

FE-rapport 2000-377

Svenska normsättare på redovisningsområdet – institutionella och politiska aspekter

**Ulla Törnqvist, Marie Lumsden
och Jan Marton**

Abstract;

Enligt institutionell teori imiteras framgångsrika organisationer i syfte att uppnå legitimitet men resultatet kan avvika till följd av en översättningsprocess vid implementering av idéer. Baserat på fallstudier jämförs svenska normsättare på redovisningsområdet med amerikanska FASB. Jämförelsen inriktas på dels oberoende (intressentgruppers representation samt bidrag till finansiering), dels insyn (öppenhet i normsättningsprocessen). Syftet är att försöka tolka om svenska normsättare har imiterat FASB. Studien visar att normsättarnas legitimitetsbaser varierar. FASBs höga legitimitet förklaras av "due process", som ger intressentgrupper möjlighet att påverka normsättningen. Bokföringsnämnden, Finansinspektionen och Redovisningsrådet utnyttjar "hearing", vilket tolkas som imitation av FASB. Bokföringsnämndens och Finansinspektionens användning av "hearing" ger intressenterna möjlighet att påverka normernas innehåll och kan därmed stärka legitimiteten. Dessa normsättares legitimitet påverkas även av det statliga huvudansvaret för utveckling av god redovisningssed liksom för BFN av bred representation av intressenter. För Redovisningsrådet innebär dock målsättningen om anpassning i så hög utsträckning som möjligt till IASCs normer att intressenterna har ytterst marginella möjligheter att påverka normsättningen. Resultatet av att utnyttja "hearing" blir därmed inte detsamma som för FASB, vilket tolkas som att en översättningsprocess förekommit. Redovisningsrådets roll som översättare av normer torde inte räcka som legitimitetsbas.

Key-words: Institutionell teori, legitimitet, normsättare, redovisningsområdet, översättningsprocess, politiska aspekter

Jel-code: M 41

Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet
Företagsekonomiska institutionen
Box 610, 405 30 Göteborg

Ulla Törnqvist, tel nr: 031-7731446. e-mail: ulla.tornqvist@handels.gu.se
Marie Lumsden, tel nr: 031-7731456. e-mail: marie.lumsden@handels.gu.se
Jan Marton, tel nr: 031-7734797. e-mail: jan.marton@handels.gu.se

FÖRORD

Inom området normsättningsfrågor på redovisningsområdet finns en forskningstradition vid Handelshögskolan vid Göteborgs universitet. I rapporten presenteras resultat från projektet "Redovisningsnormer – svenska normsättares roll" inom detta område. Vi har med tacksamhet mottagit forskningsanslag från HSFR för finansiering av detta projekt. Anslaget har finansierat genomförandet av fallstudier omfattande följande svenska normsättare: Redovisningsrådet, Bokföringsnämnden, Finansinspektionen, Sveriges Finansanalytikers Förening och Föreningen Auktoriserade Revisorer. Fallstudier har även gjorts av tre viktiga intressenter: OM Stockholmsbörsen, Sveriges Industriförbund och Riksskatteverket. Dessutom har en fallstudie gjorts omfattande FASB i USA.

Ulla Törnqvist och Marie Lumsden har intervjuat representanter för de svenska normsättarna och intressenterna och svarar för kapitlen 1-4 samt 6-7 i rapporten. Jan Marton har intervjuat en representant för FASB i USA och svarar för det kapitel i rapporten, kapitel 5, som behandlar FASB.

Vi vill rikta ett varmt tack till de personer vi intervjuat för att de ställt sin tid till förfogande för intervjuer som vi upplevt som mycket givande.

Göteborg i juni 2000.

Ulla Törnqvist

Marie Lumsden

Jan Marton

1. Inledning

1.1. Komplex normsättningsituation i Sverige

Svensk ekonomi har under de senaste decennierna dominerats av stora multinationella företag, som har haft intresse av att svenska redovisningsnormer skall anpassas till innehållet i internationella normer (Thorell & Whittington, 1994). Den svenska normsättaren Redovisningsrådet har uttalat att vid utformning av redovisningsrekommendationer skall en anpassning göras till internationell praxis varmed avses International Accounting Standard Committees (IASC) rekommendationer. Det finns dock legala redovisningsregler som svenska företag måste följa. I och med EES-anslutningen har Sverige tvingats att anpassa lagstiftning på redovisningsområdet till EUs direktiv. För svenska företag vars aktier är noterade på börsen i USA krävs tillämpning av U.S. GAAP. Svenska företag måste därför anpassa redovisningen till dels direktiv utfärdade av EU, med ett traditionellt legalistiskt perspektiv, dels till IASCs rekommendationer och i vissa fall till rekommendationer utgivna av Financial Accounting Standards Board (FASB). De båda senare organen har ett kapitalmarknadsperspektiv.

I Sverige finns det en mångfald av inhemska normsättare på redovisningsområdet. Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR) har arbetat med normsättning sedan 1949 och började ge ut rekommendationer för att det fanns ett behov av vägledning på redovisningsområdet. FAR hade för avsikt att upphöra med att utge nya rekommendationer när ett ny normsättare (Redovisningsrådet) tillkom 1989. År 1996 utgav dock FAR en vägledning till Årsredovisningslagen som tillämpas i Sverige fr.o.m. räkenskapsåret 1997. Sedan 1972 har Sveriges Finansanalytikers Förening (SFF), som startade sin verksamhet detta år, utgivit rekommendationer. Bakgrunden till att föreningen bildades var att analytikerna ansåg att det var viktigt med gemensamma regler. Både FAR och SFF är privata organ med en intressent som normsättare.

Antalet normsättare utökades till tre 1976 då Bokföringsnämnden (BFN), ett statligt organ, bildades. Orsaken till att BFN bildades var att den bokföringslag som utgavs 1976 var av karaktären ramlagstiftning och därför krävdes kompletterande normsättning. I mitten av 1980-talet upplevde FAR att bristande efterlevnad av FARs rekommendationer förelåg. Därför inleddes diskussioner om behovet av en ny svensk normsättare med tunga intressenter representerade. 1989 bildades Stiftelsen för utvecklande av god redovisningssed. Staten, via BFN, var en av huvudmännen bakom stiftelsen och de övriga två var FAR och Sveriges Industriförbund (SI). Enligt stiftelseförordnandet skulle en speciell enhet, Redovisningsrådet, utfärda rekommendationer. Under senare år har dock en omvandling skett. BFN är ej längre huvudman och normsättaren har övergått till en privat form, en förening med flera intressenter som medlemmar och med ett självregleringskoncept. För företag inom finanssektorn utfärdade Bankinspektionen och Försäkringsinspektionen regler före 1992. Sedan 1992 utfärdar Finans-inspektionen, en statlig normsättare, allmänna föreskrifter och råd för företag som denna myndighet utövar tillsyn över.

I Redovisningskommitténs slutbetänkande (SOU 1996:157) anges att det är uppenbart att förekomsten av flera normsättare inom samma område kan ge upphov till problem och att risk finns för kompetenskonflikter och motstridiga uttalanden. I slutbetänkandet argumenteras för att staten bör ha huvudansvaret för den icke-legala kompletterande normsättningen. Motiven till detta ställnings-tagande presenteras också. Ett motiv är att normsättare som har huvudansvaret inte bara skall ha rätt att utfärda normer utan också skyldighet att ingripa med erforderlig normgivning, i vart fall om normgivning inte kommer till stånd på annat sätt. Ett annat motiv är att staten som regel inte utsätts för påtryckningar från olika privata intressen i samhället i samma omfattning som privata normgivare. Ytterligare motiv som i utredningen anses tala för att ge statliga normgivare huvudansvaret för den kompletterande normgivningen är kopplingen mellan redovisning och beskattning samt att staten har behov av ett eget expertorgan och att det är lämpligt att detta organ

också får huvudansvaret för normsättningen. Enligt den nya Bokföringslagen (Svensk Författnings Samling (SFS) 1999:1078) skall BFN ha ansvar för utvecklande av god redovisningssed. Enligt propositionen (Prop 1998/99:130). bör dock ett statligt organ på redovisningsområdet kunna överlämna till ett privat organ, i första hand Redovisningsrådet, att utarbeta uttalanden avseende den offentliga redovisningen. FI skall ha ansvar för utvecklande av god redovisningssed i kreditinstitut, värdepappersbolag och försäkringsbolag i den utsträckning som det är påkallat av dessa företags särart.

Uppfattningen att statliga organ bör ha huvudansvaret för utvecklande av god redovisningssed delas dock inte av alla. I Edenhammar & Hägg (1997) argumenteras för att självreglering är överlägsen statlig redovisningsnormering. I boken framförs att en debatt om makten över redovisningen bör inledas.

Ytterligare en aspekt att beakta i samband med normsättningen i Sverige är att intressentgrupper deltar i normsättningsarbetet. I vissa fall finns det endast en intressentgrupp i ett normsättande organ men i andra fall finns flera intressent-grupper representerade i ett normsättande organ.

Ovanstående visar att normsättningssystemet i Sverige är komplext genom ett starkt utländskt inflytande, en mångfald av normsättare, i både privat och statlig form, och att dessutom olika intressentgrupper är viktiga aktörer och en intressentgrupp kan vara representerad i flera av de normsättande organen. Det är därför angeläget att närmare studera de svenska normsättarna på redovisnings-området.

1.2. Tidigare studier på normsättningsområdet och teoretiska utgångspunkter

När det gäller forskning om normsättning i Sverige genomfördes under 1980-1983 projektet "Praxis - uppkomst och förändring inom redovisningen" vid företagsekonomiska institutionen vid Göteborgs universitet. Huvudsyftet för detta praxisprojekt var att undersöka hur svensk redovisningssed uppkommer. I projektet gjordes ett antagande att redovisningens utveckling delvis kan beskrivas genom att identifiera de personer och därmed de intressentgrupper som har störst inflytande över utvecklingen. Med hjälp av "the reputational method" insamlades namn på de personer som av ett stort antal utvalda personer angavs vara de mest inflytelserika när det gäller reglering av redovisning i Sverige. Därefter intervjuades dessa mest inflytelserika personer. Dessutom gjordes fallstudier som inriktades på hur personer medverkat i olika funktioner då specifika redovisnings-regler tagits fram. Projektet resulterade i att en elit identifierades. Resultaten presenterades i Jönsson (1984, 1985). Resultatet av en uppdatering av eliten presenterades i Sandin (1988). I Jönsson (1994) görs beträffande eliten en jämförelse av resultaten från det ursprungliga praxisprojektet och uppdateringen. Författaren konstaterar bl.a. att i Sverige är revisorer en mycket viktig och välorganiserad intressentgrupp.

Jönsson (1991) studerade utvecklingen under 1900-talet av redovisningsregleringen i Sverige inom områdena externredovisning, ekonomistyrning samt kommunal redovisning. Slutsatsen, efter att ha studerat händelseutvecklingen över en lång tidsperiod, är att den statliga inblandningen genom reglering är vanligast under tider av turbulens. Vidare menar författaren att statlig inblandning på redovisningsområdet kan begränsas om det finns möjligheter att utforma redovisningsnormer med utgångspunkt från en intensiv debatt mellan olika intressenter.

I Flower (1994) studerades reglering av extern redovisning i de nordiska länderna. Litteraturstudier låg till grund för beskrivning av hur den legala regleringen och den kompletterande normgivningen var utformad i de nordiska länderna. Vidare gjordes en genomgång av hur normerna var utformade när det gällde sex olika redovisningsfrågor.

När det gäller nationella studier av normsättning presenteras i Flower och Lefebvre (1997) resultat baserade på en jämförelse av normsättningen i tio länder i Europa (Sverige ingick ej). En kartläggning gjordes av lagstiftningen inom redovisnings-området inom vart och ett av länderna liksom formen för icke legal normsättning. En indelning gjordes i tre kategorier. Den första kategorin utgörs av ett standardsättande organ, ett inom varje land med undantag av Tyskland där denna typ av organ saknas, som kan vara privat, statligt eller en hybrid. Den andra kategorin inkluderar dels revisorsorganisationer, dels industriförbund som utfärdare av rekommendationer. Den tredje kategorin slutligen utgörs av individer som kan vara jurister eller akademiker. Utifrån indelningen i tre kategorier görs en jämförelse mellan länderna av graden av inflytande för respektive kategori när det gäller vissa redovisningsfrågor.

Vidare studeras hur olika intressenter är representerade inom det standardsättande organet i varje land uttryckt i form av relativ andel, i %, av antal ledamöter inom organet. Genom att åsätta graden av inflytande olika vikter kan en sammanvägning ske med relativ andel i % för lagstiftare, revisorer, fackföreningar, börsen, redovisningsproducenter och individer (akademiker och jurister). Därigenom kan betydelsen av olika intressenter inom vart och ett av länderna belysas. Författarna noterar att denna metod endast ger en grov indikation när det gäller betydelsen av olika intressenter. Jämförelsen i Flower & Lefebvre (1997) visar på en mycket stor variation mellan EU-länder när det gäller normsättningssystem. För de fem största länderna som ingick i undersökningen gäller att vart och ett av dessa har ett unikt system. Flower och Lefebvre konstaterar följande (s. 413) ”This diversity makes the study of national regulatory systems a fascinating subject of study for the academic researcher and long may this continue to be the case.”

Organisationer som är involverade i samma typ av aktiviteter bildar ett organisationsfält (Di Maggio & Powell, 1983 och Di Maggio & Powell, 1991). Inom ett organisationsfält skapas institutionerna, dvs. de värderingar och regler som i organisationsfältet tas för givna av organisationerna. Enligt ”ny” institutionell teori antas att organisationer handlar för att uppnå legitimitet och utgångspunkten är att organisationer tenderar att avbilda sig efter liknande organisationer som de uppfattar som legitima och framgångsrika. För att ge uttryck för att organisationer imiterar organisationer och organisationsformer som förekommer i organisations-fältet används begreppet ”mimetic isomorphism”.

Enligt Sahlin-Andersson (1996) blir det standardiserade modeller som imiteras. Effekten blir att den organisation som imiterar kan tolka modellen på olika sätt. Sahlin-Andersson (ibid) argumenterar för att det slutgiltiga resultatet av imitationen i regel ej blir en exakt kopia utan snarare någonting som kan skilja sig avsevärt från den modell som imiterades.

Sevón (1996) menar att imitera innebär att handla för att uppnå samma eller liknande konsekvenser. Det kan beskrivas som ett sätt att lära från andras erfarenheter. Organisationer kan dock skilja sig åt beroende på hur de lär sig av andra organisationers erfarenheter. Sevón (ibid) ser imitation som en översättningsprocess, som startar med identifikation och slutar med en omvandling. Det startar med att en organisation lägger märke till att en liknande enhet visar upp någonting som är värt att ta fasta på, en idé plockas upp. Organisationen översätter sedan idén till något som passar in i den situation som organisationen befinner sig i. Resultatet av imitationen behöver därför inte överensstämma med resultatet av att tillämpa den idé som plockades upp. Snarare lånar organisationer bara vissa drag från andra organisationer. Ett resultat av imitation som en översättningsprocess är att organisationsfält ofta till en viss del är homogena och till en viss del är heterogena (Sevón, 1996).

När Sahlin-Andersson (1996) och Sevón (1996) jämförs kan konstateras att båda betonar att resultatet av imitation kan skilja sig avsevärt från originalet. Denna syn sammanfaller också med observationer som har gjorts av Westney (1987).

Även politiska aspekter är viktiga att behandla i samband med normsättning. Horngren (1973) argumenterar för att normsättning är lika mycket en produkt av politiska handlingar som av logiska och empiriska överväganden på grund av vikten av att normer accepteras av de parter som berörs. Fogerty (1994) konstaterar att det finns ett brett stöd för att det är viktigt att beakta politiska aspekter i samband med normsättning.

Brunsson (1989) skiljer mellan två idealtyper av organisationer, handlings-orienterade och politiska. Förekomst av hierarkier för att koordinera aktiviteter och fokusering på lösningar i stället för problem karakteriserar handlingsorienterade organisationer. I politiska organisationer representerar medlemmarna olika intressegrupper. I en politisk organisation är diskussioner och konflikter mellan medlemmarna viktiga för att legitimera organisationen. En politisk organisation karakteriseras också av ett rationellt beslutsfattande där alternativ övervägs och där fokuseringen är på problem i stället för lösningar. Det finns inga verkliga organisationer som exakt motsvarar Brunsson's idealtyper. I verkliga organisationer kan både handling och politik vara viktigt och en organisations legitimitet kan baseras på en kombination av politik och handling. Därför kan politik och handling separeras organisatoriskt där vissa enheter har som uppgift att handla medan andra enheter tar ansvar för politiska aktiviteter.

Att forma en politiskt sammansatt styrelse och att arrangera möten som är öppna för allmänheten är enligt Brunsson (1985) exempel på politiska aktiviteter. I administrativa enheter rekryteras medlemmar på grund av expertkunskaper. I en idealmodell koncentrerar den politiska enheten sig på debatt och beslutsfattande och kontrollerar den administrativa enhetens handlingar. Brunsson (ibid) menar dock att i praktiken är den politiska enheten ofta beroende av den expertis som finns i den administrativa enheten. Det är den administrativa enheten som presenterar alternativ och står för argumentation. Existensen av en politisk enhet gör det lättare för den administrativa enheten att dominera eftersom de politiska besluten legitimerar handlingarna. Den politiska enhetens roll blir att försvara handlingar i den administrativa enheten, vilket står i motsatsförhållande till idén bakom politiska organisationer. För att förstå politiska organisationer blir det utifrån Brunsson's syn viktigt att undersöka vilka enheter som inkluderas i organisationsstrukturen och vilken funktion som respektive enhet har.

1.3. Forskningsfrågor samt syfte

Som ovan framgår är en viktig utgångspunkt för institutionell teori att organisationer tenderar att avbilda sig efter liknande organisationer som de uppfattar som legitima och framgångsrika (Di Maggio och Powell, 1991). Resultatet av imitationen kan dock skilja sig avsevärt från originalet (Sahlin-Andersson, 1996, Sevón, 1996 och Westney, 1987). Betydelsen av att beakta politiska aspekter har också behandlats ovan. Det blir därmed intressant att undersöka om svenska normsättare har imiterat andra normsättare och betydelsen av beaktande av politiska aspekter i detta sammanhang.

Svenska normer anpassas i hög grad till IASCs normer och av det skälet kanske en jämförelse med IASC varit naturlig även när det gäller institutionella förhållanden. I en studie gjord av Kenny & Larsson (1993) konstaterades dock att IASC har imiterat den amerikanska FASB beträffande arbetsprocessen. FASB ett mycket känt och omskrivet organ. FASB bildades 1973 på grund av att Accounting Principles Board (APB), som var den centrala normsättaren i USA före FASB, hade problem med auktoriteten. För att undvika problem som förekom under APB-perioden gjordes i och med FASBs bildande ett försök att skapa ett oberoende organ med stora resurser och ett öppet arbetssätt. FASBs arbetsprocess utformades utifrån målet att uppnå en framgångsrik normering och därmed en hög grad av acceptans. Att FASB har lyckats väl, i relation till målet att uppnå hög acceptans, tillskrivs ofta de principer utifrån vilka organet och arbetsprocessen är uppbyggda (Reither, 1997 och Beresford, 1997). Vidare är IASC ett internationellt organ. Som ovan nämnts är

FASB den nationella normsättare som brukar pekas ut som ett organ med hög legitimitet (t. ex. Beresford 1997, Kenny & Larsson 1993, Reither 1997 och Robson 1991). Av de angivna skälen jämförs svenska normsättare med FASB.

I avsnitt 1.2. refererades till Brunsson (1985) då betydelsen av att undersöka organisationsstruktur och olika enheters funktion i politiska organisationer behandlades. Inom ett normsättande organ kan det finnas en styrelse samt olika typer av enheter på olika nivåer som råd, kansli, projektgrupper mm. Det blir därmed relevant att jämföra normsättarnas organisationsstruktur och även studera hur, dvs. i vilka funktioner inom ett normsättande organ, intressenterna är verksamma. Följande forskningsfråga kan formuleras när de olika normsättarna jämförs:

- Hur är intressenter representerade i de olika normsättande organen?

Ovan nämndes att FASB har stora resurser, vilket borde påverka möjligheten att bli framgångsrik. Det blir därför intressant att jämföras normsättarnas finansiella situation. Följande forskningsfråga kan formuleras:

- Hur finansieras de normsättande organen?

Det sätt på vilket FASB har utformat arbetet med att ta fram normer brukar benämnas "due process" (KAM, 1990). En stor vikt läggs här vid att intressenterna kan påverka processen genom att bl. a. remisser används och sk "hearing" anordnas då intressenter inbjuds att komma med synpunkter i muntlig form. I detta sammanhang blir det relevant att jämföra normsättarna när det gäller normsättningsprocessen. Följande fråga kan formuleras:

- Vilken arbetsprocess tillämpar normsättarna i samband med normsättningen?

Öppenheten i FASBs process ger möjlighet att beakta politiska aspekter. Med hänsyn till betydelsen av politiska aspekter blir det intressant att göra en jämförelse mellan normsättarna beträffande möjligheter för intressenter att utöva inflytande. Följande forskningsfråga formuleras:

- Vilka möjligheter har intressenterna att utöva inflytande?

I och med att det finns skillnader mellan normsättarna beträffande deras roll, målgrupp och kontaktytor som kan påverka möjligheterna att låna idéer görs också en jämförelse av normsättarna beträffande dessa områden. Med kartläggningen som underlag kommer skillnader mellan normsättarna att analyseras och förklaras.

Studiens övergripande syfte är att utifrån ett institutionellt perspektiv jämföra de svenska normsättarna på redovisningsområdet med FASB och försöka tolka om de svenska normsättarna har imiterat FASB och om i så fall en översättningsprocess förekommit när idéer plockats upp. Vidare är syftet att bedöma betydelsen för normsättarnas legitimitet av imitation och beaktande av politiska aspekter.

2. Metodval

2. 1. Inledning

Nedan följer en redogörelse för metodval, litteratursökning, urvalsförfarande samt en beskrivning av hur intervjuerna genomfördes.

2.2. Utgångspunkter vid metodval

Metodvalet styrs bl.a. av det som analysen i undersökningen är fokuserad på. Fokus kan vara att gå på djupet i enskilda fall, att jämföra olika förhållanden på bredden och vid en tidpunkt eller att studera utvecklingen över tiden. Det finns fem olika metoder (Yin, 1990) som är lämpliga att använda i samband med samhälls-vetenskapliga undersökningar: experiment, surveyundersökningar, arkivanalyser, historiska analyser och fallstudier. Vilken metod som är lämpligast beror på typen av problem, behov av kontroll i undersökningssituationen och om fokus i studien ligger på historiska eller nutida företeelser.

Den metod som används inom ramen för denna studie är fallstudier. Fallstudier är lämpligt att använda för att studera olika aspekter för ett objekt, sätta objekt i relation till varandra och det finns också möjlighet att sätta objekt i relation till dess omgivning (Yin, 1990). Avsikten med att använda fallstudier som metod i denna studie är att försöka skapa en förståelse för de olika organens sätt att fungera i samband med normsättningsarbetet.

