revised Directives?

Please comment:

Question 12:

Do you have any other observations or comments on the IFRS for SMEs or the project to overhaul the Accounting Directives?

Please comment:

Thank you for your contribution

Bilaga 2 Sammanställning av remissvaren

Fråga 1

	Ja, SML	Ja, S	Ja, M	Ja, L	Ja, SM	Ja, ML	Ja, annat	Nej	Vet Ej	Ej Svarat	Endast Ja	
Total	27	0	2	1	2	13	8	98	9	0	6	166

Per grupp	Ja, SML	Ja, S	Ja, M	Ja, L	Ja, SM	Ja, ML	Ja, annat	Nej	Vet Ej	Ej Svarat	Endast Ja	
Preparer	1	0	1	0	1	2	1	56	3	0	2	67
User	3	0	0	0	1	0	0	5	1	0	2	12
AA	11	0	1	0	0	6	4	9	0	0	0	31
Public	6	0	0	0	0	1	2	10	3	0	1	23
Other												0
Total	21	0	2	0	2	9	7	80	7	0	5	133

Registrerade	Ja, SML	Ja, S	Ja, M	Ja, L	Ja, SM	Ja, ML	Ja, annat	Nej	Vet Ej	Ej Svarat	Endast Ja	
Preparer	2	0	0	0	0	0	0	1	1	0	0	4
User	0	0	0	1	0	1	0	3	0	0	1	6
AA	2	0	0	0	0	0	1	1	0	0	0	4
Public												0
Other	2	0	0	0	0	3	0	13	1	0	0	19
Total	6	0	0	1	0	4	1	18	2	0	1	33

Länder	AT	BE	BG	CH	CZ	DE	DK	EE	EL	ES	EU	FI	FR	HU	HR	IE	IT	LU	MT	NL	PL	PT	RO	SE	SK	UK	UG	
Ja, SML			1				1	3	1		1	6					1	3		1		2	1		4		2	27
Ja, S																												0
Ja, M																						1	1					2
Ja, L																		1										1
Ja, SM	1														1													2
Ja, ML	1					1	1	1		1		4		1						2							1	13
Ja, annat						1					3					1	2					1						8
Nej	5	8	1	1	1	58	1				4	1	3	1		6	2		1	1		1		1	1	1	1	98
Vet Ej	1					2				1	1										1						3	9
Ej Svarat												3	1															0
Endast Ja						2																						6
Summa	8	9	1	1	3	64	5	1	1	5	19	1	3	2	1	2	9	5	1	3	4	3	2	4	1	7	1	166

Public	AT	BE	BG	CH	CZ	DE	DK	EE	EL	ES	EU	FI	FR	HU	HR	IE	IT	LU	MT	NL	PL	PT	RO	SE	SK	UK	UG	
Ja, SML						1	1	1										1						1		1		6
Ja, S																												0
Ja, M																												0
Ja, L																												0
Ja, SM																												0
Ja, ML	1																											1
Ja, annat																	1					1						2
Nej		3	1		1	1								1			1			1			1					10
Vet Ej										1											1						1	3
Ej Svarat																												0
Endast Ja										1																		1
Summa	1	3	1	0	1	2	1	1	0	2	0	0	0	1	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	2	23

Fråga 2

	Ja	Nej	Vet ej	N/A	Ej svar	
Total	24	56	10	26	50	166

Per grupp	Ja	Nej	Vet ej	N/A	Ej svar	
Preparer	6	38	4	0	19	67
User	3	3	0	0	6	12
AA	9	4	4	8	6	31
Public	2	3	1	9	8	23
Other						0
Total	20	48	9	17	39	133

Registrerade	Ja	Nej	Vet ej	N/A	Ej svar	
Preparer	2	0	1	0	1	4
User	0	1	0	2	3	6
AA	1	0	0	2	1	4
Public						0
Other	1	7	0	5	6	19
Total	4	8	1	9	11	33

Länder	AT	BE	BG	CH	CZ	DE	DK	EE	EL	ES	EU	FI	FR	HU	HR	IE	IT	LU	MT	NL	PL	PT	RO	SE	SK	UK	UG	
Ja	2	1				3	2			1	1				1	1	4	1		1	1	1	1	1	1	2	1	24
Nej	5	6		1		36				2			1				1								1	2	56	
Vet ej		1			2	2			1					1						2	1						10	
N/A						2	1	1		8	1		1	1		1	2	3	1	1		1		1	2		26	
Ej svar	1	1	1		1	21	2			4	8		2				3			1	1	1	1	2	1		50	
Summa	8	9	1	1	3	64	5	1	1	5	19	1	3	2	1	2	9	5	1	3	4	3	2	4	1	7	1	166