2.3. Studiens genomförande

2.3.1. Litteratursökning

Vid uppbyggnaden av den teoretiska delen i referensramen fokuserades sökningen av litteratur på böcker och artiklar som berör forskningsinriktningen ”ny” institutionell teori och grenar som har vidareutvecklat denna teoretiska utgångspunkt. Vidare har använts böcker och artiklar som behandlar tidigare empiriska undersökningar med inriktning mot normsättning på redovisningsområdet. De undersökta organen har också bidragit med intern dokumentation.

2.3.2. Motiv till val av organ

Urvalet av de svenska organisationer som skulle ingå i undersökningen gjordes med hjälp av två kriterier. Det ena kriteriet var utgivning av normer under perioden 1989-1999. Utifrån detta kriteriet valdes Redovisningsrådet, Bokföringsnämnden (BFN), Finansinspektionen (FI), Sveriges Finansanalytikers Förening (SFF) och Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR). FAR har i princip upphört med att ge ut normer efter Redovisningsrådets tillkomst 1989 men gjorde ett undantag 1996 då en vägledning till Årsredovisningslagen utgavs.

I detta sammanhang bör noteras att Näringslivets Börskommitté (NBK), en normsättare som är aktiv, inte inkluderats med hänsyn till att NBK inte längre sysslar med redovisningsnormer. NBK upphörde med detta när Redovisningsrådet bildades 1989.

Det andra kriteriet som användes vid urvalet var innehav av en speciell funktion i samband med normsättningsarbete utöver att vara intressent. På grundval av detta valdes Riksskatteverket (RSV), OM Stockholmsbörsen och Sveriges Industriförbund (SI). Skälet till att RSV inkluderades i undersökningen var att organet anlitas i samband med domstolsärenden för att tolka vad som avses med god redovisningssed på områden där det saknas normer alternativt när normerna på något sätt är oklara. OM Stockholmsbörsen ingår i urvalet på grund av funktionen som övervakare över börsbolagens informationsgivning där efterlevnaden av redovisningsnormer ingår som en del. Sveriges Industriförbund inkluderades med hänsyn till att industriföretagens acceptans är central för tillämpningen av normerna. Valet att jämföra svenska normsättare med FASB har tidigare motiverats (se avsnitt 1.3).

2.3.3. Uppläggnig av intervjuer

Representanter för ovan nämnda organ kontaktades och studiens, bakgrund, syfte och uppläggnig presenterades. De personer som kontaktades var sådana med goda insikter i organens sätt att finansiera och organisera normsättningsarbetet. Samtliga personer som kontaktades var villiga att medverka. I de svenska normsättande organen har personer som intervjuades en funktion som kanslichef eller generalsekreterare. I övriga svenska organ intervjuades personer som ansvarar för redovisningsfrågor. I FASB var det den administrative chefen som intervjuades.

Under intervjuerna användes en intervjuguide som fungerade som en checklista för intervjun. Guiden innehöll sex frågeområden. Inledningsvis behandlades vissa övergripande frågor rörande roll och målsättning. Vidare berörde frågorna organisation, finansiering, kontaktytor samt normsättningsprocessen. Intervjuerna varade mellan 1.5 - 2 timmar. I omedelbar anslutning till intervjuerna sammanställdes en intervjurapport. Denna beskrivning översändes till de intervjuade för att få bekräftelse på att inga missuppfattningar förelåg. Vid intervjun med den administrative chefen för FASB ställdes frågor som berörde samma frågeområden som stod i fokus vid intervjuerna med representanter för de svenska organisationerna.

I de kommande kapitlen, kapitel 3-5, beskrivs baserat på fallstudier organisation, finansiering, roll m.m. för de studerade organisationerna. När det gäller normsättarna Redovisningsrådet och FASB behandlas med hänsyn till inflytande på bl. a. finansiering även de organisationer som dessa normsättare tillhör, vilka är Föreningen för utvecklande av god redovisningssed respektive Financial Accounting Foundation.

3. Fallstudier rörande svenska normsättare

3.1. Föreningen för utvecklande av god redovisningssed

3.1.1. Historik

I mitten av 1980-talet upplevde FAR att bristande efterlevnad av FARs rekommendationer förelåg. Därför inleddes diskussioner om behovet av en ny svensk normsättare med "tunga intressenter" representerade. Med hänsyn till betydelsen av efterlevnad var medverkan av företagsrepresentanter viktig. 1989 bildades Stiftelsen för utvecklande av god redovisningssed med tre huvudmän: Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR), Bokföringsnämnden (BFN) och Sveriges Industriförbund (SI). Enligt stiftelseförordnandet skulle en speciell enhet, Redovisningsrådet, utfärda rekommendationer. Under 1989 har stiftelsen ombildats till en förening i privat form. Det finns idag 8 medlemmar i föreningen. Efter ombildningen ingår inte BFN som medlem.

3.1.2. Målsättning

Föreningen för utvecklande av god redovisningssed har till syfte att verka för enhetlig redovisning, utformad med utgångspunkt från ett aktiemarknads-perspektiv och i samklang med den internationella utvecklingen på området. Redovisningsrådets rekommendationer skall så långt som möjligt överensstämma med internationell praxis varmed avses IASCs rekommendationer.

3.1.3. Organisation

Beträffande organisationsstrukturen finns inom föreningen följande enheter med olika funktioner: en styrelse som handhar finansiering och prioritering, ett kansli som bereder ärenden, ett Redovisningsråd som utfärdar rekommendationer och är både beslutsfattare och normsättare för dessa, en Akutgrupp som är normsättare och beslutsfattare för uttalanden, samt ett antal tillfälliga projektgrupper som bereder ärenden.

Medlemmarna utser de personer som representerar dem i styrelsen. Eftersom det är många ledamöter i styrelsen har ett utskott bildats inom styrelsen. Detta utskott består av tre personer som arbetar med beredning av ärenden samt nomineringar av ledamöter. Det är styrelsen som utser ledamöter i Redovisningsrådet. Styrelsen utser också de personer som ingår i Akutgruppen.

När det gäller mötesfrekvens har föreningens styrelse möten två gånger per år. Redovisningsrådet sammanträder en eller två dagar per månad. För varje normsättningsprojekt bildas en arbetsgrupp som sammanträder mellan möten i Redovisningsrådet med varierande frekvens. I arbetsgrupperna ingår två rådsledamöter och en projektsekreterare. Den sistnämnda var tidigare alltid rådsledamot, men under senare år har oftast en konsult från en större revisionsbyrå anlåtats som projektsekreterare. Rådsledamöter i en arbetsgrupp får räkna med att ägna en månad per år till förberedelser och genomläsning.

Akutgruppen, som tillkom 1995, har möten vid behov som ofta innebär en till två gånger per månad. I Akutgruppen ingår vissa av ledamöterna i Redovisningsrådet samt en person som inte är ledamot av Redovisningsrådet. Det var OM Stockholmsbörsen som efterfrågade denna typ av enhet. Uppgiften är att göra uttalanden rörande frågor som inte finns behandlade i någon rekommendation från Redovisningsrådet och som inte heller behandlas i någon rekommendation som håller på att utarbetas av rådet. Dessutom är Akutgruppens uppgift att tolka de rekommendationer som givits ut av rådet. Akutgruppens arbete med tolkning av rekommendationer kan initieras av frågor från de intressenter som tillämpar rådets rekommendationer, men Akutgruppen kan även arbeta med tolkning på eget initiativ. Akutgruppen ger även ut uttalanden rörande frågor som inte behandlats av Redovisningsrådet. SICs (IASCs tolkningskommitté Standing Interpretations Committee) uttalanden utgör utgångspunkten för Akutgruppens uttalanden. Därmed görs i princip en ”översättning”. Även oklarheter i SICs uttalanden bibehålls vilket kan medföra problem vid tillämpning av Akutgruppens uttalanden.

Idag finns på kansliet en heltidsanställd direktör och en deltidsanställd sekreterare. Vidare arbetar där ibland inhyrda projektsekreterare. Direktören deltar i alla möten i Redovisningsrådet, arbetsgrupperna och Akutgruppen. Han samordnar arbetet i de olika grupperna. Det är därmed endast en person som internt har överblicken över verksamheten.

3.1.4. Kontaktytor

Med hänsyn till syftet med Redovisningsrådet, att utforma rekommendationer som så långt som möjligt överensstämmer med IAS, är det viktigt att notera att föreningen som organ inte finns representerad i IASC. Kontakten mellan IASC och Föreningen för utvecklande av god redovisningssed är därmed inte formaliserad. En ledamot i Redovisningsrådet representerar EFFAS (European Federation of Financial Analysts' Societies) i IASC, och en annan ledamot i Redovisningsrådet representerar FAR i IASC.

Informella kontakter med OM Stockholmsbörsen kan initiera ett uttalande från Akutgruppen. Börsens enhet för informationsövervakning, som arbetar med disciplinärenden, kan i vissa fall känna behov av att ett område regleras. Kontakter mellan Akutgruppen och Börsen har förekommit i fråga om redovisning av det intellektuella kapitalet och jämförelsestörande poster. Kontakter med branschorganisationer har förekommit i en del fall. Vidare kallas kanslichefen på

Redovisningsrådet till justitiedepartementets samrådsmöten inför EU-kommissionens möten samt till möten som anordnas av Accounting Advisory Forum.

3.1.5. Representation av olika intressenter

För närvarande är följande organisationer medlemmar i Föreningen för utvecklande av god redovisningssed: OM Stockholmsbörsen, Sveriges Fondhandlarförening, Sveriges Bankförening, Sveriges Industriförbund, Sveriges Försäkringsförbund, Sydsvenska Industri- och Handelskammaren, Västsvenska Industri- och Handelskammaren samt Föreningen Auktoriserade Revisorer. I styrelsen finns f.n. femton ledamöter och åtta suppleanter. Medlemmarna har f.n. följande antal representanter som ordinarie styrelseledamot eller suppleant: OM Stockholmsbörsen (5), Sveriges Fondhandlarförening (2), Sveriges Bankförening (2) Sveriges Industriförbund (1), Sveriges Försäkringsförbund (1), Sydsvenska Industri- och Handelskammaren och Västsvenska Industri- och Handelskammaren (2) samt Föreningen Auktoriserade Revisorer (10).

Det utskott som har bildats inom styrelsen består av tre personer: ordföranden, f.n. från Industriförbundet, samt de båda vice ordförandena, f.n. från OM Stockholmsbörsen och FAR. Styrelsen utser ledamöterna i Redovisningsrådet. Ledamöterna utses inte som representant för någon organisation, utan kriterierna är att personerna skall ha intresse, möjligheter och kompetens. Med hänsyn till att dessa kriterier tillämpas vid Redovisningsrådets sammansättning skulle endast en grupp, t.ex. revisorer, kunna vara representerad i Redovisningsrådet. Principen är dock att rådet skall vara allsidigt sammansatt. För att uppnå acceptans är det viktigt att även industrin är representerad. Många ledamöter i Redovisningsrådet har varit med från början. När något byte har skett av ledamöter har ersättare varit personer med samma typ av kompetens, t.ex. en jurist har ersatts av en annan jurist och personer från industrin har ersatts med andra personer från industrin.

3.1.6. Finansiering

Föreningens medlemmar bidrager med totalt 6 Mkr per år. Finansieringen har ökat från 0.8 Mkr. vid starten 1989 till f.n. 6 Mkr. Den intäktsgenererande verksamheten är av marginell betydelse för föreningens finansiering.

Till ledamöterna i Redovisningsrådet och Akutgruppen utbetalas ett visst arvode. Vissa arbetsuppgifter utförs av projektanställd personal och i regel kommer dessa personer från revisionsbyråer. Den ersättning som utgår är oftast inte marknadsmässig. Revisionsbyråerna sponsrar därigenom Redovisningsrådet genom att inte ta ut full kostnadsersättning för anställdas insatser. Att i Redovisningsrådets arbete involvera personer som är anställda på revisionsbyråer kan ibland leda till problem genom att dessa i vissa situationer prioriterar andra projekt högre än uppdrag för Redovisningsrådet.

3.1.7. Produktion av normer

Redovisningsrådet har f.n. givit ut 12 rekommendationer och antalet uttalanden från Akutgruppen uppgår f.n. till 11. Angelägna frågor för Redovisningsrådet att reglera är sådana där svensk praxis avviker från internationell. Det har också varit viktigt att ersätta FARs rekommendationer. Med hänsyn till brist på bemanning och resurser har det varit svårt att hinna med att ge ut rekommendationer rörande alla de frågor som IASC har behandlat. Redovisningsrådet har dock ett åtagande att "översätta" alla IASCs rekommendationer. För att uppnå detta skulle inom loppet av några år ett tjugotal rekommendationer behövas ges ut.

3.1.8. Arbetsprocess vid framtagande av normer

Processen som tillämpas av Redovisningsrådet vid utarbetande av rekommendationer beskrivs nedan.

Initiering

En rekommendation initieras genom att Redovisningsrådet ger en arbetsgrupp i uppdrag att ta fram ett förslag till utkast. Beslut om ett uppdrag fattas i form av en överenskommelse och någon formell röstning förekommer inte.

Beredning av utkast till rekommendation

Arbetsgruppens förslag presenteras för Redovisningsrådet som kan göra justeringar innan ett beslut fattas om utkast till rekommendation.

Remissförfarande och ”hearing”

Remissförfarande tillämpas i samband med varje rekommendation. Under remissperioden har ”hearing” arrangerats när det känts angeläget. ”Hearing” har förekommit två gånger, båda gångerna i samband med koncernredovisnings-rekommendationer. En kombination av ”hearing” och ”saying” har förekommit i samband med IASCs diskussionspapper om finansiella instrument. De som bjudits in vid dessa tillfällen är representanter för börsföretag och högskolor samt vissa andra personer som finns med i föreningens register.

Med hänsyn till den nära anpassningen mellan IASCs och Redovisningsrådets rekommendationer, i det närmaste en översättning, kan nyttan av remissförfarandet diskuteras. Diskussioner med branschorganisationer kan dock i detta sammanhang fylla en funktion. Inhämtande av synpunkter genom remissförfarande kan utgöra ett underlag för bedömning av behovet av eventuella avsteg från IASCs rekommendationer.

Beslut om rekommendation

Arbetsgruppen sammanställer det som framkommit genom remissförfarandet och ”hearing” och inarbetar eventuella synpunkter i det förslag till rekommendation som presenteras för Redovisningsrådet. Efter diskussion fattar Redovisningsrådet beslut om huruvida en slutlig rekommendation skall antas. Omröstning har förekommit i vissa fall om slutprodukten.

3.1.9. Uppföljning

Redovisningsrådet gör ingen uppföljning av i vilken utsträckning Redovisningsrådets rekommendationer tillämpas. Noteringsavtalet medför att en övervakning av tillämpningen av Redovisningsrådets rekommendationer görs av OM Stockholmsbörsens enhet för informationsövervakning.

3.1.10. Roll i relation till andra svenska normsättare

Av informationsmaterial utgivet av Stiftelsen för utvecklande av god redovisningssed framgår följande: ”Enligt stiftelseförordnandet skall Redovisningsrådet utfärda rekommendationer och sprida information om sådana redovisningsfrågor som väsentligen har betydelse för publika företag”. Synen från föreningens sida är f.n. att alla företag omfattas av Redovisningsrådets

rekommendationer när det gäller värderings- och periodiseringsfrågor. Lägre krav på upplysningsskyldighet, än de som finns i Redovisningsrådets rekommendationer, kan dock ställas på icke publika företag.

Med hänsyn till inriktningen mot alla företag när det gäller vissa frågor blir gränsdragningen mot BFN oklar. BFN arbetar för närvarande med att ta fram allmänna råd och vägledningar om på vilket sätt Redovisningsrådets rekommendationer är tillämpliga för icke-publika bolag.

Föreningen för utvecklande av god redovisningssed och Finansinspektionen överlappar varandra i och med att FI utfärdar normer för bl.a. börsnoterade banker och försäkringsbolag. Oklarhet i fråga om rollen gäller också normer för industriföretagens finansverksamhet.

3.2. Bokföringsnämnden

3.2.1. Historik

Bokföringsnämnden (BFN), ett statligt organ, bildades 1976. Bokföringslagen, som trädde i kraft 1976, var av karaktären ramlagstiftning och BFN bildades för att arbeta med kompletterande normgivning. BFN var en av de tre huvudmännen när Stiftelsen för utvecklande av god redovisningssed bildades 1989. En ombildning från stiftelse till förening gjordes 1998. BFN är inte medlem i föreningen. Initiativet till att BFN inte är med kom från näringslivet med motivet att redovisningen bör självregleras och det var därmed en ensidig uppsägning av samarbetet.

3.2.2. Målsättning

Enligt Bokföringslagen (SFS 1999:1078) har BFN ansvaret för utvecklande av god redovisningssed. Enligt propositionen (Prop 1998/99:130) är det dock lämpligt att Redovisningsrådet fortsätter att utarbeta uttalanden avseende företagens års- och koncernredovisningar. BFNs målsättning är att underlätta tillämpningen av det legala regelverket. Vidare är BFNs mål att höja kvaliteten på redovisningen genom att höja standarden upp till lagstadgad nivå och att utveckla och förbättra sin normsättning som är av kompletterande karaktär. BFN har även till uppgift att utgöra expertorgan åt regeringskansliet. Med utgångspunkt från målsättningen ser BFN ibland som sin uppgift att underlätta för företagen att tolka lagen men i andra situationer agerar BFN för att stoppa lagstridigt beteende (t.ex. bokföring utomlands).

3.2.3. Organisation

I BFN finns en nämnd, som är både normsättare och beslutsfattare. Kansliet bereder dock ärenden och det är ofta små skillnader mellan den text som kansliet utarbetat och innehållet i normen enligt nämndens beslut. Nämndens ordförande är dock involverad i samband med beredningen. Bokföringsnämnden har 6-8 sammanträden per år. I och med att BFN är expertorgan åt regeringskansliet har BFNs kansli inte endast till uppgift att bereda normsättningsärenden utan deltar även i utredningar och utgör remissinstans gentemot domstolarna. Inom ramen för BFNs kansli finns fem heltidsanställda handläggare och en sekreterare.

En fast arbetsgrupp för löpande bokföring och en för bokslut har funnits allt sedan BFN startade sin verksamhet på 1970-talet. Arbetsgruppernas uppgift var att arbeta med beredning och därigenom förberedelse för nämndsammanträden. 1990 tillkom en grupp som behandlade ADB-frågor. Gruppen bildades på grund av att en rekommendation från BFN om systemdokumentation och behandlingshistorik skulle tas fram. ADB-gruppen har efter det sysslat med kringliggande frågor.

ADB-gruppen fungerade mycket bra men upphörde ändå 1995 på grund av arbetsbrist. Gruppen för löpande bokföring och gruppen för bokslut har avskaffats i februari 1999. Orsaken är att funktionen utvecklats till att vara en annan än den avsedda. Arbetsgrupperna kom att fungera mest som kontrollinstans beträffande ärenden som beretts av kansliet för vidare befordran till nämnden. I arbetsgrupperna har mötesfrekvensen varierat. Normalt har det varit mellan 5-9 möten per år.

BFN har under senare år haft tillfälliga projektgrupper. Under 1998 arbetade en specialgrupp, miljögruppen, vid sidan av de fasta arbetsgrupperna. Skälet till att miljögruppen bildades var att det var viktigt att få kompetenta personer med olika funktioner när det gäller arbete med miljöfrågor för att utarbeta ett miljöuttalande. De som ingick i miljögruppen skulle fånga upp synpunkter från andra specialister och intressenter på ett informellt sätt. Externa experter har under senare år anlåtats för att täcka behov av kompetens även på andra områden än miljöfrågor som ledamöter i BFNs nämnd eller anställda på kansliet inte besitter.

3.2.4. Kontaktytor

BFNs kanslichef har samtliga kontakter med andra organisationer. Kanslichefen ingår i styrgruppen för baskontoplansgruppen. Vidare ingår kanslichefen i Accounting Advisory Forum i Bryssel som är en organisation med koppling till EU och med representanter för olika nationella normsättande organ.

3.2.5. Representation av olika intressenter

BFNs struktur, beträffande intressenter som är representerade i BFNs nämnd, avspeglar samhället på 1970-talet. I nämnden finns en bred representation av intressenter som föreslår de personer som skall representera dem. Intressenter som är representerade är fackföreningar, akademiker, Riksskatteverket (RSV), jurister, Sveriges Redovisningskonsulters Förbund (SRF) Svenska Revisorsamfundet (SRS), FAR och SI. Regeringskansliet utreder den nuvarande strukturen och eventuellt kommer det i framtiden bli färre ledamöter i nämnden.

Ordföranden i BFNs nämnd är normalt en jurist. Chefen för enheten för informationsövervakning vid OM Stockholmsbörsen har under senare år valts till vice ordförande i BFN beroende på att detta är en kompetent person med erfarenhet sedan tidigare av arbete i BFN. Akademikerna har fått en starkare representation eftersom ytterligare en akademiker har valts in i BFN. Det finns problem när det gäller att få industrirepresentanter att engagera sig i BFNs arbete. Industrins representanter har en lägre närvarofrekvens på möten jämfört med övriga ledamöter. För närvarande är industrin representerad i BFN av en tjänsteman på Industriförbundet och inte av en praktiker.

3.2.6. Finansiering

BFN finansieras främst via statsanslag. Budgeten ökade under 1998 från 4.5 Mkr. till 6.3 Mkr. (inklusive 0.8 Mkr. som tillfördes BFN eftersom staten inte längre bidrager till finansieringen av den tidigare Stiftelsen för utvecklande av god redovisningssed). Varje år har BFN intäkter på ungefär 0.3 Mkr. från försäljning av en handledning.

Ordförande och vice ordförande i BFNs nämnd har ett fast arvode medan övriga ledamöter får betalt per sammanträde. Ledamöterna i arbetsgrupperna har fått ett fast arvode och dessutom ett sammanträdesarvode. I de fasta arbetsgrupperna och de tillfälliga projektgrupperna har en del arbetsuppgifter tagit mer tid än vad som motsvaras av den ersättning som har utgått från BFN. Därmed förekommer viss subventionering från intressenter.

3.2.7. Produktion av normer

BFN har f.n. utgivit 11 rekommendationer och 56 uttalanden. Dessutom har under senare tid utkast till allmänna råd tagits fram. Tiden för normsättningsarbete har varit begränsad under 1990-talet eftersom stora arbetsinsatser gjorts som expertorgan åt regeringskansliet bl. a. inom ramen för den statliga redovisningskommittén.

BFNs normer har tidigare utgivits i form av rekommendationer och uttalanden. När det gäller valet att ge ut en rekommendation eller ett uttalande var grundvalen att rekommendationer skulle vara breda till karaktären medan uttalanden skulle röra detaljfrågor och ansluta sig till ett speciellt fall. Gränsen har dock inte varit helt klar. Rekommendationen om systemdokumentation och behandlingshistorik samt rekommendationen om enskilda näringsidkares bokföring är de enda nya rekommendationer som tagits fram under 1990-talet.

I fortsättningen kommer BFN att ge ut allmänna råd och vägledningar. Allmänna råd skall vara relativt korta beträffande omfånget och uttolka eller vara en påbyggnad av innehållet i redovisningslagarna. Vägledningarna kan vara mer omfattande men får inte innehålla några nya krav. I förhållande till allmänna råd blir vägledningen mer resonerande och kan innehålla exempel.

3.2.8. Arbetsprocess vid framtagande av normer

En beskrivning av den arbetsprocess som förekommer i samband med att normer utarbetas av BFN följer nedan:

Initiering

BFN har en bredd vad gäller antal källor som kan initiera normsättning på ett visst område. Exempel på olika sätt som en fråga kan initieras på är följande:

- BFN tar eget initiativ
- ”ordergivning” från regeringskansliet
- telefonförfrågningar från olika parter t.ex. producenter och revisorer
- formell begäran från RSV
- önskemål från FAR

Kansliet sammanställer en lista med frågor och förslag på prioritering. Ibland har ledamöterna i BFNs nämnd (var och en för sig) fått göra en rangordning av frågorna. Dessa har sedan sammanställts och olika önskemål har sammanvägts till en prioriteringslista.

I samband med att en fråga tas upp fastställs också en preliminär tidplan. I samband med miljöuttalandet fastställdes att en kompletterande norm måste vara klar vid tidpunkten för lagens ikraftträdande. Det kan dock finnas olika skäl till att tidplanen frångås.

Beredning

Kansliet utarbetar ett utkast/förslag och gör en preliminär lagtolkning. Därefter har ärendet tidigare övergått till en arbetsgrupp som lämnat synpunkter på utkastet/förslaget. Kommunikationen mellan kansliet och arbetsgruppen har kunnat bli ganska omfattande. I samband med miljöuttalandet lämnade arbetsgruppen synpunkter till kansliet vid många tillfällen och frågan var uppe till diskussion ett tiotal gånger innan ett förslag till uttalande lämnades vidare till nämnden.

”Hearing”

Vid två tillfällen har ”hearing” arrangerats. I ett fall rörde detta fusionsfrågan och den andra frågan rörde miljöredovisning. En inbjudan har vid dessa tillfällen gått ut till olika intressenter, totalt 20-30 personer.

Remissförfarande

Rekommendationer har föregåtts av ett remissförfarande men detta har inte gällt när ett uttalande har tagits fram. Allmänna råd och vägledningar kommer att föregås av remissförfarande.

Beslut

När beslut fattas i BFNs nämnd rörande en norm gäller vid omröstning ett majoritetsbeslut. Under senare år har full enighet rått i samtliga fall och någon formell omröstning har inte skett.

3.2.9. Uppföljning

BFN gör inte någon konsekvent uppföljning av i vilken utsträckning egna normer efterlevs. Många av BFNs normer berör löpande redovisning och tillämpningen av den typen av normer är svår att följa upp. BFNs normer är ej tvingande. Därmed har BFN inga egna sanktionsmöjligheter. Det är domstolarnas uppgift att sanktionera. Vid förfrågan från domstol är det BFNs ställningstagande att alla dess normer är så väl underbyggda att det ej finns anledning för användarna att avvika.

3.2.10. Roll i relation till andra svenska normsättare

Genom att BFN är expertorgan åt regeringskansliet och som sådant också remissinstans gentemot domstolarna kommer BFN ibland in på frågor som rör god redovisningssed och korrekt tillämpning av bl.a. Redovisningsrådets normer. BFN har ingen speciell målgrupp utan BFNs normer är avsedda att tillämpas av alla företag. Beträffande löpande bokföring och arkivering är BFN den enda normsättaren som sysslat med dessa frågor men beträffande börsnoterade företag och värderings- och periodiseringsfrågor är BFNs roll inte lika central eftersom Redovisningsrådet utger normer för dessa typer av företag och med inriktning på dessa frågor.

När BFN var en av huvudmännen för Stiftelsen för utvecklande av god redovisningssed gjordes i samband med normsättningsarbetet en laglighets-granskning av att Redovisningsrådets kompletterande normer överensstämde med lag. Om detta ansågs föreligga gjordes inget yttrande. I annat fall gav BFN uttryck för på vilket sätt den kompletterande normen stred mot lagen. BFN har fortsatt med att arbeta på samma sätt också efter det att BFN har utgått som en av huvudmännen. Under en längre tid har det dock vuxit fram en insikt om att BFNs roll som granskare av Redovisningsrådets utkast har varit otillräcklig. I BFNs nämnd har ifrågasatts rimligheten i att belasta alla företag med en omfattande informationsbörda.

BFN gjorde en viljeförklaring i december 1998 om att ett uttalande kommer att göras beträffande på vilket sätt Redovisningsrådets rekommendationer är tillämpliga för olika typer av företag. Eftersom Redovisningsrådets normer i enlighet med IASCs normer i viss mån lämnar utrymme för tolkning (inte reglerar i detalj) och saknar legal status finns enligt BFN behov av att pröva vad som gäller vid tillämpning. Ett samrådsförfarande har ägt rum där femton intressenter bjudits in till diskussioner. Frågor som har diskuterats är bl.a. behovet av en kategoriindelning av företag, om avgränsningar skall ske beträffande tillämpning av viss typ av normsättning och om undantag skall kunna göras i vissa fall beträffande notapparaten eller värderings-frågor. BFN ser det som mycket viktigt att fånga upp olika intressenters inställning till den här typen av frågor. BFN har efter samrådsförfarandet

gått vidare och tagit fram förslag till allmänna råd och vägledningar om bl. a. redovisning av varulager och leasingavtal. Förslagen innebär en förenkling i förhållande till rådets rekommendationer. BFN föreslår att förenklingen får tillämpas av företag vars aktier inte är föremål för offentlig handel och där allmänt intresse saknas. För att få tillämpa förenklingen krävs också att företagen inte finns i den kategori som måste avge en finansieringsanalys enligt Årsredovisningslagen.

Beträffande FI finns vissa gränsdragningsproblem eftersom FI kan ge ut legalt bindande föreskrifter för kreditinstitut, värdepappersbolag och försäkringsföretag. I dessa föreskrifter kan frågor av mer generell karaktär behandlas som även skulle kunna behandlas i allmänna råd utgivna av BFN. I början av 1990-talet fanns en strävan mot stark integration mellan BFN och FI. Efter ett antal år där utvecklingen gått i motsatt riktning har kontakterna mellan de statliga normsättarna återigen ökat. Detta på grund av att de båda normsättarna har fått huvudansvaret för utvecklandet av god redovisningssed och detta förutsätter ett ökat utbyte mellan normsättarna. FI har ett åliggande att utföra administrativ service åt BFN (här ingår att vara arbetsgivare för BFNs personal).

3.3. Finansinspektionen

3.3.1. Historik

Före 1992 utfärdade Bankinspektionen och Försäkringsinspektionen regler för företag inom finanssektorn. Sedan 1992 utfärdar Finansinspektionen (FI), en statlig normsättare, föreskrifter och allmänna råd för de finansiella företag som denna myndighet också utövar tillsyn över.

3.3.2. Målsättning

Enligt Bokföringslagen (SFS 1999:1078) ansvarar FI för utvecklandet av god redovisningssed i kreditinstitut, värdepappersbolag och försäkringsföretag i den utsträckning som det är påkallat av dessa företags särart. Målsättningen för FIs normsättningsarbete på redovisningsområdet är att främja en god genomlysning av de finansiella företagens ekonomiska ställning. Detta är viktigt med hänsyn till kapitaltäckningsregler och därmed för samhällets skydd och för att få en fungerande marknadsmekanism genom att korrigeringar skall kunna göras av marknadens aktörer. FI vill verka för att vara pådrivare och säkerställare och i lägre grad verka som utfärdare av normer

3.3.3. Organisation

FIs styrelse, vars ledamöter utses av regeringen efter andra kriterier än kompetens rörande redovisningsfrågor, är beslutsfattare i normsättningsfrågor. Inom FI är det redovisningsenheten som bereder normsättningsärenden och är den reella norm-sättaren. På redovisningsenheten finns en chef som leder arbetet på enheten, en assistent och tre experter. En expert arbetar med försäkringsföretag, en annan arbetar med banker och andra kreditinstitut och den tredje arbetar med värdepappersinstitut. Experterna är ofta f.d. revisorer eller personer som tidigare har arbetat med frågor inom området finansiell ekonomi. Experterna arbetar med utredningar och deltar också i arbetet i de tre referensgrupper som finns, en för kreditinstitut, en för försäkringsbolag och en för värdepappersbolag. Varje referensgrupp består av 5-12 personer och chefen för redovisningsenheten är ordförande i samtliga referensgrupper. Referensgrupperna har två till fyra möten per år.

3.3.4. Kontaktytor

Redovisningsenheten har i vissa fall underhandskontakter med Bokförings-nämnden (BFN). Ibland begär FI klarläggande från BFNs sida. I referensgruppernas arbete deltar personer som är ledamöter i Redovisningsrådet. FI lämnar remissvar till Redovisningsrådet.

Vid kontakter med OM Stockholmsbörsen diskuteras i regel hur företagen tillämpar normer. Kontakter med Sveriges Finansanalytikers Förening (SFF) förekommer i form av att representanter för SFF deltar i referensgruppernas arbete.

FI har kontakter med relativt många internationella organ. FI kallas till justitiedepartementets samrådsgrupp inför möten med EU-kommissionen. Chefen för FIs redovisningsenhet ingår i EU-kommissionens "Technical Accounting Sub Committee". I denna kommitté diskuteras bl.a. IASCs utkast till rekommendationer.

Baselkommittén för banktillsyn är ett organ som utövar tillsyn över banker. I Baselkommittén ingår tillsynsmyndigheter från tolv länder. Här bildades en redovisningsgrupp 1997. Chefen för FIs redovisningsenhet representerar här FI och ingår även sedan våren 1999 som representant för FI i en av IOSCOs "Technical Committees working groups". Här görs en genomgång av IASCs normer och diskussioner förs med FASB om IASCs regler kan accepteras som "core standards". FI har också en representant i redovisningsgruppen inom IAIS, som är försäkringsmyndigheternas internationella normsättningsorganisation.

3.3.5. Representation av olika intressenter

I den reella normsättaren, redovisningsenheten, finns inga intressenter representerade. I varje referensgrupp ingår dock representanter för branschen, revisorer (FAR) och analytiker (SFF).

3.3.6. Finansiering

FI finansieras genom avgifter från de finansiella företag som FI utövar tillsyn över. Konferenser anordnas till självkostnadspris och konferensarrangemang bidrager därför inte till något ekonomiskt överskott för FI. Någon ersättning utgår inte till dem som deltar i referensgruppernas arbete.

3.3.7. Produktion av normer

Formerna för FIs normer är dels föreskrifter, som är bindande och legala, dels allmänna råd som inte har samma legala status. FI förväntar sig att företagen ändå följer allmänna råd och att dessa därför har en stark påverkan på praxis. Som bevis i en rättslig process innebär FIs föreskrifter en uppenbar legal skyldighet till skillnad från rekommendationer på redovisningsområdet.

En viktig grund för reglering av finansiella företag är årsredovisningslagen för kreditinstitut och värdepappersbolag samt den årsredovisningslag som gäller för försäkringsföretag. Normal presumtion är att Redovisningsrådets rekommendationer tillämpas. FI är dock inte förhindrad att ge ut en norm i en fråga där Redovisningsrådet har utgivit en norm. FI anser sig vidare skyldig att korrigera Redovisningsrådets rekommendationer i vissa fall när det gäller tillämpningen i finansiella företag. Vidare kan FI som allmänna råd ange att Redovisningsrådets rekommendationer skall tillämpas.

Till skillnad från andra normsättare har FI en sammanhållen dokumentation av föreskrifter inklusive allmänna råd för försäkringsföretag och en motsvarande dokumentation för banker och andra

kreditinstitut. Denna dokumentation uppdateras varje år och användarna får härigenom instruktioner som kan tillämpas under följande räkenskapsår.

3.3.8. Arbetsprocess vid framtagande av normer

Redovisningsenhetens arbetsprocess under året följer ett visst schema: beredning under vår och sommar, remisser under september, styrelsebeslut i slutet av november och publicering i december.

Processen som tillämpas vid utarbetande av normer beskrivs närmare nedan:

Initiering

Chefen för redovisningsenheten utarbetar förslag till en verksamhetsplan som behandlar vilka typer av frågor som skall prioriteras. Generaldirektören skall godkänna verksamhetsplanen. De finansiella företagen tar normalt inte initiativ till att få frågor reglerade utan det är redovisningsenheten som initierar normgivning i olika frågor. Även förändringar av existerande normer initieras i normalfallet av redovisningsenheten. Det som styr redovisningsenhetens prioriteringar vad gäller problem med det existerande regelverket är vad som händer på det internationella planet.

En selektiv uppföljning av redovisningspraxis i företagen görs av redovisningsenheten i samarbete med annan personal hos FI. Det utarbetas en checklista över frågor som skall kontrolleras. Detta görs på grund av att FI är tillsynsmyndighet för finansiella företag. Inom FI görs uppföljning av innehållet i företagens årsredovisningar och därigenom fås en uppfattning om i vilken utsträckning normer följs. Information om innehållet i årsredovisningar beaktas bl a i samband med att verksamhetsplanen fastställs. Det kan bli aktuellt att modifiera regler utifrån vad som har framkommit i samband med genomgången av årsredovisningar.

Beredning av utkast till rekommendation

Chefen för redovisningsenheten leder beredningen av ärenden som leder fram till en beredningspromemoria. Denna typ av promemoria innehåller en analys av rådande situation när det gäller en viss fråga samt förslag till åtgärder. Beredningspromemorior diskuteras i referensgrupperna.

”Hearing” och remissförfarande

I samband med behandlingen av frågor som berör säkringsredovisning och utländsk valuta har en större krets av intressenter inbjudits till diskussioner, ”hearing”. Förslag på lösning presenteras för generaldirektör och verksamhetsledning. Nästa steg är en formell remissbehandling där berörda institutioner, branschorganisationer, FAR, Redovisningsrådet, Riksbanken och Statistiska Centralbyrån har möjlighet att framföra synpunkter.

Beslut

Generaldirektören är väl insatt i frågorna vid beslutstillfället eftersom chefen för redovisningsenheten har en genomgång med generaldirektören om innehållet i remissvaren samt utformningen av den slutgiltiga normen. FIs styrelse fattar beslut om allmänna råd och föreskrifter.

3.3.9. Uppföljning

Se avsnittet rörande arbetsprocess.

3.3.10. Roll i relation till andra svenska normsättare

FI är positiv till internationell harmonisering och anser att det är bra att Redovisningsrådet utgår från IASCs rekommendationer.

I avsnitt 3.3.2. framgår att FI har ansvar för utvecklandet av god redovisningssed i kreditinstitut, värdepappersbolag och försäkringsföretag i den utsträckning som det är påkallat av dessa företag särart. När det gäller FIs förhållningssätt till Redovisningsrådets rekommendationer föreligger normalt sätt, som tidigare nämnts, tre alternativ. FI går före och fastställer en rekommendation på ett område innan Redovisningsrådet har behandlat frågan. FI gör avvikelse från Redovisningsrådets rekommendationer med hänsyn till speciella förhållanden för finansiella företag. Det tredje alternativet är att allmänna råd utfärdas om att Redovisningsrådets rekommendationer skall tillämpas.

En jämförelse mellan BFN och FI visar att organen arbetar med olika typer av företag och frågor. Vissa gränsdragningsproblem finns dock eftersom FI kommer in på frågor som rör t.ex. industriföretags finansverksamhet.

3.4. Sveriges Finansanalytikers Förening

3.4.1. Historik

Sveriges Finansanalytikers Förening (SFF), som startade sin verksamhet 1972, utgav sin första rekommendation samma år. En av orsakerna till att föreningen bildades var att analytikerna ansåg att det var viktigt med en enhetlig tillämpning av principer i den externa redovisningen.

3.4.2. Målsättning

SFF har som målsättning för normsättningsarbetet att ge analytikerna vägledning och företagen ett rättesnöre. SFF vill ligga långt framme beträffande de frågor som föreningen normerar. Målsättningen är också att vara en påtryckningsgrupp och ligga i fronten och påverka andra normsättare som bl.a. Redovisningsrådet och BFN. När SFF lyckas med att påverka andra normsättare upphör SFF med sin normgivning rörande en viss fråga.

3.4.3. Organisation

SFF är en intresseorganisation där medlemmarna arbetar ideellt. I SFF finns en styrelse, kommittéer och grupper samt ett kansli med en generalsekreterare och en sekreterare. Kommittéerna behandlar ärenden som berör samtliga medlemmar medan grupperna är inriktade på olika ämnesområden. Det finns också informella referensgrupper där personer som ej är medlemmar i SFF kan ingå. Kansliet ansvarar för att få fram rekommendationer och skapa aktiviteter för medlemmarna. Generalsekreteraren är adjungerad ledamot av styrelsen och deltar i alla kommittéer och grupper. Ordföranden i kommittéer och grupper kan i viss utsträckning påverka vilka personer som skall delta i arbetet och är adjungerade ledamöter i styrelsen. Styrelsen har möten var sjätte till åttonde vecka. En styrelseledamot får inte sitta i mer än tre år i styrelsen. Styrelsen utser ledamöter i kommittéer och grupper. För dessa finns ingen motsvarande tidsbegränsning.

Företagsvärderingsgruppen arbetar med värderingsfrågor och projektgrupper bildas inom ramen för företagsvärderingsgruppen för olika frågor. Företagsvärderingsgruppen sammanträder en gång

varannan månad och mer intensivt när rekommendationerna tas fram. Företagsvärderingsgruppen är självgående när det gäller att ta fram utkast. SFFs styrelse fattar formellt beslut rörande normsättning men det förs mer sällan diskussioner på detaljnivå i styrelsen om rekommendationernas innehåll.

3.4.4. Kontaktytor

SFF har informella kontakter med BFN via ordföranden i företagsvärderingsgruppen, som också är ledamot av BFNs nämnd och med Redovisningsrådet via en medlem som är ledamot i detta organ. SFF ingår som nationell förening för finansanalytiker i EFFAS (European Federation of Financial Analysts' Societies). I EFFAS styrelse ingår en representant för varje nationell förening. SFFs ordförande är ordinarie ledamot och generalsekreteraren är suppleant. Styrelsen för EFFAS behandlar ej normsättningsfrågor. Däremot finns en redovisningsgrupp med en representant för SFF. Det finns också en grupp för bästa årsredovisning med en representant för SFF som är mycket aktiv i en för övrigt inaktiv grupp. EFFAS har tre representanter i IASC och SFFs representant är f.n. en av dessa, dock ej som nationell representant för svenska finansanalytiker utan beroende på personliga egenskaper och kompetens. SFF har inga kontakter med lagstiftande organisationer eller skattemyndigheter. Kontakter med forsknings-institutioner förekommer bara i samband med utbildningsverksamhet.

3.4.5. Representation av olika intressenter

Medlemmar i SFF är analytiker, mäklare (dock ej vissa mäklare), personer med bakgrund från investor relations-avdelningar och controllers på industriföretag. Medlemsantalet i SFF har ökat markant under senare år. 1995 fanns det omkring 700 medlemmar och f.n. finns det ca 1.500.

SFF är ett privat organ med finansanalytiker som central intressent. Inga formella principer finns för styrelsens sammansättning. Det finns dock informella principer som innebär att representanter för stora institutioner, representanter för säljsidan samt experter på räntebärande papper skall ingå. Dessutom beaktas köns-fördelningen.

Den grupp inom ramen för SFF som sysslar med normsättningsfrågor på redovisningsområdet är företagsvärderingsgruppen. Målsättningen med gruppen är att behandla aktierelaterade metoder och värderingsfrågor. Det kriterium som tillämpas vid val av ledamöter är att analyscheferna från de större fondkom-missionärsfirmorna och förvaltarna skall ingå i gruppen med hänsyn till att de ofta har det bredaste perspektivet. Detta är emellertid inget oeftergivligt kriterium. I gruppen kan därför t.e.x. också ingå personer som arbetar med corporate finance. Företagsrepresentanter får ej ingå i företagsvärderingsgruppen. Orsaken är att det finns en stor risk för att de skulle kunna ta udden av rekommendationerna. I de informella referensgrupperna kan dock industrirepresentanter ingå.

3.4.6. Finansiering

Inga arvoden utgår till dem som ingår i styrelsen, grupper och kommittéer. Även dessa personer får betala för att få vara med i olika former av aktiviteter. SFFs intäkter kommer från medlemsavgifter, bokförsäljning och utbildnings- arrangemang.

3.4.7. Produktion av normer

I den senaste utgåvan av SFFs normer finns nio rekommendationer. SFF upphör med sin normsättning när andra normsättare påverkats i sin normgivning. Under SFFs första år behandlades

endast aktiemarknadsrelaterade frågor men efterhand har också andra frågor tagits upp som t.ex. kreditanalys och räntebärande instrument. SFF har prioriterat rekommendationer för industriföretag, dock inte normer för industriföretagens finansverksamhet. Orsaken är att bank- och försäkringsföretag står för en liten andel av börsbolagen. Det finns därför relativt få analytiker som arbetar med dessa branscher. SFF har tidigare haft en grupp som har varit inriktad på bank- och försäkringsföretag men den har självdött. De områden som behandlas i SFFs rekommendationer är också personberoende. En rekommendation om nyckeltal och annan aktiemarknadsinformation för fastighetsbolag har t.ex. tillkommit eftersom SFF har mycket aktiva medlemmar som är verksamma i fastighetsbolag.

3.4.8. Arbetsprocess vid framtagande av normer

Processen som tillämpas vid utarbetande av normer beskrivs nedan.

Initiering

Normsättningen initieras av diskussioner i företagsvärderingsgruppen om vilka som är de mest angelägna frågorna. När beslut fattas i företagsvärderingsgruppen om att ta fram en rekommendation bildas en projektgrupp.

Beredning av utkast till rekommendation

Vid arbetet inom projektgrupperna tas kontakter med personer som har specialintresse inom området och med företagsrepresentanter. Dessa kontakter är dock av mer informell karaktär. Projektgrupperna inom företagsvärderingsgruppen tar fram utkast till normer som presenteras för företagsvärderingsgruppen.

”Hearing” och remissförfarande

”Hearing” och remissförfarande förekommer inte. I rollen som påtryckningsgrupp beaktas inte synpunkter från andra än analytiker.

Beslut om rekommendation

Vissa utkast presenteras för styrelsen innan rekommendationstexterna är helt klara. SFFs styrelse fattar formellt beslut rörande normsättning men diskussioner förs mer sällan på detaljnivå om rekommendationernas innehåll. Det är därmed företagsvärderingsgruppen som är den reella normsättaren.

3.4.9. Uppföljning

Ingen systematisk kartläggning av efterlevnaden av SFFs rekommendationer görs. Rolf Rundfelts bok ”Tendenser i börsföretagens årsredovisningar” följs dock med stort intresse.