Public	AT	BE	BG	CH	CZ	DE	DK	EE	EL	ES	EU	FI	FR	HU	HR	IE	IT	LU	MT	NL	PL	PT	RO	SE	SK	UK	UG	
Ja	1					1																						2
Nej		3																										3
Vet ej																				1								1
N/A							1	1						1		1	1	1						1		2		9
Ej svar			1		1	1				2										1	1	1	1	1	2			8
Summa	1	3	1	0	1	2	1	1	0	2	0	0	0	1	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	0	2	0	23

Fråga 3

	Ja	Nej	Vet ej	N/A	Ej svar	
Total	21	48	12	21	64	166

Per grupp	Ja	Nej	Vet ej	N/A	Ej svar	
Preparer	3	19	4	1	40	67
User	5	6	1	0	0	12
AA	7	7	3	8	6	31
Public	2	7	3	7	4	23
Other						0
Total	17	39	11	16	50	133

Registrerade	Ja	Nej	Vet ej	N/A	Ej svar	
Preparer	0	0	0	1	3	4
User	1	3	1	0	1	6
AA	2	0	0	2	0	4
Public						0
Other	1	6	0	2	10	19
Total	4	9	1	5	14	33

Länder	AT	BE	BG	CH	CZ	DE	DK	EE	EL	ES	EU	FI	FR	HU	HR	IE	IT	LU	MT	NL	PL	PT	RO	SE	SK	UK	UG	
Ja	2	1			1	2				2	4					2	2	1		1	1			1		1		21
Nej	2	6	1		1	19	1			2	6		2				5			1	1					1		48
Vet ej		1				2				1				1			2	1	1		1		1				1	12
N/A						2	1	1		4	1		2				2			1			2		2	3		21
Ej svar	4	1		1	1	39	3		1	1	4		1				1			1	1	1	1	1	1	3		64
Summa	8	9	1	1	3	64	5	1	1	5	19	1	3	2	1	2	9	5	1	3	4	3	2	4	1	7	1	166

Public	AT	BE	BG	CH	CZ	DE	DK	EE	EL	ES	EU	FI	FR	HU	HR	IE	IT	LU	MT	NL	PL	PT	RO	SE	SK	UK	UG		
Ja	1									1																		2	
Nej		3	1		1	1				1											1								7
Vet ej																	1		1				1					3	
N/A							1	1					1					1						1		2		7	
Ej svar						1				1											1	1						4	
Summa	1	3	1	0	1	2	1	1	0	2	0	0	0	1	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	0	2	0	23	

Fråga 4

	Ja	Nej	Vet ej	N/A	Ej svar	
Total	59	52	15	3	37	166

Per grupp	Ja	Nej	Vet ej	N/A	Ej svar	
Preparerer	9	20	9	0	29	67
User	6	6	0	0	0	12
AA	21	5	1	1	3	31
Public	10	9	3	1	0	23
Other						0
Total	46	40	13	2	32	133

Registrerade	Ja	Nej	Vet ej	N/A	Ej svar	
Preparerer	2	0	1	1	0	4
User	2	4	0	0	0	6
AA	3	1	0	0	0	4
Public						0
Other	6	7	1	0	5	19
Total	13	12	2	1	5	33

Länder	AT	BE	BG	CH	CZ	DE	DK	EE	EL	ES	EU	FI	FR	HU	HR	IE	IT	LU	MT	NL	PL	PT	RO	SE	SK	UK	UG	
Ja	4	2			2	4	4	1	1	2	14	1		1	1	2	2	1	1	2	3	2	1	4		3	1	59
Nej	2	6	1		1	22	1			2	4		3	1			5	1			1		1		1			52
Vet ej						9				1	1						1				1					2		15
N/A						1												2										3
Ej svar	2	1		1		28											1	1				1				2		37
Summa	8	9	1	1	3	64	5	1	1	5	19	1	3	2	1	2	9	5	1	3	4	3	2	4	1	7	1	166

Public	AT	BE	BG	CH	CZ	DE	DK	EE	EL	ES	EU	FI	FR	HU	HR	IE	IT	LU	MT	NL	PL	PT	RO	SE	SK	UK	UG	
Ja	1					1	1	1		1								1		1	1	1	1	1	1	1		10
Nej		3	1		1	1							1				1						1					9
Vet ej										1								1								1		3
N/A																		1										1
Ej svar																												0
Summa	1	3	1	0	1	2	1	1	0	2	0	0	0	1	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	0	2	0	23

Fråga 5

	Ja	Nej	Vet ej	N/A	Ej svar	
Total	72	83	10	0	1	166

Per grupp	Ja	Nej	Vet ej	N/A	Ej svar	
Preparerer	14	51	2	0	0	67
User	7	4	1	0	0	12
AA	22	6	3	0	0	31
Public	15	8	0	0	0	23
Other						0
Total	58	69	6	0	0	133