3.4.10. Roll i relation till andra svenska normsättare

När SFF lyckas med att påverka andra normsättare upphör SFF med sin normgivning. Exempel härpå är att SFFs rekommendation om finansieringsanalys, som presenterades 1979, har utgått eftersom Redovisningsrådets rekommendation nr 7 täcker in området. När det gäller rekommendationen som behandlar företagsledningens kommentarer till utvecklingen i

årsredovisningen och delårsrapporterna finns ett uttalande från BFN om innehållet i förvaltningsberättelsen (senaste version från 1998). SFFs rekommendation går dock längre, är mer detaljerad och ställer större krav på företagens informationsgivning jämfört med BFNs uttalande.

3.5. Föreningen Auktoriserade Revisorer

3.5.1. Historik

FAR har arbetat med normsättning sedan 1949 då den första rekommendationen utgavs. Den behandlade hur balans- och resultaträkningen skulle presenteras. I samband med BFNs tillkomst. 1976 inleddes en debatt om olika normsättares roll. Resultatet blev att BFN inriktade sig mer på praktiska frågor medan FAR fick ta sig an t.ex. koncern- och valutaredovisning. Nästa fas i debatten om svenska normsättare och deras roll var i mitten av 1980-talet. En bristande efterlevnad av FARs rekommendationer förelåg. Med hänsyn härtill var Industriförbundets medverkan i normsättningsarbetet av central betydelse. 1989 bildades Stiftelsen för utvecklande av god redovisningssed med FAR, BFN och SI som tre huvudmän. 1998 ombildades stiftelsen till Föreningen för utvecklande av god redovisningssed. FAR är en av de f.n. åtta medlemmarna.

3.5.2. Målsättning

FARs målsättning när det gäller normsättningsarbete är att uppdatera gällande rekommendationer men när Redovisningsrådet kommer ut med en rekommendation som rör en viss fråga upphör FAR med sin rekommendation rörande denna fråga. Ett avsteg från principen att inte ge ut nya normer gjordes 1996 då en vägledning till Årsredovisningslagen presenterades.

3.5.3. Organisation

FARs styrelse väljs på årsstämman. Styrelsen som omfattar tolv personer har ett möte per år där långsiktiga frågor diskuteras. Vidare har styrelsen möten för löpande ärenden varannan månad. Styrelsen arbetar med att ta ställning till utkast, nominera ledamöter i kommittéer, svara på remisser och behandla policyfrågor. Det finns en nomineringsnämnd som tar fram förslag på kandidater. Ledamöterna i styrelsen väljs på två år och får sitta i högst åtta år. Ordförande utses separat och väljs på två år, likaså vice ordförande. Ordförande tillsammans med vice ordförande och generalsekreterare bildar ett presidium. Generalsekreteraren (en heltidstjänst) är anställd av styrelsen.

Ledamöterna i styrelsen (exklusive vice ordförande) har en uppdelning mellan sig att bevaka vissa områden. Inför varje styrelsemöte skall den ansvarige följa upp utvecklingen på området och ta kontakt med kommittéer för att sedan kunna informera styrelsen.

FARs styrelse är beslutsfattare när det gäller normsättningsfrågor. Styrelsen utser ordförande och ledamöter i redovisningskommittén, som är den enhet inom FAR som bereder normsättningsfrågor och är den reella normsättaren. Kriterier vid val av personer till redovisningskommittén är kunskap och intresse. Policyn är att ledamöterna i kommittén inte skall sitta på sin post i mer än åtta år. FAR är medlem i IASC. Redovisningskommittén är den enhet som lämnar synpunkter på IASCs utkast.

FARs styrelse utser en representant i The Nordic Federation of Public Accountants som har en styrelseplats i IASC. The Nordic Federation bildades 1932 och här ingår de fem nordiska ländernas revisorsorganisationer. The Nordic Federation har varje år ett årsmöte och dessutom ett ordförandemöte. På årsmötet väljs personer som skall representera den nordiska organisationen i

IASCs styrelse. Danmark, Norge och Sverige har vardera en representant som är styrelseledamot alternativt ”technical adviser”. Personer från de tre länderna roterar mellan de båda uppgifterna. Genom denna rotation byggs kompetensen upp. För närvarande innehar FARs representant posten som ”technical adviser” men har tidigare ingått i IASCs styrelse.

När FAR och normsättningsarbetet diskuteras kan åtskillnad göras mellan fyra nivåer: den globala (representant i IASC), den europeiska (representant i Fédération des Experts Comptables (FEE)), den nordiska (medlem i Nordiska revisors-förbundet) och den nationella (FAR). Den nordiska nivån är inte lika intressant som tidigare. På grund av resurshushållning koncentreras insatserna till FEE och IASC. FARs sätt att organisera verksamheten på utgår ej från någon annan normsättare utan förändringen har skett språnvis och kan förklaras med en organisk framväxt.

På FARs kansli finns 40 personer anställda (hel- och deltidsanställda). Hälften av arbetsinsatsen åtgår till förlagsverksamheten och den andra hälften till kärnverksamheten. Med kärnverksamheten arbetar tre auktoriserade revisorer och ett antal jurister som fungerar som sekreterare i kommittéer, samordnare av utredningsarbete, rådgivare åt ledamöter och samordnare av kvalitetskontrollen. Kansliet handhar inte längre disciplinärenden utan dessa hanteras numera av Revisorsnämnden.

FAR kommer att på sikt omorganiseras för att på ett bättre sätt än idag spegla byråernas sammansättning av personal med olika bakgrund. Organisations-förändringen kommer dock inte att påverka normsättningsarbetet på redovisnings-området.

3.5.4. Kontaktytor

FARs representanter i Föreningen för utvecklande av god redovisningssed och BFN agerar självständigt och har ingen formell återrapporteringsplikt. Däremot ses FARs representanter i IASC och FEE som föreningens förlängda arm. Representanterna i dessa organ har därför återrapporteringskyldighet. FAR har informella kontakter med OM Stockholmsbörsen genom att chefen för enheten för informations-övervakning tidigare har varit ordförande i redovisningskommittén och därför är en naturlig kontaktlänk. Vidare ingår FARs nuvarande generalsekreterare i Börsens etikkommitté.

FAR är också representerad i Föreningen för Aktiemarknadsfrågor som utser representanter i Aktiemarknadsnämnden och NBK. FAR har även kontakter med Stockholms Handelskammare. FAR och RSV har formell kontakt via samråds-gruppen FAR-RSV-SRS. Gruppen arbetar med policyfrågor och sammanträder 2-3 gånger per år. I detta samråd ingår FARs vice ordförande och skattekommitténs ordförande. Samrådsgrupper finns också med regionala myndigheter. Informations-möten arrangeras gemensamt där både FAR-ledamöter och skattechefen medverkar. Samrådsgruppen med Patentverkets bolagsbyrå i Sundsvall är intressant med hänsyn till Patentverkets ambitioner att granska inkommande material. FAR hade också en representant i den statliga redovisningskommittén. Han hade inte någon formell återrapporteringsplikt.

Kontakterna med redovisningsforskare har varit personberoende, t.ex. har forskare på Handelshögskolan i Stockholm haft betydande kontakter med FAR. Kontakter med Linköpings universitet har också förekommit främst på grund av den utbildning som genomförs i samarbete med revisionsbyråer. Vidare har vissa kontakter tidigare funnits med forskare vid Umeå universitet.

3.5.5. Representation av olika intressenter

Det finns endast en intressent, revisorer, i redovisningskommittén, som är den reella normsättaren inom ramen för FAR.

3.5.6. Finansiering

Kärnverksamheten har f.n. en budget på 24 Mkr. per år. Medlemsavgifterna uppgår till 10-12 Mkr. Förlaget har blivit lönsammare under senare år. Ingen ersättning utgår för styrelse- och kommittéarbete och därmed är det indirekt byråerna som står för finansieringen. Redovisningskommittén har ingen kanslifunktion. Under 1998 betalade FAR endast 5 Tkr. för redovisningskommitténs insatser. FAR betalar 1 Mkr. till Föreningen för utvecklande av god redovisningssed. FAR betalar GBP 12.000 till IASC. Sverige, Norge och Danmark betalar 30% vardera av den nordiska medlemsavgiften i IASC, Finland 7% och Island 3%. Den största andelen av avgiften till FEE går till revision och etikfrågor och det är svårt att uppskatta den andel av avgiften som åtgår till att finansiera arbete med redovisningsfrågor.

3.5.7. Produktion av normer

FAR hade för avsikt att upphöra med normsättningsarbete på redovisningsområdet i och med tillkomsten 1989 av Stiftelsen för utvecklande av god redovisningssed. FAR har dock utgivit en ny norm under 1990-talet och uppdaterat sina tidigare utgivna rekommendationer. FARs rekommendation rörande en viss fråga har utgått när Redovisningsrådet utgivit en rekommendation som behandlat denna fråga. FAR behöll dock sin rekommendation rörande leasing i ett år efter det att Redovisningsrådets rekommendation nr 6 trädde ikraft. Detta gjordes för att ge de mindre företagen en extra respittid eftersom rekommendationen var komplicerad.

Volymmässigt har redovisningskommittén haft en kraftig nedgång beträffande det egna normsättningsarbetet. Totalt är dock arbetet för redovisningskommittén av ungefär samma omfattning som tidigare men inriktningen har gått från utformning av egna normer till att svara på remisser.

3.5.8. Arbetsprocess vid framtagande av normer

Processen som tillämpas vid utarbetande av normer beskrivs nedan:

Initiering

Redovisningskommittén uppdaterar tidigare utgivna rekommendationer och detta sker vid ett tillfälle per år i samband med att en ny upplaga av samlingsvolymen utges.

Beredning av utkast till rekommendation

Redovisningskommittén gör en uppdelning mellan ledamöterna vad gäller omarbetning av tidigare rekommendationer. Förslag rörande uppdatering, som enskilda ledamöter tar fram, presenteras och diskuteras i redovisningskommittén.

”Hearing” och remissförfarande

Remissförfarande och ”hearing” har inte förekommit under 1990-talet.

Beslut om rekommendation

Förslag till omarbetning presenteras för styrelsen som fattar beslut huruvida revideringen skall antas.

3.5.9. Uppföljning

Någon formell uppföljning av efterlevnaden av FARs rekommendationer görs inte. Rolf Rundfelts bok "Tendenser i börsbolagens årsredovisningar" studeras dock med stort intresse. Sedan 1995 har noteringsavtalet inkluderat regler om att Redovisningsrådets rekommendationer skall följas. Om avvikelser av någon anledning sker bör upplysning lämnas och de bakomliggande skälen anges. Dessa regler har underlättat för revisorerna att verka för efterlevnad i de diskussioner mellan företagsrepresentanter och revisorer som oftast förs innan revisionsberättelsen undertecknas. Synen från FARs sida är att professionellt omdöme måste råda i situationer där det är aktuellt att avvika från en rekommendation och därmed beträffande tolkningen av god redovisningssed i samband med undertecknandet av revisionsberättelsen. Detta medför att det blir svårt med detaljreglering med hänsyn till att verkligheten är komplex.

3.5.10. Roll i relation till andra svenska normsättare

Enligt FARs uppfattning finns det i princip inte någon redovisningsfråga som skiljer små och stora företag och därmed är målgruppen för Redovisningsrådets rekommendationer, enligt FAR, samtliga företag. Som konsekvens härav upphör FAR med en rekommendation rörande en viss fråga när Redovisningsrådet utger en rekommendation som behandlar denna fråga.

Avsteg från att ej ge ut nya normer skedde 1996 då en vägledning till den nya årsredovisningslagen presenterades. Anledningen till detta avsteg var att det inte fanns någon annan normsättare som hade resurser att ta fram en norm på området.

I samband med att vägledningen togs fram samrådde FAR, när det gällde vissa frågor, med Redovisningsrådet och BFN.

4. Fallstudier rörande viktiga svenska intressenter

4.1. Inledning

För att få en helhetsbild av de svenska normsättarnas situation har fallstudier även gjorts rörande organisationer som haft en speciell funktion i samband med normsättningsarbete utöver att vara intressent. Tre organisationer ingår i detta avsnitt nämligen OM Stockholmsbörsen, Sveriges Industriförbund och Riksskatteverket. I metodavsnittet finns en motivering till varför de tre organisationerna har valts ut.

4.2. OM Stockholmsbörsen

4.2.1. Målsättning beträffande normsättningsarbete

Målsättningen på normsättningsområdet, från OM Stockholmsbörsens sida, är att god redovisningssed i Sverige skall överensstämma med IAS inom ett antal år. Fondbörsen vill arbeta för att få fram normer på svenska i begriplig form och med hänvisningar till svensk lagstiftning. För att de internationella finansmarknaderna skall kunna fungera krävs enligt OM Stockholmsbörsen harmonisering av normer på redovisnings- och informationsområdet.

4.2.2. Organisation

Inom OM Stockholmsbörsens enhet för informationsövervakning arbetar totalt tio personer, varav fem med handel och övriga med informationsövervakning. För informationsövervakningsenheten är det fråga om marknadsföring lika mycket som informationsövervakning. Listning av nya företag behandlas av bolags-kommittén.

OM Stockholmsbörsen utnyttjar konsulter för att göra en genomgång av kvartalsrapporter och alla börsbolags årsredovisningar. Detta ger bl.a. underlag för boken "Tendenser i börsbolagens årsredovisningar" som ges ut av OM Stockholms-börsen.

4.2.3. Kontaktytor

Informella kontakter förekommer med FAR. Kontakter förekommer med FI på grund av att inspektionen verkar som tillsynsmyndighet. Kontakter med Industriförbundet förekommer på grund av att administrationen av Aktiemarknadsbolagens förening är förlagd till Industriförbundet. Noteringsavtalet, som behandlas i avsnitt 4.2.6. nedan, diskuteras i SIs referensgrupp.

OM Stockholmsbörsen har inte någon direkt kontakt med IASC men personer som innehar poster i IASC arbetar som konsulter för börsen. Börssamarbete finns med olika utländska börser men detta samarbete berör ej redovisningsfrågor. Det finns en internationell börsfederation och en europeisk. Informationskrav för små företag diskuteras bl.a. i den europeiska börsfederationen. Redovisningsfrågor är dock inte centrala i dessa sammanhang.

4.2.4. Representation i normsättande organ

OM Stockholmsbörsen är en av medlemmarna i Föreningen för utvecklande av god redovisningssed och är representerad i BFN.

4.2.5. Bidrag till finansiering av normsättningsarbete

OM Stockholmsbörsen bidrar till finansieringen av Föreningen för utvecklande av god redovisningssed via avgifter från börsbolagen.

4.2.6. Roll som intressent

Enligt OM Stockholmsbörsen är Redovisningsrådet normgivaren för börsbolag och den normgivare som behandlar grundläggande redovisningsfrågor. OM Stockholmsbörsen har drivit frågan om att Redovisningsrådet bör anpassa sig till IASCs rekommendationer. Skälet från OM Stockholmsbörsens sida att vara pådrivare i denna fråga är att den utländska andelen av ägandet på börsen uppgår till 1/3. Därför är synen från börsledningens sida att ju mer anpassning till internationella redovisningsnormer desto bättre. I denna fråga har OM Stockholms-börsen ett kommersiellt intresse.

OM Stockholmsbörsens enhet för informationsövervakning ägnar så liten tid som möjligt åt redovisningsfrågor. När företag kontaktar OM Stockholmsbörsen angående redovisningsfrågor blir företagen ofta hänvisade till revisorer alternativt till Redovisningsrådets Akutgrupp.

Det regelverk som gäller för börsbolag är noteringsavtal och börsregler. Noteringsavtalet är en förhandlingsprodukt mellan OM Stockholmsbörsen och Aktiemarknadsföreningen. Enligt

noteringsavtalet krävs, sedan 1995, att upplysning lämnas om avvikelser skett från Redovisningsrådets rekommendationer. Speciella skäl krävs för att avvikelser skall kunna accepteras. Uppföljning av tillämpningen av denna regel sker genom att alla kommunicéer granskas av enheten för informationsövervakning. Det har under 1990-talet funnits problem med att vissa företag har avvikit från Redovisningsrådets rekommendation på t ex koncern-redovisningsområdet. Ändringar i noteringsavtalet görs vartannat år. Enheten för informationsövervakning tar fram ett förslag som lämnas vidare till bolagskommittén och därefter till borsstyrelsen. Förhandlingar sker med Aktiemarknadsföreningen.

Näringslivets Börskommitté (NBK) är ett självreglerande institut och koppling finns till noteringsavtalet. Det är obligatoriskt att följa NBKs rekommendationer genom att deras rekommendationer finns som bilagor till noteringsavtalet. NBK har under 1990-talet sysslat med andra frågor än redovisningsfrågor. I noteringsavtalet hänvisas inte till FIs föreskrifter. Banker och försäkringsbolag ingår dock bland börsbolagen men med hänsyn till att det endast finns ett fåtal företag av denna typ är detta inget stort problem.

Det ligger i OM Stockholmsbörsens intresse att de listade bolagen har bra aktiemarknadsinformation. I aktiemarknadsinformationen inkluderas press-releaser, kvartalsrapporter, information om speciella händelser och kommunicéer. Normalt distribuerar börsföretagen, förutom kvartalsrapporter och rapporter till årsstämman, ett tiotal meddelanden per år. Ambitionen är inte enbart att den lämnade informationen överensstämmer med noteringsavtalet eftersom information i enlighet med noteringsavtalet ses som ett minimikrav. OM Stockholmsbörsen vill stimulera utvecklingen av aktiemarknadsinformation och har i många år propagerat för kvartalsrapporter. Krav på detta finns numera infört i noteringsavtalet. OM Stockholmsbörsen vill också verka för snabbare information och en tidslimit för presentation av kvartalsrapporter har fastställts till två månader. Genomsnittstiden för att kommunicera kvartalsrapporter och delårsrapporter är för närvarande endast en månad. OM Stockholmsbörsen verkar för att flytta fram positionerna beträffande informationskrav och snabbhet. Krav har t.ex. införts på att finansieringsanalyser skall ingå i alla kvartalsrapporter.

För att få bättre aktiemarknadsinformation verkar OM Stockholmsbörsen för att få bolagen medvetna om att aktiemarknaden behöver information och ger därför tips om vad företagen kan vinna på att förbättra informationen. Vidare ordnar OM Stockholmsbörsen en grundkurs för informatörer och ekonomichefer. Ett höstseminarium anordnas där aktuella frågor diskuteras och efter seminariet görs en sammanställning som skickas till alla börsbolag i form av ett brev. Även iakttagelser gjorda i bokslutskommunicéerna sammanställs och skickas ut till alla noterade företag.

4.3. Sveriges Industriförbund

4.3.1. Målsättning beträffande normsättningsarbete

Industriförbundets målsättning, när det gäller normsättningsarbete på redovisnings-området, är att företrädare medlemsföretagens syn på hur olika redovisningsfrågor bör lösas.

Industrin föredrar självreglering framför lagstiftning och det var förmodligen den främsta anledningen till att SI blev en av huvudmännen bakom Stiftelsen för utvecklande av god redovisningssed. Bakgrunden till tillkomsten av Stiftelsen för utvecklande av god redovisningssed var företagets dåliga följsamhet av rekommendationer på redovisningsområdet samt industrins begränsade intresse för redovisningsfrågor. Från lagstiftarens sida planerades en översyn över lagstiftningen på redovisningsområdet. Stiftelsen ombildades 1998 till Föreningen för utvecklande av god redovisningssed med målsättningen om självreglering. Enligt SI är det viktigt att det finns tunga intressenter bakom om självregleringskonceptet skall bli trovärdigt.

4.3.2. Organisation

Som stöd för Industriförbundets arbete på normsättningsområdet finns en referensgrupp där representanter för vissa medlemsföretag ingår samt en redovisningsansvarig, en person som är heltidanställd för att arbeta med redovisningsfrågor.

I Industriförbundets referensgrupp för redovisningsfrågor ingår representanter för stora noterade företag. För närvarande finns representanter för trettio företag. Mellan tio och femton av dessa representanter utgör en kärna som är mycket aktiv i arbetet inom redovisningsgruppen. Det finns inga formella principer för hur företagen som finns representerade i referensgruppen väljs ut. Om det är någon person från ett medlemsföretag som kommer med en förfrågan om att få vara med i referensgruppen så får personen i fråga delta i arbetet. Det är oftast redovisningscheferna i medlemsföretagen som finns med som representanter i referensgruppen. I gruppen diskuteras bl.a. Redovisningsrådets utkast till rekommendationer och de remissvar i olika frågor som Industriförbundet lämnar. Industriförbundets referensgrupp har två möten per halvår.

4.3.3. Kontaktytor

Kontakter med Föreningen för utvecklande av god redovisningssed förekommer i samband med remissvar. Näringslivets Börskommittés (NBK) sekretariat finns på Industriförbundet och därför finns en del informella kontakter mellan Industriförbundet och NBK. Informella kontakter förekommer med OM Stockholmsbörsen, Finansinspektionen och Sveriges Revisorssamfund. Den person som är redovisningsansvarig på Industriförbundet ingår i styrelsen för Rådet för kommunal redovisning. Ett helägt dotterbolag till Industriförbundet finns som ägare till baskontoplanskonceptet och Industriförbundet deltar aktivt i styrgruppen som arbetar med detta koncept. I baskontoplansgruppen deltar också representanter för Föreningen Auktoriserade Revisorer, BFN och RSV.

Industriförbundet har inga kontakter med IASC men kommer framöver att engagera sig i IASCs verksamhet genom att svara på remisser. UNICE (Union of Industrial and Employers' Confederations of Europe), som är samarbetsorgan på europainivå, har möten några gånger per år och där finns den person som är redovisningsansvarig på Industriförbundet med som deltagare. Redovisningsgruppen inom ramen för UNICE utgör en referensgrupp för Europakommissionen. I referensgruppen finns en representant för varje nation. Justitiedepartementet kallar en representant från Industriförbundet till samrådsmöten inför Europakommissionens möten för att diskutera redovisningsfrågor ur ett svenskt perspektiv.

4.3.4. Representation i normsättande organ

Industriförbundet är representerat i Föreningen för utvecklande av god redovisningssed och BFN. I Redovisningsrådet ingår förutom den person som är redovisningsansvarig på Industriförbundet, tre personer från industrin, f.n. från två industriföretag och en bank. BFN har givit Industriförbundet möjlighet att lämna förslag på person som är villig att ingå i BFN som industrins representant. Det är dock justitiedepartementet som formellt utser representanter i BFN.

Industriförbundets deltagare i Redovisningsrådet och representant i BFN fungerar självständigt och återrapporterar inte till referensgruppen om vad som behandlas på Redovisningsrådets respektive BFNs möten. Vidare bereder inte deltagarna i Redovisningsrådet ärenden före behandlingen eftersom Redovisningsrådet numera är inriktat på att översätta IASCs rekommendationer. Beredning av ärenden förekommer inte heller beträffande BFNs möten. Före BFNs sammanträden får de som ingår i nämnden en förteckning över frågor som kommer att tas upp och eftersom denna förteckning

kommer i nära tidsmässig anslutning till sammanträdet finns det av praktiska skäl inte möjlighet att förankra frågorna i referensgruppen. I samband med den statliga redovisningskommitténs utredning arbetade dock referensgruppen med remissvaren.

4.3.5. Finansiering av normsättningsarbete

Medlemsföretagen betalar en fast avgift för medlemskapet i Industriförbundet som inte är specificerad i fråga om vad som går till olika delar av förbundets verksamhet. De satsningar som Industriförbundet gör på redovisningsområdet är dels kostnaderna för en tjänst för arbete med redovisningsfrågor samt bidraget som medlem till verksamheten i Föreningen för utvecklande av god redovisningssed.

4.3.6. Roll som intressent

Stiftelsen för utvecklande av god redovisningssed ombildades, som tidigare nämnts, 1998 till Föreningen för utvecklande av god redovisningssed med målsättningen om självreglering dvs. att vara en privat normsättare och att hålla lagstiftaren stången. Denna målsättning ligger i linje med industrins syn på hur redovisningsområdet bör regleras. Det var bl.a. en representant för Industriförbundet som arbetade för att staten inte längre skulle delta i arbetet med normsättningen.

Engagemanget från industrins sida i redovisningsfrågor har varit bristfälligt, men ett visst ökat engagemang kan skönjas. Ett uttryck härför är bl. a. den tjänst som inrättats på Industriförbundet där innehavaren arbetar på heltid med redovisnings-frågor.

När det gäller akuta redovisningsfrågor vänder sig medlemsföretagen till Redovisningsrådets Akutgrupp och inte till Industriförbundets referensgrupp.

Redovisningsrådets övergripande syn att en hög grad av följsamhet till IASCs rekommendationer är utgångspunkten för Redovisningsrådets arbete har medlems-företagen ibland svårt att förstå. Det bör enligt Industriförbundet finnas en balans mellan svenska intressen och IASCs syn för att få industrins acceptans. Industriförbundet anser vidare att Redovisningsrådet bättre borde sondera vilka uppfattningar som råder om angelägenhetsgrad när det gäller i vilken ordning som rekommendationerna skall utarbetas. Medlemsföretagen önskar även klara och tydliga principer om vad som gäller i fråga om tillämpningen av Redovisningsrådets rekommendationer i icke-publika företag.

4.4. Riksskatteverket

4.4.1. Målsättning beträffande normsättningsarbete

En viktig målsättning för Riksskatteverket (RSV) när det gäller att påverka normsättningen på redovisningsområdet är att uppnå att enhetliga regler tillämpas för koncern och juridisk person.

4.4.2. Organisation

Tidigare fanns en referensgrupp inkluderande en kontaktperson per län, riksexperter samt ett antal personer på central nivå. Efter en omorganisation den första januari 1999 finns tio regioner. Det finns en kontaktperson i redovisningsfrågor per region. Kontaktpersonerna är aktiva skatterevisorer

som har intresse av redovisningsfrågor. Efter omorganisationen har RSV en mycket decentraliserad organisation. I den nya referensgruppen ingår totalt nitton personer. Förutom de tio regionala kontaktpersonerna ingår en kontaktperson i redovisningsfrågor vid kronofogdemyndigheten, tre riksexperter i redovisningsfrågor samt fem personer placerade centralt på RSV. Referensgruppen, som fungerar som en beredningsgrupp, har också till uppgift att utbilda skatterevisorer i redovisningsfrågor samt att besvara frågor från skatterevisorer ute på fältet.

Kontaktpersonerna på regional nivå skall i princip kunna hantera frågorna inom regionen. I de olika regionerna byggs nätverk upp för att fånga upp olika frågeställningar. Om det saknas lagstiftning rörande en viss fråga på skatteområdet gäller bokföringsmässiga grunder som utgångspunkt för beskattning. Därigenom kan skatterevisorerna tvingas att ta ställning till vad som är god redovisningssed i olika situationer. En sammanställning av frågor och svar finns presenterade på RSVs hemsida.

På central nivå diskuteras redovisningsfrågor som behandlats på regional nivå. Mellan trettio och fyrtio frågor per år kommer upp på nationell nivå. Det är framför allt i storstadsregionerna som redovisningsfrågor genereras till referensgruppen. En viktig förklaring härtill är att här finns många företag och även en stor spridning när det gäller verksamheter som företagen bedriver. Uttalanden görs i RSVs referensgrupps namn och beslut fattas på avdelningschefsnivå.

Personer i referensgruppen deltar också i arbetet med tolkningsföreskrifter när det gäller skattelagstiftningen. I detta sammanhang kan även redovisningsfrågor behandlas.

4.4.3. Kontaktytor

Kontakter med FI förekommer eftersom RSV är remissinstans. I samband med lagstiftningsändring på skatteområdet har även informella kontakter tagits med FI.

RSV ingår i en samrådsgrupp med FAR och Svenska Revisorsamfundet (SRS). Denna grupp träffas två gånger per år men det är främst andra frågor än redovisningsfrågor som behandlas på dessa möten. En annan viktig grupp är baskontoplansgruppen, i vilken RSV har en representant. Inom ramen för baskontoplansgruppen diskuteras branschkontoplaner och i detta sammanhang kan redovisningsfrågor aktualiseras. RSV har också vissa kontakter med bransch-organisationer.

Inga formaliserade kontakter finns med skattemyndigheter i andra länder. Informella kontakter förekommer dock. Danska skattemyndigheter kontaktades till exempel i samband med RSVs remissvar om euron

RSV har ett intresse av att utveckla samarbetet med universitet och högskolor. Synen från RSVs sida är att det finns många viktiga redovisningsfrågor där det vore en klar fördel om frågorna belystes av en oberoende part. Universitet och högskolor skulle kunna ha en central roll i detta sammanhang.

4.4.4. Representation i normsättande organ

RSV är representerat i BFN av en skattedirektör på RSVs centrala enhet, som är utsedd på grund av sin höga kompetens i redovisningsfrågor. Inför sammanträden i BFN bereder riksexperterna och RSVs representant i BFN RSVs ställningstagande i de frågor som skall behandlas enligt föredragningslistan. Före BFNs omorganisation i februari 1999 fanns också RSV representerat i BFNs arbetsgrupper. Detta kunde föranleda problem om RSVs representant i arbetsgruppen anslöt sig till en viss lösning på ett redovisningsproblem som inte sammanföll med den lösning som RSVs representant i BFNs nämnd förordade.

En skattedirektör på RSV ingick tidigare i Redovisningsrådet som BFNs ”representant”. Kontakterna är f.n. få mellan RSV och Föreningen för utvecklande av god redovisningssed. Undantag är synpunkter som lämnas av RSV i samband med remisser. Eftersom de flesta skattskyldiga är små företag anser RSV att det är viktigare att vara representerat i BFN än i Föreningen för utvecklande av god redovisningssed. RSV påverkar ändå de större företagen genom den systematiska granskning som görs av denna grupp av företag.

4.4.5. Finansiering av normsättningsarbete

Riksskatteverket bidrar inte till finansiering av normsättande organs verksamhet.

4.4.6. Roll som intressent

I vissa av Redovisningsrådets rekommendationer medger rekommendationstexten att redovisningen i den juridiska personen kan ske på annat sätt än i koncernen, t.ex. vad beträffar successiv vinstavräkning. RSV agerar dock för att uppnå att enhetliga regler tillämpas för koncern och juridisk person. Dessa synpunkter tas alltid upp i de remissvar som RSV lämnar till Redovisningsrådet.

RSV tolkar vad som är god redovisningssed i specifika fall. RSV har t.ex. tolkat Redovisningsrådets rekommendation nr 2 om varulager och tagit ställning till vad som är god redovisningssed i fråga om underlag för kassaredovisning.

Förhandsbesked när det gäller effekterna av tillämpningen av skattelagstiftningen kan fås av skatterättsnämnden. Redovisningsfrågor behandlas dock inte här utan enbart skattefrågor. I samband med detta är den rättsliga avdelningen på RSV remissinstans. Vid överklagande av skattebeslut, dvs. rättslig prövning i länsrätt, kammarrätt eller regeringsrätt, ombeds BFN att yttra sig i frågor som rör tolkning av vad som är god redovisningssed.

I samband med uppföljning av hur skatterevisorerna arbetar görs en kvalitetsmätning av RSV. De som arbetar med kvalitetsarbetet är skatterevisorer som är utbildade i kvalitetsmätning. I samband med detta kan uppföljning göras av hur skatterevisorer har agerat i redovisningsfrågor.

RSV utövar tillsyn över auktoriserade och godkända revisorer och har skyldighet att till Revisorsnämnden rapportera om eventuella brister som upptäckts när det gäller revisorernas arbete. Rapportering sker t. ex. om upptäckt gjorts av att visst underlag för redovisningen saknas men att revisionsberättelsen är ren.

5. Fallstudie rörande Financial Accounting Foundation

5.1. Historik

Reglering av redovisning på federal nivå har funnits i USA sedan 1930-talet. Kongressen stiftade två lagar 1933 och 1934 som ledde till bildandet av den federala myndigheten Securities and Exchange Commission (SEC). SEC fick genom den senare av dessa lagar i uppdrag att övervaka kapitalmarknaden i USA (FASB, 1999). En del av detta uppdrag består i att övervaka vilken information som lämnas av företag till investerare, dvs. att reglera redovisningen.

SEC har dock valt att inte själv utveckla detaljerade redovisningsnormer, utan har istället överlåtit detta till privata normsättare som har backats upp av SEC (FASB, 1999). Från 1934 fram till 1973 utvecklades redovisningsnormer av de amerikanska revisorerna, organiserade inom American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) (Miller m. fl., 1998).

I början av 1970-talet fanns ett missnöje med den rådande normsättningen. Det var framför allt tre problem som framhölls. För det första ansågs normsättningen vara allt för mycket ad hoc betonad, där inga grundläggande principer för normerna kunde skönjas. Detta hörde ihop med en brist på användning av forskning som hjälp i normsättningen och ledde till stor oenighet mellan individer inblandade i utvecklingen av normer. För det andra sågs normsättningsprocessen som alltför sluten, där det var svårt för utomstående att följa eller ha synpunkter på processen. Det tredje problemet ansågs vara att enbart auktoriserade revisorer var inblandade i normsättningen, vilket gjorde att hänsyn inte togs till andra perspektiv. Det var särskilt användarna av redovisning som inte fick igenom sina synpunkter (Van Riper, 1994, och Zeff, 1984, och Wyatt, 1991).

De tre problemen ansågs leda till en brist på oberoende och objektivitet i framtagande av redovisningsnormer. Som svar på detta bildades Financial Accounting Foundation (FAF) 1973. FAF tar inte själv fram normer, utan har som funktion att se till att FASB kan fungera som en normsättare. En viktig inledande uppgift för FASB var att sammanställa grundläggande principer för redovisningen i ett ramverk ("Conceptual Framework") som sedan skulle kunna användas som utgångspunkt för en mer objektiv normsättning (Wyatt, 1991, Miller m.fl., 1998, Mozes, 1998 och FASB, 1998a).

Trots att ett ramverk har utvecklats finns fortfarande en politisk dimension kvar i normsättningen. Vid vissa tidpunkter har motståndet från producenterna av redovisning, dvs. näringslivet, mot specifika normer blivit så starkt att det har påverkat FASBs och FAFs handlande. T. ex. efter det att näringslivet under senare halvan av 1980-talet framfört synpunkter på att FASBs normer höll på att bli alltför omfattande, ändrades röstreglerna för nya normer 1990. Reglerna för röstningen ändrades så att det krävdes en majoritet i FASB på 5 mot 2 istället för som tidigare 4 mot 3 för att en ny standard skall antas. Ett syfte med förändringen var att dämpa takten av nya normer som FASB producerade (Kirk, 1990 och Van Riper, 1994). Ett annat exempel berör redovisningen av aktieoptioner till anställda. 1995 drogs en föreslagen norm tillbaka av FASB pga av starkt politisk tryck i frågan (Beresford, 1997 och Miller m. fl., 1998).

Det kan dock konstateras att år 2000, 27 år efter sitt bildande, finns FASB kvar som aktiv normsättare, trots tidvis kraftfullt ifrågasättande från redovisningens producenter, dvs. näringslivet.

5.2. Målsättning

Som framgår av föregående avsnitt bildades FAF och FASB för att lösa vissa problem som ansågs föreligga hos existerande normgivare. För att uppnå detta skall FASBs normsättning präglas av (FASB, 1998a):

- * Objektivitet och neutralitet, vilket anses föreligga när rättvisande bild snarare än aktörers egenintresse styr.
- * Att synpunkterna från intressenter noga beaktas.
- * Att nyttan av nya normer överstiger kostnaden.
- * Undvikande av onödiga förändringar av existerande praxis.
- * Utvärdering och uppdatering av redan utgivna normer.

Målsättningen med FASBs verksamhet är att (FASB, 1998a, s 3):

” establish and improve standards of financial accounting and reporting for the guidance and education of public, including issuers, auditors, and users of financial information.”

Mer konkret arbetar FASB för att: (FASB, 1998a)

1. Förbättra redovisningens användbarhet.
2. Hålla normerna uppdaterade.
3. Identifiera brister i existerande normer som kan avhjälpas genom nya normer.
4. Öka den internationella harmoniseringen på redovisningsområdet.
5. Förbättra förståelsen för den information som finns i redovisningsrapporterna.

Eftersom reglering av redovisning i USA är inordnad inom ett system för reglering av kapitalmarknaden, ses användare på denna marknad som den primära målgruppen för redovisning. Redovisning skall vara användbar för beslut gällande investeringar i aktier, obligationer och andra värdepapper. Även om andra användare i samhället kan ha nytta av FASBs normsättning ses ändå kapitalmarknadens användare som primär målgrupp.

5.3. Organisation

FAF har en styrelse med 16 förtroendemän, valda för tre år i taget. 11 av dessa är direkt valda av de organisationer som står bakom FAF medan övriga väljs av de förtroendemän som för tillfället är medlemmar i styrelsen. FAFs uppdrag är att övervaka och stödja följande fyra enheter (FASB, 1998a):

- * Financial Accounting Standards Board (FASB)
- * Financial Accounting Standards Advisory Council (FASAC)
- * Governmental Accounting Standards Board (GASB)
- * Governmental Accounting Standards Advisory Council (GASAC)

De konkreta aktiviteter som FAF ägnar sig åt är att utse medlemmar i de fyra ovan angivna enheterna , samt att ordna finansiering för dem (FASB, 1998a). FAF är dock inte direkt inblandad i framtagandet av nya redovisningsnormer. FAFs styrelse träffas åtminstone fyra gånger per år (Miller m. fl., 1998).

GASB och GASAC är involverade i normbildning för redovisning inom den offentliga sektorn, och behandlas inte ytterligare i denna rapport.

FASAC har en rådgivande roll i förhållande till FASB. FASAC ger t. ex. synpunkter på vilka områden FASB bör prioritera i normsättningsarbetet, och ger sin syn på kvalitén i de preliminära normer som FASB utvecklat. FASAC består av minst 20 medlemmar (i praktiken är det ca 30 st), som utses för ett år i taget (Miller m. fl., 1998).

FASB är den enhet som utför själva normsättningen, genom att producera normer, kommunicera med intressenter och att samordna insamlandet av information som stöder normsättningen (Miller m. fl., 1998). För att kunna sköta det uppdraget finns en styrelse med ordförande, stab, interna och externa projektgrupper och Emerging Issues Task Force (EITF).

Styrelsen (”Board”) i FASB har sju medlemmar som utses för 5-års perioder. Som noteras ovan utses medlemmarna av FAF. Det är styrelsen som tar beslut i normsättningsfrågor, medan övriga enheter hjälper styrelsen i detta arbete. Samtliga styrelsemedlemmar anställs av FASB på heltid och de får inte lov att ha något annat arbete under den tid som de tjänstgör på FASB (Miller m. fl., 1998).

Styrelsen har möten varje onsdag och dessa möten är offentliga. Vem som helst får delta inklusive media. Före mötet sprids information om de punkter som mötet täcker in via en tidskrift och internet. Styrelsemedlemmarna får före mötet rapporter om de ärenden mötet avser att behandla, samt ytterligare detaljer i privata möten med medlemmar i staben. Berörda stabsmedlemmar deltar även i själva styrelsemötet för att sammanfatta de frågor som behandlas, till förmån för eventuella åskådare. Resultatet av mötet sammanfattas även av staben. Sammanfattningen finns tillgänglig för allmänheten (Miller m. fl., 1998).

FAF utser även för fem år i taget en ordförande ("Chairman") för FASBs styrelse. Denna person är central i FASBs arbete, genom att samordna och ha yttersta ansvar för FASBs aktiviteter. Han eller hon är också ordförande vid styrelsens veckovisa möten (FASB, 1998a).

Vad gäller styrelsen kan också noteras att den inte är en styrelse i ordets vanliga bemärkelse. Styrelsens sju medlemmar har inte bara en övervakande roll, utan är aktivt involverade i det arbete som utförs. De arbetar dessutom, som tidigare påpekats, heltid för FASB. Styrelsen har därigenom rollen som verkställande ledning, förutom att ha den beslutsfattande funktionen.

Styrelsens ordförande har rätt att anställa en stab (Research and Technical Activities, RTA Staff) för att underlätta FASBs arbete. Denna stab omfattar för närvarande mellan 40 och 50 personer. Staben utför uppgifter som att utforska redovisningsfrågor, analysera och sammanställa remissvar och interna diskussioner samt kommunicera med externa intressenter. Organisationen är inte traditionellt hierarkisk, utan består av projektgrupper ("Project Teams") där varje grupp har en projektledare ("Project Manager"). Det finns dock en högsta ansvarig direktör för staben ("Director of Research and Technical Activities"), som benämns kanslichef. Han eller hon anses vara på samma administrativa nivå som styrelsemedlemmarna, och har därmed rätt att delta i styrelsens diskussioner (Miller m. fl., 1998 och FASB, 1998a).

Staben har också ett fåtal tillfälligt anställda ("Fellow Positions"), där praktiker eller akademiker anställs under en period om 1-2 år. För de fast anställda gäller, liksom för styrelsen, att de måste arbeta på heltid och att de inte får ha något annat arbete under tiden som de är anställda på FASB.

För många projekt bildar FASB dessutom externa projektgrupper ("Task Force"). Dessa grupper består av personer med relevant expertis för det aktuella projektet. Syftet med grupperna är att få in olika synpunkter tidigt i normsättningsprocessen, och därigenom upptäcka eventuella problem och svårigheter (FASB, 1998a).

En extern projektgrupp av mer permanent natur är Emerging Issues Task Force (EITF), som bildades 1984. Den leds av kanslichefen men består för övrigt av personer utanför FASB. Syftet med EITF är att tidigt identifiera problem i redovisningen, så att FASB kan vidta åtgärder innan problemen blir alltför stora. Exempelvis kan detta inträffa när nya typer av affärstransaktioner uppstår. Medlemmarna i EITF skall därför ha en position i praxis så att de tidigt kan identifiera eventuella problem. EITF har 12 medlemmar förutom ordföranden (FASB, 1998a, FASB, 1998b och Miller m. fl., 1998).

EITF har vanligen möten varannan månad, och dessa möten är offentliga. De frågor som skall behandlas informeras om via en skriftserie före mötet. Dessutom publiceras protokoll från möten via skriftserien. Vanligtvis är högste ansvarig för redovisningsfrågor inom SEC närvarande vid EITFs möten (FASB Internet site, 1999 12 31 och FASB, 1999).

5.4. Kontaktytor

FASB har ett mycket stort antal kontakter, både inom och utom USA. Fokus i detta avsnitt är kontaktytor i USA, medan internationella kontakter behandlas i avsnitt 5. 10.

Det faktum att en av målsättningarna vid bildandet av FASB var att få en öppen process för normsättningen där intressenter får komma till tals, har lett till att det sker mycket kommunikation mellan FASB och det omgivande samhället. Detta tas även upp i FASBs stadgar där följande citat är hämtat (FASB, 1998a, s 50).

”the FASB shall encourage continuing communication and endeavor to maintain continuing liasion, with those within its constituencies.”

Till viss del är kommunikationen formaliserad. Genom FASAC och EITF sker kontakter mellan FASB och praxis, framför allt revisorer och näringslivet, men även användare av redovisning. Även SEC är representerat vid FASACs och EITFs möten. Dessutom har FASB en anställd vid sitt kontor i Washington, D.C., som koordinerar kontakterna mellan FASB och federala myndigheter.

FASAC gör en årlig undersökning, där nuvarande och före detta medlemmar i FASAC tillfrågas om sin syn på olika normsättningsfrågor. I undersökningen för 1998 deltog företrädare från näringslivet, revisionsbyråer, användare av redovisning och akademiker (FASAC, 1998, appendix D).

FASB har en policy av öppenhet, vilket betyder att i stort sett allt skriftligt material publicerat av FAF och FASB finns offentligt tillgängligt, delvis via internet. FASB försöker dessutom själv sprida information om vad FASB gör, samt hur FASB har tänkt i olika redovisningsfrågor. Detta sker via konferenser anordnade av FASB, särskilt utvecklade kurser som behandlar komplicerade rekommendationer samt genom möten med media. Konferenser och kurser genomförs oftast i samarbete med någon annan organisation, en s.k. ”professional organization” (Miller m. fl., 1998).

Dessutom håller både FASBs styrelsemedlemmar och staben anföranden vid konferenser anordnade av ”professional organizations”. Vid dessa tillfällen sker naturligtvis informella kontakter mellan FASB och den organisation som anordnar konferensen.

De ”professional organizations” som FASB kommunicerar med anges nedan. Eftersom det är relativt svårt att få en fullständig bild av all den informella kommunikation som sker mellan FASB och andra, ges endast några exempel på med vilka kommunikation sker. Det skall inte ses som en fullständig förteckning.

- * American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). Detta är de auktoriserade revisorernas organisation på federal nivå för hela USA.
- * State CPA (Certified Public Accountants) Societies. Organisationer för auktoriserade revisorer på delstatsnivå. Dessa genomför t. ex. kurser i samarbete med FASB.
- * Financial Executives Institute (FEI). FEI organiserar finanschefer på företag. Organisationen anordnar kurser tillsammans med FASB (Carmichael & Craig, 1992).
- * Institute of Management Accountants (IMA). Detta är en organisation för redovisningsansvariga inom företag. IMA har varit involverade i genomförandet av kurser tillsammans med FASB (Miller m. fl., 1998 Carmichael & Craig, 1992).
- * Association for Investment Management and Research (AIMR) representerar användarna av redovisningsinformation på framför allt aktiemarknaden.

- * American Accounting Association (AAA), som organiserar akademiker inom redovisningsområdet. FASB har regelbundet representanter vid konferenser anordnade av AAA. Dessutom anordnas årligen en gemensam konferens sponsrad av både AAA och FASB. Tidvis anlitar FASB akademiker för att genomföra specifika forskningsprojekt.
- * Diverse branschorganisationer. Inom vissa branscher sker löpande kommunikation med FASB för att diskutera branschspecifika frågor. Exempel på sådana branscher är kraftindustrin, försäkring och banker.