Registrerade	Ja	Nej	Vet ej	N/A	Ej svar	
Preparerer	2	0	2	0	0	4
User	3	2	1	0	0	6
AA	2	1	0	0	1	4
Public						0
Other	7	11	1	0	0	19
Total	14	14	4	0	1	33

Länder	AT	BE	BG	CH	CZ	DE	DK	EE	EL	ES	EU	FI	FR	HU	HR	IE	IT	LU	MT	NL	PL	PT	RO	SE	SK	UK	UG	
Ja	4	2	1		2	7	4	1	1	4	14	1		1	1	2	3	4	1	3	3	3	2	4		4		72
Nej	4	7			1	53	1			1	3		3	1			5	1			1				1	1		83
Vet ej				1		4				1							1									2	1	10
N/A																												0
Ej svar										1																		1
Summa	8	9	1	1	3	64	5	1	1	5	19	1	3	2	1	2	9	5	1	3	4	3	2	4	1	7	1	166

Public	AT	BE	BG	CH	CZ	DE	DK	EE	EL	ES	EU	FI	FR	HU	HR	IE	IT	LU	MT	NL	PL	PT	RO	SE	SK	UK	UG	
Ja	1		1			1	1	1		1								1	1	1	1	1	1	1	1		2	15
Nej		3			1	1				1			1				1											8
Vet ej																												0
N/A																												0
Ej svar																												0
Summa	1	3	1	0	1	2	1	1	0	2	0	0	0	1	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	2	23

Fråga 6

	Ja	Nej	Vet ej	Nej5	Ej svar	
Total	52	45	7	57	5	166

Per grupp	Ja	Nej	Vet ej	Nej5	Ej svar	
Preparer	13	14	2	37	1	67
User	3	6	1	2	0	12
AA	13	11	2	3	2	31
Public	12	5	0	6	0	23
Other						0
Total	41	36	5	48	3	133

Registrerade	Ja	Nej	Vet ej	Nej5	Ej svar	
Preparer	1	2	1	0	0	4
User	1	3	1	1	0	6
AA	1	1	0	1	1	4
Public						0
Other	8	3	0	7	1	19
Total	11	9	2	9	2	33

Länder	AT	BE	BG	CH	CZ	DE	DK	EE	EL	ES	EU	FI	FR	HU	HR	IE	IT	LU	MT	NL	PL	PT	RO	SE	SK	UK	UG	
Ja	4	1	1		1	13		1		2	10			1		1		2	1		2	3	1	1	1	6		52
Nej	2	2				8	5		1	3	4		1			1	1	6	2		3	2		1	2		1	45
Vet ej				1	1	3					1																1	7
Nej5	2	6			1	38				3			3	1				2	1									57
Ej svar						2					1						1							1				5
Summa	8	9	1	1	3	64	5	1	1	5	19	1	3	2	1	2	9	5	1	3	4	3	2	4	1	7	1	166

Public	AT	BE	BG	CH	CZ	DE	DK	EE	EL	ES	EU	FI	FR	HU	HR	IE	IT	LU	MT	NL	PL	PT	RO	SE	SK	UK	UG	
Ja	1		1					1		1								1	1		1	1	1	1		2		12
Nej						1	1			1							1			1								5
Vet ej																												0
Nej5		3			1	1							1															6
Ej svar																												0
Summa	1	3	1	0	1	2	1	1	0	2	0	0	0	1	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	0	2	0	23

Fråga 8

	Ja, SML	Ja, S	Ja, M	Ja, L	Ja, SM	Ja, ML	Ja, annat	Nej	Vet Ej	Ej Svarat	Endast Ja	
Total	24	5	1	6	27	6	7	78	7	4	1	166

Per grupp	Ja, SML	Ja, S	Ja, M	Ja, L	Ja, SM	Ja, ML	Ja, annat	Nej	Vet Ej	Ej Svarat	Endast Ja	
Preparer	9	3	0	3	22	3	1	21	3	2	0	67
User	1	1	0	1	1	0	0	7	0	0	1	12
AA	5	1	0	1	0	3	2	17	1	1	0	31
Public	4	0	0	1	0	0	2	15	1	0	0	23
Other												0
Total	19	5	0	6	23	6	5	60	5	3	1	133

Registrerade	Ja, SML	Ja, S	Ja, M	Ja, L	Ja, SM	Ja, ML	Ja, annat	Nej	Vet Ej	Ej Svarat	Endast Ja	
Preparer	2	0	0	0	0	0	1	0	1	0	0	4
User	0	0	0	0	0	0	0	5	1	0	0	6
AA	1	0	0	0	0	0	1	2	0	0	0	4
Public												0
Other	2	0	1	0	4	0	0	11	0	1	0	19
Total	5	0	1	0	4	0	2	18	2	1	0	33