Ett mått på intresset för kommunikation med FASB är att många har satt upp särskilda kommittéer för att sköta utbytet med FASB.

En annan indikation på intresset för kommunikation kan fås via studier av vilka som deltar med mer formaliserade remissvar på utkast till rekommendationer. Två grupper dominerar, nämligen revisorerna och industrin (producenter av redovisning). Ett antal kommentarer men betydligt färre kommer också från användarna på marknaden och akademiker (Tandy & Wilburn, 1992, 1996 och Wyatt, 1991).

Dagliga informella kontakter sker mellan FASB och SEC, både på styrelse- och stabsnivå. Det är SEC som samlar in redovisningsrapporter (t. ex. årsredovisningar och kvartalsrapporter) från samtliga börsbolag och har därför god överblick över utvecklingen på redovisningsområdet.

5.5. Representation av olika intressenter

Som framgår av avsnitt 5.3. om organisationen finns det flera olika enheter där det kan vara relevant att titta på vilka intressenter som är representerade. Representation inom FAF är central, eftersom dess styrelse utser både FASB och FASAC. Representation inom FASBs styrelse är också central, eftersom det är där själva besluten om normsättningen tas. Samtidigt är representationen i FASAC och EITF av visst intresse, eftersom dessa två enheter har viss inverkan på inriktningen på framtida normsättning.

Ett antal organisationer står bakom FAF och det är representanter för dessa som ingår i FAFs styrelse. De organisationer som nämndes i avsnitt 5.4. är involverade i FAF, dvs. AAA, AICPA, AIMR, FEI, IMA. Dessutom är Securities Industry Association (SIA), Government Finance Officers Association (GFOA) och National Association of State Auditors, Comptrollers and Treasurers (NASACT) involverade (FASB, 1998a).

Följaktligen är FAF sponsrad av producenter av redovisning, revisorer, akademiker, användare på kapitalmarknaden, akademiker samt producenter av redovisning från myndigheter. Anledningen till att den senare gruppen är involverad är att FAF skall utse ledamöter i GASB och GASAC, inte bara i FASB och i FASAC.

Av 16 ledamöter i FAFs styrelse utses 11 direkt av de organisationer som står bakom. Dessa 11 ledamöter skall bestå av tre auktoriserade revisorer, två skall vara från ekonomifunktionen på företag, en skall vara finansanalytiker, en skall vara akademiker, en skall komma från en fondkommissionär och tre skall vara från ekonomifunktionen i myndigheter. Övriga fem ledamöter väljs av de 11 som utsetts direkt. Vilka organisationer som utser de olika ledamöterna visas i tabell 1 (FASB, 1998a).

Ledamotens bakgrund	Antal	Utsedd av
Auktoriserade revisorer	3	Samtliga utses av AICPA
Ekonom på företag	2	En utses av FEI och en av IMA
Finansanalytiker	1	AIMR
Akademiker	1	AAA
Fondkommissionär	1	SEI
Ekonom på myndighet	3	Utses gemensamt av GFOA, NASACT och ytterligare sju organisationer som representerar delstater, städer osv.
Valfri	5	Utses av de övriga 11 ledamöterna

Tabell. 1 . Ledamöter i FAF (Källa FASB, 1998a, s 43-44).

De sju ledamöterna i FASBs styrelse utses av FAF. FASBs styrelseledamöter skall inte utgöra representanter för någon särskild intressentgrupp. Snarare är det två kriterier som skall användas vid urval av ledamöter. Det primära kriteriet är att de förväntas kunna ge ett bidrag till normsättningsprocessen. Ofta har ledamöterna vid tillsättningen redan varit involverade i normsättningen t. ex. genom att vara medlemmar i EITF eller FASAC, eller genom att någon annan organisation har kommunicerat med FASB. Det sekundära kriteriet är att olika bakgrunder och synsätt på redovisningsfrågor skall vara representerade (Miller m. fl., 1998).

För att uppfylla det senare kriteriet finns ett informellt kvoteringsystem för sammansättningen av FASBs styrelse. Den består oftast av tre auktoriserade revisorer, två ekonomer på företag, en akademiker och en användare. Vad gäller användare är det användare på kapitalmarknaden (t. ex. finansanalytiker) som avses. Det skall noteras att det är viktigare att få kvalificerade personer till FASB än att behålla denna uppdelning. Under 1999 följde dock sammansättningen exakt den informella kvoteringen (FASB, 1999 och FAF, 1999).

Även ledamöter i FASAC utses av FAF. Målet är att olika intressen skall vara representerade i FASAC så att FASAC blir en slags spegel av den privata sektorn som påverkas av FASBs normsättning (Miller m. fl., 1998). Meningen är att ingen grupp skall dominera inom FASAC. Målet är att involvera personer med erfarenhet från revision, företag, analys av redovisning, universitet och myndigheter. De som analyserar redovisning skall representera både aktieinvestorer och kreditgivning. Dessutom finns en strävan att ha personer med bakgrund i både stora och små företag. Ledamöterna i FASAC skall också ha kunskap om redovisningens problem och effekter, samt att ha förmåga att tillföra något till FASBs normsättning (FASB, 1998a).

FASAC har inte ett fast antal ledamöter, men de skall vara minst 20 (FASB, 1998a). I början av 1999 var det 32 ledamöter, fördelade med bakgrund på följande områden (FAF, 1999 och Miller m. fl., 1998).

Revision	7
Industrin	12
Aktieanalys	3
Kreditgivning	3
Universitet	4
Federala myndigheter	2
Advokatbyråer	1

Medlemmar i EITF utses officiellt av ordföranden i FASBs styrelse, men i praktiken är det FASBs kanslichef som sköter urvalet. Kriteriet för urval till EITF är att det skall vara personer som är i en position där de tidigt kan upptäcka nya frågor i redovisningen (FASB, 1999). EITF har tolv medlemmar förutom ordföranden. Fem av dessa kommer från de fem revisionsbyråerna (" Big

Five”). Tre medlemmar roteras bland mindre revisionsbyråer. De övriga fyra kommer från industrin, och förslag på dessa kommer från FEI och IMA. Ordförande är kanslichefen, som dock inte har rösträtt på möten. Den redovisningsansvarige inom SEC är också med på möten, men har inte rösträtt.

Medlemmarna i staben väljs inte med syfte att de skall ha någon särskild bakgrund, utan att de skall kunna utföra det arbete som förväntas. Det kan dock ha ett visst intresse att titta på kanslichefens bakgrund eftersom han eller hon kan anses vara på samma nivå som FASBs styrelseledamöter. Den nuvarande kanslichefen har en varierad bakgrund, och har arbetat som revisor, universitetslärare och fondkommissionär.

Vad gäller externa projektgrupper varierar medlemskapet med den uppgiften som projektgruppen har. Enligt FAFs styrelse skall medlemmarna i sådana grupper väljas baserat på att de har relevanta kunskaper för det aktuella projektet (FASB, 1998a). Grupperna kan involvera representanter från industrin, revisorer, användare och andra relevanta experter (FASB, 1999). Det är FASBs ordförande som utser medlemmarna i projektgrupperna. I praktiken kommer ofta förslag på medlemmar från revisorernas och industrins organisationer.

5.6. Finansiering

FASB erhåller finansiering via FAF, och det sker både via bidrag och genom försäljning av publikationer. Trenden för närvarande är att intäkter från bidrag minskar medan försäljningen ökar, framför allt försäljningen av elektroniska produkter. 1998 uppgick nettobidraget till 5 miljoner dollar, medan försäljningen genererar nettointäkter på 12 miljoner dollar. Sammanlagt hade alltså FASB intäkter på 17 miljoner dollar under 1998 (FAF, 1999), vilket enligt det årets genomsnittliga valutakurs motsvarade ca 135 miljoner svenska kronor.

Bidragen kommer från det privata näringslivet. Tidigare fanns begränsningar för hur mycket en enskild givare fick ge, men det ansågs onödigt och togs bort. Det ansågs inte föreligga någon risk för att någon givare skulle ”köpa” FASB. Som mest ger vissa organisationer 50-60 tusen dollar. AICPA ger en viss summa per medlem enligt en fastlagd formel. Totalt kom under 1998 35% av bidragen från industri- och finansföretag och 56% från revisionsbranschen (FAF, 1999).

De som ger bidrag till FASB (vilket sker via FAF) blir medlemmar i FAF. I slutet av 1999 hade FAF ca 1000 direkta medlemmar och 7000 indirekta medlemmar via AICPA (FASB internet site, 2000-01-05).

Förutom direkt finansiering via bidrag och försäljning förekommer en omfattande subventionering av FASBs arbete. Det sker genom att många personer får betalt av sina arbetsgivare för att utföra arbete som FASB har nytta av. Ledamöterna i FAF får numera ett arvode för sitt arbete, men 1997 var det mindre än hälften av ledamöterna som tog emot detta (Miller m.fl., 1998). Medlemmarna i FASAC, EITF och externa projektgrupper får över huvud taget ingen betalning från FASB eller FAF (Miller m. fl., 1998).

De organisationer som står bakom FAF (se avsnitt 5.5.) lägger ned resurser på att välja ut ledamöter till FAF. Flera av dem är också aktivt involverade i att hitta nya medlemmar till FASAC, EITF och externa projektgrupper. Detta gäller även de fem största revisionsbyråerna i USA.

En annan betydande finansiering av FASBs arbete sker genom att många enskilda organisationer, företag och även privatpersoner lägger ner betydande arbete på att kommunicera med FASB. För varje utkast till rekommendation som FASB ger ut erhålls mellan 150 och 1000 brev med kommentarer. Många av dessa brev har tagit flera hundra timmar att skriva. Det är alltså en betydande arbetsinsats som görs för att förbättra normsättningsprocessen som inte finansieras direkt via FAF.

Ett antal intressentorganisationer samt de fem stora revisionsbyråerna har särskilda kommittéer för att kommunicera med FASB (Linsmeier m fl, 1998, Smith, 1998, Knutson & Napolitano, 1998, Rogero, 1998, Kaplan & Fender, 1998 och Wulf & Koski-Grafer, 1998). Som visades i avsnitt 5.4. utgörs intresseorganisationerna av AAA, AIMR, IMA, AICPA och FEI. Där läggs alltså resurser ner i form av möten, restid etc., med syftet att höja kvaliteten på normsättningsarbetet.

En ytterliggare form av subventionering sker i form av att företag ibland testar nya rekommendationer innan de har antagits. Företagen får ingen betalning för det merarbete som testningen skapar (Carmichael & Craig, 1992).

5.7. Produktion av normer

Sedan starten 1973 har FASB producerat en stor mängd normer. De typer av normer som produceras av FASB är (FASB, 1998a):

- * Statement of Financial Accounting Standards (SFAS). Dessa är de verkliga rekommendationerna som FASB ger ut.
- * Statement of Financial Accounting Concepts (SFAC). Dessa har ingen direkt inverkan på praxis utan ger snarare en struktur för hur redovisningsproblem kan lösas. Det är SFAC som utgör redovisningens ramverk.
- * Interpretations. Dessa är förtydliganden av SFAS eller SFAC utgivna av FASB, eller av rekommendationer utgivna av FASBs föregångare.
- * Technical Bulletins (TB). Ges ut av staben, och berör redovisningsfrågor av en mer teknisk natur och för en begränsad del av redovisningens praxis.
- * Övriga dokument som exempelvis diskussionsunderlag, utkast till nya rekommendationer, forskningsrapporter och protokoll från EITFs möten. Dessa dokument behandlas ej vidare, eftersom de utgör steg i processen i framtagandet av nya normer snarare än att vara normer i sig.

I slutet av 1999 hade FASB publicerat 137 SFASs, 6 SFACs, 43 interpretatior och 50 TBs (FASB, Internet Site, 2000-01-15). Det centrala ur en normsättnings synpunkt är de 137 SFASs. När FASBs produktion skall jämföras med andra normsättares är det viktigt att notera att FASB tillämpar löpande numrering. Därför är många av de 137 rekommendationerna antingen mindre tillägg eller upphävda rekommendationer. För att få en uppfattning om vilka typer av rekommendationer som FASB ger ut, kan vi se på en klassificering av FASBs 100 första rekommendationer, gjord av Tandy & Wilburn (1992, s 51). Enligt deras indelning är 30% substantiella rekommendationer och 34% branschspecifika rekommendationer.

Även om inte alla 137 SFASs utgör av substantiella rekommendationer, kan FASB ändå anses ha hög produktivitet. FASB har nämligen själva producerat rekommendationer från grunden istället för att som många andra normsättare utgå från redan existerande normer. Dessutom är de mer komplexa rekommendationerna väldigt omfattande, i vissa fall över 100 sidor.

5.8. Arbetsprocessen vid framtagande av normer

Som noteras i avsnitt 5.7. producerar FASB olika typer av normer. De vanligaste och de som har inflytande på praxis är SFAS (Miller m. fl., 1998). För framtagandet av SFAS finns en starkt formaliserad och komplex process, som även gäller för SFAC. Processen benämns ofta "due process" och följs av FASB vid produktion av nya rekommendationer. Först beskrivs den processen, och sedan beskrivs den enklare process som används vid produktion av Interpretations och TB. Avsnittet avslutas med allmänna procedurfrågor, dvs. sådana som inte direkt är relaterade till enskilda steg i normsättningsprocessen.

Initiering

FASB kan anmodas påbörja nya projekt från en mängd olika håll, exempelvis SEC, EITF och FASAC. De organisationer FASB löpande kommunicerar med kan komma med förslag, såsom de större revisionsbyråerna, AICPA, AAA, FEI, IMA, AIMR och internationella normsättare. Dessutom är både FASBs styrelse och staben aktiva vad gäller att försöka identifiera nya problemområden inom redovisning (FASB, 1999, Davis, 1998 och Reither, 1997).

Det bör noteras att FASB inte tar sig an nya projekt särskilt ofta. Dessutom har FASB redan en rad projekt som väntar på att startas. Några specifika exempel ges nedan på hur vissa projekt startade. Projektet om koncernredovisning, som nu resulterat i ett utkast till rekommendation, startade genom diskussioner med internationella normsättare samt med SEC. EITFs kommentarer initierade det projekt som ledde till SFAS 121, som behandlar nedskrivning av anläggningstillgångar. Kommentarer från elproducenternas organisation ledde till ett projekt om redovisning av skulder för stängning av kärnkraftverk etc. (Reither, 1997).

Även om FASB erhåller input till nya projekt från många källor är det i slutändan alltid FASBs styrelse som tar beslut om att starta ett projekt. Vid beslut använder FASB vissa dimensioner för utvärdering. Dessa är 1) I vilken utsträckning frågan är ett problem för redovisningens praxis. 2) Huruvida det finns alternativa sätt att redovisa som skulle förbättra praxis. 3) Om det är tekniskt möjligt att utveckla en rekommendation på området, samt 4) Praktiska konsekvenser av en eventuell rekommendation, t. ex. om det kan förväntas att företag kommer att följa den. Minst fem av sju styrelsemedlemmar måste säga ja till ett nytt projekt för att det skall antas (FASB, 1999 och Davis, 1998).

Diskussionsunderlag

När FASB väl bestämt att ett nytt projekt skall startas bildas en intern projektgrupp med en ansvarig projektledare inom staben. Denna grupp försöker identifiera de underliggande centrala frågorna inom projektet, samt vilka alternativa lösningar som är tänkbara. Vid större projekt bildas även en extern projektgrupp med mellan 10 och 30 medlemmar. I samråd med styrelsen publicerar staben ett diskussions-underlag. Det kan antingen ta formen av ett Discussion Memorandum (DM) eller en Invitation to Comment (ITC). DMs är vanligtvis bredare än ITCs (Miller m. fl., 1998).

Diskussionsunderlaget innehåller vanligtvis en problemlidentifikation, projektets omfattning, centrala frågor, genomgång av relevant litteratur och forskning, samt de möjliga lösningar som finns. Efter godkännande av styrelsens ordförande offentliggörs diskussionsunderlaget (FASB, 1998a).

"Hearing"

Efter att ett diskussionsunderlag offentliggjorts finns möjligheter för intressenter att inkomma med skriftliga kommentarer. För större projekt anordnas dessutom "hearing", där intressenter får möjlighet att muntligen framföra synpunkter direkt till styrelsen (FASB, 1999).

Utkast till rekommendation

Nästa steg i samband med processen är att staben analyserar och sammanställer de kommentarer som inkommit. Staben ger skriftliga rapporter till styrelsen. Styrelsen analyserar dessutom direkt inkomna kommentarer. Under ett antal formella styrelsemöten utvecklas sedan successivt ett utkast till rekommendation (Exposure Draft, ED (FASB, 1999).

Samtliga rekommendationer, dvs. SFAS och SFAC, måste föregås av en ED. En ED har samma format som en rekommendation, dvs. den innehåller problem-diskussion, förslag till en lösning, föreslaget giltighetsdatum och en diskussion om skälen till styrelsens beslut (FASB, 1999). Ett utkast till rekommendation är ett betydligt mer systematiskt och formaliserat dokument än vad diskussionsunderlaget är. Minst fem av sju styrelsemedlemmar måste rösta ja till en ED för att den skall komma ut.

Remissförfarande

När en ED väl publiceras kommer en period på minst 60 dagar under vilken skriftliga kommentarer kan lämnas av den som är intresserad. Sedan genomförs "hearing", där intressenter muntligen kan lämna synpunkter till FASBs styrelse (FASB, 1998a, och Davis, 1998).

När remisstiden gått ut sammanställs kommentarerna av staben, samtidigt som styrelsemedlemmarna direkt tar del av flertalet kommentarer. I detta skede kan styrelsen besluta att ytterligare information i frågan behöver insamlas, t. ex. via praktiska tester av hur rekommendationerna kan fungera i verkliga företag (Miller m. fl., 1998, FASB, 1999 och Davis, 1998).

Beslut om rekommendation

Efter en analys av kommentarer från remissförfarandet samt eventuell information från praktiska tester finns tre möjliga sätt att gå vidare (Miller m. fl., 1998a).

- * Avsluta projekt utan att någon rekommendation ges ut.
- * Ta fram ett omarbetat utkast till rekommendation, vilket följs av ett nytt remissförfarande.
- * Framtagande och utgivande av en slutlig rekommendation.

För att en rekommendation skall antagas krävs att minst fem av sju styrelseledamöter röstar ja till den. Om en eller två ledamöter röstar nej identifieras dessa i rekommendationen, och skälen till att de röstade nej beskrivs (FASB, 1998a och Miller m. fl., 1998).

Övriga publikationer

Förutom SFAS och SFAC publicerar FASB även Interpretations och Technical Bulletins (TBs). Vid framtagandet av dessa övriga publikationer tillämpas en förenklad process.

Interpretations innehåller förtydliganden av SFAS och SFAC. När de tas fram tillsätts ingen extern projektgrupp, och inget diskussionsunderlag produceras. Det krav som ställs är att ett utkast till interpretation skall tas fram, och intressenter skall ha minst 30 dagar på sig att kommentera. Sedan kan en slutlig interpretation ges ut, om minst fem av sju styrelseledamöter röstat ja (FASB, 1998a).

TB behandlar redovisningsfrågor av mindre omfattning än de som behandlas i rekommendationer. En TB produceras och ges ut av staben. Utkast till TB cirkuleras av kanslichefen till relevanta

intressenter, som sedan har minst 15 dagar på sig att kommentera. Sedan diskuteras TB på ett styrelsemöte. Den antas om minst fem av sju ledamöter inte protesterar mot den (FASB, 1998a).

Allmänna procedurfrågor

FASBs styrelsearbete präglas av en hög grad av öppenhet. Samtliga möten som hålls av FAF, FASBs styrelse, FASAC, EITF samt externa projektgrupper är öppna för allmänheten. Mötenas agenda anges dessutom i förväg genom publicering i en tidskrift utgiven av FASB. Undantag görs för möten där personalfrågor eller frågor gällande pågående rättsprocesser behandlas. Sådana möten kan hållas bakom stängda dörrar om fem av sju av FASBs styrelsemedlemmar röstar för det (FASB, 1998a).

Merparten av det skriftliga material som produceras och mottas av FASB är tillgängligt för allmänheten. FASBs regler kräver att följande material hålls tillgängligt för allmänheten i FASBs kontor i Norwalk Connecticut (FASB, 1998a):

- * FASBs operativa planer och projektplaner.
- * Diskussionsunderlag inklusive bakgrundsmaterial samt kallelse till "hearing".
- * Översikt över muntlig presentation från "hearing".
- * Skrivna kommentarer som FASB erhållit från FASAC, projektgrupper och övriga intressenter, t. ex. i samband med remissförfarande.
- * Övrig skriftlig kommunikation från FASB.
- * Röstningsprotokoll från FASBs styrelse gällande FASBs publikationer, samt kommentarer från de ledamöter som röstat nej.
- * Protokoll från möten i FAF, FASBs styrelse, EITF och externa projektgrupper.
- * Förfrågningar från intressenter om nya rekommendationer eller ändringar av nuvarande rekommendationer, samt FASBs svar på dessa förfrågningar.
- * FAFs årsredovisning, samt FASBs ordförandes års- och kvartalsrapporter.

Vad gäller arbetsprocessen i övrigt kan noteras att det är styrelsen som är central i FASBs arbete, och staben har en stödjande funktion. Alla beslut i normsättnings-processen tas av styrelsen. Staben hjälper till i beslutsfattandet såtillvida att den producerar och sammanställer information. Staben genomför också undersökningar i vissa fall.

5.9. Uppföljning

FASBs huvuduppgift är att producera normer, ej att se till att de följs i praxis. FASB har dock en viss egen uppföljningsverksamhet. Med hjälp av de frågor som kommer till FASB efter utgivningen av nya rekommendationer fås en uppfattning om eventuella problem i praxis med rekommendationerna. Liknande input får FASB via EITF och FASAC. Vad gäller särskilt kontroversiella rekommendationer händer det att FASB gör egna undersökningar över hur rekommendationerna fungerar i praktiken. Negativa erfarenheter från en rekommendation kan leda till att den ersätts med en ny.

Det skedde med rekommendationen om latent skatt, där SFAS 96, utgiven 1988, ersattes med SFAS 109 under 1992 (Reither, 1997, Miller m. fl., 1998, och FASB, 1998a).

Det är dock främst andra än FASB som ser till att FASBs normer verkligen följs av företag. Den i särklass viktigaste uppbackningen fås av SEC. Utan stöd av SEC skulle inte FASB kunna fungera som normsättare i USA.

SECs stöd till FASB grundar sig på ett uttalande från SEC som gjordes 1973, inte långt efter bildandet av FASB. I uttalandet sägs att alla företag som skickar sina redovisningsrapporter till SEC måste följa FASBs normer. Om inte dessa normer följs anses företagen inte ha fullföljt sin rapporteringsplikt (FASB, 1998a). Detta är betydelsefullt såtillvida att i stort sett samtliga företag med aktier, obligationer eller andra finansiella instrument noterade på en amerikansk kapitalmarknad måste skicka års- och kvartalsrapporter till SEC.

Om SEC noterar att ett företags redovisning inte följer FASBs normer har SEC rätt att vidtaga ett antal åtgärder. SEC kan t.ex. stoppa vidare handel i företagets aktier. I allvarigare fall kan SEC starta en rättsprocess i domstol både för att bevisa kriminella handlingar, och för att utkräva skadestånd av företag (Zeff, 1995, SEC Internet Site, 2000-01-11).

Här kan också nämnas att aktieinvestorer kan stämma företag på skadestånd för att täcka eventuella förluster om redovisningen inte följer FASBs normer. Eftersom SEC backar upp FASB är det i princip omöjligt för ett företag att argumentera i en domstol för att det skulle finnas skäl att inte följa FASBs normer (Zeff, 1995, s 62).

Hittills har beskrivits den starka uppbackningen som FASBs normer har vad gäller marknadsnoterade eller publika företag. Det finns dock andra sätt för uppbackning, som även omfattar privata bolag. I USA finns inga allmänna lagreglerade krav på att företag skall producera affärsredovisning, eller ha auktoriserad revisorer. De enda företag som av myndigheter har krav på sig att producera redovisning är publika bolag. Det är dock vanligt att andra än myndigheter vill ha en årsredovisning av företag, och då kräver att denna årsredovisning reviderats av en auktoriserad revisor. T.ex. krävs detta oftast av banker och andra långivare.

Revisorer auktoriseras av delstaterna. Om en revisor godkänner årsredovisningar där FASBs normer ej följts, riskerar revisorn att förlora sin auktorisation. Dessutom stöds FASB av AICPA, dvs. revisorernas nationella organisation. En medlem av AICPA som godkänner ett företags redovisning trots att FASBs regler ej följts, riskerar att förlora sin auktorisation. Genom delstaternas och AICPAs försorg utsträcks alltså FASBs inflytande även till ett stort antal privata företag (Miller m. fl., 1998).

Sammanfattningsvis kan sägas att USA har ett starkt uppföljningssystem vad gäller redovisning. Bland de amerikanska företag som producerar årsredovisningar följs FASBs regler av i princip alla.

5.10. Roll i relation till andra normsättare

FASBs roll i relation till andra normsättare kan diskuteras utifrån två olika perspektiv. Dels relationen till andra amerikanska normsättare, dvs. FASBs roll inom USA. I samband med ökad internationalisering har också ett annat perspektiv ökat i betydelse, dvs. FASBs roll i den globala normsättningen, och därmed FASBs relation till normsättare i andra länder än USA.

Inom USA har FASB en särställning som normsättare. Det finns inga direkta konkurrenter till FASB vad gäller att producera normer för redovisning. AICPA har klassificerat normer i USA enligt vilket inflytande de har. I den högsta klassen finns, vad gäller affärsredovisning, endast rekommendationer utgivna av FASB och dess föregångare. FASB är alltså den enda nu existerande normsättaren på högsta nivå (Miller m. fl., 1998).

FASBs unika ställning noteras också i FASBs stadgar. Där står det att FASB måste vara medveten om sitt inflytande, och de potentiella effekter FASBs normer kan ha på redovisningens intressenter. Stadgarna ålägger därför FASB att kommunicera mycket med dessa intressenter (FASB, 1998a).

Effekterna av FASBs starka inflytande blir att potentiella alternativa normsättare agerar genom kommunikation med FASB, snarare än att själva producera konkurrerande normer. Detta gäller exempelvis AICPA, som var normsättare före FASB bildades. Det gäller också många branschorganisationer inom branscher där särskild redovisning krävs, såsom banker, försäkringsbolag och kraftbolag.

Det finns dock ett potentiellt hot mot FASB, och det är att FASBs normsättning ersätts av statlig normsättning. FASB är beroende av stöd från SEC. Eftersom SEC är en federal myndighet är den i sin tur beroende av stöd från Kongressen. Om redovisningens intressenter anser att FASBs normer är alltför oacceptabla kan de försöka förmå enskilda kongressledamöter att agera för att få bort FASB, och därmed den oacceptabla normen (Beresford, 1995, Levitt & Markey, 1995 och Miller, 1998).

I praktiken har FASB och FAF vid vissa tillfällen utsatts för så hårt politiskt tryck att det har påverkat FASBs eller FAFs agerande. I samtliga fall har det politiska trycket sitt ursprung i missnöje från redovisningsproducenters sida, dvs. från företagen. Exempel på detta finns i avsnitt 5.1. Hotet om statlig inblandning kan alltså ses som en central restriktion för FASBs normsättningsaktiviteter, snarare än att det finns nu existerande alternativa normsättare inom USA.

Globalt har dock alternativa normsättare fått ökad betydelse för FASB. Allt eftersom redovisningen blivit mer internationell, har FASB tagit hänsyn till de normer som produceras av normsättare i andra länder.

FASB har uttryckt sina synpunkter på den globala normsättningen. De anser att FASB bör ha en ledande roll i utvecklingen av den internationella redovisningen, samt att harmonisering inte kan uppnås utan amerikansk medverkan. Vidare ser FASB global harmonisering som ett önskvärt mål, dock inte till priset av lägre kvalitet på redovisningen eller dess normsättning (FASB, 1998b och FASB/FAF, 1999).

För närvarande har FASB ett antal konkreta aktiviteter för utbyte med normsättare utanför USA. Under senare år har ett antal rekommendationer utarbetats gemensamt med övriga normsättare. En rekommendation om rörelsegrensredovisning togs fram tillsammans med normsättare i Kanada och en om vinst per aktie togs fram tillsammans med IASC. Ett utkast till rekommendation om koncernredovisning har tagits fram gemensamt inom gruppen G4+1 (G4+1 står för Group 4+1. De fyra var ursprungligen normsättarna i USA, Storbritannien Kanada och Australien. Numera har också Nya Zeeland tillkommit, men namnet är fortfarande G4. Plus 1 står för IASC som också deltar).

Det pågår också diskussioner mellan olika grupper. G4+1 träffas varje kvartal för att diskutera aktuella frågor. FASB deltar dessutom i den globala debatten genom att publicera skrifter om sin syn på global normsättning, och genom att kommentera IASCs utkast till rekommendationer. FASB har genomfört studier av skillnader mellan amerikansk redovisning och den från andra länder, för att därigenom identifiera inom vilka områden harmonisering kan behöva genomföras (Beresford, 1997, FASB/FAF, 1999, FASB, 1998c, FASB, 1997 och FASB, Internet Site, 1999-07-10).

6. Analys

6.1. Inledning

I och med att det finns skillnader mellan organisationerna beträffande deras roll, målgrupp och kontaktytor, som kan påverka möjligheterna att låna idéer, görs inledningsvis en jämförelse beträffande dessa områden. Därefter jämförs och analyseras hur intressenter är representerade eller deltagar i normsättningsarbetet, finansieringssituationen och hur arbetsprocessen är utformad. Kapitlet avslutas med en diskussion om intressenternas möjligheter till inflytande.

6.2. Roller, målgrupper och kontaktytor

I USA är FASBs roll att utveckla normer på redovisningsområdet. FASBs målgrupp är noterade bolag men flertalet icke noterade bolag följer även FASBs normer eftersom revisorerna, för att revidera årsredovisningar, ställer krav på att dessa normer följs. Avsaknaden av andra normsättare i USA gör att FASBs roll blir tydlig.

I Sverige finns i motsats till USA flera normsättare. Staten har i Bokföringslagen (SFS 1999:1078) givit BFN respektive FI ansvaret för utvecklandet av god redovisningssed. Statliga organ kan dock överlämna till privata organ att utarbeta uttalanden avseende offentlig redovisning. Viktiga uppgifter för BFN är, förutom det övergripande ansvaret, att vara expertorgan åt regeringen, att utveckla normer för den löpande bokföringen samt underlätta för företag att tolka lagen. Målgruppen är i detta fall alla företag. I FIs fall innefattar målgruppen kreditinstitut, värdepappersbolag och försäkringsföretag och ansvaret för normsättningen gäller endast om det är påkallat av dessa företags särart. Att notera är att FI utger både föreskrifter, som kan behandla frågor av mer generell karaktär, och allmänna råd.

Normsättningsarbetet inom ramen för Föreningen för utvecklande av god redovisningssed, där Redovisningsrådet och Akutgruppen är normsättande enheter, har till syfte att verka för enhetlig redovisning, utformad med utgångspunkt från ett aktiemarknadsperspektiv och i samklang med den internationella utvecklingen på området. I fortsättningen kommer Föreningen för utvecklande av god redovisningssed att förkortas RR. Med utgångspunkt från aktiemarknadsperspektivet är den primära målgruppen noterade bolag men synen från RRs sida är att alla företag omfattas av normer utgivna av organet när det gäller värderings- och periodiseringsfrågor (jämför avsnitt 3.1.10). BFNs syn på Redovisningsrådets normer är att undantag kan göras i vissa fall för icke-publika företag beträffande t. ex. omfattningen av den information som lämnas men även beträffande värderingsfrågor (jämför avsnitt 3.2.10). BFN gör därför en genomgång av Redovisningsrådets normer och kommer att i allmänna råd ange de punkter i Redovisningsrådets rekommendationer som skall tillämpas av alla företag samt vilka punkter som uteslutits eller ersatts med andra normer för icke-publika företag (BFN internet site, 2000-05-30).

FARs roll ändrades i och med RRs tillkomst. Avsteg från principen att inte ge ut nya normer gjordes dock då vägledningen till Årsredovisningslagen presenterades 1996. En viktig uppgift för BFN är att underlätta lagtolkning varför det vore mer naturligt att BFN och inte FAR tog fram en vägledning till lagen. Resursbrist var skälet till att inte BFN ansvarade för vägledningen.

SFFs roll i förhållande till övriga normsättare är tydlig. Normerna som SFF producerar berör noterade bolag. SFF vill genom sina normer ligga i fronten och påverka andra normsättare och när de har lyckats med detta upphör SFF med sin normgivning rörande en viss fråga.

Ovanstående sammanfattning av normsättarnas roll och målgrupp visar att det finns oklarheter beträffande avgränsningen av territoriet för BFN, FI, Redovisningsrådet och FAR. Förekomsten av många normsättare i Sverige medför att ottydligheter beträffande normsättares territorium lätt kan uppkomma. Motsvarande problem finns inte i USA där det i praktiken bara finns en normsättare.

Beträffande kontaktytor kan konstateras att FASB har fler formaliserade kontakter med olika organisationer och intressentgrupper än de svenska normsättarna. En förklaring är betoningen av den öppna processen (se avsnitt 6.5.). Informella kontakter mellan de fem svenska normsättarna förekommer i olika sammanhang. Något mer formaliserat och organiserat samarbete förekommer dock inte mellan de svenska organen. Ett sådant samarbete skulle förmodligen kunna leda till att respektive normsättares territorium blev tydligare.

Både FASB och svenska normsättare har många internationella kontakter där kontakten med IASC är viktig. I Sverige är det FAR och inte Redovisningsrådet som har formella kontakter med IASC.

6.3. Representation av intressenter

Representationen av eller deltagandet av intressenter i olika enheter i de sex studerade organisationerna framgår av tabell 2. I tabellen har markerats (med skuggning) vilka enheter som är reella normsättare, vilket i det här sammanhanget definieras som enheter som producerar normer och har störst inflytande över innehållet i normerna. En annan enhet kan dock fatta besluten att fastställa normer.

Tabell 2. Intressenters representation eller deltagande i enheter med olika funktion den 1/1 1999 (procentuell fördelning, X används då uppgift om procentuell fördelning saknas. Om uppgifter helt saknas finns ingen markering).

	Revisorer	Börsen	Industri- och finansiell sektor	Finansanalytiker/långgivare*	Staten	Akademiker	Övriga
The Financial Accounting Foundation (FAF)	18.75		12.5	12.5	18.8	6.25	31.2**
Financial Accounting Standards Advisory Council (FASAC)	21.9		37.5	18.8		12.5	9.3
Financial Accounting Standard Board (FASB)	42.8		28.6	14.3		14.3	
Emerging Issues Task Force (EITF)	66.7		33.3				
Arbetsgrupper							100.0***
Kansli							
Föreningen för utvecklande av god redovisningssed (RR)	33.3	33.3	13.3				20.1
Kansli							100.0***
Redovisningsrådet	33.3		33.3			11.1	22.3
Akutgruppen	40.0		40.0				20.0
Projektgrupper							100.0***
Bokföringsnämnden (BFN)	18.2	9.1	9.1		9.1	9.1	45.4****
Kansli							100.0***
BFNs bokslutsgrupp	40.0		20.0		20.0		20.0*****
BFNs grupp för löpande bokföring	60.0				20.0		20.0*****
Finansinspektionen (FI)							100.0***
Redovisningsenheten							
Referensgrupper	X		X	X			
Sveriges Finansanalytikers Förening (SFF)				100.0			
Företagsvärderingsgruppen				100.0			
Projektgrupper				100.0			
Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR)	100.0						
Redovisningskommittén	100.0						

* Långgivare ingår i den här kategorin i USA men ej i Sverige

** Här inkluderas i övriga sådana som väljs av andra medlemmar.

*** Anställd personal

**** Fackföreningsrepresentanter och juridiska experter

***** Bokslutsgruppen och gruppen för löpande redovisning upphörde 1999-02-28

Tabell 2 visar likheter mellan de privata FAF och RR beträffande organisationsstrukturen. I båda fallen finns en styrelse som inte är direkt involverad i normsättningen. Styrelsen är ansvarig för finansiering och övervakar också normsättningen. I båda organisationerna har styrelsen en representativ funktion eftersom de personer som ingår har valts av de organisationer som står bakom. The Financial Accounting Standards Advisory Council (FASAC) i USA har en rådgivande funktion och det finns ingen motsvarande enhet hos RR.

En annan likhet mellan FAF och RR är också att ledamöterna i de reella normsättande enheterna inte ses som representanter för någon speciell intressentgrupp. De är valda utifrån intresse och kompetens. De deltar därför i normsättningsarbetet utan att representera någon intressentgrupp. Ytterligare en likhet är att de båda organens normsättande enheter har hjälp av kansli och projektgrupper.

För att erhålla olika perspektiv på redovisningsfrågorna tillämpas i fallet FASB ett inofficiellt kvoteringsystem. I tabell 2 visas den inofficiella kvoterings som tillämpas för närvarande. Kvoteringsen är ett sätt att undvika att någon enskild intressentgrupp dominerar FASB. Ledamöterna i FASB väljs på fem år och under denna tid kan de inte ha någon annan arbetsgivare. Beträffande deltagarna i projektgrupperna och kansliet finns det inga riktlinjer för sammansättningen utan personerna väljs på grund av sin kompetens.

Ledamöterna i Redovisningsrådet och Akutgruppen väljs på grund av intresse och kompetens men även här beaktas målet att sammansättningen skall vara allsidig. Ledamöterna i de två normsättande enheterna är inte heltidsanställda och en allsidig sammansättning innebär i praktiken att ledamöternas arbetsgivare kommer från olika intressentgrupper. Att ledamöterna inte skall ses som representanter för olika intressentgrupper kan tolkas som att en idé har lånats. Eftersom ledamöterna i de svenska enheterna endast arbetar deltid blir det inte identiska förhållanden mellan den normsättande enheten FASB å ena sidan och Redovisningsrådet och Akutgruppen å den andra sidan. Eftersom ledamöterna i Redovisningsrådet och Akutgruppen inte är heltidsanställda utan har en annan huvudarbetsgivare blir det svårt att se skillnaden mellan att en ledamot deltagar som en expert (anställd av en arbetsgivare som tillhör en intressentgrupp) jämfört med att en ledamot deltagar som representant för en intressentgrupp. Förklaringen till att RR endast har deltidsanställda ledamöter är att RR inte har samma starka finansiella ställning som FAF.

Beträffande funktionen är RRs Akutgruppen ingen direkt imitation av EITF (Emerging Issues Task Force) inom FAF. En imitation av en enhet, UITF (Urgent Issues Task Force), inom den brittiska normsättaren Financial Reporting Council (FRC) är i det här fallet mer troligt. Den senare normsättaren tar snabbt fram svar på redovisningsproblem som dyker upp och detta överensstämmer ganska väl med Akutgruppens roll som i första hand är att tolka normer.

I FAR och SFF, som båda är privata normsättare, är det bara en intressentgrupp som är representerad i den normsättande enheten nämligen revisorer respektive finansanalytiker.

Det är bara i FI, en av de två svenska normsättare som är statliga, som den administrativa enheten (redovisningsenheten) är den reella normsättande enheten. Anledningen till detta är att ledamöterna i FIs styrelse inte utses på grund av kunskaper i redovisning. FI kan ses som ett exempel på hur politik och handling kan separeras organisatoriskt (jämför Brunsson, 1985) där den administrativa enheten handlar medan styrelsen är politiskt sammansatt. Referensgrupperna är ett sätt för FI att fånga upp intressenters synpunkter.

I den statliga normsättaren BFN finns en bred representation i den reella normsättande enheten. I samband med att BFN bildades 1976 beaktades vikten av representation av olika intressentgrupper. Här finns t.ex. representanter för fackföreningsrörelsen och skattemyndigheten. Valet av ledamöter i BFN sker utifrån förslag som kommer från intressentgrupperna. När dessa föreslår representanter tas hänsyn till personernas kunskaper i redovisningsfrågor. Enligt Brunsson (1985) kan en sammansättning av personer som representerar olika intressenter skapa konflikter och diskussioner som kan vara legitimerande för organisationen. Ledamöterna i BFN deltog tidigare i två arbetsgrupper, en för löpande bokföring och en för bokslut. Det var dock kansliet som tog fram utkastet till normerna. Arbetsgrupperna avskaffades 1999 men kansliet kan tillsätta projektgrupper eller anlita externa experter vid behov.

Tabell 2 visar också att det finns en stor andel revisorer bland dem som deltagar eller är representerade i organisationerna. Vidare är andelen för industrin hög i flera av organisationerna, vilket kan vara viktigt för att normerna skall accepteras. Tabellen visar att intressentgrupper såsom revisorer, industrin och akademiker finns med som representanter eller som deltagare i de normsättande enheterna både i RR och i BFN.

6.4. Finansiering

I tabell 3 jämförs hur organisationerna är finansierade. FAF har ett stort antal direkta bidragsgivare, flertalet från industrin och revisionsföretag. Försäljningsintäkter från publikationer är en annan viktig inkomstkälla som har ökat dramatiskt över tiden. Dessa intäkter utgjorde 1998 70% av intäkterna (FAF, 1999). Jämfört med andra normsättande organisationer är den finansiella situationen i FAF mycket bättre. Den finansiella styrkan ökar möjligheterna att vara framgångsrik, vilket i sin tur kan påverka legitimiteten.

De åtta intressentgrupper som är medlemmar i RR bidrager med den direkta finansieringen. Direkta bidragsgivare är i BFNs fall staten och i FIs fall de finansiella företagen, dvs det är i de båda statliga normsättarna bara en intressentgrupp som bidrager till den direkta finansieringen. Beträffande FAR och SFF finansieras verksamheten direkt genom medlemsavgifter och försäljningsintäkter från publikationer. Vid en jämförelse mellan svenska organisationer och FAF kan konstateras att det endast är RR som i likhet med FAF har flera intressentgrupper som bidrager till den direkta finansieringen.

Tabell 3. Direkt finansiering och subventionering av verksamheten

	Antal intressenter som finansierar normsättningsarbetet direkt	Subventionering via
FAF	8000, främst industrin och revisorer	Betydande resurser läggs ned på stöd till FASBs normsättning, t ex via kommentarer och tester.
RR	Åtta	Arbetsgivare för ledamöter samt deltagare i projektgrupper, främst revisionsföretag
BFN	En	Arbetsgivare till ledamöter i nämnden **
FI	En*	Arbetsgivare för deltagare i referensgrupper: branschföretag, mäklarfirmor, revisionsföretag
SFF	En	Ideellt arbete/mäklarfirmor
FAR	En	Revisionsföretag

* Alla finansiella företag klassificeras som en intressentgrupp

** Några exempel på arbetsgivare är OM Stockholmsbörsen, revisionsföretag, industriföretag, fackföreningar, och Riksskatteverket

Utöver direkta bidrag och försäljningsintäkter kan subventionering vara ett sätt att finansiera verksamheten på. I FAF är medlemmarna i den reella normsättande enheten, FASB, och personalen på kansliet anställda på heltid. Ledamöterna i de övriga enheterna har andra arbetsgivare som subventionerar deras arbete för FAF. De intressenter som på detta sätt subventionerar FAFs verksamhet är framför allt industrin och revisorer men även institutioner som representerar finansanalytiker, banker och akademiker.

I de svenska organisationerna förekommer det att personer med olika bakgrund arbetar i de normsättande enheterna eller i olika typer av grupper utan att få någon ersättning alls eller en ersättning som inte är marknadsmässig. Arbetsgivarna för dessa personer subventionerar därigenom

helt eller delvis normsättningen. Mycket av normsättningsarbetet förbereds i projektgrupper där arbetet i stor utsträckning subventioneras. Det är främst personer från revisionsföretag som involveras i olika grupper. Det kan vara svårt för andra intressenter än revisorer att låta personer delta i normsättningsarbetet på grund av bristande expertis och finansiella resurser. Användningen av projektgrupper ökar därför revisorernas möjlighet att utöva inflytande på normsättningen. Även när det gäller finansieringen blir därmed organisationsstrukturen intressant genom att t.ex. förekomsten av projektgrupper kan påverka möjligheten till subventionering.

Beträffande FAF förekommer omfattande subventionering av normsättningen genom att olika intressentgrupper bidrager med skriftliga kommentarer till utkastet samt att de hjälper till med fältexperiment. Olika intressentgrupper kommer också i Sverige med skriftliga synpunkter på utkastet till normer men inte i samma utsträckning som i USA.

6.5. Arbetsprocessen

I detta avsnitt jämförs den arbetsgång som organisationerna tillämpar vid utarbetande av normer och de möjligheter som föreligger när det gäller att ge intressenterna insyn i normsättningsarbetet. Den arbetsgång som tillämpas av FAFs normsättande enhet brukar benämnas "a due process" (KAM, 1990).

Den process som tillämpas karakteriseras av en hög grad av genomlysning. Det är möjligt för intressenter att få information om hur normsättaren har resonerat för att komma fram till enskilda beslut. Alla intressentgrupper har också möjlighet att föra fram synpunkter på normerna innan de har fastställts. Förklaringen till att många intressentgrupper tar till vara på möjligheten att komma med synpunkter är förmodligen att dessa är av uppfattningen att det kan ha effekt.

En jämförelse mellan processen som tillämpas i den normsättande enheten FASB och den process som tillämpas av FAR och SFF visar på stora skillnader. Det är nämligen bara medlemmarna, en intressentgrupp, som har möjlighet att utöva inflytande i FAR och SFF.