Länder	AT	BE	BG	CH	CZ	DE	DK	EE	EL	ES	EU	FI	FR	HU	HR	IE	IT	LU	MT	NL	PL	PT	RO	SE	SK	UK	UG	
Ja, SML	3					8	4	1			2					1				1			1	1		2	24	
Ja, S						3					1		1														5	
Ja, M												1															1	
Ja, L						1											1	1					1			1	6	
Ja, SM	3					22					1					1											27	
Ja, ML		1				1				1	1					1				1							6	
Ja, annat						2					1					3		1									7	
Nej	1	8	1		1	25	1			5	11		2	2		1	7	1			4	3		2	3	78		
Vet Ej	1			1		1					2							1								1	7	
Ej Svarat					1	2																		1			4	
Endast Ja																									1		1	
Summa	8	9	1	1	3	64	5	1	1	5	19	1	3	2	1	2	9	5	1	3	4	3	2	4	1	7	1	166

Public	AT	BE	BG	CH	CZ	DE	DK	EE	EL	ES	EU	FI	FR	HU	HR	IE	IT	LU	MT	NL	PL	PT	RO	SE	SK	UK	UG	
Ja, SML						1	1	1																		1	4	
Ja, S																											0	
Ja, M																											0	
Ja, L																							1				1	
Ja, SM																											0	
Ja, ML																											0	
Ja, annat																1		1									2	
Nej	1	3	1		1	1				2			1			1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	15	
Vet Ej																		1									1	
Ej Svarat																											0	
Endast Ja																											0	
Summa	1	3	1	0	1	2	1	1	0	2	0	0	0	1	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	2	23

Fråga 10

	Ja, SML	Ja, S	Ja, M	Ja, L	Ja, SM	Ja, ML	Ja, annat	Nej	Vet Ej	Ej Svarat	Endast Ja	
Total	15	5	0	30	2	8	5	74	13	7	7	166

Per grupp	Ja, SML	Ja, S	Ja, M	Ja, L	Ja, SM	Ja, ML	Ja, annat	Nej	Vet Ej	Ej Svarat	Endast Ja	
Preparer	5	0	0	26	1	4	2	14	10	3	2	67
User	1	0	0	2	0	1	0	7	0	1	0	12
AA	2	3	0	0	0	2	0	20	1	2	1	31
Public	6	0	0	0	1	0	0	12	2	0	2	23
Other												0
Total	14	3	0	28	2	7	2	53	13	6	5	133

Registrerade	Ja, SML	Ja, S	Ja, M	Ja, L	Ja, SM	Ja, ML	Ja, annat	Nej	Vet Ej	Ej Svarat	Endast Ja	
Preparer	0	0	0	0	0	0	1	3	0	0	0	4
User	1	0	0	0	0	0	0	5	0	0	0	6
AA	0	0	0	0	0	0	0	3	0	1	0	4
Public												0
Other	0	2	0	2	0	1	2	10	0	0	2	19
Total	1	2	0	2	0	1	3	21	0	1	2	33

Länder	AT	BE	BG	CH	CZ	DE	DK	EE	EL	ES	EU	FI	FR	HU	HR	IE	IT	LU	MT	NL	PL	PT	RO	SE	SK	UK	UG	
Ja, SML	1					5				3			1	1			1	1			1		1					15
Ja, S						1	1						1					1	1									5
Ja, M																												0
Ja, L	1					27				1																	1	30
Ja, SM	1		1																									2
Ja, ML	1	1		1		4											1											8
Ja, annat						1	4																					5
Nej	1	8				7	4	1		1	17		1	1	1	1	7	2	1	3	2	3	1	4	1	7		74
Vet Ej	3					1	8	1																				13
Ej Svarat						4					1		1				1											7
Endast Ja						4					1						1											7
Total	8	9	1	1	3	64	5	1	1	5	19	1	3	2	1	2	9	5	1	3	4	3	2	4	1	7	1	166

Public	AT	BE	BG	CH	CZ	DE	DK	EE	EL	ES	EU	FI	FR	HU	HR	IE	IT	LU	MT	NL	PL	PT	RO	SE	SK	UK	UG	
Ja, SML	1					1				1				1				1					1					6
Ja, S																												0
Ja, M																												0
Ja, L																												0
Ja, SM			1																									1
Ja, ML																												0
Ja, annat																												0
Nej		3				1	1	1						1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	2			12
Vet Ej						1	1																					2
Ej Svarat																												0
Endast Ja											1										1							2
Total	1	3	1	0	1	2	1	1	0	2	0	0	0	1	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	0	2	0	23