I FI är det den administrativa enheten (redovisningsenheten) som tar initiativ till vilka frågor som skall behandlas. "Hearing" eller seminarier arrangeras i referensgrupperna för att diskutera utkastet till normer men det är bara vissa utvalda intressentgrupper som deltar. Idén om "hearing" tolkas ha lånats från FASB men implementerats på ett annat sätt eftersom endast vissa intressenter deltar. I Sverige finns en lång tradition av att olika intressentgrupper lämnar remissvar på förslag som lämnas av bl. a. regering och riksdag och därför tolkas inte remissförfarandet som en idé som lånats av FASB.

BFN har en viss bredd vad gäller antal källor som kan initiera normsättning. Det är kansliet som tar hand om det inledande arbetet i samband med normsättningen men kontakter med externa experter förekommer också. Ett utkast till norm följs av ett remissförfarande. "Hearing" har anordnats under senare år och detta tolkas som att en idé lånats från FASB. I de fall "hearing" har arrangerats av BFN har de inte varit lika begränsade som de som FI arrangerar men inte lika öppna som FASBs eftersom informationen om dessa möten inte kommuniceras på ett sådant sätt att alla intressenter har en reell möjlighet att få kännedom om arrangemanget. I samband med BFNs pågående arbete med att ta fram allmänna råd om hur icke-publika företag skall tillämpa Redovisningsrådets rekommendationer betonas starkt vikten av att lyssna på intressenters synpunkter.

I RR är det styrelsen som gör prioriteringarna beträffande vilka frågor som skall bli föremål för behandling av den reella normsättande enheten. Akutgruppen kontaktas däremot av olika intressentgrupper som söker stöd när det gäller tolkningen av publicerade normer. I övrigt har

Akutgruppen inga kontakter med intressentgrupper. Redovisningsrådet använder sig av remissförfarande. Redovisningsrådets användning av "hearing" tolkas som att en idé lånats av FASB. Redovisningsrådets "hearing" kan inte klassificeras som lika öppna som FASBs av samma skäl som nämndes i samband med jämförelsen mellan BFN och FASB.

Redovisningsrådet har som mål att i så hög grad som möjligt anpassa normerna till IASCs normer (IAS). Eftersom avvikelserna gentemot IAS blir marginella kan normerna som utarbetas av Redovisningsrådet betraktas som en översättning. Även om den process som tillämpas i samband med normsättningen kan betraktas som relativt öppen kan det vara svårt för intressenter ha få något verkligt inflytande på innehållet i normerna. Effekten av att tillämpa idén med "hearing" blir därmed inte den samma som för FASB. Detta tolkas som resultatet av att en översättningsprocess ägt rum när idén implementerades.

Sammanfattningsvis kan konstateras beträffande initieringsfasen att svenska normsättare inte har den amerikanska normsättarens breda arbetssätt för att ge många intressentgrupper omfattande möjligheter att framföra synpunkter. Vidare har svenska intressenter, jämfört med amerikanska, mindre möjligheter att påverka innehållet i normerna. Remissförfarande, som ett uttryck för demokratiska principer, har tillämpats av den svenska staten under en lång tid. Redovisningsrådet, BFN och FI har börjat använda "hearing" och detta tolkas som en imitation av FASB. I det här sammanhanget kan nämnas att två av de tre organen använder ordet "hearing" utan att översätta det. Att notera är dock att alla intressenter inte kan delta, vilket medför mindre öppenhet jämfört med FASB. Användningen av "hearing" kan vara ett sätt för normsättarna att beakta politiska aspekter i samband med normsättning.

6.6. Intressenters inflytande

Som underlag för behandling av hur organisationerna skiljer sig åt när det gäller möjligheter för intressenter att utöva inflytande sammanfattas i tabell 4 de resultat som framkommit av jämförelsen i fråga om representation av intressenter, finansiering och arbetsprocess.

Tabell 4. En sammanfattande jämförelse.

	Representation	Finansiering	Arbetsprocess
FAF	Flera intressentgrupper representerade* i normsättande enheter	Många direkta finansiärer och förekomst av viss subventionering	Mycket öppen arbetsprocess
RR	Flera intressentgrupper representerade* i normsättande enheter	Många direkta finansiärer och subventionering	Relativt öppen arbetsprocess
BFN	Flera intressentgrupper representerade i den normsättande enheten	En direkt finansiär och subventionering	Relativt öppen arbetsprocess
FI	Ingen intressentgrupp representerad i den reella normsättande enheten	En direkt finansiär och subventionering	Relativt öppen arbetsprocess
SFF	En intressentgrupp representerad i den reella normsättande enheten	En direkt finansiär och subventionering	Sluten arbetsprocess
FAR	En intressentgrupp representerad i den reella normsättande enheten	En direkt finansiär och subventionering	Sluten arbetsprocess

* Är inte utsedda som representanter för någon speciell grupp men tillhör en intressentgrupp

I likhet med FAF har RR och BFN en bredd vad gäller ledamöternas bakgrund. Det finns därför möjlighet för flera intressentgrupper att genom deltagande i normsättningsarbetet få inflytande på utformningen av normerna. När det gäller de svenska normsättarna är möjligheten till inflytande större i BFN jämfört med Redovisningsrådet beroende på målsättningen om anpassning i så stor utsträckning som möjligt av Redovisningsrådets normer till IAS. Inom FI kan deltagande i referensgruppernas arbete ge möjlighet att utöva inflytande för en mera begränsad krets av intressenter. FARs roll som normsättare har under senare år minskat i betydelse medan rollen som intressent har blivit viktigare. FAR deltar i IASCs arbete och har därmed ett åtagande att arbeta för att svenska redovisningsnormer anpassas till IAS. OM Stockholmsbörsen, Sveriges Industriförbund och RSV är intressenter som i flera avseenden haft inflytande på hur normsättningen bedrivits i Sverige. I detta sammanhang kan nämnas att OM Stockholmsbörsen har drivit frågan om Redovisningsrådets anpassning till IASCs normer. Sveriges Industri-förbund agerade för att det statliga inflytandet i Redovisningsrådet skulle upphöra. Resultatet blev att stiftelsen ombildades till en förening där BFN inte finns med som medlem. RSV torde ha mindre inflytande över normsättningen idag jämfört med tidigare. Innan stiftelsen ombildades till förening deltog en person från RSV i Redovisningsrådets arbete men detta gäller inte längre. Dessutom är de informella kontakterna få mellan RSV och Redovisningsrådet respektive FI. RSV är dock representerad i den statliga normsättaren BFN.

Då olika intressenters representation i FAF och de svenska organisationerna jämförs är revisorer den intressentgrupp som har den klart största andelen.

Hur organisationerna finansieras är intressant med hänsyn till att intressenter kan få inflytande genom att bidra till finansieringen. Det är endast FAF och RR som har en bred direkt finansiering dvs. ett stort antal intressenter som stödjer verksamheten finansiellt. De övriga svenska organisationer har endast en direkt finansiär. När det gäller att utöva inflytande är subventioneringen, som förekommer i samtliga sex organisationer, speciellt intressant genom att den inte är lika tydlig och att intressenterna har olika förutsättningar att bidra med denna typ av finansiering. Inom FAF är ledamöterna i FASB och de som arbetar på kansliet heltidsanställda. Däremot förekommer en omfattande subventionering av arbetsinsatserna i andra enheter som stödjer den normsättande enheten på olika sätt (FASAC, EITF). Revisorerna är den intressentgrupp som är den främsta indirekta finansiären. Samma förhållande råder i Sverige eftersom det framför allt är revisorerna som subventionerar normsättningen. Revisionsbyråerna subventionerar fyra av de fem svenska normsättarna. Revisorerna får därmed stort inflytande inte endast genom att vara representerade i eller delta i normsättningsarbetet inom flertalet organisationer. Stort inflytande kan också uppkomma genom att revisorerna arbetar med normsättningsfrågor i t.ex. projektgrupper till reducerad ersättning. Både när det gäller kompetens i redovisningsfrågor, arbetsform med inhyrda konsulter, samt finansiell situation kan andra intressenter ha svårt att konkurrera. Revisorerna får därmed en särställning när det gäller möjligheten att utöva inflytande. Detta stämmer väl med tidigare forskningsresultat som visar att revisorerna varit en välorganiserad påtryckningsgrupp på 1980-talet (Jönsson, 1994).

Beträffande inflytande som intressenter kan få beroende på hur arbetsprocessen utformas, dvs. genom insyn, möjliggörs detta i de normsättare där t.ex. "hearing", seminarier eller remissförfarande arrangeras. FASB har en mycket öppen process där genomlysning är ett nyckelord. Bland de svenska normsättarna har Redovisningsrådet, BFN och FI samtliga en relativt öppen arbetsprocess. Möjligheten att utöva inflytande blir dock större i BFN och FI än i Redovisningsrådet. Orsaken är den samma som framfördes när det gäller representation för olika intressenter, nämligen att Redovisningsrådet har som målsättning att så långt som möjligt anpassning skall ske till IASCs normer. Som tidigare konstaterats finns i FAR och SFF endast en intressentgrupp representerad och andra intressentgrupper har ingen insyn i processen varför den i båda fallen kan betraktas som sluten.

7. Slutsatser

Enligt institutionell teori agerar organisationer på olika sätt för att uppnå legitimitet. Basen för legitimitet synes variera mellan de organisationer som ingår i studien. En viktig förklaring till FASBs höga grad av legitimitet är det som brukar benämnas "a due process" (Kenny and Larson, 1993) där centrala element är öppenhet och möjligheten för intressentgrupper att påverka normsättningen. Den öppna processen ger möjlighet för FASB att beakta politiska aspekter. Beträffande statliga BFN är den breda representationen i nämnden och att nämnden enligt Bokföringslagen tilldelats huvudansvaret för utvecklande av god redovisningssed två viktiga grunder för nämndens legitimitet. Införandet av "hearing", vilket ger ökad möjlighet för intressenterna att påverka och därmed innebär beaktande av politiska aspekter, kan tolkas som ett sätt att öka legitimiteten. Att i samband med normsättning anordna "hearing" och låta referensgrupper få lämna synpunkter på förslagen kan vara ett sätt för statliga FI att öka acceptansen för normerna och därigenom påverka legitimiteten i en positiv riktning. När legitimitet för FI diskuteras bör noteras att FI har, i den nya Bokföringslagen, fått huvudansvaret för utvecklingen av god redovisningssed för kreditinstitut, värdepappersbolag och försäkringsföretag i den utsträckning det är påkallat av dessa företags särart.

I fallet RR är situationen mer komplex. Vid en ytlig jämförelse mellan FAF och RR förefaller det som det finns många likheter. Båda organisationerna har en likartad struktur, ledamöterna i de normsättande enheterna väljs inte som representanter för någon intressentgrupp, och det finns en

bredd beträffande antalet källor som bidrager till finansieringen. Även i samband med subventioneringen finns det likheter såtillvida att det är revisionsbyråer som står för en stor del av denna. Vidare synes processen i samband med normsättning innebära att det finns möjligheter för intressentgrupper att påverka normsättningen genom att svara på remisser och delta vid "hearing". Dessa likheter kan tolkas som att RR har imiterat FAF. Noteras bör dock att remisser ingår som en del av det demokratiska system som har tillämpats i Sverige under många år. Jämförelsen mellan FAF och RR visar också på skillnader. Ledamöterna i FASB är heltidsanställda i motsats till Redovisningsrådets ledamöter som har en annan huvudarbetsgivare som tillhör en intressentgrupp. Den öppna process som tillämpas i FASB vid normering gör det möjligt för olika intressentgrupper att utöva ett reellt inflytande på innehållet i normerna. Eftersom Redovisningsrådet har beslutat om att ta fram normer som i så hög utsträckning som möjligt ansluter till IAS har intressentgrupper i Sverige ytterst marginella möjligheter att utöva inflytande på normerna. Som tidigare nämnts är den öppna processen central för FASBs legitimitet och innebär att politiska aspekter beaktas. Eftersom processen i Redovisningsrådets fall i realiteten innebär små möjligheter för intressenter att påverka innehållet i normerna tolkas processen i Redovisningsrådet inte vara en grund för legitimiteten. Även om börsnoterade bolag i Sverige enligt OM Stockholmsbörsens noteringsavtal måste följa Redovisningsrådets rekommendationer tolkas att Redovisningsrådets roll som översättare av IASCs rekommendationer inte är tillräcklig som legitimitetsbas i och med bristen på beaktande av politiska aspekter.

Skillnader mellan RR och FAF kan tolkas som resultat av att en översättningsprocess förekommit när ideér som lånats implementerats. Detta att resultatet av imitationen inte blir en exakt kopia utan snarare någonting som skiljer sig avsevärt från den modell som imiterats stämmer med observationer som har gjorts när det gäller andra frågor än normsättning på redovisningsområdet (Sahlin-Andersson, 1996, Westney, 1987 och Sevón, 1996). Avslutningsvis visar denna studie på betydelsen av att beakta både institutionella förhållanden och politiska aspekter när normsättning på redovisningsområdet studeras.

Källförteckning

- Beresford, D. 1995. "How Should the FASB Be Judged," *Accounting Horizons* 9:2 (Juni), 56-61.
- Beresford, D. 1997. "How to Succeed as a Standard Setter by Trying Really Hard," *Accounting Horizons* 11:3 (September), 79-90.
- Brunsson, N. 1985. *The Irrational Organization. Irrationality as a Basis for Organizational Action and Change*, Chichester: John Wiley & Sons Ltd.
- Brunsson, N. 1989. *The Organization of Hypocrisy. Talk Decisions and Actions in Organizations*, Chichester: John Wiley & Sons Ltd.
- BFN Internet Site. Dokument 2000-05-30 från www.bfn.se
- Carmichael, D., och J. Craig. 1992. "A Visit to the FASB," *The CPA Journal* 62:1 (Januari), 40-47.
- Davis, M. 1998. "My Experience with the FASB Faculty Fellowship Program," *Accounting Horizons* 12:4 (December), 429-439.
- DiMaggio, P.J., och W.W. Powell. 1983. "The iron cage revisited- Institutional isomorphism och collective rationality in organizational fields," *American Sociological Review* 48, 147-157.
- DiMaggio, P.J., och W.W. Powell. 1991. "Introduction" i Powell, W.W. och P.J. DiMaggio. (red) *The new institutionalism in organizational analysis*, Chicago: The University Press of Chicago.
- Edenhammar, H., och I. Hägg. 1997. (red) *Makten över redovisningen*, Stockholm: SNS förlag/ FAR.
- FAF. 1999. *1998 Annual Report of the Financial Accounting Foundation*. Norwalk, CT: Financial Accounting Foundation.
- FASB. 1997. *FASB's Plan for International Activities. Highlights of Financial Accounting Issues* (Originally Published 1995, Reprinted February 1997). Norwalk, CT: Financial Accounting Standards Board.
- FASB. 1998a. *Rules of Procedure. Amended and Restated through June 1, 1998*. Norwalk, CT: Financial Accounting Standards Board.
- FASB. 1998b. *International Accounting Standard Setting: A Vision for the Future*. Norwalk, CT: Financial Accounting Standards Board.
- FASB. 1998c. "Invitation to Comment: Methods of Accounting for Business Combinations: Recommendations of the G4+1 for Achieving Convergence," *Financial Accounting Series* No. 192-A (December 15).
- FASB. 1999. *Facts about FASB 1999*. Norwalk, CT: Financial Accounting Standards Board.
- FASB/FAF. 1999. Letter to the IASC Secretary-General, Sir Bryan Carsberg, Mars 10, 1999.
- FASB Internet Site. Dokument, juli 1999- jan 2000, från www.fasb.org.

- Flower, J. 1994. *The Regulation of Financial Reporting in the Nordic Countries*, Stockholm: CE Fritzes.
- Flower, J., och C. Lefebvre. 1997. (red) *Comparative Studies in Accounting Regulation in Europe*, Leuven: Uitgeverij Acco.
- Fogerty, T.J., M. Hussei och J.E. Ketz. 1994. "Political Aspects of Financial Accounting Standard Setting in USA," *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 7:4, 24-46.
- Horngren, C. 1973. "The Marketing of Accounting Standards," *Journal of Accountancy* 137:4, 61-66.
- Jönsson, S. 1984. "Accounting Elite and Accounting Policy Making - The Swedish Case," *Scandinavian Journal Of Management Studies* (Augusti), 3-33.
- Jönsson, S. 1985. *Eliten och normerna. Drivkrafter i utvecklingen av redovisningspraxis*, Lund: Doxa.
- Jönsson, S. 1991. "Role Making for Accounting while the State is Watching," *Accounting Organizations and Society* 16:5, 521-546.
- Jönsson, S. 1994. "Changing Accounting Regulatory Structures in the Context of a Strong State," *Critical Perspectives on Accounting* 5, 341-360.
- Kam, V. 1990. *Accounting Theory*, Singapore: John Wiley & Sons.
- Kaplan, D och E. Fender. 1998. "The Development of Comment Letters on FASB Proposals by the AICPA Accounting Standards Executive Committee," *Accounting Horizons* 12:2 (June), 184-187.
- Kenny, S.Y., och R.K. Larson. 1993. "Lobbying behavior and the development of international accounting standards: The case of the Isaac's joint venture project," *The European Accounting Review* 3, 531-554.
- Kirk, D. 1990. "FASB Voting Requirements," *Accounting Horizons* 4:4 (December), 108-113.
- Knutson, P., och G. Napolitano. 1998. "Criteria Employed by the AIMR Financial Accounting Policy Committee in Evaluating Financial Accounting Standards," *Accounting Horizons* 12:2 (Juni), 170-176.
- Levitt, A., och E. Markey. 1995. "An Exchange Between the Honorable Edward J. Markey, Chairman, U.S. House of Representatives Subcommittee on Telecommunications and Finance, Committee on Energy and Commerce and the Honorable Arthur Levitt, Jr., Chairman, Securities and Exchange Commission," *Accounting Horizons* 9:1 (Mars), 71-78.
- Linsmeier, T., J. Boatsman, R. Herz, R. Jennings, G. Jonas, M. Lang, K. Petroni, D. Shores, och J. Wahlen. 1998. "Response to IASC Exposure Draft, "Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets," *Accounting Horizons* 12:2 (June), 192-200.

- Miller, P., R. Redding, och P. Bahnson. 1998. *The FASB. The People, the Process, and the Politics* (4th Edition), Boston, MA: Irwin/McGraw-Hill.
- Mozes, H. 1998. "The FASB's Conceptual Framework and Political Support: The Lesson from Employee Stock Options," *ABACUS* 34:2, 141-161.
- Proposition 1998/99: 130 Bokföringslagen
- Reither, C. 1997. "How the FASB Approaches a Standard Setting Issue," *Accounting Horizons* 11:4 (December), 91-104.
- Robson, K. 1991. "On the Arenas of Accounting Change: The Process of Translation," *Accounting, Organizations and Society* 16:5/6, 547-570.
- Rogero, H. 1998. "Characteristics of High Quality Accounting Standards," *Accounting Horizons* 12:2 (Juni), 177-183.
- Sahlin-Andersson, K. 1996. "Imitating by Editing Success: The Construction of Organization Fields" i Czarniawska, B., och G. Sevón. 1996. (red) *Translating Organizational Change*, Berlin: Walter de Gruyter.
- Sandin A. 1988. "Så Uppstår Redovisningspraxis- Dags för en uppföljning", *Balans* 5, 38-41.
- SEC Internet Site. Dokument, 2000-01-11, från www.sec.gov.
- Sevón, G 1996. "Organizational Imitation in Identity Transformation" i Czarniawska, B., och G. Sevón. 1996. (red) *Translating Organizational Change*, Berlin: Walter de Gruyter.
- Smith, J. 1998. "Responding to FASB Standard Setting Proposals," *Accounting Horizons* 12:2 (June), 163-169.
- Statens Offentliga Utredningar (SOU).1996. *Översyn av redovisningslagstiftningen. Slutbetänkande av Redovisningskommittén*, SOU 1996:157, Stockholm: Fritzes.
- Svensk Författnings Samling (SFS). 1999:1078. Bokföringslagen, Stockholm :Fritzes Förlag
- Tandy, P., och N. Wilburn. 1992. "Constituent Participation in Standard Setting: The FASB's First 100 Statements," *Accounting Horizons* 6:2 (Juni), 47-58.
- Tandy,P., och N. Wilburn.1996. "The Academic Community's Participation in Standard Setting: Submission of Comment Letters on SFAS Nos. 1-117,"*Accounting Horizons* 10:3 (September), 92-111.
- Thorell, P., och G. Whittington. 1994. "The Harmonization of Accounting within the EU. Problems, Perspectives and Strategies,"*The European Accounting Review* 3 (2), 215-239.
- Van Riper, R. 1994. *Setting Standards for Financial Reporting. FASB and the Struggle for Control of a Critical Process*. Westport, CT: Quorum Books.

- Westney, E. 1987. *Imitation and innovation. The transfer of western organizational Patterns to Meiji Japan*, Cambridge, MA: Harvard University Press.
- Wulff, J., och S. Koski-Grafer. 1998. "Characteristics of High Quality Accounting Standards: Perspective of the Corporate Preparer," *Accounting Horizons* 12:2 (Juni), 188-191.
- Wyatt, A. 1991. "Accounting Standard Setting at a Crossroads," *Accounting Horizons* 5:3 (September), 110-114.
- Yin, R.K. 1990. *Case Study Research. Design and Methods*, Newbury Park: Sage Publications.
- Zeff, S. 1984. "Some Junctures in the Evolution of the Process of Establishing Accounting Principles in the U.S.A.: 1917-1972," *The Accounting Review* 59:3 (Juli), 447-468.
- Zeff, S. 1995. "A Perspective on the U.S Public/Private-Sector Approach to Regulation of Financial Reporting," *Accounting Horizons* 9:1 (Mars), 52-70.

Förkortningar

AAA	American Accounting Association
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
AIMR	Association for Investment Management and Research
BFN	Bokföringsnämnden
DM	Discussion Memorandum
ED	Exposure Draft
EFFAS	European Federation of Financial Analysts' Societies
EITF	Emerging Issues Task Force
FAF	Financial Accounting Foundation
FAR	Föreningen Auktoriserade Revisorer
FASAC	Financial Accounting Standards Advisory Board
FASB	Financial Accounting Standards Board
FEE	Fédération des Experts Comptables Européens
FEI	Financial Executives Institute
FI	Finansinspektionen
FRC	Financial Reporting Council

GASAC	Governmental Accounting Standards Advisory Council
GASB	Governmental Accounting Standards Board
GFOA	Government Finance Officers Association
IAS	International Accounting Standards
IASC	International Accounting Standards Committee
IMA	Institute of Management Accountants
ITC	Invitation to Comment
NASACT	National Association of State Auditors, Comptrollers and Treasurers
NBK	Näringslivets Börskommitté
RR	Föreningen för utvecklande av god redovisningssed
RTA	Research and Technical Activities
SEC	Securities and Exchange Commission
SIA	Securities Industry Association
SFAC	Statement of Financial Accounting Concepts
SFAS	Statement of Financial Accounting Standards
SFF	Sveriges Finansanalytikers Förening
SI	Sveriges Industriförbund
TB	Technical Bulletins
UNICE	Union of Industrial and Employers' Confederations of Europe
US GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles