



GÖTEBORGS UNIVERSITET
HANDELSHÖGSKOLAN

Makten över normerna

En studie om intressentgruppers inflytande över
normsättningsprocessen av K2-regelverket

Klas Martinsson
Anton Åstrand

Magisteruppsats i företagsekonomi
Externredovisning
Vårterminen 2019

Handledare: Marita Blomkvist
Examinator: Jan Marton

Förord

Inledningsvis vill vi rikta ett stort tack till vår handledare Marita Blomkvist, för det stöd och den *input* som hon har bidragit med under studiens genomförande. Vi vill även tacka Mathias Börjesson för assistans under processens *throughput*, främst i form av utlåning av datorer, skrivplats och för att ha varit ett moraliskt stöd. Slutligen vill vi också tacka seminariegruppen vid Handelshögskolan i Göteborg, för ventilering av tankar kring studiens genomförande, något som har påverkat kvalitén på den *output* som forskningsprojektet har resulterat i.

Klas Martinsson och Anton Åstrand

Göteborg, den 31 maj 2019

Sammanfattning

- Titel:** Makten över normerna: En studie om intressentgruppers inflytande över normsättningsprocessen av K2-regelverket
- Seminariedatum:** 2019-06-05
- Kurs:** FEA415 Externredovisning, magisteruppsats
- Författare:** Klas Martinsson och Anton Åstrand
- Handledare:** Marita Blomkvist
- Examinator:** Jan Marton
- Nyckelord:** *Maktfördelning, inflytande, normsättningsprocess, normgivning, BFNAR, K2-regelverket, K2, Bokföringsnämnden, legitimitet, legitimitetsteori, remisser, remissvar, synpunkter, upprättare, revisorer, akademiker, myndigheter.*
- Bakgrund:** Bokföringsnämnden gav ut K2-regelverket 2008, vilken utgjorde en förenklad regelbaserad redovisningsstandard för mindre företag. Regelverket uppdaterades under 2016-2017, efter att ha utformats som remitterade förslag, som intressenter gav synpunkter på.
- Problem:** Flera internationella studier har undersökt maktfördelningen mellan olika intressenter vid normsättningsprocesser. Dessa studier har dock gett en varierad bild av hur makten över normerna fördelar sig mellan olika grupper. Normgivningens neutralitet har därmed ifrågasatts, med hänvisning till att det tycks pågå ett maktspel bland reglerare, där endast vissa aktörers åsikter får genomslag i de olika fallen. Så långt vi har kunnat se, saknas dock motsvarande studier i en nutida svensk kontext.
- Syfte:** Syftet med uppsatsen är att utveckla förståelse för vilket inflytande olika intressentgrupper kan ha vid normsättningsprocessen på redovisningsområdet i Sverige, samt utveckla förståelse för hur en sådan normsättningsprocess kan relateras till legitimitetsteorier på området.

Metod:

För att uppnå syftet har en kvalitativ innehållsanalys gjorts på remissvaren från intressenterna, gällande de remitterade förslagen av K2-regelverket. Synpunkterna i remissvaren har identifierats och kodats utifrån deras grad av påverkan på K2-regelverket. En komparativ analys har sedan gjorts kring hur synpunkterna relaterar till utfallet av K2-regelverket. Resultatet har analyserats utifrån gruppernas inflytande samt genom hur normsättningsprocessen kan relatera till legitimitetsteorier.

Slutsats:

Studien visar att *upprättare* har haft ett större inflytande över K2-regelverket, än vad *akademiker*, *revisorer* och *myndigheter* har haft. Studien har även visat att legitimiteten kring normsättningsprocessens *input* och *throughput* delvis tycks vara uppfyllt, medan legitimiteten kring normsättningsprocessens *output* överlag kan uppfattas ha mest potential att kunna utvecklas.

Abstract

- Title:** Power Over the Norms: A Study of Stakeholder Groups Influence Over the Standard-Setting of the K2 Regulation
- Seminar date:** 2019-06-05
- Course:** FEA415 Financial Accounting, Master Thesis
- Authors:** Klas Martinsson and Anton Åstrand
- Supervisor:** Marita Blomkvist
- Examiner:** Jan Marton
- Keywords:** *Power sharing, influence, standard-setting, BFNAR, K2 regulation, K2, Accounting Board of Sweden, legitimacy, legitimacy theory, exposure drafts, comment letters, preparers, accountants, academics, governments.*
- Background:** The Accounting Board of Sweden issued the K2 regulation in 2008, which constituted a simplified rule-based accounting standard for smaller companies. The regulations were updated during 2016-2017, after having been designed as exposure drafts of which stakeholders commented.
- Problem:** Several international studies have examined the distribution of power between different stakeholders in standard-setting. However, these studies have given a varied picture of how power over the norms is distributed among different groups. The neutrality of the standard-setting process has thus been questioned, regarding that there seems to be a game of power, where only certain stakeholders' views have influence in the different cases. Though, as far as we have seen, no corresponding study has been made in a contemporary Swedish context.
- Purpose:** The purpose of this paper is to develop an understanding of what influence different stakeholder groups can have in accounting standard-setting in Sweden, and develop an understanding of how such standard-setting process can be related to legitimacy theories in the field.

Method:

To achieve the purpose, a qualitative content analysis was used. The analysis was carried out on the comment letters from the stakeholders, regarding the exposure drafts of the K2 regulation. The proposals in the comment letters were identified and coded, based on their degree of influence on the K2 regulation. A comparative analysis was then made on how the proposals relate to the outcome of the K2 regulation. The results were then analyzed based on the groups' influence and how the standard-setting process can relate to legitimacy theories.

Conclusion:

The study has shown that *preparers* have had greater influence over the K2 regulation than *academics*, *accountants* and *governments*. The study has also shown that the legitimacy of the *input* and *throughput* of the standard-setting process seems to be partially fulfilled, while the legitimacy of the *output* of the standard-setting process can generally be perceived to have the greatest potential to be developed.

Förkortningar

AJG	<i>Academic Journal Guide</i>
BFN	Bokföringsnämnden
BFNAR	Bokföringsnämndens allmänna råd
BFL	Bokföringslagen
IASB	<i>International Accounting Standards Board</i>
IFRS	<i>International Financial Reporting Standard</i>
K1	Kategori ett
K2	Kategori två
K3	Kategori tre
K4	Kategori fyra
LRF	Lantbrukarnas riksförbund
RFR	Rådet för finansiell rapportering
SCB	Statistiska centralbyrån
SFF	Sveriges finansanalytikers förening
ÅRL	Årsredovisningslagen

Innehållsförteckning

Kapitel 1

Introduktion.....	11
1.1. Inledning.....	11
1.2. Bakgrund.....	12
1.3. Problemdiskussion.....	13
1.4. Syfte.....	15
1.5. Disposition.....	15

Kapitel 2

Referensram.....	16
2.1. Normgivningen i Sverige.....	16
2.2. Bokföringsnämnden.....	17
2.3. Normgivningsprocessen.....	17
2.4. Tidigare forskning.....	18
2.4.1. Externa faktorer bakom maktfördelningen.....	18
2.4.2. Interna faktorer bakom maktfördelningen.....	19
2.5. Legitimitetsteorier.....	20
2.5.1. Legitimitet kopplad till <i>input</i> , <i>throughput</i> och <i>output</i>	20
2.5.2. Nyckelfaktorer för processuell legitimitet.....	21
2.5.3. Daniel C. Estys ”globala verktygslåda” för processuell legitimitet.....	22
2.5.4. <i>Throughput</i> som processuell legitimitet.....	24
2.5.5. Kritik av Richardsons och Eberleins teoretiska modell.....	24
2.5.6. En sammanfattande teoretisk grundmodell.....	24

Kapitel 3

Metodbeskrivning.....	27
3.1. Metodansats.....	27
3.2. Litteraturstudie.....	28
3.3. Urval.....	29
3.4. Insamling av empiriskt material.....	30
3.5. Intressentgrupper.....	30
3.6. Bearbetning och analys av empiriskt material.....	31
3.6.1. Bearbetning av det empiriska materialet.....	31
3.6.2. En komparativ analys av det empiriska materialet.....	32
3.6.3. Bortfall av synpunkter.....	34
3.6.4. En analys av inflytandet.....	34
3.6.5. <i>Chi</i> ² -tester.....	35
3.7. Metoddiskussion.....	36

Kapitel 4

Empiri och analys	37
4.1. Remitterade förslag.....	37
4.1.1. K2 Årsbokslut.....	37
4.1.2. K2 Årsredovisning.....	38
4.2. Komparativ analys och <i>Chi2</i> -tester.....	39
4.2.1. Analys av synpunkter med <i>mindre</i> grad av påverkan.....	39
4.2.2. Analys av synpunkter med <i>måttlig</i> grad av påverkan.....	40
4.2.3. Analys av synpunkter med <i>större</i> grad av påverkan.....	41
4.2.4. En överblick av samtliga utfall.....	42
4.2.5. Sammanfattning.....	45
4.2.6. Diskussion kring makten över normerna.....	46
4.3. Analys av legitimiteten inom BFN:s normsättningsprocess.....	50
4.3.1. Processens <i>input</i> kopplad till <i>rättvisa, inkludering</i> och <i>representation</i>	50
4.3.2. Processens <i>input</i> och <i>throughput</i> kopplad till <i>överläggning</i>	52
4.3.3. Processens <i>throughput</i> kopplad till <i>transparens</i> och <i>ansvar</i>	54
4.3.4. Processens <i>output</i> kopplad till <i>expertis, neutralitet</i> och <i>argumentation</i>	55
4.3.5. Sammanfattning.....	57

Kapitel 5

Slutsats	59
5.1. Makten över normerna.....	59
5.2. Normsättningsprocessens relation till legitimitetsteorier.....	60
5.3. Vidare forskning.....	61

Källförteckning

Figurförteckning

Figur 1: Teoretisk modell kring <i>input</i> , <i>throughput</i> och <i>output</i>	25
Figur 2: Signifikansnivå.....	35

Tabellförteckning

Tabell 1: Intressentgrupper.....	31
Tabell 2: Kategorisering av synpunkter utifrån graden av påverkan.....	32
Tabell 3: χ^2 -fördelning.....	36
Tabell 4: Analys av synpunkter med <i>mindre</i> påverkan.....	39
Tabell 5: Analys av synpunkter med <i>måttlig</i> påverkan.....	40
Tabell 6: Analys av synpunkter med <i>större</i> påverkan.....	41
Tabell 7: Överblick av samtliga utfall.....	43

Kapitel 1

Introduktion

I det inledande kapitlet presenteras den problematik som studien bygger på. Inledningsvis skildras en bakgrund till ämnesområdet och dess problemdiskussion mynnar ut i uppsatsens forskningsfrågor, vilka leder till studiens syftesformulering. Slutligen presenteras studiens disposition.

1.1. Inledning

Under åren 1980 till 1983 genomförde professor Sten Jönsson en studie vid Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, som visade att revisorer ansågs ha störst inflytande över utvecklingen av redovisning i Sverige.¹ På senare tid har flera internationella studier undersökt maktfördelningen mellan olika intressenter vid normsättningsprocesser.² Dessa studier har dock gett en varierad bild av hur makten över normerna fördelar sig mellan olika grupper. Normgivningens neutralitet har därmed ifrågasatts, med hänvisning till att det tycks pågå ett maktspel bland reglerare, där endast vissa aktörers åsikter får genomslag i de olika fallen.³ Nu är det närmare fyrtio år sedan Jönssons studie gjordes och frågan är vem som idag har makten över normerna på det svenska redovisningsområdet.

¹ Sten Jönsson, *Eliten och normerna: Drivkrafter i utvecklingen av redovisningspraxis* (Lund: Bokförlaget Doxa, 1985).

² Se t.ex. Christa Wingard, Jan Bosman och Bright Amisi, "The legitimacy of IFRS: An assessment of the influences on the due process of standard-setting" *Meditari Accountancy Research* 24 nr. 1 (2016): 134-156; Matthew Bamber och Kevin P. McMeeking, "An Examination of International Accounting Standard-setting Due Process and the Implications for Legitimacy" *The British Accounting Review* 48 nr. 1 (2015): 59-73; Karin E. Shields, "International Standard Setting: Lobbying and the Development of Financial Instruments Accounting" (doktorsavhandling, Leeds University, 2014); Begona Giner och Miguel Arce, "Lobbying on Accounting Standards: Evidence from IFRS 2 on Share-Based Payments" *European Accounting Review* 21 nr. 4 (2012): 655-691; Corinne L. Cortese, Helen J. Irvine och Mary A. Kaidonis, "Powerful Players: How Constituents Captured the Setting of IFRS 6, An Accounting Standard for the Extractive Industries" *Accounting Forum* 34 nr. 2 (2010): 76-88; Winston Kwok och David Sharp, "Power and International Accounting Standard Setting: Evidence From Segment Reporting and Intangible Assets Projects" *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 18 nr. 1 (2005): 74-99.

³ Se t.ex. Cortese et al., "Powerful Players", s. 76-88; Wingard et al., "The legitimacy of IFRS", s. 134-156; Kwok och Sharp, "Power", s.74-99; Craig Deegan och Jeffrey Unerman, *Financial Accounting Theory* (2:a uppl. Maidenhead: McGraw-Hill Education, 2011), s. 60-67.

1.2. Bakgrund

Sedan 1999 finns Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR), vilka består av kommentarer om hur specifika delar av Bokföringslagen (BFL) eller Årsredovisningslagen (ÅRL) kan tillämpas.⁴ Bokföringsnämnden (BFN) har sedan 2004 arbetat med att upprätta sina allmänna råd i fyra kategorier av regelverk, uppdelade efter icke-noterade företag av olika slag och storlekar.⁵ Syftet var att förbättra jämförbarheten i årsredovisningar och minska kostnaderna för de mindre företagen.⁶ Omkring 97 % av alla företag i Sverige betraktas som mindre företag och utgör således en viktig arbetskraft i samhället.⁷ Att minska kostnaderna för dessa företag är därmed av stort intresse för hela samhället. Kategori två (K2) blev färdigställt 2008 och utgör en förenklad regelbaserad standard för mindre företag, med lösningar och detaljerade förklaringar av hur lagen kan förstås och tillämpas. Kategori tre (K3) blev färdigställt 2012 och är istället en mer omfattande principbaserad standard, som är mer öppen för egna bedömningar och tolkningar.⁸ 2014 upphävdes äldre standarder och mindre aktiebolag stod nu inför valet mellan att redovisa enligt K2 eller K3.⁹

Syftet bakom K2-regelverket var att utforma en standard som var så pass tydlig och förenklad att upprättare av redovisning inte skulle behöva utvärdera olika alternativ. Reglerna är detaljerade och begränsar utrymmet för egna tolkningar.¹⁰ I oktober 2016 ersattes *K2 för mindre aktiebolag* (BFNAR 2008:1) och *K2 för ekonomiska föreningar* (BFNAR 2009:1) av ett gemensamt *K2 för årsredovisning i mindre företag* (BFNAR 2016:10), som samlade alla associationsformer under ett allmänna råd och som först upprättades som ett remitterat förslag i april samma år.¹¹ I mars 2017 fastställdes även ett *K2 för årsbokslut i mindre företag* (BFNAR 2017:3), vilken först upprättades som ett remitterat förslag i mars 2015.¹² Samtliga remitterade förslag publicerades på BFN:s hemsida och vem som helst hade möjlighet att respondera, genom att sända remissvar till BFN.¹³

⁴ Ibid., s. 71; BFN, "Vår normgivning", 2016-03-16.

⁵ BFN, "K-projektet", 2017-12-21; Karin Seger, "Institutional Logics and Accounting Professionals: The case of K2 and K3" (doktorsavhandling, Örebro universitet, 2018), s. 53, 55.

⁶ Seger, "Institutional", s. 53.

⁷ Ibid., s. 21.

⁸ Ibid., s. 53-57.

⁹ Ibid., s. 58.

¹⁰ Ibid., s. 55.

¹¹ BFN, "Vår normgivning", 2016-03-16; BFNAR 2016:10 benämns härnäst som "K2 Årsredovisning".

¹² Ibid.; BFNAR 2017:3 benämns härnäst som "K2 Årsbokslut".

¹³ Ibid.

1.3. Problemdiskussion

I normsättningsprocessen för K2-regelverket skickas remitterade förslag ut till intressenter som BFN anser är relevanta att få återkoppling från, samtidigt som andra intressenter också kan lämna in remissvar och därmed påverka normgivningen.¹⁴ Tidigare forskning kring intressenters inflytande vid normsättningsprocesser har fokuserat på internationella regler för publika företag. Följande skildring visar dock att sådan forskning har gett olika resultat.

Studier har skildrat hur normsättningsprocesser varken är anpassade till eller domineras av någon särskild intressentgrupp, samtidigt som maktfördelningen över normerna ändå kan variera mellan grupper.¹⁵ Enligt en studie av Niclas Meyer begränsas *upprättares* deltagande i normgivning, på grund av bristande expertkunskap och finansiella resurser.¹⁶ Å andra sidan visar en studie av Ann Jorissen et al. att det ändå är *upprättarna* som har skickat in flest remissvar till *International Accounting Standards Board* (IASB).¹⁷ Som intressentgrupp har de däremot överlag fått oproportionellt lite inflytande, enligt Kwok och Sharps granskning.¹⁸ Samtidigt visar Karin Shields avhandling att *upprättarnas* remissvar har haft ett betydande inflytandet över IFRS 7.¹⁹ Stuart McLeay et al. lyfter upp aspekten av att *upprättarnas* inflytande tycks reduceras kraftigt när de inte har stöd av andra grupper.²⁰ Det finns dock studier som antyder att en intressentgrupps grad av inflytande kan vara kontextbaserad och skifta beroende på vilka frågor som behandlas.²¹ Till skillnad från *upprättarna*, har *revisorer* fått anmärkningsvärt mindre inflytande över IFRS 7 än vad övriga grupper har fått, trots att dessa vanligtvis har en hög grad av inflytande över normsättningsprocesser.²²

¹⁴ Ibid.

¹⁵ Se t.ex. Giner och Arce, "Lobbying", 655-691; Kwok och Sharp, "Power", s.74-99.

¹⁶ Niclas Meyer, "The Political Economy of Standards and Standard-Setting Processes" *Praxis der Informationsverarbeitung und Kommunikation* 37, (2014): 177-181; Även Burlaud och Colasse har betonat sambandet mellan effektivt deltagande och graden av expertis och finansiella resurser (se Alain Burlaud och Bernard Colasse, "International Accounting Standardisation: Is Politics Back?" *Accounting in Europe* 8 nr. 1 [2011], 23-47).

¹⁷ Ann Jorissen, Nadine Lybaert, Raf Orens och Leo Van Der Tas, "Formal Participation in the IASB's Due Process of Standard Setting: A Multi-issue/Multi-period Analysis" *European Accounting Review* 21 nr. 4 (2012): 693-729.

¹⁸ Kwok och Sharp, "Power", 74-99.

¹⁹ Shields, "International", s. 41, 89, 130.

²⁰ Stuart McLeay, Dieter Ordelheide och Steven Young, "Constituent Lobbying and Its Impact on the Development of Financial Reporting Regulations: Evidence from Germany" *Accounting, Organizations and Society* 25 nr. 1 (2000): 79-98.

²¹ Se t.ex. Pauline Weetman, "Controlling the Standard-Setting Agenda: The Role of FRS 3" *Accounting Auditing & Accountability Journal* 14 nr. 1 (2001): 85-108.

²² Se t.ex. Bamber och McMeeking, "An Examination", s. 59, 62, 69; Cortese et al., "Powerful Players", s. 83, 85; Wingard et al., "The legitimacy of IFRS", s. 134, 143-144, 151-153.

De varierande resultaten kring maktfördelningen mellan intressentgrupper har även kopplats till en diskussion om IASB:s legitimitet.²³ I vissa fall har sådana diskussioner tenderat att bygga mer på subjektiva uppfattningar, än på genomarbetade analyser.²⁴ I andra fall anknyter diskussionerna mer övergripande till legitimitetsteorier och i enstaka fall modifieras teorierna för att kunna utgöra analysmodeller för det specifika ämnesområdet.²⁵ Alan J. Richardson och Burkard Eberlein visar exempel på det senare, när de i en studie från 2011 analyserar IASB:s legitimitet utifrån normsättningsprocessens tre faser: *input*, *throughput* och *output*.²⁶ Innehållet i deras ramverk bygger på en kombination av Marianne Beisheims och Klaus Dingwerths samt Daniel C. Estys teorier kring legitimitet.²⁷ Teorierna indikerar att en ojämn fördelning av inflytande, som bygger på andra faktorer än de mest rationella argumenten, kan leda till att omgivningen ifrågasätter normgivarens legitimitet och i sin tur även legitimiteten hos dess utgivna normer.²⁸

Det kan således konstateras att forskningen inte har skildrat någon entydig bild av resultaten från de olika studierna kring IASB:s normsättning. Maktfördelningen mellan intressentgrupperna i kontexten har ibland skildrats som relativt jämn och ibland som uppenbart ojämn. Så långt vi har kunnat se, saknas dock motsvarande studier i en nutida svensk kontext. I Sverige har äldre studier visat att revisorer har utövat ett stort inflytande över normsättningen.²⁹ Samtidigt bygger Jönssons fallstudier endast på tre händelseförlopp, i vilka han även konstaterar att de olika personernas grad av involvering har varierat.³⁰ Genom den här studien responderar vi på en, till synes, avsaknad av

²³ Se t.ex. Wingard et al., "The legitimacy of IFRS", s. 134-156; Bamber och McMeeking, "An Examination", s. 59-73; Jorissen, Ann, Nadine Lybaert, Raf Orens och Leo Van Der Tas, "A Geographic Analysis of Constituents' Formal Participation in the Process of International Accounting Standard Setting: Do We Have A Level Playing Field?" *Journal of Accounting and Public Policy* 32 nr. 4 (2013): 237-270; Alan J. Richardson och Burkard Eberlein, "Legitimizing Transnational Standard-Setting: The Case of the International Accounting Standard Board" *Journal of Business Ethics* 98 (2011): 217-245.

²⁴ Se t.ex. Philippe Danjou och Peter J. Walton, "The Legitimacy of the IASB" *Accounting in Europe* 9 nr. 1 (2012): 1-15; Burlaud och Colasse, "International", 23-47.

²⁵ Se t.ex. Jorissen et al., "Formal Participation", 693-729; Bamber och McMeeking, "An Examination", 59-73; Jorissen et al., "A Geographic Analysis", s. 237-270.

²⁶ Richardson och Eberlein, "Legitimizing", s. 217-245.

²⁷ Marianne Beisheim och Klaus Dingwerth, "Procedural Legitimacy and Private Transnational Governance: Are the Good Ones Doing Better?" Berlin: SFB-Governance Working Paper Series nr. 14 (2008): 3-37; Daniel C. Esty, "Good Governance at the Supranational Scale: Globalizing Administrative Law" *The Yale Law Journal* 115 nr. 7 (2006): 1490-1562.

²⁸ Ibid.

²⁹ Jönsson, *Eliten*, 1985, s. 183-204; Törnqvist et al. betonar revisorerernas inflytande genom att hänvisa till att revisorer finns med i flera av de organisationer som är upprättare av redovisningsnormer (se Ulla Törnqvist, Marie Lumsden och Jan Marton, "Svenska normsättare på redovisningsområdet: Institutionella och politiska aspekter", FE-rapport, 2000, s. 50).

³⁰ Jönsson, *Eliten*, 1985, s. 157-182, 190; Den största delen av Jönssons studier bygger dock på intervjuer, vilka inte ger något underlag för hur utfallen av normsättningen blir i praktiken (se ibid., s. 47-145, 183-213).

nutida forskning kring intressentgruppers inflytande över svensk normsättning på redovisningsområdet. Det kan även konstateras att mycket av forskningen på området har gjorts kring reglering för *publika* företag, på bekostnad av studier kring reglering för *privata* företag. Uppsatsens *teoretiska bidrag* till forskningen är därmed att undersöka företeelsen i en ny empirisk kontext, i form av det relativt nya K2-regelverket för mindre privata företag i Sverige. Med tanke på att normsättningsprocessens tre faser framträder tydligt i en sådan studie, kan Richardsons och Eberleins ramverk betraktas som en naturlig fortsättning till en fördjupad analys av BFN:s legitimitet. Studiens teoretiska bidrag till forskningen kan i sin tur medföra ett *praktiskt bidrag* till *upprättare, akademiker, revisorer, myndigheter* och andra som vill påverka normgivningen. En kunskap kring vilka intressentgrupper som har mest makt över det svenska redovisningsområdet skulle nämligen kunna påverka hur grupper organiseras och inte minst vilka som ansluter sig till dem. Likaså kan en analys kring BFN:s legitimitet bidra till kunskap kring hur BFN i fortsättningen kan prioritera och arbeta med delar i normsättningsprocessen. Utifrån ovanstående skildring är det därför relevant att undersöka följande: **(1) Hur ser olika intressentgruppers inflytande ut över normsättningsprocessen av K2-regelverket i form av accepterade synpunkter?** **(2) Hur kan sådant inflytande förhålla sig till synpunkter med olika grader av påverkan?** **(3) Hur kan normsättningsprocessen inom BFN relatera till legitimitetsteorier på redovisningsområdet?**

1.4. Syfte

Syftet med uppsatsen är att utveckla förståelse för vilket inflytande olika intressentgrupper kan ha vid normsättningsprocessen på redovisningsområdet i Sverige, samt utveckla förståelse för hur en sådan normsättningsprocess kan relateras till legitimitetsteorier på området.

1.5. Disposition

Uppsatsen är uppdelad i fem kapitel. *Första kapitlet* utgörs av inledning, bakgrund, problemdiskussion och syfte. I studiens *andra kapitel* redogörs för studiens referensram. I det *tredje kapitlet* beskrivs studiens tillvägagångssätt och de metoder som har använts för att samla in och analysera materialet. I det *fjärde kapitlet* återges det empiriska materialet kombinerat med de analyser som har gjorts i studien. I det *femte kapitlet* presenteras de resultat och slutsatser som studien har bidragit med.

Kapitel 2

Referensram

I det här kapitlet framställs studiens referensram, som ligger till grund för den vidare analysen. Här presenteras relevanta aspekter kring den svenska normgivningen och BFN. Detta följs av resonemang kring tidigare forskning och legitimitetsteorier. Slutligen sammanfattas teorierna i en modifierad teoretisk modell, vilken sedan operationaliseras vid studiens analysdel.

2.1. Normgivningen i Sverige

Normgivningsmakten i Sverige är anförtrodd åt regeringen och riksdagen, som i sin tur kan delegera makten till myndigheter.³¹ Genom tiderna har ändå flera normsättare skapat en mångfald inom det svenska redovisningsområdet.³² Rekommendationer på redovisningsområdet har getts ut av FAR mellan 1949-1996 och av SFF från 1972.³³ BFN bildades som en statlig myndighet 1976, med syfte att framställa en kompletterande normgivning till den bokföringslag som kom ut samma år.³⁴ Sedan 1999 har BFN även uppdraget att utveckla god redovisningssed i Sverige.³⁵ Finansinspektionen är ytterligare en statlig myndighet, som sedan 1992 ger ut föreskrifter och allmänna råd för finansiella företag. Dessutom finns rådet för finansiell rapportering (RFR), som företräder svenska intressen vid utvecklingen av de internationella IFRS-standarderna och ger ut rekommendationer efter synpunkter från intressenter.³⁶ Det kan därmed konstateras att den

³¹ Svenska staten, "Normgivningsmakten", Statens offentliga utredningar, 2008, s. 17.

³² Se t.ex. Lars Östman, "Normgivarna och makten" i H. Edenhammar I. Hägg (red.), *Makten över redovisningen* (Stockholm: SNS förlag, 1997), s. 25-39.

³³ Se Törnqvist et al., "Svenska normsättare", s. 3.

³⁴ Ibid.

³⁵ Ibid., s. 4; SFS 1999:1078, *Bokföringslag*, 8 kap. 1 §.

³⁶ Se Diogenis Baboukardos, Gunnar Rimmel och Kristina Jonäll, *Redovisningsteorier: Viktiga begrepp och teoretiska perspektiv inom redovisning* (Stockholm: Sanoma utbildning, 2016), s. 56; Redovisningsrådet som bildades 1989 av FAR, BFN och SI ersattes 2007 av RFR, vars förening numera består av flera intressenter som utövar ett självregleringskoncept (se Stellan Nilsson, *Redovisningens normer och normbildare: En nationell och internationell översikt* [Lund: Studentlitteratur, 2009], s. 73-74).

svenska normgivningen på redovisningsområdet är komplext med en mångfald av både privata och statliga normgivare.

2.2. Bokföringsnämnden

BFN är statens expertorgan på redovisningsområdet och har även uppdraget att svara på allmänhetens frågor kring redovisning.³⁷ Dess styrelse består av elva ledamöter, vilka utses av regeringen och har antingen juridisk eller ekonomisk kompetens.³⁸ Mellan åren 2015 till 2017 hade styrelsen representanter från Ekobrottsmyndigheten, FAR, Finansdepartementet, Högsta domstolen, LRF konsult, SIE-gruppen, Skatteverket, Srf konsulterna, Svenska bankföreningen och Svenskt näringsliv. Bland dessa var även styrelsen för BAS-intressenternas förening representerad. I början av 2017 blev även Handelshögskolan vid Göteborgs universitet representerad i styrelsen.³⁹ Flera intressentgrupper är således representerade i BFN och ansvarar för arbetet med att utvärdera synpunkter i remissvar från både sina egna organisationer och andra intressenter. Christa Wingard et al. har skildrat att sådana företeelser kan ha en påverkan på synpunkternas utfall, till fördel för de organisationer som personerna tillhör.⁴⁰ Därför är det relevant att reflektera över om liknande samband kan identifieras i uppsatsens analys.

2.3. Normgivningsprocessen

Normgivningsprocessen hos BFN kan initieras genom att: (1) BFN själva tar initiativ till processen; (2) regeringskansliet förmedlar uppdraget; (3) FAR, revisorer eller andra parter önskar det; eller att (4) Riksskatteverket begär det. Det är vanligtvis BFN:s kansli som sedan utformar en prioriteringslista över inkomna frågor och förslag. Samtidigt som ett förslag börjar behandlas, fastställs även en preliminär tidsplan över processen fram till beslut.⁴¹ När styrelsen väl fattar beslut om en norm, gäller ett majoritetsbeslut vid omröstningen.⁴²

Innan allmänna råd kan upprättas, skickar BFN ut råden i form av remitterade förslag till intressenter, som de anser är relevanta att få återkopplingar från.⁴³ Förslagen finns även att ladda ner

³⁷ BFN, "Fråga BFN", 2016-03-16.

³⁸ BFN, "Våra årsredovisningar och budgetunderlag", 2019-02-27.

³⁹ Ibid.

⁴⁰ Wingard et al., "The legitimacy of IFRS", s. 134-156.

⁴¹ Törnqvist et al., "Svenska normsättare", s. 15.

⁴² Ibid., s. 16.

⁴³ Ibid., s. 15.

på BFN:s hemsida och alla som vill lämna synpunkter kan skicka dessa till BFN:s mailadress, inom den utsatta remisstiden för respektive förslag. I remissbrev tydliggörs att intressenter som önskar förändringar, även bör ge förslag på hur sådana kan se ut.⁴⁴ Mellan åren 2010 till 2019 har sammanlagt 12 remitterade förslag upprättats, varav 7 upprättades mellan åren 2016 till 2017.⁴⁵ Remissvaren publiceras i vissa fall på BFN:s hemsida och finns i övriga fall att begära ut i pappersformat.⁴⁶

2.4. Tidigare forskning

Tidigare studier i ämnet har ofta tagit sin utgångspunkt i *publika* företag. Men trots att den här studien tar sin utgångspunkt i *privata* företag, kan resultaten från den tidigare forskningen ändå bidra med användbara aspekter för diskussioner. Här återges således resonemang och insikter från sådana studier, systematiserade utifrån externa och interna faktorer påverkan på maktfördelningen. De externa faktorerna handlar om företeelser kring intressenternas relation till normgivaren, medan de interna faktorerna handlar om intressenternas synpunkter i remissbrev.

2.4.1. Externa faktorer bakom maktfördelningen

I en studie skildrar Corinne L. Cortese et al. att det kan finnas externa faktorer som kan ligga bakom vilket inflytande intressenter får i normsättningsprocesser.⁴⁷ Författarna säger att det finns dolda koalitioner mellan ”mäktiga spelare” bakom IASB:s normgivning och framställer hur sådana kan ta över en hel normsättningsprocess.⁴⁸ De skriver att revisionsbyråernas *Big four* traditionellt sett både har förmedlat viktiga finansiella medel och egen personal till IASB:s olika utskott.⁴⁹ Cortese et al. skildrar sedan hur PwC och en av deras större kunder har haft ett stort inflytande över att inkorporera ett förslag till IFRS 6. De säger att inflytandet kan betraktas som en avkastning på intressenternas finansiella investeringar i IASB.⁵⁰ Ett liknande resonemang framkommer i en studie av Wingard et al., som skildrar hur IASB har en tendens att genomföra förändringar som har efterfrågats av intressenter med mycket makt, något som författarna säger är ett brott mot

⁴⁴ BFN, ”Våra remisser”, 2017-08-18; BFN, ”Vår normgivning”, 2016-03-16.

⁴⁵ BFN, ”Våra remisser”, 2017-08-18.

⁴⁶ Ibid.

⁴⁷ Cortese et al., ”Powerful Players”, s. 76-88.

⁴⁸ Ibid., s. 76.

⁴⁹ Ibid., s. 83.

⁵⁰ Ibid., s. 85.

principen om att de bättre argumenten bör få genomslag.⁵¹ De poängterar att 78 % av IASB:s finansiering kommer från frivilliga finansiärer, där alla större också är delaktiga i normsättningsprocessen.⁵² Likaså betonas att IASB:s personal omfattar personer som är utstationerade från organisationer som utgör starka intressenter i normsättningsprocesserna.⁵³ En slutsats i studien är att legitimiteten kan förbättras, genom att berörda aktörer får lika möjlighet att påverka innehållet i standarderna. Men samtidigt skildras att flera aktörer har sådana kopplingar till IASB, som gör att en neutral normsättningsprocess försvåras.⁵⁴

Analyserna kan dock endast framställa *att* det finns ett samband mellan intressentgrupper och en större andel accepterade synpunkter, utan att helt kunna identifiera vilka anledningar som har bidragit till framgången. Att en intressent både bidrar med finansiella resurser och personal till IASB behöver inte nödvändigtvis betyda att dessa faktorer är anledningarna till deras framgång i normsättningsprocessen. Istället skulle det lika väl kunna vara kvalitén på deras argument som utgör den avgörande faktorerna för framgången. Samtidigt har Wingard et al. rätt i att intressenters olika anknytningar till en normgivare kan påverka en neutral process och även ligga till grund för att normgivarens legitimitet ifrågasätts, trots att anledningarna till utfallen egentligen kan vara något annat. I analysen är det därför relevant att reflektera över liknande faktorer och dess konsekvenser.

2.4.2. Interna faktorer bakom maktfördelningen

Både Cortese et al. och Wingard et al. har skildrat hur revisionsbyråer har haft ett stort inflytande över IASB:s normsättningsprocess, i egenskap av att både utgöra betydelsefulla finansiärer till IASB och av att ha personal representerad i IASB:s utskott.⁵⁵ Bamber och McMeeking framställer dock att *revisorer* som intressentgrupp inte nödvändigtvis har ett stort inflytande över IASB:s normsättningsprocess.⁵⁶ I en studie av Pauline Weetman betonas nämligen att inflytande vid normsättningsprocesser kan vara kontextbaserad, där bland annat interna faktorer kring synpunkterna lyfts upp som betydelsefulla.⁵⁷ Detta tankesätt har Bamber och McMeeking utvecklat, då de kategoriserar synpunkterna i remissvar utifrån vilken karaktär och grad av påverkan

⁵¹ Wingard et al., "The legitimacy of IFRS", s. 153.

⁵² Ibid., s. 144-145.

⁵³ Ibid., s. 134, 143-144.

⁵⁴ Ibid., s. 146-153.

⁵⁵ Cortese et al., "Powerful Players", s. 76-88; Wingard et al., "The legitimacy of IFRS", s. 134-157.

⁵⁶ Bamber och McMeeking, "An Examination", s. 59-73.

⁵⁷ Weetman, "Controlling", s. 85-108.

de har.⁵⁸ Deras studie av IFRS 7 visar att *revisorer* har fått igenom signifikant färre synpunkter än vad övriga intressentgrupper har fått, både sett totalt och sett till de båda kategorierna som har en *måttlig* och *större* grad av påverkan på standarden. De skildrar också att reglerande och professionella organ har fått igenom signifikant fler synpunkter som har en *mindre* grad av påverkan på standarden, än vad övriga intressentgrupper har fått.⁵⁹ Bamber och McMeeking bidrar med en viktig aspekt, när de betonar att synpunkterna i remissvaren har olika grader av påverkan på en standard och deras modell kan därför anses vara relevant för uppsatsen.

2.5. Legitimitetsteorier

I flera studier kring legitimitet hos normgivare på redovisningsområdet nämns Mark C. Suchmans definition: "Legitimacy is a generalized perception or assumption that the actions of an entity are desirable, proper, or appropriate within some socially constructed system of norms, values, beliefs, and definitions."⁶⁰ Detta ger en övergripande bild av vad legitimitet handlar om. Samtidigt behöver definitionen anpassas ytterligare till redovisningsområdet och således framställs här en koppling till normsättningsprocessens olika faser.

2.5.1. Legitimitet kopplad till *input, throughput* och *output*

Richardson och Eberlein skildrar hur legitimitet vid normgivning på redovisningsområdet kan kopplas till processens tre faser: *input, throughput* och *output*.⁶¹ Ramverket och dess koppling till legitimitet utgör en konkret och naturlig möjlighet till fördjupning av studier kring intressenters inflytande vid normsättningsprocesser. Därmed anses den ha en hög relevans för uppsatsen.

Input handlar om de berörda aktörernas deltagande i processen, där legitimiteten uppnås när det inkomna materialet återspeglar alla berörda intressenters uppfattning. Författarna betonar dock att legitimiteten kan ifrågasättas med hänvisning till omfånget och kvalitén på deltagandet. Det kan till exempel finnas en överrepresentation av starka intressentgrupper med mycket resurser och grupperna kan utöva en mer eller mindre grad av aktivt deltagande. De skildrar även hur det kan

⁵⁸ Bamber och McMeeking, "An Examination", s. 66.

⁵⁹ Ibid., s. 56, 67.

⁶⁰ Mark C. Suchman, "Managing Legitimacy: Strategic and Institutional Approaches" *Academy of Management Review* 20 (1995): 571-611, s. 574.

⁶¹ Richardson och Eberlein, "Legitimizing", s. 222.

finnas en avvägning mellan att ha ett brett och inkluderande deltagande och samtidigt bevara en expertbaserad normgivning.⁶²

Throughput handlar om ”mellandelen” av normsättningsprocessen och syftar på den process där *input* blir *output*. Legitimiteten betecknas som *processuell legitimitet* och bygger på en rättvisaspekt, när materialet bearbetas till ett utfall. I den här kontexten hänvisar Richardson och Eberlein till befintliga principer kring hur processer kan bli uppfattade som legitima. Utifrån en modifiering av sådana principer, skildrar författarna aspekter som är anpassad till att undersöka legitimiteten vid IASB:s normsättningsprocess.⁶³ Aspekterna presenteras i följande delkapitel.

Output handlar om att processen leder till en bra standard, baserat på dess möjlighet att lösa tekniska problem eller att främja framtida utveckling på området. Författarna medger att det inte finns någon tydlig mall för en lyckad standardutformning, utan den underliggande premisen är att en expert anses kunna identifiera en god standardutformning. Enligt författarna är det ändå aktuellt att fråga om det är någon särskild intressentgrupp eller samhället i stort som drar nytta av utfallet, med tanke på att det inte finns någon standard som är objektivt överlägsen. Enligt Richardson och Eberlein behöver en normgivare förtydliga sin expertis och effektivitet, för att initialt uppfattas som legitim av omgivningen. Men samtidigt betonar författarna att dessa faktorer inte behöver vara tillräckliga för att bevara legitimiteten i längden.⁶⁴

2.5.2. Nyckelfaktorer för processuell legitimitet

Innehållet i Richardsons och Eberleins ramverk bygger på Beisheims och Dingwerths tre nyckelfaktorer med tillhörande mekanismer, för processuell legitimitet vid regelbildning.⁶⁵ För att få en förståelse för innehållet i Richardsons och Eberleins ramverk, återges här Beisheim och Dingwerth teori kring processuell legitimitet. De framställer hur olika nyckelfaktorer i processer kan leda till att vissa mekanismer infinner sig, som i sin tur kan leda till framgång kring legitimitet.

Den första nyckelfaktorn bygger på tre aspekter: *inkludering*, *rättvisa* och *representation*. Dessa innebär att alla intressenters åsikter bör inkluderas effektivt, att intressenter bör kunna ha rätt att delta, samt att deltagarna behöver vara uppriktiga representanter för sina respektive kretsar. Det senare innebär att det i processen finns en god och försvarlig representation av olika

⁶² Ibid., s. 223.

⁶³ Ibid., s. 223-225, 234-236.

⁶⁴ Ibid., s. 222-223.

⁶⁵ Beisheim och Dingwerth, ”Procedural Legitimacy”, s. 3-37.

intressentgrupper. Följdmekanismen av nyckelfaktorn blir, enligt författarna, att intressenterna får en känsla av *ägarbeskickning* samtidigt som varaktigheten och kvaliteten på deras deltagande ökar. De skildrar hur både stödet för en normsättning och villighet att kompromissa även kan öka hos intressenter, om dessa har varit delaktiga i processen.⁶⁶

Den andra nyckelfaktorn bygger på aspekten *överläggning* och handlar om att deltagaren bör få tillräckligt med möjligheter att presentera sina argument och samtidigt kritiskt utvärdera motargument. Följdmekanismen benämns som *socialt lärande och övertalning*, vilket syftar på att öppna beslutsprocesser kan leda till att aktörer ändrar uppfattning mot bakgrund av nya infallsvinklar. Enligt författarna bygger mekanismen på företeelsen att en person kan bli övertalad genom att själv argumentera. Samtidigt medger de att överläggning också kan leda till ett dödläge, i synnerhet när intressenterna utgår från olika premisser. De säger att kvalitén i processen bygger på att rationella argument accepteras och att ogrundad resonemang avvisas.⁶⁷

Den tredje nyckelfaktorn bygger på de två aspekterna *transparens* och *ansvar*, vilket handlar om att omgivningen enklare kan acceptera regler som upprättas i en transparent process och där normgivaren har någon att ansvara inför. Följdmekanismen benämns som *social kontroll* och handlar om att omgivningen får möjlighet att kunna övervaka normgivaren. De skriver att om normgivare är skyldiga att regelbundet motivera sina beslut till omgivningen, kan motiveringen på lång sikt internaliseras och därmed ytterligare öka intressenternas acceptans. Samtidigt skildrar de att insyn också kan ha ett pris, där förmågan att överlägga med ett uppriktigt utbyte av argument minskar, såvida inte möten kan ske bakom stängda dörrar.⁶⁸

2.5.3. Daniel C. Estys ”globala verktyglåda” för processuell legitimitet

Richardson och Eberlein hämtar även inspiration från Estys resonemang kring processuell legitimitet. För att få en djupare förståelse för innehållet i Richardsons och Eberleins ramverk, återges här huvuddragen av Estys resonemang. Han utvecklar något som han benämner som en ”global verktyglåda” av principer, vilken han delar in i fyra funktioner: (1) *Kontroller av korruption, egenintresse och särskild intressentinflytande*; (2) *Systematisk och sund regelbildning*; (3) *Transparens och allmänt deltagande*; samt (4) *Maktdelning*.⁶⁹

⁶⁶ Ibid., s. 13-14.

⁶⁷ Ibid., s. 14-15.

⁶⁸ Ibid., s. 15-16.

⁶⁹ Esty, ”Good Governance”, s. 1524-1537.

Kontroller av korruption, egenintresse och särskild intressentinflytande handlar om att hantera sådana företeelser. Esty skriver att en oberoende part regelbundet bör inspektera beslutsprocesser och utfall, såväl som att offentliggöra resultat från sådana inspektioner. Han poängterar även vikten av att förstå vilka det är som har format processens utfall och om utfallet har blivit anpassat till fördel för särskilda intressenter.⁷⁰

Systematisk och sund regelbildning handlar om att beslutsprocessen behöver vara noggrant strukturerad och ge tydlighet, ordning och stabilitet. Esty betonar värdet av att upprättade förslag sprids brett under en period, som är tillräckligt lång för att få in synpunkter från alla berörda intressenter. Han skriver att det inte heller bör råda någon otydlighet från omgivningens sida kring vem beslutsfattarna är och hur processen fram till beslutet ser ut. Vidare poängterar han att rationaliteten i ett beslut bäst kan utvärderas när det skrivs ner, motiveras och dokumenteras, något som även skapar incitament att beslutsfattarna agerar på ett rättvist och rationellt sätt.⁷¹

Transparens och allmänhetens deltagande handlar om att intressenter bör ges möjlighet att både observera och delta i en öppen normbildning. Han förklarar vidare att en transparens i processen kan i efterhand bekräfta om besluten har stöd i synpunkterna från det allmänna deltagandet eller inte. Han betonar att det inte bara är transparensen som bör uppmuntras, utan också möjligheten att begära ut särskild information, för att kunna granska grunden för tagna beslut. Enligt Esty bör allmänheten ha tillgång till information, både där det framgår vilka beslut som har tagits och varför just dessa beslut har tagits.⁷²

Maktindelning handlar om att makten behöver fördelas både vertikalt mellan olika myndighetsnivåer och horisontellt mellan övriga intressentgrupper. Att sprida ut makten mellan olika aktörer, främjar beslutsfattandet, begränsar maktmissbruk och bildar ett kontrollsystem för normbildning, skriver Esty. Han säger att en delad styrning skulle kontrollera egenintressen, analysfel och särskild intressentinflytande i processen.⁷³

⁷⁰ Ibid., s. 1524-1526.

⁷¹ Ibid., s. 1527-1530.

⁷² Ibid., s. 1530-1533.

⁷³ Ibid., s. 1534-1537.

2.5.4. Throughput som processuell legitimitet

I sin modifierade teori kring processuell legitimitet, framställer Richardson och Eberlein hur fyra principer kan kopplas till normsättningsprocessens ”mellandel” (*throughput*): (1) *Transparens*; (2) *Möjlighet att observera och bidra*; (3) *ansvar*; samt (4) *Maktindelning*.

Transparens placeras först i modellen, med hänvisning till att öppna processer utgör en grundläggande förutsättning för att de övriga principerna ska fungera. *Möjlighet att observera och bidra* utgör en viktig indikation på överläggningens kvalité, enligt författarna. *Ansvar* kopplas till Estys princip ”systematisk och sund regelbildning”, där de betonar vikten av att förklara och motivera beslut. Slutligen beskriver de hur *maktindelning* kan betraktas som en styrningsprincip, som kan främja minoritetsintressen och disciplinera maktutövandet.

2.5.5. Kritik av Richardsons och Eberleins teoretiska modell

Richardson och Eberlein bidrar med ett användbart ramverk när de kopplar legitimitetsteorier till normsättningsprocessens olika faser: *input*, *throughput* och *output*. Däremot finns det en otydlighet i hur ramverket bör förstås, på grund av att författarna inte skildrar någon komplexitet kring hur processens faser förhåller sig till varandra. Utan en sådan förklaring är det inte helt självklart att ramverket bör fyllas på det sätt som författarna gör. Principen om *möjlighet att bidra* skulle nämligen inte bara kunna anses tillhöra *throughput*, utan också *input*, eftersom intressenterna redan i denna fas bidrar med synpunkter. Likaså kan principen om *ansvar* anses ha tydligare koppling till *output* än den har till *throughput*, då författarna här utgår från Estys princip, som handlar om att förklara och motivera beslut som är tagna. Det finns också relevanta aspekter av legitimitet som framställs av Beisheims, Dingwerths och Esty, men som Richardson och Eberlein inte återger i sin teoretiska modell. Således finns det en större komplexitet i relationen mellan *input*, *throughput* och *output*, som Richardson och Eberlein inte framställer, men som påverkar hur ramverket bör fyllas med innehåll. Därför har den här studien valt att använda sig av Richardsons och Eberleins ramverk, men modifiera innehållet utifrån en egen sammanfattning av de återgivna teorierna.

2.5.6. En sammanfattande teoretisk grundmodell

Utifrån ovanstående avsnitt om legitimitetsteorier, framställs här en teoretisk grundmodell som används under uppsatsens analys. Beisheims och Dingwerths teori kring nyckelfaktorer är en bra

utgångspunkt, när ramverket av *input*, *throughput* och *output* ska fyllas med innehåll. Således beskrivs dessa nyckelfaktorer först, följt av en egenkomponerad nyckelfaktor för *output*. Denna nyckelfaktor benämns utifrån sina tre aspekter: *expertis*, *neutralitet* och *argumentation* och bygger på resonemang från Esty samt Richardson och Eberlein. Den teoretiska grundmodellen bygger således på antaganden som har presenterats under referensramen. Nedan följer en illustration över förhållandet mellan faktorerna och processens olika faser:

<i>Input</i> --->	<i>Throughput</i> --->	<i>Output</i>
Rättvisa, inkludering och representation (ägarbeslut)	Transparens och ansvar (kontroll)	Expertis, neutralitet och argumentation (trygghet)
<div style="background-color: #e0e0e0; padding: 10px; display: inline-block;"> Överläggning (acceptans) </div>		

Figur 1: Teoretisk modell kring *input*, *throughput* och *output*

Nyckelfaktorn kring de tre aspekterna *rättvisa*, *inkludering* och *representation* kopplas till processens *input*, då den betonar att alla intressenter har rätt att kunna delta, att samtliga intressenters åsikter bör inkluderas effektivt, samt att det finns en god representationen av olika intressentgrupper. Ordningföljden har dock modifierats, eftersom rätten att få delta kan anses utgöra en förutsättning för att samtliga intressenters åsikter ska kunna inkluderas effektivt. Om faktorn uppfylls, kan en känsla av "ägarbeslut" över normgivningen infinna sig hos intressenterna, vilket kan leda till att intressenterna visar ett större engagemang och villighet att kompromissa kring olika frågor.

Nyckelfaktorn kring aspekten *överläggning* kan däremot anses ha en koppling till både processens *input* och *throughput*, det vill säga fasen då *input* omvandlas till en *output*. Anledningen till detta är att faktorn både handlar om att deltagarna bör få tillräckligt med möjlighet att presentera sina argument (*input*) och samtidigt kritiskt utvärdera motargument (*throughput*). I kontexten skulle *input* kunna beskrivas som en "monolog", medan *throughput* möjliggör en form av "dialog". En "dialog" förutsätter dock alltid att en "monolog" först har inletts. Den här distinktionen indikerar att relationen mellan processens *input* och *throughput* utgör en pågående process, där en hög kvalitet på den slutliga *inputen* är beroende av motargument inom *throughput*.

För att kunna uppfyllas, är den här nyckelfaktorn således beroende av ett samspel mellan *input* och *throughput*. Om faktorn uppfylls, kan en större acceptans kring normsättningen och dess utfall uppstå, främst genom att intressenter kan se företeelser från nya infallsvinklar.

Nyckelfaktorn kring de två aspekterna *transparentens* och *ansvar* kopplas till processens *throughput*, då den handlar om processen från att synpunkter samlas in till att ett utfall färdigställs. Till skillnad från Richardsons och Eberleins applicering av denna faktor, separer vi inte de två aspekterna åt, eftersom de annars kan uppfattas förlora dimensioner vid en analys. Faktorn innebär att processen är transparent för allmänheten och att normgivaren har någon som den ansvarar inför. Nyckelfaktorn placeras dock före överläggning, eftersom vi instämmer med Richardson och Eberlein i att transparentens är en förutsättning för att en god överläggning ska kunna utföras. Om faktorerna uppfylls, kan en känsla av ”kontroll” upplevas över normsättningen, där omgivningen har möjlighet att övervaka normgivarens ageranden.

Nyckelfaktorn kring de tre aspekterna *expertis*, *neutralitet* och *argumentation* kopplas till processens *output*, då den handlar om att utvärdera huruvida processens utfall upplevs vara motiverad eller inte. Inom forskning på redovisningsområdet, finns det en premiss om att en områdesexpert kan avgöra vad som är en bra standard.⁷⁴ Därför behöver normgivaren förtydliga sin expertis på området, för att initialt kunna uppfattas som legitim. Det bör därför inte finnas några otydligheter kring vem beslutsfattarna är, men inte heller kring neutraliteten i hur beslutsprocessens struktur ser ut, från *input* till *output*. Här bör det vara tydligt att inget egenintresse, nepotism eller något särskilt intressentinflytande har påverkat utfallen. För att förhindra att det uppstår spekulationer om neutraliteten, kan en oberoende part inspektera beslutsprocesserna fram till utfallen och sedan offentliggöra sina rapporter. Slutligen bör också utfallen motiveras genom en konkret och rationell argumentation. Rationaliteten i ett beslut bör skrivas ner, motiveras och offentliggöras, för att därmed betona att beslutet grundar sig på rationalitet. Ett system av regelbunden motivering kring beslut kan i längden internaliseras i omgivningen och medföra en ökad acceptans för normgivningen, då omgivningen utgår från att besluten är välgrundade. Om faktorerna uppfylls, kan en känsla av ”trygghet” upplevas kring normsättningen, där intressenten litar på att processen grundar sig på expertis, neutralitet och rationella argument.

⁷⁴ Se Richardson och Eberlein, ”Legitimizing”, s. 222-223.

Kapitel 3

Metodbeskrivning

I det här kapitlet skildras hur den aktuella studien har genomförts med koppling till metodval, urval, datainsamling och analyser. Här diskuteras metoden för materialinsamling och dess eventuella brister. Vidare framställs hur det insamlade materialet har analyserats.

3.1. Metodansats

Ett delsyfte i studien har varit att utveckla förståelse för vilket inflytande olika intressentgrupper kan ha vid normsättningsprocessen på redovisningsområdet i Sverige. Detta har uppfyllts genom att remissvar gällande K2 Årsredovisning och K2 Årsbokslut har granskats, för att identifiera intressenternas synpunkter. En komparativ analys har därefter gjorts mellan de identifierade synpunkterna och det nu gällande K2-regelverket, för att bedöma vilka utfall synpunkterna har fått och således även bedöma vilket inflytande olika intressentgrupper har haft över K2-regelverket.

Tidigare forskning på området har utgått från premissen att inflytandet från en viss aktör kan beskrivas utifrån huruvida dess synpunkter har blivit accepterade eller inte, något som den aktuella studien delar.⁷⁵ Därtill har en mer kvalitativ ansats använts, för att uppnå en djupare förståelse för företeelsen kring inflytandet på redovisningsområdet. Utifrån en sådan ansats har en kvalitativ innehållsanalys gjorts, i form av att både identifiera synpunkter i remissvaren och kategorisera dem utifrån vilken grad av påverkan de kan anses ha på K2-regelverket.⁷⁶ På liknande sätt har Bamber och McMeeking använt sig av en motsvarande kategorisering av synpunkter, för att beakta olika faktorer kring synpunkterna och därmed bidra med en djupare förståelse kring företeelsen.⁷⁷

I likhet med tidigare internationell forskning, har den kvalitativa ansatsen också kopplat normsättningsprocessens olika faser och resultatet av den komparativa analysen till ett resonemang

⁷⁵ Se t.ex. Bamber och McMeeking, "An Examination", s. 64

⁷⁶ Jfr *ibid.*, s. 66.

⁷⁷ Se *ibid.*, s. 64-67.

kring legitimitetsteorier på området.⁷⁸ Därmed har studien även utvecklat förståelse för hur den aktuella normsättningsprocessen kan relateras till legitimitetsteorier på området, vilket har varit uppsatsens andra delsyfte.

En kvalitativ forskningsansats har betraktats som väsentlig för studien, eftersom intressenternas uppfattningar och formuleringar i remissvaren har utgjort en grund för det inflytande som har undersökts.⁷⁹ För den aktuella studien har det därmed ansetts vara fördelaktigt att kombinera både kvantitativa och kvalitativa strategier i insamlingen och analyserna av det empiriska materialet.⁸⁰ Därför har uppsatsen, i likhet med Bamber och McMeeking, använt sig av en flermetodsforskning för att uppfylla studiens syfte.⁸¹

3.2. Litteraturstudie

En litteraturstudie har initialt genomförts, för att relatera den aktuella studien till den tidigare forskningen på området. Relevanta artiklar har inhämtats via datorbaserade sökningar, i form av *Business Source Premier* och Göteborgs universitetsbiblioteks söktjänst ”Supersök”. Via relevanta artiklar i ämnet har sedan fler relevanta referenser kunnat lokaliseras. Den största delen av den teoretiska referensramen bygger på forskning som är publicerad i journaler, vilka är rangordnade i *Academic Journal Guide* (AJG).⁸² För att en journal ska kunna inkluderas i AJG, genomgår artiklarna granskningar av experter på de aktuella områdena.⁸³ Syftet med AJG är att ge forskare en större klarhet om vilka journaler som innehåller de främsta studierna inom ett vetenskapligt område.⁸⁴ Uppsatsen har även hämtat information från två doktorsavhandlingar, samt rapporter och litteratur av framstående internationella forskare inom redovisningsområdet.⁸⁵

⁷⁸ Jfr t.ex. Richardson och Eberlein, ”Legitimizing”, s. 217-245.

⁷⁹ Se Alan Bryman och Emma Bell, *Företagsekonomiska forskningsmetoder* (2:a uppl. Stockholm: Liber förlag, 2013 [2005]), s. 419-420.

⁸⁰ Bryman och Bell, *Företagsekonomiska forskningsmetoder*, s. 631-632.

⁸¹ Bamber och McMeeking, ”An Examination”, s. 59-73.

⁸² Chartered Associations of Business Schools, ”Academic Journal Guide”, CABS, 2018; I studien har vetenskapliga artiklar använts från journalerna: *Academy of Management Review*; *Accounting Forum*; *Accounting in Europe*; *Accounting, Auditing & Accountability Journal*; *European Accounting Review*; *Journal of Accounting & Public Policy*; *Journal of Business Ethics*; *Meditari Accountancy Research*; *Praxis der Informationsverarbeitung und Kommunikation*; *The British Accounting Review*; samt *The Yale Law Journal*.

⁸³ Chartered Associations of Business Schools, ”Academic Journal Guide 2018: Methodology”, London: CABS, 2018, s. 2-14.

⁸⁴ Se *ibid.*, s. 4-5.

⁸⁵ Doktorsavhandlingar av Karin Seger (Örebro universitet) och Karin E. Shields (Leeds University); Rapport av Ulla Törnqvist, Marie Lumsden och Jan Marton (Göteborgs universitet); Rapport av Marianne Beisheim och Klaus Dingwerth (Berlin: SFB-Governance Working Paper Series).

3.3. Urval

Genom att se till implementeringen och utvecklingen av K2-regelverket, har studien fördjupats i den svenska kontexten av normgivning. Att bortse från K3-regelverket motiverades således av att K3-regelverket anses motsvara den internationella standarden för icke-noterade företag ("IFRS for SMEs") och har mer av en principbaserad karaktär.⁸⁶ Därmed ansågs det vara mer relevant att studera det regelbaserade K2-regelverket, där det finns en mindre grad av inflytande från en internationell standard och därmed en högre och mer koncentrerad grad av nationella aktörers påverkan på den svenska normgivningen. K1-regelverket valdes bort i studien, eftersom det endast omfattar enskilda näringsidkare, ideella föreningar och trossamfund som upprättar förenklat bokslut. Studien har även bortsett från K4-regelverket, eftersom det kan anses vara en alltför specifik tillämpning av rekommendationer från RFR.⁸⁷

Den senaste versionen av K2 Årsredovisning uppdaterades 2019-02-14 och föregås både av tidigare versioner och av två tidigare regelverk, ett för mindre aktiebolag (BFNAR 2008:1) och ett för ekonomiska föreningar (BFNAR 2009:1). I remissbrevet för K2 Årsredovisning (BFNAR 2016:10) betonar BFN att de inte tar hänsyn till synpunkter som gäller för de då befintliga K2-regelverken.⁸⁸ I och med detta anses de tidigare regelverken inte kunna återspegla det inflytande som studien syftar till att fördjupa sig i. K2-regelverket har dock fått ett tillägg angående ersättningsfond samt en komplettering för upprättande av kassaflödesanalys, vilka båda har upprättats som remitterade förslag. Dessa två remitterade förslag gäller för delar i K2 Årsredovisning och har därför integrerats i studiens analyser kring K2 Årsredovisning. Detta motiverades av att förslagen har direkta kopplingar till K2 Årsredovisning samt av att mängden data kring dessa enskilda remisser ansågs i sig själva utgöra för lite, för att kunna analyseras på ett tillförlitligt sätt. Även vägledningen för årsbokslut (BFNAR 2017:3) har granskats i studien, då den omfattar både K2-regelverket och K3-regelverket och upprättades som ett remitterat förslag med benämningen "K2 Årsbokslut".⁸⁹ Därmed omfattas K2-regelverket på ett heltäckande sätt i studien.

⁸⁶ Jan Marton, Anna-Karin Pettersson och Pernilla Lundqvist, *IFRS i teori och praktik* (5:e uppl. Stockholm: Sanoma utbildning, 2018 [2008]), s.16.

⁸⁷ FAR. *FAR:s samlingsvolym Redovisning 2019* (41:a uppl. Stockholm: FAR Akademi AB, 2019).

⁸⁸ BFN, "Remissbrev K2 Årsredovisning", 2016, s. 2.

⁸⁹ BFN, "Remissbrev K2 Årsbokslut", 2015, s. 1.

3.4. Insamling av empiriskt material

De remitterade förslag som har varit objekt för studien är upprättade som bilagor till följande remissbrev från BFN:

- BFN, ”Remissbrev K2 Årsbokslut”, 2015-04-01
- BFN, ”Remissbrev K2 Årsredovisning”, 2016-05-23
- BFN, ”Remissbrev Kassaflödesanalys i K2 Årsredovisning”, 2016-10-19
- BFN, ”Remissbrev Ersättningsfond i K2 Årsredovisning”, 2017-05-09

Remissvaren har hämtats digitalt från BFN:s webbsida, där det dock påpekas att ”Inkomna remissvar publiceras i vissa fall [...]”⁹⁰ Detta skapar en osäkerhet för studiens genomförande och därför har BFN kontaktats, i syfte att säkerställa åtkomst till samtliga remissvar för de remitterade förslag som studien omfattar. Utöver de remitterade förslagen och remissvaren, har även de fastställda versionerna av K2 Årsbokslut och K2 Årsredovisning granskats, för att kunna identifiera vilka synpunkter som har fått genomslag och påverkat regelverket. De fastställda versionerna av K2 Årsbokslut och K2 Årsredovisning som har använts i studien har hämtats från BFN:s webbsida.⁹¹

3.5. Intressentgrupper

Avsändarna av remissvar har kategoriserats och delats upp i intressentgrupper, enligt IASB:s och tidigare forsknings klassificering.⁹² När remissvaren har varit otydliga med vilka grupper avsändarna tillhör, har en sökning av avsändarna gjorts online. I enlighet med tidigare studier, har personer med tydliga kopplingar till en organisation grupperats med densamma, såvida inte det aktuella remissvaret uttrycker en ovilja till detta.⁹³

⁹⁰ BFN, ”Arkiv remisser”, 2018-05-29.

⁹¹ BFN, ”Redovisningsregler”, 2019-03-12; De båda regelverken benämns ”Bokföringsnämndens vägledning: Årsbokslut. Vägledning till BFNAR 2017:3. 2017-10-27” samt ”Bokföringsnämndens vägledning: Årsredovisning i mindre företag (K2). Vägledning till BFNAR 2016.10. Uppdaterad 2019-02-14.”

⁹² Se t.ex. Jorissen et al., ”Formal Participation”, s. 710; Shields, ”International”, s. 56; Bamber och McMeeking, ”An Examination”, s. 65.

⁹³ Ibid.

Upprättare:	BAS-intressenternas förening; Bo Nordlund; Hans Sjöström; IOGT-NTO; LRF konsult; Mattias Jahn; Peter Berg; PRI Stiftelsestjänst; Riksidrottsförbundet; Stiftelser i samverkan (SiS); Svenskt näringsliv; Srf konsulterna; Svensk insamlingskontroll; Svenska kyrkan; Sveriges häradsallmänningsförbund.
Akademiker:	Uppsala universitets stiftelseförvaltning; Handelshögskolan vid Göteborgs universitet; Sten-Eric Ingblad.
Revisorer:	FAR; Pricewaterhousecoopers (PwC).
Myndigheter:	Bolagsverket; Ekobrottsmyndigheten; Kammarkollegiet; Kammarrätten i Göteborg; Kammarrätten i Jönköping; Länsstyrelsen i Stockholms län; Länsstyrelsen i Västra Götalands län; Skatteverket; Statistiska centralbyrån (SCB).

Tabell 1: Intressentgrupper

I studien är intressentgrupperna uppdelade i kategorierna *upprättare*, *akademiker*, *revisorer* och *myndigheter*. Kategorin *upprättare* har bestått av både organisationer och privatpersoner, som kan betraktas som upprättare av redovisning. Kategorin *revisorer* har bestått av en branschorganisation inom revision och en revisionsbyrå. Kategorin *akademiker* har bestått av en organisation som drivs av ett universitet, en ekonomisk fakultet, samt en privatperson. Kategorin *myndigheter* har bestått av juridiska auktoriteter och reglerare, offentliga aktörer och normgivare, samt statliga förvaltningsmyndigheter. I enlighet med tidigare forskning, har klassificeringen anpassats efter vilka aktörer som finns representerade bland remissvaren.⁹⁴

3.6. Bearbetning och analys av empiriskt material

3.6.1. Bearbetning av det empiriska materialet

Studien har använt sig av en kvalitativ innehållsanalys, eftersom det krävs en tolkande undersökning för att kunna analysera de olika slags synpunkter som intressenterna uttrycker. I analysen granskades samtliga remissvar som har skickats in för de remitterade förslag som studien omfattar. Initialt identifierades och markerades intressenternas synpunkter var för sig i respektive remissvar. Utifrån 54 remissvar, identifierades sammanlagt 974 synpunkter. Därefter kategoriserades varje synpunkt utifrån ett kodningssystem, som grundar sig på vilken grad av påverkan synpunkten anses ha på regelverket. Kodningssystemet tar sin utgångspunkt i en liknande studie av Bamber och McMeeking, samtidigt som den har anpassats till den aktuella studien.⁹⁵ Kodningen ger ett tydligt förhållningssätt som medför att innehållsanalysen har utförts konsekvent, systematiskt och med en

⁹⁴ Ibid.

⁹⁵ Se Bamber och McMeeking, "An Examination", s. 66; För en mer detaljerad beskrivning av kodningssystemet, se "3.6.2. En komparativ analys av det empiriska materialet" i studien.

hög objektivitet, något som bidrar till en hög reliabilitet i forskningen.⁹⁶ Synpunkternas kodning och kategorisering till de olika intressentgrupperna har utförts genom datorprogrammet NVivo. Att stödja den kvalitativa analysen på NVivo underlättar hanteringen av det empiriska materialet och anses öka reliabiliteten i studien.⁹⁷ Tidigare forskning har också använt sig av NVivo som stöd, för att förenkla och tydliggöra sin analys av kvalitativ data.⁹⁸ Kodningen i NVivo ligger till grund för de tabeller som har framställts under studiens kapitel kring empiri och analys.

3.6.2. En komparativ analys av det empiriska materialet

En komparativ analys har utförts av de kodade synpunkterna och den senaste utgåvan av det fastställda K2-regelverket, för att avgöra huruvida synpunkterna kan anses ha blivit accepterade eller inte. Modellen för den komparativa analysen bygger på Bamber och McMeekings studie, vilken utgår ifrån tre kategorier av synpunkter.⁹⁹ Nedanstående tabell beskriver hur den här uppsatsen har definierat kriterierna bakom kategoriseringen av synpunkterna som delas in i olika grader av påverkan, såväl som kriterierna för när synpunkterna betraktas som accepterade.

Mindre synpunkt	Måttlig synpunkt	Större synpunkt
Synpunkt som <i>inte</i> föreslår någon förändring av innebörd eller tolkning.	Synpunkt som föreslår en <i>måttlig</i> förändring av innebörd eller tolkning.	Synpunkt som föreslår en <i>större</i> förändring av innebörd eller tolkning.
<p>Synpunkter:</p> <ul style="list-style-type: none"> - det finns grammatiska fel. - det finns skrivfel. - det finns formaliafel. - det finns överflödigt text. - ordvalet kan förbättras. - strukturen kan förbättras. - en hänvisningar bör läggas till. <p>Anses ha blivit accepterad när:</p> <ul style="list-style-type: none"> - ”felet” inte längre kvarstår. - ordvalet följer förslaget. - strukturen följer förslaget. - hänvisningen är tillagd. 	<p>Synpunkter:</p> <ul style="list-style-type: none"> - en formulering är otydlig. - en formulering är olämplig. - mer förtydligande behövs. <p>Anses ha blivit accepterad när:</p> <ul style="list-style-type: none"> - otydligheten inte längre kvarstår. - det ”olämpliga” inte längre kvarstår. - mer förtydligande är tillagd. 	<p>Synpunkter:</p> <ul style="list-style-type: none"> - en regel bör tas bort. - en regel bör förenklas. - en regel bör stramas upp. - en regel bör införas. - mer vägledning behövs. - en anpassning bör ske efter lagen. - en ytterligare remissrunda behövs. - K-projektets struktur bör förändras. <p>Anses ha blivit accepterad när:</p> <ul style="list-style-type: none"> - regeln har förändrats enligt förslaget. - en anpassats har skett till lagen. - en ytterligare remissrunda äger rum. - K-projektets struktur har ändrats.

Tabell 2: Kategorisering av synpunkter utifrån graden av påverkan

Synpunkterna som har analyserats består av formuleringar i både imperativ och indikativ, men har alla någon konkret faktor att relatera till vid den komparativa analysen.¹⁰⁰

⁹⁶ Se Bryman och Bell, *Företagsekonomiska forskningsmetoder*, s. 323.

⁹⁷ Ibid., s. 594-597.

⁹⁸ Jfr t.ex. ibid., s. 597; Bamber och McMeeking, ”An Examination”, s. 65.

⁹⁹ Bamber och McMeeking, ”An Examination”, s. 65.

¹⁰⁰ Ex. på synpunkt i imperativ: ”Skriv konsekvent ’lämna’ anslag/bidrag och variera inte mellan ’lämna’ och ’betala ut’ [...]”; Ex. på synpunkt i indikativ: ”Det framgår inte klart av regelverket om årsbokslutet får innehålla en förvaltningsberättelse”; När en synpunkt i indikativ är för allmän för att kunna analyseras, dvs. saknar någon konkret

En *mindre synpunkt* påverkar inte betydelsen eller tolkningen av regelverken, utan handlar om grammatik-, skriv- och formaliafel, överflödigt text, ordval, struktur samt önskan om hänvisning till en specifik punkt. Synpunkten betraktas som accepterad när hänvisningen är tillagd, den överflödiga texten är borttagen, ordvalen och strukturen följer förslagen, eller när ”felet” inte längre kvarstår, antingen genom att vara borttagen eller genom att vara ”rättad”.¹⁰¹

En *måttlig synpunkt* har en måttlig påverkan på betydelsen eller tolkningen av regelverken och handlar om att förtydliganden bör läggas till, samt att otydliga eller olämpliga formuleringar bör hanteras. En *måttlig synpunkt* betraktas som accepterad när förtydliganden har lagts till, samt när otydligheten eller det ”olämpliga” är hanterat, genom att texten antingen är borttagen eller omformulerad på ett sätt som ligger i riktlinje med intressentens önskan.¹⁰² En synpunkt om att en *hänvisning* är otydlig har kategoriserats som en *måttlig synpunkt*, endast när det har visat sig att det inte har handlat om ett skrivfel. I annat fall har synpunkten istället kategoriserats som *mindre*.¹⁰³

En *större synpunkt* har en större påverkan på betydelsen eller tolkningen av regelverken och kan handla om att en regel bör tas bort, förenklas, stramas upp eller införas. Reglerna inkluderar både ”ska”-regler och ”får”-regler, där synpunkten ibland uttrycker att en ”ska”-regel bör ändras till en ”får”-regel. En *större synpunkt* kan även handla om att en regel eller definition bör anpassas efter den svenska lagen, att mer vägledning behövs, att K-projektets struktur bör förändras eller att det behövs ytterligare en remissrunda innan förslaget bör träda i kraft. Skillnaden mellan kriterierna ”mer vägledning” och ”mer förtydligande” kan upplevas som snarlika. Men i första fallet handlar det om att få en mer detaljerad reglering av hur något ska göras, medan det i andra fallet handlar om att få en tydligare förklaring av vad en text syftar på.¹⁰⁴ En *större synpunkt* betraktas som accepterad när en förändring har skett i enlighet med intressentens önskemål.

jämförelsefaktor, har sådana inte tagits med, t.ex. ”De lösningar som BFN nu har angett leder till en djungel av regler som inte på något sätt kan ses som förenklingsåtgärder.”

¹⁰¹ De ”fel” som anges bland kriterierna i modellen är sådant som intressenterna uppfattar är fel, men som nödvändigtvis inte behöver utgöra en objektiv synpunkt.

¹⁰² De ”otydliga” eller ”olämpliga” formuleringar som anges bland kriterierna i modellen är sådant som intressenterna uppfattar är otydligt eller olämpligt, men som nödvändigtvis inte behöver utgöra en objektiv synpunkt; Ex. på en synpunkt kring ”olämplig” formulering: ”Då vägledningen omfattar ett litet antal stiftelser är det inte lämpligt att ta stiftelser som exempel.”

¹⁰³ Ex. på en synpunkt som har klassificerats som *mindre*, efter att utfallet har analyserats: ”Frågan uppstår om varför det i 19.8 används begreppet tillgång och samtidigt hänvisas i kommentaren till punkt 19.5 som avser anläggningstillgång. Omfattar upplysningskravet i 19.8 även omsättningstillgångar?”

¹⁰⁴ Ex. på en synpunkt som vill ha mer vägledning: ”Det behövs vägledning om hur verksamhetsberättelsen får utformas”; ”Det vore lämpligt om det allmänna rådet innehåller vägledning om vilken post i BR som utgiften ska ingå i.”; Ex. på en synpunkt som vill ha mer förtydligande: ”Det behövs ett förtydligande om det är köparen eller säljaren som ska redovisa tillgången.”

3.6.3. Bortfall av synpunkter

Synpunkter i remissvar kan dock vara mer eller mindre specifika. De synpunkter som är mindre specifika kan vara av en sådan karaktär att de inte har någon konkret faktor att jämföra utfallet med och kan därmed inte analyseras.¹⁰⁵ Sådana synpunkter har därför inte inkluderats i studien.

Ett förstahandsförslag och ett andrahandsförslag kring en specifik företeelse kan inte båda uppfyllas.¹⁰⁶ Ett andrahandsförslag blir nämligen bara aktuell när ett förstahandsförslag avvisas. Det innebär att två situationer kan uppstå: (1) När ett förstahandsförslag har beviljats, har intressenten inte längre kvar sitt andrahandsförslag och därför har sådana andrahandsförslag tagits bort från studien; (2) När ett andrahandsförslag har beviljats, har intressenten också kvar sitt förstahandsförslag och därför har samtliga av förslagen tagits med i studien.

3.6.4. En analys av inflytandet

Det bearbetade materialet har presenterats i tabeller, som visar synpunkternas utfall för respektive intressentgrupp, såväl som för underliggande intressenter. Tabellerna är upprättade tematiskt utifrån synpunkternas grad av påverkan: *mindre*, *måttlig* eller *större*. Tabellerna visar således förhållandet mellan intressenter inom grupperna och huruvida dessa i större eller mindre utsträckning har påverkat gruppens totala inflytande. Utfallet från de olika intressentgruppernas synpunkter har också jämförts mot ett förväntat utfall, som grundar sig på premisen att de olika intressentgrupperna har lika inflytande. Det förväntade utfallet har räknats fram genom att synpunkter från den specifika intressentgruppen *multiplieras med* totala antalet accepterade synpunkter, *dividerat med* det totala antalet synpunkter. Till exempel gäller för *upprättares* förväntade accepterade synpunkter totalt sett: $(422 * 320) / 974 = 138,7$ givet att samtliga intressentgrupper förväntas ha lika inflytande. Vidare har motsvarande beräkningar gjorts för de förväntade frekvenserna av *mindre*, *måttlig* och *större*. Inflytandet kring normgivningen av K2-regelverket har analyserats utifrån de förväntade och observerade värdena.

¹⁰⁵ Ex. på synpunkter utan någon konkret jämförelsefaktor: "BFN bör enligt Svenskt Näringsliv avvakta med större förändringar till dess det är möjligt att dra tydliga slutsatser av erfarenheterna från tillämpningen av K2."; "Det största problemet med BFN är nämndens oförmåga att lämna argument för valda lösningar."; "Då insamlingsstiftelser inte omfattas av K2 Årsbokslut får avsnittet mindre betydelse för de stiftelser som ska tillämpa regelverket."; "Det är viktigt att de nuvarande förenklarna inte innebär att några relevanta upplysningar försvinner."

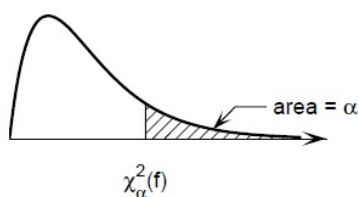
¹⁰⁶ Ex. på ett förstahandsförslag och andrahandsförslag: "Kraven bör tas bort" (förstahandsförslag); "Om kraven inte tas bort, bör jämförelseår vara med för att få exemplen mer lättförståeliga." (andrahandsförslag). BFN beviljade förstahandsförslaget, vilket innebar att andrahandsförslaget inte blev aktuellt.

3.6.5. χ^2 -tester

Utfallen av intressentgruppernas synpunkter har även analyserats utifrån χ^2 -tester. Dessa tester har använts för att mäta om frekvensen av ett antal utfall, vid en viss sannolikhetsfördelning, har berott på en tillfällighet eller inte. De observerade frekvenserna har jämförts med de förväntade frekvenserna, vilka har räknats ut enligt ovanstående formel.¹⁰⁷ Avvikelserna från de förväntade utfallen har sedan kunnat testas mot *nollhypotesen*, det vill säga att det inte ska finnas någon signifikant skillnad mellan den observerade och den förväntade andelen av accepterade synpunkter, mellan de olika intressentgrupperna. Detta har testats för det totala antalet synpunkter, samt utifrån de tre kategorierna *mindre*, *måttlig* och *större*. I analysen har hänsyn tagits till att det krävs ett visst antal observationer för att testerna ska anses vara tillförlitliga. Göran Djurfeldt et al. säger att χ^2 -test inte bör användas när mer än 20 % av någon kategori har en förväntad frekvens som är mindre än 5.¹⁰⁸ Tidigare forskning har dock använt sig av testet, trots att vissa celler inte har kunnat beräknas på ett tillförlitligt sätt.¹⁰⁹ I sådana kontexter betonas att den nämnda gränsen för vad som anses pålitligt i själva verket är godtycklig.¹¹⁰ Även i den här studien har vissa celler inte kunnat inkluderas i en del beräkningar, på grund av för låg frekvens (N/A). För att genomföra χ^2 -testet har det förväntade värdet (E) använts tillsammans med det observerade värdet (O) i formeln för χ^2 -värdet.

$$\chi^2 = \sum \frac{(O-E)^2}{E}$$

Det observerade χ^2 -värdet som påverkas av avvikelserna har jämförts med det kritiska χ^2 -värdet, för att se om nollhypotesen har kunnat förkastas eller inte. Det kritiska χ^2 -värdet bestäms i en tabell för χ^2 -fördelningen med hjälp av signifikansnivån, som i denna studie har valts till 5 %, då det anses vara en vedertagen standard för signifikansnivå samt beroende på antalet frihetsgrader.¹¹¹



$$P(X > \chi^2_{\alpha}(f)) = \alpha \text{ där } X \in \chi^2(f)$$

Figur 2: Signifikansnivå

¹⁰⁷ Jfr Göran Djurfeldt, Rolf Larsson och Ola Stjärnhagen, *Statistisk verktyglåda 1: Sambällsvetenskaplig orsaksanalys med kvantitativa metoder* (3:e uppl. Lund: Studentlitteratur, 2018 [2003]), s.186.

¹⁰⁸ Ibid., s. 200.

¹⁰⁹ Se Bamber och McMeeking, "An Examination", s. 66.

¹¹⁰ Ibid.

¹¹¹ Se Djurfeldt et al., *Statistisk verktyglåda*, s. 200.

<i>f</i>	α	0,9995	0,999	0,995	0,99	0,975	0,95	0,05	0,025	0,01	0,005	0,001	0,0005
1		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	3,84	5,02	6,63	7,88	10,83	12,12
2		0,00	0,00	0,01	0,02	0,05	0,10	5,99	7,38	9,21	10,60	13,82	15,20
3		0,02	0,02	0,07	0,11	0,22	0,35	7,81	9,35	11,34	12,84	16,27	17,73
4		0,06	0,09	0,21	0,30	0,48	0,71	9,49	11,14	13,28	14,86	18,47	20,00
5		0,16	0,21	0,41	0,55	0,83	1,15	11,07	12,83	15,09	16,75	20,52	22,11

Tabell 3: χ^2 -fördelning

Datan har tagits fram med hjälp av NVivos analysverktyg och har analyserats med hjälp av ett *Chi*²-test, vilket är ett tillvägagångssätt som är beprövat i liknande forskning.¹¹² Om observerat *Chi*²-värde understiger det kritiska värdet, kan alltså nollhypotesen inte förkastas.

3.7. Metoddiskussion

En del forskare menar att flermetodsforskning inte är möjlig att utföra, på grund av dess grundantaganden som formar forskningsstrategiernas art.¹¹³ Från en mer teknisk synvinkel behöver dock inte kopplingarna till dessa antaganden betraktas som fasta.¹¹⁴ Fördelarna hos båda strategierna för insamling och analys kan således förenas, något som har ansetts vara fördelaktigt i den här studien. Det flermetodiska angreppssättet blir dessutom allt mer accepterat inom företagsekonomisk forskning och används numera regelbundet, vilket även ökar trovärdigheten.¹¹⁵

Det finns flera instanser i samhället som inte har lämnat några remissvar på de olika remitterade förslagen. Det bör därför poängteras att fler instanser hade kunnat ha inflytande i likhet med de aktörer som studien baseras på. Sådana instanser hade därtill kunnat påverka den sammanställning och det resultat av intressentgruppernas inbördes roller och inflytande, något som dock förutsätter att de faktiskt hade lämnat konkreta synpunkter.

Det empiriska materialets insamling, kodning, bearbetning och analyser har genomförts av studiens båda forskare, på ett så objektiva, konsekventa och systematiska sätt som möjligt. För att ytterligare öka studiens reliabilitet har även datorprogrammet NVivo använts. Trots detta är remissvar från olika intressenter utformade på olika sätt, där exempelvis påpekanden, reflektioner, spekulationer och antaganden blandas med mer konkreta synpunkter. Att urskilja synpunkter ur text kan anses vara en konst i sig och därmed finns en risk att anspelade synpunkter kan ha förbisetts samt eventuellt ha misstolkats i olika sammanhang.

¹¹² Ibid., s. 65-67.

¹¹³ Se Bryman och Bell, *Företagsekonomiska forskningsmetoder*, s. 629-632.

¹¹⁴ Ibid.

¹¹⁵ Ibid.

Kapitel 4

Empiri och analys

I det här kapitlet presenteras det empiriska materialet, som har samlats in och kodats utifrån vilken grad av påverkan de kan anses ha på K2-regelverket: *mindre*, *måttlig* och *större*. Det kodade material har sedan genomgått en komparativ analys, där synpunkterna har ställts i relation till det fastställda K2-regelverket, för att avgöra huruvida synpunkterna kan anses ha blivit accepterade eller avvisade. Därefter har även normgivningsprocessens *input*, *throughput* och *output* analyserats utifrån legitimitetsteorier. Samtliga analysdelar har relaterats till studiens referensram och ämnar att svara mot uppsatsens syftesformulering.

4.1. Remitterade förslag

4.1.1. K2 Årsbokslut

Den 23 mars 2015 beslutade BFN att remittera ett förslag om ett nytt allmänt råd, med tillhörande vägledning om årsbokslut. Förslaget publicerades den 1 april 2015 och remisstiden varade till den 30 juni 2015. Förslaget sändes ut till 36 intressenter, varav 11 sände in remissvar till BFN. Utöver dessa tillkom 4 intressenter med remissvar, varav 3 var privatpersoner. I samtliga av dessa remissvar har 448 synpunkter identifierats. 217 av dessa synpunkter kom från *upprättare*, varav 59 ansågs ha en *mindre* påverkan, 100 ansågs ha en *måttlig* påverkan och 58 ansågs ha en *större* påverkan. 7 av synpunkterna kom från *akademiker*, där samtliga ansågs ha en *större* påverkan. 163 av synpunkterna kom från *revisorer*, varav 24 ansågs ha en *mindre* påverkan, 103 ansågs ha en *måttlig* påverkan och 36 ansågs ha en *större* påverkan. 61 av synpunkterna kom från *myndigheter*, varav 23 ansågs ha en *mindre* påverkan, 27 ansågs ha en *måttlig* påverkan och 11 ansågs ha en *större* påverkan.

4.1.2. K2 Årsredovisning

Den 27 april 2016 beslutade BFN att remittera ett förslag om nytt allmänt råd, med tillhörande vägledning om årsredovisning i mindre företag. Förslaget publicerades den 23 maj 2016 och remisstiden varade till den 20 augusti 2016. Förslaget sändes ut till 46 intressenter, varav 21 responderade med remissvar. Utöver dessa tillkom 5 intressenter med remissvar, varav 2 var privatpersoner. I samtliga av dessa remissvar har 494 synpunkter identifierats. 193 av dessa synpunkter kom från *upprättare*, varav 48 ansågs ha en *mindre* påverkan, 82 ansågs ha en *måttlig* påverkan och 63 ansågs ha en *större* påverkan. 28 av synpunkterna kom från *akademiker*, varav 1 ansågs ha en *mindre* påverkan, 13 ansågs ha en *måttlig* påverkan och 14 ansågs ha en *större* påverkan. 181 av synpunkterna kom från *revisorer*, varav 38 ansågs ha en *mindre* påverkan, 85 ansågs ha en *måttlig* påverkan och 59 ansågs ha en *större* påverkan. 93 av synpunkterna kom från *myndigheter*, varav 22 ansågs ha en *mindre* påverkan, 39 ansågs ha en *måttlig* påverkan och 32 ansågs ha en *större* påverkan. I de två följande styckena återges information om remitterade förslag som har kompletterat förslaget om K2 Årsredovisning. I den följande studien integreras materialet från dessa kompletterande förslagen i det remitterade förslaget om K2 Årsredovisning.

Den 18 oktober 2016 beslutade BFN att remittera ett kompletterande förslag i form av ett nytt kapitel om frivilligt upprättad kassaflödesanalys till det redan remitterade förslaget. Förslaget bygger på önskemål från remissvar, som tidigare inkom kring förslaget om K2 Årsredovisning. Det kompletterande förslaget publicerades den 19 oktober 2016 och remisstiden varade till den 8 november 2016. Den 28 april 2017 beslutade BFN att remittera ett tilläggförslag om redovisning av ersättningsfond till det redan remitterade förslaget. Förslaget bygger på önskemål från remissvar, som tidigare inkom kring förslaget om K2 Årsredovisning. Förslaget publicerades den 9 maj 2017 och remisstiden varade till den 30 juni 2017. I de remissvar som har skickats in för de kompletterande förslagen har 32 synpunkter identifierats. 12 av dessa synpunkter kom från *upprättare*, varav 2 ansågs ha en *mindre* påverkan, 8 ansågs ha en *måttlig* påverkan och 2 ansågs ha en *större* påverkan. 1 av synpunkterna kom från *akademiker* och ansågs ha en *måttlig* påverkan. 17 av synpunkterna kom från *revisorer*, varav 5 ansågs ha en *mindre* påverkan, 10 ansågs ha en *måttlig* påverkan och 2 ansågs ha en *större* påverkan. 2 av synpunkterna kom från *myndigheter*, varav 1 ansågs ha en *mindre* påverkan och 1 ansågs ha en *större* påverkan.

4.2. Komparativ analys och *Chi*²-tester

I den komparativa analysen har intressenternas synpunkter jämförts med hur K2-regelverket har fastställts. Synpunkterna har kategoriserats utifrån deras grad av påverkan på regelverket: *mindre*, *måttlig* eller *större*. Resultatet presenteras i tematiskt kategoriserade tabeller, med en mer detaljerad bild av hur synpunkterna fördelar sig inom de olika intressentgrupperna. Tabellerna inkluderar även *Chi*²-tester, som visar huruvida fördelningen av accepterade och avvisade synpunkter kan anses bero på vilken intressentgrupp synpunkterna har kommit ifrån. Med de värden som har använts i studien, kan ett sådant samband avvisas med 95 % säkerhet. Slutligen presenteras en övergripande tabell med resultaten, följt av en diskussion kring dem.

4.2.1. Analys av synpunkter med *mindre* grad av påverkan

Synpunkter med mindre påverkan	K2 Årsbokslut		K2 Årsredovisning		Totalt
	Accepterade	Avvisade	Accepterade	Avvisade	
Upprättare:	47	12	18	32	109
- Peter Berg (privatperson)	-	-	(1)	(4)	(5)
- Riksidrottsförbundet	-	(2)	(1)	(5)	(8)
- Srf konsulterna	(37)	(5)	(14)	(13)	(69)
- Stiftelser i samverkan (SiS)	(6)	(4)	(2)	(4)	(16)
- Svenskt näringsliv	(4)	(1)	-	(6)	(11)
Akademiker:	0	0	0	1	1
- Handelshögskolan vid Göteborgs universitet	-	-	-	(1)	(1)
Revisorer:	13	11	11	31	66
- FAR	(8)	(8)	(11)	(28)	(55)
- Pricewaterhousecoopers (PwC)	(5)	(3)	-	(3)	(11)
Myndigheter:	19	4	4	19	46
- Bolagsverket	-	-	-	(3)	(3)
- Skatteverket	(19)	(4)	(3)	(7)	(33)
- Statistiska centralbyrån (SCB)	-	-	(1)	(9)	(10)
Totalt:	79	27	33	83	222

	Antal accepterade synpunkter		Differens	(O-E) ²	(O-E) ² / E
	Observerat utfall (O)	Förväntat utfall (E)			
Upprättare:	65	55,0	10,0	100,00	1,8182
Akademiker:	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A
Revisorer:	24	33,3	9,3	86,49	2,5973
Myndigheter:	23	23,2	0,2	0,04	0,0017
Totalt observerat <i>Chi</i>²-värde:					4,4172

Tabell 4: Analys av synpunkter med mindre påverkan

Den komparativa analysen av synpunkter med *mindre* grad av påverkan visar att det observerade utfallet för *upprättare* var högre (65/109 → 59,6 %) än det förväntade utfallet (55,0/109 → 50,5 %). Likaså att det observerade utfallet för *revisorer* var lägre (24/66 → 36,4 %) än det förväntade

utfallet (33,3/66 → 50,5 %) samt att det observerade utfallet för *myndigheter* i stort sett motsvarade (23/46 → 50,0 %) det förväntade utfallet (23,2/46 → 50,4 %). Samtidigt visar analysen att *upprättare* var den intressentgrupp som stod för den högsta andelen av samtliga accepterade synpunkter med *mindre* grad av påverkan (65/112 → 58,0 %), följt av *revisorer* (24/112 → 21,4 %) och *myndigheter* (23/112 → 20,5 %).

I analysen har 5,99 varit det kritiska χ^2 -värdet, då intressentgruppen *akademiker* har haft för låg frekvens för att inkluderas och därmed baseras analysen på frihetsgrad 2 i tabellen för χ^2 -fördelning. Nollhypotesen kan inte förkastas, eftersom värdet på de observerade χ^2 -värdet är lägre (4,4172) än det kritiska värdet (5,99). Därmed föreligger det ingen statistisk signifikant skillnad mellan intressentgrupper och huruvida deras synpunkter har blivit accepterade eller inte. På 5 % signifikansnivå finns det således ingen signifikant skillnad och avvikelserna från de förväntade värdena anses kunna bero på tillfälligheter.

4.2.2. Analys av synpunkter med *måttlig* grad av påverkan

Synpunkter med måttlig påverkan	K2 Årsbokslut		K2 Årsredovisning		Totalt
	Accepterade	Avvisade	Accepterade	Avvisade	
Upprättare:	28	72	23	67	190
- LRF konsult	(1)	(1)	(2)	(7)	(11)
- Peter Berg (privatperson)	-	-	(2)	(14)	(16)
- Riksidrottsförbundet	(1)	(1)	-	(3)	(5)
- Srf konsulterna	(10)	(29)	(11)	(21)	(71)
- Stiftelser i samverkan (SiS)	(6)	(12)	(7)	(12)	(37)
- Svenskt näringsliv	(10)	(29)	(1)	(10)	(50)
Akademiker:	0	0	2	11	13
- Handelshögskolan vid Göteborgs universitet	-	-	(1)	(2)	(3)
- Uppsala universitets stiftelseförvaltning	-	-	(1)	(9)	(10)
Revisorer:	33	70	22	73	198
- FAR	(18)	(55)	(14)	(60)	(147)
- Pricewaterhousecoopers (PwC)	(15)	(15)	(8)	(13)	(51)
Myndigheter:	10	17	12	27	66
- Bolagsverket	-	-	(1)	(2)	(3)
- Länsstyrelsen i Västra götaland län	-	-	-	(1)	(1)
- Skatteverket	(10)	(15)	(10)	(20)	(55)
- Statistiska centralbyrån (SCB)	-	(2)	(1)	(4)	(7)
Totalt:	71	159	59	178	467

	Antal accepterade synpunkter		Differens	(O-E) ²	(O-E) ² / E
	Observerat utfall (O)	Förväntat utfall (E)			
Upprättare:	51	52,9	1,9	3,61	0,0682
Akademiker:	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A
Revisorer:	55	55,1	0,1	0,01	0,0002
Myndigheter:	22	18,4	3,6	12,96	0,7044
Totalt observerat χ^2-värde:				0,7728	

Tabell 5: Analys av synpunkter med *måttlig* påverkan

Den komparativa analysen av synpunkter med *måttlig* grad av påverkan visar att det observerade utfallet för *upprättare* var lägre (51/190 → 26,8 %) än det förväntade utfallet (52,9/190 → 27,8 %). Likaså att det observerade utfallet för *revisorer* motsvarade (55/198 → 27,8 %) det förväntade utfallet (55,1/198 → 27,8 %) samt att det observerade utfallet för *myndigheter* var högre (22/66 → 33,3 %) än det förväntade utfallet (18,4/66 → 27,9 %). Samtidigt visar analysen att *revisorer* var den intressentgrupp som stod för den högsta andelen av samtliga accepterade synpunkter med *måttlig* grad av påverkan (55/130 → 42,3 %), följt av *upprättare* (51/130 → 39,2 %), *myndigheter* (22/130 → 16,9 %) och *akademiker* (2/130 → 1,5 %).

I analysen har 5,99 varit det kritiska χ^2 -värdet, då intressentgruppen *akademiker* har haft för låg frekvens för att inkluderas och därmed baseras analysen på frihetsgrad 2 i tabellen för χ^2 -fördelning. Nollhypotesen kan inte förkastas, eftersom värdet på de observerade χ^2 -värdet är lägre (0,7728) än det kritiska värdet (5,99). Därmed föreligger det ingen statistisk signifikant skillnad mellan intressentgrupper och huruvida deras synpunkter har blivit accepterade eller inte. På 5 % signifikansnivå finns det således ingen signifikant skillnad och avvikelserna från de förväntade värdena anses kunna bero på tillfälligheter.

4.2.3. Analys av synpunkter med *större* grad av påverkan

Synpunkter med större påverkan	K2 Årsbokslut		K2 Årsredovisning		Totalt
	Accepterade	Avvisade	Accepterade	Avvisade	
Upprättare:	12	46	26	39	123
- BAS-intressenternas förening	-	-	(1)	(1)	(2)
- Bo Nordlund (privatperson)	-	-	-	(1)	(1)
- Hans Sjöström (privatperson)	-	(1)	-	-	(1)
- IOGT-NTO	-	(2)	-	(1)	(3)
- LRF konsult	(4)	(2)	(4)	(2)	(12)
- Mattias Jahn (privatperson)	(1)	(1)	-	-	(2)
- Peter Berg (privatperson)	-	-	-	(3)	(3)
- PRI Stiftelsestjänst AB	-	-	-	(1)	(1)
- Riksidrottsförbundet	-	(5)	(1)	(4)	(10)
- Srf konsulterna	(5)	(19)	(9)	(13)	(46)
- Stiftelser i samverkan (SiS)	(2)	(13)	(5)	(9)	(29)
- Svenska kyrkan	-	-	-	(2)	(2)
- Svenskt näringsliv	-	(3)	(3)	(2)	(8)
- Sveriges häradsallmäningsförbund	-	-	(3)	-	(3)
Akademiker:	0	7	7	7	21
- Handelshögskolan vid Göteborgs universitet	-	(5)	(1)	(1)	(7)
- Sten-Eric Ingblad (privatperson)	-	(2)	-	-	(2)
- Uppsala universitets stiftelseförvaltning	-	-	(6)	(6)	(12)
Revisorer:	9	27	13	48	97
- FAR	(5)	(23)	(9)	(38)	(75)
- Pricewaterhousecoopers (PwC)	(4)	(4)	(4)	(10)	(22)

Myndigheter:	2	9	9	24	44
- Bolagsverket	-	-	(2)	(3)	(5)
- Ekobrottsmyndigheten	-	(1)	(3)	-	(4)
- Kammarrätten i Jönköping	-	-	-	(1)	(1)
- Skatteverket	-	(4)	(2)	(18)	(24)
- Statistiska centralbyrån (SCB)	(2)	(4)	(2)	(2)	(10)
Totalt:	23	89	55	118	285

	Antal accepterade synpunkter		Differens	(O-E) ²	(O-E) ² / E
	Observerat utfall (O)	Förväntat utfall (E)			
Upprättare:	38	33,7	4,3	18,49	0,5487
Akademiker:	7	5,8	1,2	1,44	0,2483
Revisorer:	22	26,6	4,6	21,16	0,7955
Myndigheter:	11	12,0	1,0	1,00	0,0833
Totalt observerat <i>Chi</i>²-värde:					1,6758

Tabell 6: Analys av synpunkter med större påverkan

Den komparativa analysen av synpunkter med *större* grad av påverkan visar att det observerade utfallet för *upprättare* var högre (38/123 → 30,9 %) än det förväntade utfallet (33,7/123 → 27,4 %). Likaså att det observerade utfallet för *akademiker* var högre (7/21 → 33,3 %) än det förväntade utfallet (5,8/21 → 27,6 %). Analysen visar även att det observerade utfallet för *revisorer* var lägre (22/97 → 22,7 %) än det förväntade utfallet (26,6/97 → 27,4 %) samt att det observerade utfallet för *myndigheter* var lägre (11/44 → 25,0 %) än det förväntade utfallet (12,0/44 → 27,3 %). Samtidigt visar analysen att *upprättare* var den intressentgrupp som stod för den högsta andelen av samtliga accepterade synpunkter med *större* grad av påverkan (38/78 → 48,7 %), följt av *revisorer* (22/78 → 28,2 %), *myndigheter* (11/78 → 14,1 %) och *akademiker* (7/78 → 9,0 %).

I analysen har 7,81 varit det kritiska *Chi*²-värdet och baseras på frihetsgrad 3 i tabellen för *Chi*²-fördelning. Nollhypotesen kan inte förkastas, eftersom värdet på de observerade *Chi*²-värdet är lägre (1,6758) än det kritiska värdet (7,81). Därmed föreligger det ingen statistisk signifikant skillnad mellan intressentgrupper och huruvida deras synpunkter har blivit accepterade eller inte. På 5 % signifikansnivå finns det således ingen signifikant skillnad och avvikelserna från de förväntade värdena anses kunna bero på tillfälligheter.

4.2.4. En överblick av samtliga utfall

Den komparativa analysen visar att sammanlagt 320 synpunkter blev accepterade och att 654 blev avvisade, av totalt 974 synpunkter. Följande tabell framställer hur fördelningen mellan de olika intressentgrupperna och ser ut, utifrån synpunkternas olika grader av påverkan på regelverket:

Synpunkter				Påverkan																																						
				Accepterade	Avvisade	Totalt																																				
Mindre	Intressentgrupp:	Upprättare	Andel	65	44	109																																				
			Förväntad andel	55,0	54,0	109,0																																				
		Akademiker	Andel	0	1	1																																				
			Förväntad andel	0,5	0,5	1,0																																				
		Revisorer	Andel	24	42	66																																				
			Förväntad andel	33,3	32,7	66,0																																				
		Myndigheter	Andel	23	23	46																																				
			Förväntad andel	23,2	22,8	46,0																																				
		Totalt	Andel	112	110	222																																				
			Förväntad andel	112,0	110,0	222,0																																				
Måttlig	Intressentgrupp:	Upprättare	Andel	51	139	190																																				
			Förväntad andel	52,9	137,1	190,0																																				
		Akademiker	Andel	2	11	13																																				
			Förväntad andel	3,6	9,4	13,0																																				
		Revisorer	Andel	55	143	198																																				
			Förväntad andel	55,1	142,9	198,0																																				
		Myndigheter	Andel	22	44	66																																				
			Förväntad andel	18,4	47,6	66,0																																				
		Totalt	Andel	130	337	467																																				
			Förväntad andel	130,0	337,0	467,0																																				
Större	Intressentgrupp:	Upprättare	Andel	38	85	123																																				
			Förväntad andel	33,7	89,3	123,0																																				
		Akademiker	Andel	7	14	21																																				
			Förväntad andel	5,8	15,3	21,1																																				
		Revisorer	Andel	22	75	97																																				
			Förväntad andel	26,6	70,5	97,1																																				
		Myndigheter	Andel	11	33	44																																				
			Förväntad andel	12,0	32,0	44,0																																				
		Totalt	Andel	78	207	285																																				
			Förväntad andel	78,1	207,1	285,2																																				
Totalt	Intressentgrupp:	Upprättare	Andel	154	268	422																																				
			Förväntad andel	138,7	283,4	422,1																																				
		Akademiker	Andel	9	26	35																																				
			Förväntad andel	11,5	23,5	35,0																																				
		Revisorer	Andel	101	260	361																																				
			Förväntad andel	118,6	242,4	361,0																																				
		Myndigheter	Andel	56	100	156																																				
			Förväntad andel	51,3	104,8	156,0																																				
		Totalt	Andel	320	654	974																																				
			Förväntad andel	320,1	654,1	974,2																																				
<table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="2">Antal accepterade synpunkter</th> <th rowspan="2">Differens</th> <th rowspan="2">(O-E)²</th> <th rowspan="2">(O-E)² / E</th> </tr> <tr> <th>Observerat utfall (O)</th> <th>Förväntat utfall (E)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Upprättare:</td> <td>154</td> <td>138,7</td> <td>15,3</td> <td>234,09</td> <td>1,6877</td> </tr> <tr> <td>Akademiker:</td> <td>9</td> <td>11,5</td> <td>2,5</td> <td>6,25</td> <td>0,5435</td> </tr> <tr> <td>Revisorer:</td> <td>101</td> <td>118,6</td> <td>17,6</td> <td>309,76</td> <td>2,6118</td> </tr> <tr> <td>Myndigheter:</td> <td>56</td> <td>51,3</td> <td>4,7</td> <td>22,09</td> <td>0,4306</td> </tr> <tr> <td colspan="4">Totalt observerat <i>Chi</i>²-värde:</td> <td colspan="2">5,2736</td> </tr> </tbody> </table>						Antal accepterade synpunkter		Differens	(O-E) ²	(O-E) ² / E	Observerat utfall (O)	Förväntat utfall (E)	Upprättare:	154	138,7	15,3	234,09	1,6877	Akademiker:	9	11,5	2,5	6,25	0,5435	Revisorer:	101	118,6	17,6	309,76	2,6118	Myndigheter:	56	51,3	4,7	22,09	0,4306	Totalt observerat <i>Chi</i> ² -värde:				5,2736	
Antal accepterade synpunkter		Differens	(O-E) ²	(O-E) ² / E																																						
Observerat utfall (O)	Förväntat utfall (E)																																									
Upprättare:	154	138,7	15,3	234,09	1,6877																																					
Akademiker:	9	11,5	2,5	6,25	0,5435																																					
Revisorer:	101	118,6	17,6	309,76	2,6118																																					
Myndigheter:	56	51,3	4,7	22,09	0,4306																																					
Totalt observerat <i>Chi</i> ² -värde:				5,2736																																						

Tabell 7: Överblick av samtliga utfall

Den komparativa analysen av samtliga synpunkter visar att det observerade utfallet för *upprättare* var högre (154/422 → 36,5 %) än det förväntade utfallet (138,7/422 → 32,9 %). Likaså var det

observerade utfallet för *akademiker* lägre (9/35 → 25,7 %) än det förväntade utfallet (11,5/35 → 32,9 %). Analysen visar även att det observerade utfallet för *revisorer* var lägre (101/361 → 28,0 %) än det förväntade utfallet (118,6/361 → 32,9 %) samt att det observerade utfallet för *myndigheter* var högre (56/156 → 35,9 %) än det förväntade utfallet (51,3/156 → 32,9 %). Samtidigt visar analysen att *upprättare* var den intressentgrupp som stod för den högsta andelen av samtliga accepterade synpunkter (154/320 → 48,1 %), följt av *revisorer* (101/320 → 31,6 %), *myndigheter* (56/320 → 17,5 %) och *akademiker* (9/320 → 2,8 %).

I analysen har 7,81 varit det kritiska χ^2 -värdet och baseras på frihetsgrad 3 i tabellen för χ^2 -fördelning. Nollhypotesen kan inte förkastas, eftersom värdet på de observerade χ^2 -värdet är lägre (5,2736) än det kritiska värdet (7,81). Därmed föreligger det ingen statistisk signifikant skillnad mellan intressentgrupper och huruvida deras synpunkter har blivit accepterade eller inte. På 5 % signifikansnivå finns det således ingen signifikant skillnad och avvikelserna från de förväntade värdena anses kunna bero på tillfälligheter.

Synpunkter med en *mindre* grad av påverkan har i genomsnitt blivit accepterade i 50,5 % av fallen, vilket är betydligt högre än de andra två nivåerna (27,8 % respektive 27,4 %). En anledning till detta kan vara synpunkternas karaktär, då exempelvis grammatiska fel, skrivfel och formaliafel har en mindre påverkan på regelverket. Dessa synpunkter kan i flera fall anses som självklara fel och därmed ligger ingen vidare tolkningsfråga anknuten till synpunkterna. Synpunkterna kan även anses vara mindre tidskrävande och enkla att agera utifrån. Det bör även tas i beaktning att det förmodligen görs en ytterligare genomgång av förslagen innan det faktiska regelverket antas och därmed kan vissa av dessa synpunkter eventuellt anses vara överflödiga.

Synpunkter med en *måttlig* grad av påverkan har i genomsnitt blivit accepterade i 27,8 % av fallen. Att dessa synpunkter accepteras i mindre omfattning än de mindre synpunkterna kan bero på att det i dessa fall ofta finns en aspekt av tolkning och argumentation. Här handlar synpunkterna bland annat om omformuleringar eller förtydligande. Sådana synpunkter och frågor kan tänkas leda till en argumentation eller diskussion kring exempelvis vad som kan anses vara en bättre formulering. Meningarna kring sådana synpunkter kan därmed tendera att enklare gå isär, än vid synpunkter med *mindre* grad av påverkan.

Synpunkter med en *större* grad av påverkan har i genomsnitt blivit accepterade i 27,4 % av fallen och likt de *måttliga* innebär synpunkterna en högre grad av tolkningsutrymme. I dessa

synpunkter kan det i många fall finnas tydliga skillnader mellan hur normgivaren och intressenten tolkar redovisning eller lagar. I vissa fall grundar sig därmed synpunkterna på att en intressent tolkar en situation i kontrast till hur BFN tycks tolka den, vilket kan leda till att en intressent vill förändra, ta bort eller införa regler. För att en sådan synpunkt skall gå igenom krävs därför ett starkt argument som kan övertyga motparten i att ändra uppfattning. Detta innebär att en *större* synpunkt som går igenom medför ett större inflytande för intressenten, än om intressenten skulle få igenom en *måttlig* eller *mindre* synpunkt. Vissa *större* synpunkter tycks dock vara enklare att få igenom och kan bero på att BFN i vissa fall kan ha förbiset uppdaterade regelverk eller inte har haft den kompetens som en intressent besitter på ett specifikt område. Det verkar således finnas en tendens till korrelation, om än liten, mellan antalet accepterade synpunkter och huruvida till vilken grad de påverkar regelverket.

4.2.5. Sammanfattning

Av samtliga 974 inkomna synpunkter accepterades 320 synpunkter. Totalt sett inkom flest synpunkter från *upprättare* (422), följt av *revisorer* (361), *myndigheter* (156) och *akademiker* (35). Av de 320 accepterade synpunkterna kom flest från *upprättare* (48,1 %), följt av *revisorer* (31,6 %), *myndigheter* (17,5 %) och *akademiker* (2,8 %). Inflytandet verkar således ha en god korrelation med antalet inskickade remissvar från respektive intressentgrupp. Samtidigt visar analysen att *upprättare* och *revisorer* har påverkat K2-regelverket i högre grad än vad *myndigheter* och *akademiker* har gjort, sett till deras andel av de synpunkter som har accepterats av BFN.

Studien har även undersökt om någon intressentgrupp har haft större eller mindre inflytande i förhållande till ett förväntat värde, utifrån premisen att alla intressenter har lika inflytande. Resultatet visar att *upprättare* har haft störst inflytande i sina uttalanden, där 36,5 % av deras synpunkter har accepterats (3,6 procentenheter över förväntan). Likaså har *myndigheter* haft ett stort inflytande, där 35,9 % av deras synpunkter har accepterats (3,0 procentenheter över förväntan). Däremot har *revisorer* endast fått igenom 28,0 % av sina synpunkter (4,9 procentenheter under förväntan) och *akademiker* har endast fått igenom 25,7 % av sina synpunkter (7,2 procentenheter under förväntan). Utifrån en signifikansnivå på 5 %, bör dock inte avvikelserna från de förväntade värdena anses vara signifikanta, utan kan bero på tillfälligheter.

Av samtliga 320 accepterade synpunkter, har 112 betecknats som *mindre*, 130 som *måttliga* och 78 som *större*. Bland de accepterade synpunkterna med *mindre* grad av påverkan, stod *upprättare* för den högsta andelen (58,0 %), följt av *revisorer* (21,4 %) och *myndigheter* (20,5 %). Bland de accepterade synpunkterna med *måttlig* grad av påverkan, stod *revisorer* för den högsta andelen (42,3 %), följt av *upprättare* (39,2 %), *myndigheter* (16,9 %) och *akademiker* (1,5 %). Bland de accepterade synpunkterna med *större* grad av påverkan, stod *upprättare* för den högsta andelen (48,7 %), följt av *revisorer* (28,2 %), *myndigheter* (14,1 %) och *akademiker* (9,0 %).

Studien visar även att *upprättare* fick igenom 59,6 % av sina *mindre* synpunkter (9,1 procentenheter över förväntan), 26,8 % av sina *måttliga* synpunkter (1,0 procentenheter under förväntan) och 30,9 % av sina *större* synpunkter (3,5 procentenheter över förväntan). *Akademiker* fick igenom 33,3 % av sina *större* synpunkter (5,7 procentenheter över förväntan). *Revisorer* fick igenom 36,4 % av sina *mindre* synpunkter (14,1 procentenheter under förväntan), 27,8 % av sina *måttliga* synpunkter (samma som förväntan) och 22,7 % av sina *större* synpunkter (4,7 procentenheter under förväntan). *Myndigheter* fick igenom 50,0 % av sina *mindre* synpunkter (0,4 procentenheter under förväntan), 33,3 % av sina *måttliga* synpunkter (5,4 procentenheter över förväntan) och 25,0 % av sina *större* synpunkter (2,3 procentenheter under förväntan).

4.2.6. Diskussion kring makten över normerna

Makten över normerna kan betraktas från två perspektiv. Å ena sidan kan makten anses tillhöra de intressentgrupper som har skrivit den största andelen av de 320 synpunkter som BFN har accepterat. Å andra sidan kan makten anses tillhöra de intressentgrupper som har fått igenom störst andel av sina egna synpunkter, även om dessa inte utgör en stor andel av de 320 synpunkterna. Till detta kommer att synpunkterna har olika grader av påverkan på regelverket och kan därmed nyansera maktanspråken inom de båda perspektiven.

Genom att skriva långa remissvar med flera synpunkter, kan en intressentgrupp ha lyckats få en hög andel av de 320 accepterade synpunkterna, trots att de *inte* nödvändigtvis har lyckats få igenom en hög andel av sina synpunkter. Studien har visat att *upprättare* har varit den intressentgrupp som har skrivit flest antal synpunkter, följt av *revisorer*, något som även tidigare studier har skildrat.¹¹⁶ Bamber och McMeeking framställer att revisorer skriver längst remissvar och

¹¹⁶ Jorissen et al., ”Formal Participation”, s. 693-729.

ger flest kommentarer.¹¹⁷ Detta stämmer överens med den aktuella studien, då FAR ger 277 synpunkter i sina remissvar medan Srf konsulterna skriver näst flest, men når endast upp till 186 synpunkter. I studien har *revisorer* haft näst störst inflytande på K2-regelverket (31,6 % av de 320 accepterade synpunkterna), men har samtidigt fått näst lägst gehör för sina synpunkter (28,0 %). *Upprättare* har däremot både haft störst inflytande på K2-regelverket (48,1 % av de 320 accepterade synpunkterna) och har fått störst gehör för sina synpunkter (36,5 %). Kwok och Sharp säger att det historiskt sett är *upprättare* som har varit den mest aktiva intressentgruppen, men enligt tidigare forskning har ett skifte skett mot att reglerande och professionella organ (motsvarande *myndigheter* i den aktuella studien) på senare tid har varit de mest aktiva intressenterna.¹¹⁸ Detta stämmer även överens med Bammers och McMeekings studie, där *myndigheter* har gett flest synpunkter på förändringar.¹¹⁹ Denna tendens syns dock inte i den svenska kontexten kring K2-regelverket, baserat på denna studie. *Myndigheter* har endast skrivit 16,0 % av de 974 synpunkterna och har haft näst lägst inflytande på K2-regelverket (17,5 % av de 320 accepterade synpunkterna), men har samtidigt fått näst störst gehör för sina synpunkter (35,9 %). Det bör dock påpekas att det är just en myndighet, i form av BFN, som är det beslutande organet gällande normgivningen och därmed ökar *myndigheters* påverkan och aktivitet inom området.

Studien har observerat en stor variation gällande vilka intressenter och intressentgrupper som har fått igenom synpunkter med olika grader av påverkan. Som nämnts består *mindre* synpunkter ofta av påpekanden om skrivfel eller formaliafel, som troligtvis har en större benägenhet att ändras än synpunkter med tolkande och mer subjektiva aspekter. Intressenter som har varit mer benägna än andra att påpeka sådana synpunkter kan därmed ha fått en större andel synpunkter accepterade, jämfört med intressenter som utgår ifrån att sådana synpunkter är överflödiga. Cortese et al. skildrar hur inflytandet för en intressent delvis är baserat på innehållet i en synpunkt.¹²⁰ Innehållet i en synpunkt kan å ena sidan innebära en okomplicerad lösning likt ett stavfel (*mindre*) men det kan även innebära en betydelsefull förändring (*större*) som krävs för att praxis, normer eller övriga lagar skall kunna följas. En *större* synpunkt som accepteras har en större betydelse för regelverket än en *måttlig* eller *mindre* synpunkt som accepteras. Studien förutsätter därför att de som har fått igenom en högre andel *större* synpunkter, har haft större inflytande än de som har fått igenom samma andel *måttliga* eller *mindre* synpunkter. I studien har *upprättare* i hög grad både fått

¹¹⁷ Bamber och McMeeking, "An Examination", s. 67.

¹¹⁸ Ibid.; Kwok och Sharp, "Power", s. 74-99.

¹¹⁹ Bamber och McMeeking, "An Examination", s. 67.

¹²⁰ Cortese et al., "Powerful Players", s. 76-88.

igenom sina *större* synpunkter (30,9 %) och står för en hög andel av samtliga *större* synpunkter som BFN har accepterat (48,7 %), en tendens som stämmer överens med det som även Shield skildrar i sin avhandling.¹²¹ *Akademiker* är den intressentgrupp som har ett relativt lågt antal synpunkter i studien och därför är det svårare att dra några större slutsatser om dem.¹²² Proportionerligt har deras *större* synpunkter blivit accepterade i en hög grad (33,3 %), medan deras måttliga synpunkter har blivit accepterade i en lägre grad (15,4 %). Analysen grundar sig dock enbart på ett fåtal synpunkter, vilket gör att varje utfall för en specifik synpunkt väger tungt. Problematiken kring ett lågt antal synpunkter kan tydligare upptäckas när intressenter inom intressentgrupperna har analyserats. När enbart ett fåtal synpunkter har uttryckts av en intressent kan det antas vara svårare att dra slutsatser om utfallet är representativt eller inte. I dessa fall bör intressenten tydligare betraktas som en del i den större intressentgruppen, och därmed inte i sig själva anses få igenom eller nekas en uppenbart högre andel accepterade eller avvisade synpunkter. Detta är en problematik som även har uppkommit i tidigare studier, men Bamber och McMeeking säger att en kombinerad av grupper skulle leda till en generalisering, som minskar detaljrikedomen och betydelsen av en analys.¹²³

Flera intressenter kan ha haft synpunkter på samma delar i de remitterade förslagen, vilket innebär att det är svårt att avgöra vilka av dessa intressenter som har haft störst påverkan. Till exempel har McLeay et al. skildrat att *upprättares* inflytande kan reduceras kraftigt när de inte har stöd av andra intressentgrupper.¹²⁴ Den här uppsatsen har inte fördjupat sig i en sådan aspekt, men det bör betonas att en intressent kan ha fått igenom en synpunkt tack vare att en annan intressent med högre inflytande hade en liknande synpunkt. Det kan även diskuteras om huruvida synpunkter är mer benägna att bli accepterad av BFN, om det är flera intressenter som har påpekat likadana synpunkter. I studiens insamling av synpunkter har det till exempel observerats att flera synpunkter har handlat om att kassaflödesanalys borde tillåtas i anslutning till årsredovisningen.¹²⁵ Senare remitterades kompletteringen av kassaflödesanalys, vilket medförde en accepterad synpunkt

¹²¹ Shields, "International", s. 41, 89, 130.

¹²² Jfr Bamber och McMeeking, "An Examination", s. 64-65.

¹²³ Ibid., s. 66.

¹²⁴ McLeay et al., "Constituent Lobbying", s. 79-98.

¹²⁵ Ex. på sådana synpunkter: "Vi anser att det ska vara tillåtet att frivilligt lämna en kassaflödesanalys även då K2 tillämpas." (se Srf konsulterna, "Remissvar K2 Årsredovisning", 2016, s. 4); "Handelshögskolan anser därför att företag som tillämpar K2 ska tillåtas att frivilligt bifoga en kassaflödesanalys i sin årsredovisning." (se Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, "Remissvar K2 Årsredovisning", 2016, s. 2); "Svenskt Näringsliv anser dock att Bokföringsnämnden bör pröva möjligheten att ta fram en frivillig separat vägledning för mindre företag som tillämpar K2 och som frivilligt väljer att upprätta kassaflödesanalys eller koncernredovisning." (se Svenskt näringsliv, "Remissvar K2 Årsredovisning, 2016, s. 2).

för samtliga intressenter. Frågan är om utfallet vore detsamma om enbart en intressent hade lämnat ändringsförslaget.

En intressents grad av expertis inom ett specifikt område skulle kunna ha betydelse för huruvida BFN accepterar synpunkterna eller inte. I analyserna framträder att flera intressenter kan anses ha sådan expertis, till exempel inom redovisning för stiftelser och föreningar.¹²⁶ Dessa intressenter verkar dock inte självklart ha fått igenom anmärkningsvärt fler synpunkter än övriga intressenter. Samtidigt visar analyserna att *upprättare* har fått igenom en stor andel av sina synpunkter, något som skulle kunna ställas i relation till att syftet bakom K2-regelverket faktiskt var att förenkla för de som är upprättare av redovisning.¹²⁷ Deras inflytande skulle således kunna vara kontextbaserad och inte nödvändigtvis vara lika hög vid andra normgivningar inom redovisning.¹²⁸

*Chi*²-testerna i studien visar att hypotesen om att alla intressenter har lika inflytande inte kan förkastas, utan att de olika andelarna istället skulle kunna bero på tillfälligheter. Trots att en signifikant skillnad inte kan konstateras, anses resultaten från utfallen ändå vara relevanta. Fördelningen av det faktiska inflytandet på normsättningsprocessen kan nämligen ändå vara av intresse för *upprättare*, *akademiker*, *revisorer*, *myndigheter* och andra som vill påverka eller som påverkas av svenska redovisningsnormer.

Utifrån perspektivet att makten anses tillhöra de intressentgrupper som har skrivit den största andelen av de 320 synpunkter som BFN accepterade, har *upprättare* haft störst makt (48,1 %), följt av *revisorer* (31,6 %). Utifrån perspektivet att makten anses tillhöra de intressentgrupper som har fått igenom störst andel av sina egna synpunkter, har *upprättare* också haft den största makten (36,5 %), men istället följt av *myndigheter* (35,9 %). Till detta kommer som sagt att synpunkterna har olika grader av påverkan på regelverket och kan därmed nyansera maktanspråken inom de båda perspektiven. Bland de accepterade synpunkterna med *större* grad av påverkan, stod *upprättare* för den högsta andelen (48,7 %), följt av *revisorer* (28,2 %). *Akademiker* har dock fått igenom flest andel av sina *större* synpunkter (33,3 %), följt av *upprättare* (30,9 %). Resultaten från analyserna indikerar således att *upprättare* tycks vara den intressentgrupp som har störst makt över normerna i en nutida svensk kontext, sett till K2-regelverket.

¹²⁶ Se t.ex. remissvar från SiS, Sveriges häradsallmänningsförbund och Uppsala universitets stiftelseförvaltning.

¹²⁷ Se ”1.2. Bakgrund” i studien.

¹²⁸ Jfr t.ex. Weetman, ”Controlling”, s. 85-108.

4.3. Analys av legitimiteten inom BFN:s normsättningsprocess

I det här delkapitlet har BFN:s normsättningsprocess analyserats utifrån den teoretiska grundmodell kring legitimitet som tidigare har framställts.¹²⁹ Modellen grundar sig på Richardsons och Eberleins ramverk av *input*, *throughput* och *output*, men har modifierats utifrån en egen sammanfattning av relevanta legitimitetsteorier vid normsättningsprocesser.¹³⁰

4.3.1. Processens *input* kopplad till *rättvisa*, *inkludering* och *representation*

Processens *input* kopplas till nyckelfaktorn kring de tre aspekterna *rättvisa*, *inkludering* och *representation*, som tillsammans kan medföra en känsla av ”ägandeskap” över normsättningen. Överlag handlar den om att de inkomna remissvaren ska återspegla alla berörda intressenters uppfattning på ett så bra sätt som möjligt. BFN är tydlig med att *alla* har rätt att sända in synpunkter på deras remitterade förslag, vilket innebär att det finns en tydlig *rättvisa* vid normsättningsprocessens initiala fas. Men att välkomna allas synpunkter innebär inte nödvändigtvis att alla som berörs av förslaget sänder in sina synpunkter. I de granskade fallen har BFN därför sänt ut en särskild inbjudan till vissa intressenter, som de önskar få en respons ifrån. Sammanlagt sändes förslagen ut till 60 intressenter, varav 70,0 % utgjorde *upprättare*, 10,0 % utgjorde *akademiker*, 1,7 % utgjorde *revisorer* och 15,0 % utgjorde *myndigheter*.

Att *revisorer* utgjorde en så låg procentsats av de som fick en särskild inbjudan kan betraktas som anmärkningsvärt. Samtidigt utgjordes dessa 1,7 % av föreningen för auktoriserade revisorer (FAR), vilka kan anses vara en väsentlig representant för *revisorer* som intressentgrupp.¹³¹ De inkomna synpunkterna från FAR har dessutom utgjort 28,4 % av det totala antalet synpunkter på samtliga remitterade förslag i studien. Utöver FAR, tillkom även remissvar från PwC, något som innebar att synpunkterna från *revisorer* slutligen utgjorde 37,3 % av det totala antalet synpunkter på samtliga remitterade förslag i studien. De inkomna synpunkterna bör därmed anses vara en god återspeglning av *revisorers* uppfattning.

Legitimitet kring *input* kan ifrågasättas med hänvisning till både omfång och kvalitet på ett deltagande. Det skulle nämligen kunna finnas en överrepresentation av starka intressentgrupper

¹²⁹ Se ”2.5.6. En sammanfattande teoretisk grundmodell” i studien.

¹³⁰ Se ”2.5. Legitimitetsteorier” i studien.

¹³¹ I remissvar från PwC betonas t.ex. följande: ”För de allmänna delarna som berör samtliga associationsformer, och inte på särskilt sätt påverkar ideella sektorn, instämmer vi i remissvaret från FAR.” (se PwC, ”Remissvar K2 Årsbokslut”, 2015, s. 1).

med mycket resurser och grupper kan utöva en mer eller mindre grad av aktivt deltagande. Därför blir det viktigt för BFN att samtliga intressentgruppers åsikter *inkluderas* på ett effektivt sätt. Av de 60 intressenter som fick en särskild inbjudan att respondera, sände endast 23 intressenter in remissvar till BFN. Sammanlagt sände 29 intressenter in remissvar, varav 25 intressenter lämnade konkreta synpunkter i sina remissvar. De 25 intressenterna utgjordes av 56,0 % *upprättare*, 12,0 % *akademiker*, 8,0 % *revisorer* och 24,0 % *myndigheter*. Men som fallet med *revisorer* visade, kan ett deltagande vara mer eller mindre aktivt. Således är det synpunkterna inom remissvaren som ger en tydligare indikation över hur bra en intressentgrupps uppfattning återspeglas. Av samtliga inkomna synpunkter tillhörde 43,3 % *upprättare*, 3,6 % *akademiker* och 16,0 % *myndigheter*. Detta indikerar att *akademiker* är en intressentgrupp som möjligtvis är underrepresenterad. Å andra sidan kan dessa 3,6 % av synpunkterna lika väl vara en god representation av vad *akademiker* i Sverige anser om de remitterade förslagen. Någon större slutsats bör därför inte dras av iakttagelsen.

För att legitimitet ska uppfyllas kring *input* behöver det även finnas en god *representation*, där intressenterna utgöra relevanta representanter för sina respektive intressentgrupper. Remissvaren som i studien har ansetts tillhöra *akademiker* har, utöver Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, inkommit från en privatperson och från Uppsala universitets stiftelseförvaltning. Det är inte helt självklart hur väl de två senare intressenterna idag representerar gruppen av *akademiker*. Det kan nämligen anses vara en skillnad på om synpunkterna kommer från en ekonomisk fakultet, som ständigt är uppdaterad i redovisningsfrågor, eller om synpunkterna kommer från en tidigare universitetslärare alternativt från en annan del av ett universitet. Om de två senare intressenterna inte skulle betraktas som relevanta representanter för intressentgruppen av *akademiker*, hamnar denna intressentgrupp närmare ett kritiskt läge vad gäller sin representation. Överlag verkar det däremot finnas en god representation av de olika intressentgrupperna.

Legitimiteten som kopplas till *input* kan dock delvis upplevas ligga utanför en normgivares kontroll. Till exempel kan en intressentgrupp ha begränsade förutsättningar eller begränsad motivation att bidra med synpunkter, något som kan vara svårt för en normgivare att förändra. Det som möjligtvis skulle kunna förväntas av BFN, utifrån den här situationen, är att inkludera fler ekonomiska fakulteter i sin lista över intressenter som får en särskild inbjudan att respondera på de remitterade förslagen. Att sprida ut makten mellan olika aktörer betraktas nämligen som en väsentlig förutsättning för att legitimitet ska anses infinna sig. När väl deltagandet är mer utspritt över olika intressentgrupper, finns det större möjlighet att hela nyckelfaktorn kan uppfyllas. Vid en

sådan situation kan effekten i sin tur bli att en känsla av ägandeskap infinner sig hos de olika intressenterna, något som vidare kan leda till att intressenterna visar ett större engagemang. Ett mindre agerande från BFN:s sida skulle i teorin alltså kunna få igång en självgående rörelse vad gäller engagemanget att bidra med synpunkter på deras remitterade förslag.

4.3.2. Processens *input* och *throughput* kopplad till *överläggning*

Både processens *input* och *throughput* kopplas till nyckelfaktorn kring aspekten *överläggning*, vilken kan medföra en större acceptans kring normsättningen. Relationen mellan normsättningens *input* och *throughput* kan uppfattas utgöra en pågående process, där en hög kvalitet på den slutliga *inputen* är beroende av motargument inom *throughput*. I kontexten kan *input* beskrivas som en ”monolog”, medan *throughput* möjliggör en form av ”dialog”. Därför analyseras här nyckelfaktorn kring *överläggning* inom ett och samma avsnitt. Aspekten handlar både om att intressenterna bör få tillräckligt med möjlighet att presentera sina argument (*input*) och samtidigt kritiskt utvärdera motargument (*throughput*).

Att intressenterna bör få tillräckligt med möjlighet att presentera sina argument kan i sin tur konkretiseras till tidsaspekten kring remissvaren. Längden på remisstiderna som BFN fastställer, såväl som under vilka månader de infinner sig, kan nämligen ha en avgörande roll för hur *inputen* kan komma att se ut. Kvalitén på *inputen* är nämligen sammankopplad med att remisstiden för de upprättade förslagen är tillräckligt lång för att dels hinna få in synpunkter från alla berörda intressenter och dels ge intressenterna tid att reflektera över innehållet och presentera sina argument. Remisstiden för de remitterade förslagen har omfattat omkring 60 vardagar, bortsett från de två mindre kompletterande förslagen, vilka istället omfattade 14 respektive 28 vardagar.¹³² I ett remissvar till BFN, påpekas att remisstiden för K2 Årsbokslut både har varit kort och sammanfallit med semestersäsongen, samt att det därför kan finnas behov av dialog även efter sluttiden.¹³³ Det är dock först i efterhand som det kan göras mer välgrundade bedömningar om en remisstid borde ha hanterats på ett annorlunda sätt, baserat på hur väl de inkomna synpunkterna tydligt återspeglar alla berörda intressenters uppfattningar. Med tanke på att kritiken endast

¹³² Den korta remisstiden på 14 vardagar för remissen om kassaflödesanalys motiveras av att BFN har avsikten att besluta om de föreslagna regelverken vid samma tidpunkt och med samma ikraftträdande (se BFN, ”Remissbrev Kassaflödesanalys i K2 Årsredovisning”, 2016, s. 1).

¹³³ ”FAR vill påpeka att den korta remisstiden i kombination med semestersäsongen kan medföra ett behov av dialog även efter remisstidens slut. FAR hoppas att BFN vill uppmuntra en sådan dialog.” (se FAR, ”Remissvar K2 Årsredovisning”, 2016, s. 1); Remisstiden för K2 Årsbokslut varade i 60 vardagar, varav 21 vardagar inföll under sommarmånaderna (se BFN, ”Remissbrev K2 Årsbokslut”, 2015, s. 3); Remisstiden för K2 Årsredovisning varade i 63 vardagar, varav 57 vardagar inföll under sommarmånaderna (se BFN, ”Remissbrev K2 Årsredovisning”, 2016, s. 3).

framkommer en gång och att den inte framförs av någon som är underrepresenterad bland de totala antalet synpunkter, är det inte självklart att tidsaspekten skulle ha haft någon större påverkan på *inputen*. Samtidigt går det inte med säkerhet att svara på om en annorlunda remisstid hade ökat deltagandet från intressentgrupper som möjligtvis är underrepresenterade. Överlag tycks intressenterna ha fått tillräckligt med möjligheter att presentera sina argument i form av remissvar.

Att intressenterna bör få tillräckligt med möjlighet att kritiskt utvärdera motargument är den andra delen av aspekten. Den här möjligheten har intressenterna i form av att ta del av andra intressenters remissvar, vilka läggs upp på BFN:s hemsida. Hur mycket detta påverkar intressenternas egna argumentation beror dock på när de själva har sänt in sitt remissvar i förhållande till när andra har sänt in sina. I remissvaren framträder en återkommande önskan bland intressenterna, om att BFN ska ge dem ytterligare möjligheter att påverka utfallet av den slutliga normgivningen.¹³⁴ De explicita önskningarna om fler remissrundor tycks grunda sig på en implicit önskan om att få möjlighet att föra en vidare dialog kring förslagen och respondera på eventuella motargument.¹³⁵ Önskningarna om fler remissrundor för K2 Årsbokslut har dock förblivit obesvarade. Däremot bygger de två kompletterande förslagen till K2 Årsredovisning på synpunkter som intressenter har lämnat i remissvar till huvudförslaget.¹³⁶ Vid dessa tillfällen har BFN alltså inte responderat på synpunkterna genom att antingen acceptera eller avvisa dem, utan istället upprätta kompletterande förslag utifrån de specifika synpunkterna. På så vis har en ”monolog” från intressenter övergått till en form av ”dialog” med BFN. Denna ”dialog” kan uppfattas vara företeelsen som bjuder in intressenterna till att i viss mån bli delaktig i fasen *throughput*, eftersom det inte längre bara är fråga om en enkelriktad *input*. Men övergången från en ”monolog” till denna form av ”dialog” ligger utanför intressenternas egna kontroll. Trots att intressenter kan bjudas in av BFN till denna form av ”dialog”, är det svårt att uppfatta hur situationen skulle utgöra en tillräcklig möjlighet att kritiskt utvärdera motargument. Intressenter har dessutom påpekat att de har svårt att se hur BFN argumenterar för sina beslut.¹³⁷

¹³⁴ Ibid.; Intressenter skriver också: ”Istället anser Handelshögskolan att hänsyn ska tas till nedanstående synpunkter i syfte att arbeta fram ett nytt förslag som remissbehandlas.” (se Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, ”Remissvar K2 Årsbokslut”, 2015, s. 1); ”FAR anser dock att nedanstående principiella synpunkter ska beaktas först, för att sedan efterföljas av en ny remissrunda.” (se FAR, ”Remissvar K2 Årsbokslut”, 2015, s. 1).

¹³⁵ Ibid.

¹³⁶ Se BFN, ”Remissbrev Ersättningsfond i K2 Årsredovisning”, 2017, s. 1; BFN, ”Remissbrev Kassaflyödesanalys i K2 Årsredovisning”, 2016, s. 1.

¹³⁷ Intressenter kan t.ex. uttrycka: ”Det största problemet med BFN är nämndens oförmåga att lämna argument för valda lösningar.” (se Sten-Eric Ingblad, ”Remissvar K2 Årsbokslut”, 2015, s. 2).

Om faktorn som helhet hade uppfyllts, skulle ett beteende av socialt lärande och övertalning kunna uppstå, vilket innebär att intressenter kan se företeelser från nya infallsvinklar samt till och med bli övertalad. Om BFN hade bjudit in till fler dialoger med intressenter, skulle det möjligen kunna bidra till att problem identifieras och utforskas fullt ut, att flera alternativ övervägs samt att motiverade beslut tas fram. Å andra sidan kan en överläggning också leda till ett ”dödläge”, om parterna utgår från olika premisser, vilket istället skulle kunna betraktas som ett slöseri av resurser. Det kan också finnas en avvägning som BFN behöver göra, mellan att ha ett brett och inkluderande deltagandet och samtidigt bevara en expertbaserad normgivning.

4.3.3. Processens *throughput* kopplad till *transparens* och *ansvar*

Processens *throughput* kopplas till nyckelfaktorn kring aspekterna *transparens* och *ansvar*, vilka kan medföra en känsla av ”kontroll” över normsättningen, genom att omgivningen har möjlighet att övervaka BFN:s ageranden. Aspekterna handlar om att processen ska vara transparent för allmänheten och att BFN har någon som de ansvarar inför.

Även om det kan argumenteras för en viss sekretess i BFN:s övergripande verksamhet som statlig myndighet, är logiken om *transparens* och insyn i normsättningsprocessen fortfarande betydelsefull. En *transparens* i processen kan i efterhand bekräfta om besluten har stöd i synpunkterna från det allmänna deltagandet eller inte. Samtidigt är det viktigt att betona att *transparens* inte bara handlar om att det finns en fullständig och öppen insyn till processen, utan handlar även om möjligheten att begära ut särskild information. Utifrån en sådan vinkling, finns det god *transparens* i BFN:s verksamhet. I BFN:s uppdrag från regeringen inkluderas nämligen att svara på allmänhetens frågor kring redovisning, vilket inkluderar att ge åtkomst till väsentliga utdrag.¹³⁸ Å andra sidan kvarstår en viss otydlighet i BFN:s beslutsfattande, eftersom inte alla diskussioner bakom beslut redovisas. Det bör samtidigt betonas att full insyn kan ha ett pris, då ett uppriktigt utbyte av argument kan tendera att minska.

Vidare är det tydligt att BFN i form av en statlig myndighet *ansvarar* inför den svenska staten, vilken kan betraktas som en grund för legitimitet. Myndigheter som får utfärda föreskrifter måste dessutom upprätta en konsekvensutredning när de upprättar nya föreskrifter och denna måste sedan sändas till Regelrådet för granskning.¹³⁹ I ett remissvar har det dock påpekats att BFN

¹³⁸ Bokföringsnämnden, ”Fråga BFN”, BFN, 2016.

¹³⁹ Se Sten-Eric Ingblad, ”Remissvar K2 Årsbokslut”, 2015, s. 3; En konsekvensutredning innehåller en utredning över vilka konsekvenser de nya föreskrifterna kan tänkas ha (se SFS 2007:1244, *Förordning om konsekvensutredning vid regelbildning*, 1 kap. 4 § 1 p.).

inte följer denna beskrivning, eftersom de inte upprättar ”föreskrifter” som är juridiskt bindande utan endast ”allmänna råd”.¹⁴⁰ Även om BFN inte behöver sända in en konsekvensutredning till Regelrådet, måste de ändå upprätta den, vilket de också gör. Kritiken från remissvaret handlar om att BFN:s konsekvensutredningar kan uppvisa stora brister och skulle därför antagligen inte godkännas av Regelrådet, enligt intressenten.¹⁴¹ I den här kontexten har BFN möjlighet att stärka sin legitimitet kring aspekten, genom att sända in sina konsekvensutredningar till Regelrådet, då sådana ändå måste upprättas. Det skulle både kunna medföra att liknande kritik förlorar sin bärkraft samt att utredningarna får en extra tyngd.

4.3.4. Processens *output* kopplad till *expertis*, *neutralitet* och *argumentation*

Processens *output* kopplas till nyckelfaktorn kring aspekterna *expertis*, *neutralitet* och *argumentation*, vilka kan medföra en känsla av ”trygghet” kring normsättningen. Den handlar om att utvärdera huruvida processens utfall upplevs vara motiverad eller inte. Det finns en vanlig premis om att en områdesexpert kan avgöra vad som är en bra standard. En utgångspunkt för att framställa en legitimitet kring utfall är därför att betona sin *expertis* på området. Med tanke på att BFN är statens expertorgan på redovisningsområdet, har utfallen av deras normsättning därför en god förutsättning att betraktas som legitima. Expertisen hos BFN framträder tydligt, genom att deras ledamöter presenteras med titlar på deras hemsida. Några remissbrev ger dock intrycket av att ifrågasätta kompetensen inom BFN, med hänvisning till att syftet att förenkla redovisningen för de mindre företagen inte uppnås, enligt dessa intressenter.¹⁴² Här bör det påminnas om att *expertis* kan vara mest relevant för att initialt upprätta legitimitet, men inte nödvändigtvis för att bevara den i längden. BFN bör därmed inte enbart stödja sin legitimitet på sin status som ”expertorgan”.

Samtidigt som det inte bör finnas några otydligheter kring vem beslutsfattarna är, bör det inte heller finnas några otydligheter kring *neutraliteten* i hur beslutsprocessens struktur ser ut. Här har BFN goda möjligheter att förtydliga hur processen ser ut mer i detalj, från det att ett

¹⁴⁰ Se följande citat: ”BFN är en myndighet som inte får ge ut bindande regler, såsom föreskrifter, och behöver därför inte sända in en konsekvensutredning till Regelrådet. Däremot är de skyldiga att upprätta en sådan. Regeringskansliet kan anmoda Regelrådet att granska konsekvensutredningar som inte är upprättade av myndigheter som saknar konstitutionell kraft att utfärda bindande normer. BFN har upprättat en konsekvensutredning. Den uppvisar många brister och en genomgång av Regelrådet skulle sannolikt leda till att utredningen underkändes.” (Sten-Eric Ingblad, ”Remissvar K2 Årsbokslut”, 2015, s. 3).

¹⁴¹ Regelrådet, ’Granskning’, RR, 2019.

¹⁴² Intressenter kan t.ex. uttrycka: ”De lösningar som BFN nu har angett leder till en djungel av regler som inte på något sätt kan ses som förenklingsåtgärder.” (se Sten-Eric Ingblad, ”Remissvar K2 Årsbokslut”, 2015, s. 2); ”FAR anser dock inte att dessa begränsningar i K2-regelverket innebär några förenklingar, utan snarare komplicerar för företagen.” (se FAR, ”Remissvar K2 Årsbokslut”, 2015, s. 2).

remitterade förslag skickas ut till dess att en ”färdig” standard upprättas. Det bör nämligen inte finnas någon tvekan om att BFN är neutrala i sitt beslutsfattande. Det innebär att BFN bör förebygga att misstankar uppstår om att egenintressen, nepotism eller något särskilt intressentinflytande har påverkat utfallen. Det bör här påpekas att flera intressentgrupper är representerade i BFN: styrelse och att ledamöterna därmed ansvarar för arbetet med att utvärdera synpunkter både från sina egna organisationer och från andra intressenter. Som tidigare nämnts har Wingard et al. skildrat att sådana företeelser kan ha en påverkan på synpunkternas utfall, till fördel för de organisationer som personerna tillhör.¹⁴³ Även om BFN:s kopplingar till vissa intressenter inte skulle ha en faktisk påverkan på utfallen, kan legitimiteten riskeras redan vid misstankar om något sådant, hur ogrundad de än må vara. Resultatet från den komparativa analysen visar att vissa av de intressenter som någon ledamot tillhör har fått igenom fler synpunkter än vad övriga har fått inom samma intressentgrupp.¹⁴⁴ Någon större slutsats bör däremot inte dras utifrån resultatet, eftersom variationen av utfall kan bero på flera bakomliggande faktorer. Risken att legitimiteten kring utfallen ifrågasätts skulle dock kunna förebyggas, genom att en oberoende part inspekterar beslutsprocesserna fram till utfall, följt av att den upprättade rapporten offentliggörs.

Slutligen bör även rationaliteten i BFN:s beslut vara uppenbar för omgivningen. För att betona rationaliteten i beslut bör *argumentationen* bakom ett visst utfall skrivas ner och offentliggöras. Genom att granska de fastställda standarderna, framgår vilka beslut som BFN har tagit, men inte nödvändigtvis varför just dessa har tagits. I remissvar har det framkommit önskingar om att BFN i högre grad bör framföra sina argument för beslut.¹⁴⁵ Oavsett hur hög expertis en normgivare anses ha, är argumentation en grundläggande aspekt för att en omgivning ska kunna betrakta utfall som legitima. Att tydliggöra hur rationella synpunkter accepteras och hur ogrundad resonemang avvisas, skulle motivera BFN:s beslut och således förse omgivningen med en känsla av ”trygghet” över hela normsättningsprocessen. Om BFN regelbundet motiverar sina beslut till omgivningen, skulle motiveringen på lång sikt även kunna internaliseras och därmed öka intressenternas acceptans för normgivningen och hela dess process.

¹⁴³ Wingard et al., ”The legitimacy of IFRS”, s. 134-156.

¹⁴⁴ Se ”4.2. Komparativ analys och Chi2-tester av synpunkternas utfall” i studien.

¹⁴⁵ T.ex. skriver en intressent följande: ”Det största problemet med BFN är nämndens oförmåga att lämna argument för valda lösningar [...] I den samhällsvetenskapliga världen är det en självklarhet att en slutsats skall grundas på en rationell argumentation med en öppen redovisning av skäl och motskäl.” (se Sten-Eric Ingblad, ”Remissvar K2 Årsbokslut”, 2015, s. 2).

4.3.5. Sammanfattning

Legitimitet kan kopplas till de olika faserna inom BFN:s normsättningsprocess: *input*, *throughput* och *output*. Processens *input* kopplas till nyckelfaktorn kring de tre aspekterna *rättvisa*, *inkludering* och *representation*, som tillsammans kan medföra en känsla av ”ägandeskap” över normsättningen. BFN är tydlig med att *alla* har rätt att sända in synpunkter på deras remitterade förslag, vilket innebär att det finns en tydlig *rättvisa* vid normsättningsprocessens initiala fas. Det är även viktigt att samtliga intressentgruppers åsikter *inkluderas* på ett effektivt sätt. Av samtliga 974 synpunkter tillhörde 43,3 % upprättare, 3,6 % akademiker, 37,3 % revisorer och 16,0 % myndigheter. Siffrorna indikerar alltså att *akademiker* är en intressentgrupp som möjligtvis är underrepresenterad. Slutligen behöver det även finnas en god *representation* vid *inputen*, där intressenterna utgöra relevanta representanter för sina respektive intressentgrupper. Överlag verkar det finnas en god representation av de olika intressentgrupperna.

Både processens *input* och *throughput* kopplas till nyckelfaktorn kring aspekten *överläggning*, vilken kan medföra en större acceptans kring normsättningen. Relationen mellan normsättningsens *input* och *throughput* kan uppfattas utgöra en pågående process, där en hög kvalitet på den slutliga *inputen* är beroende av motargument inom *throughput*. I den här övergången handlar det både om att intressenterna bör få tillräckligt med möjlighet att presentera sina argument (*input*) och samtidigt kritiskt utvärdera motargument (*throughput*). Det har hänt att BFN har förlagt remisstiden till semestersäsongen, något som har fått reaktioner. Men det går samtidigt inte att med säkerhet svara på om en annorlunda remisstid hade ökat kvalitén på *inputen*. Vidare framträder det en återkommande önskan från intressenter, om att BFN ska ge dem fler möjligheter att påverka utfallet av den slutliga normgivningen, explicit i form av ytterligare remissrundor. Det har hänt att BFN har bjudit in till en form av ”dialog”, genom att remittera ett nytt kompletterande förslag till ett redan remitterat förslag, som respons på synpunkter i remissvar. Det kan ändå vara rimligt att BFN gör en avvägning mellan att ha ett brett och inkluderande deltagandet och samtidigt bevara en expertbaserad normgivning.

Processens *throughput* kopplas till nyckelfaktorn kring aspekterna *transparens* och *ansvar*, vilka kan medföra en känsla av ”kontroll” över normsättningen. Den handlar om att processen ska vara transparent för allmänheten och att BFN har någon som de ansvarar inför. BFN har en god *transparens* när det gäller att svara på allmänhetens frågor om redovisning och ge åtkomst till

väsentliga utdrag. Samtidigt kvarstår en viss otydlighet i BFN:s beslutsfattande, eftersom inte alla diskussioner bakom beslut redovisas. Det bör samtidigt betonas att full insyn kan ha ett pris, då ett uppriktigt utbyte av argument kan tendera att minska. Vidare är det tydligt att BFN i form av en statlig myndighet *ansvarar* inför den svenska staten, vilken kan betraktas som en grund för legitimitet. Men även om BFN måste upprätta utredningar kring konsekvenser av nya regler i anslutning till normgivning, behöver de inte sända in dem till Regelrådet för granskning, något som hade varit ett krav om de allmänna råden istället hade varit bindande regler. BFN skulle möjligtvis kunna erhålla högre legitimitet, om de även sände in sina konsekvensutredningar till Regelrådet.

Processens *output* kopplas till nyckelfaktorn kring aspekterna *expertis*, *neutralitet* och *argumentation*, vilka kan medföra en känsla av ”trygghet” kring normsättningen. Den handlar om att utvärdera huruvida processens utfall upplevs vara motiverad eller inte. En bra utgångspunkt är att betona sin *expertis* på området, eftersom den kan ge en indikation om att standarden blir bra. Det är tydligt att BFN utgör statens expertorgan på redovisningsområdet, vilket kan vara betydelsefullt för att initialt uppfattas som legitim, men behöver inte vara tillräckligt för att bevara legitimiteten i längden. Vidare får det inte finnas någon otydlighet kring *neutraliteten* i hur beslutsprocessen ser ut. BFN har här goda möjligheter att förtydliga hur processen ser ut mer i detalj. Samtidigt bör det påpekas att flera intressentgrupper är representerade i BFN: styrelse och att resultatet från den komparativa analysen visar att vissa av de intressenter som någon ledamot tillhör har fått igenom fler synpunkter än vad övriga har fått inom samma intressentgrupp. Någon större slutsats bör däremot inte dras av utifrån resultatet, då fler faktorer kan ha påverkat utfallen. Slutligen bör även rationaliteten i BFN:s beslut vara uppenbar för omgivningen, genom att *argumentationen* bakom utfallen skrivs ner och offentliggörs. Att tydliggöra hur rationella argument accepteras och hur ogrundad resonemang avvisas, skulle motivera BFN:s beslut och således förse omgivningen med en känsla av ”trygghet” över hela normsättningsprocessen.

Kapitel 5

Slutsats

I det här kapitlet presenteras de slutsatser som har gjorts i studien, utifrån de analyser som föregått i uppsatsen. Avslutningsvis ger vi även några förslag på vad en vidare forskning inom området skulle kunna utgå ifrån.

5.1. Makten över normerna

En inledande fråga i studien har kretsat kring hur olika intressentgruppers inflytande över normsättningsprocess av K2-regelverket ser ut i form av accepterade synpunkter. Av de 320 accepterade synpunkterna kom flest från *upprättare* (48,1 %), följt av *revisorer* (31,6 %), *myndigheter* (17,5 %) och *akademiker* (2,8 %). En annan fråga i studien har handlat om hur intressentgruppernas inflytande kan förhålla sig till synpunkter med olika grader av påverkan. Bland de accepterade synpunkterna med *mindre* grad av påverkan, stod *upprättare* för den högsta andelen (58,0 %), följt av *revisorer* (21,4 %) och *myndigheter* (20,5 %). Bland de accepterade synpunkterna med *måttlig* grad av påverkan, stod *revisorer* för den högsta andelen (41,7 %), följt av *upprättare* (38,6 %), *myndigheter* (16,7 %) och *akademiker* (1,5 %). Bland de accepterade synpunkterna med *större* grad av påverkan, stod *upprättare* för den högsta andelen (48,7 %), följt av *revisorer* (28,2 %), *myndigheter* (14,1 %) och *akademiker* (9,0 %). Analyserna visar således att *upprättare* kan anses ha haft det mest betydande inflytandet på K2-regelverket, genom att både stå för den högsta andelen av accepterade synpunkter och en överlägsen hög andel av de accepterade synpunkterna som har haft en *större* påverkan på regelverket.

5.2. Normsättningsprocessens relation till legitimitetsteorier

En ytterligare fråga i studien har kretsats kring hur normsättningsprocessen inom BFN relaterar till legitimitetsteorier på redovisningsområdet. Legitimitet kan kopplas till de olika faserna inom BFN:s normsättningsprocess: *input*, *throughput* och *output*. Studien indikerar att legitimiteten kring de olika faserna inom normsättningsprocessen ser något olika ut.

Legitimiteten kring *input* kan anses vara delvist uppfyllt, främst i form av rättvisan kring att alla framställs ha rätt att delta med synpunkter. Det som däremot inte är lika tydligt är om samtliga intressentgruppers åsikter inkluderas på ett effektivt sätt. Det är nämligen möjligt att akademiker som intressentgrupp är underrepresenterade, då deras synpunkter endast utgör 3,6 % av samtliga inkomna synpunkter. Överlag verkar det däremot finnas en god representation, där intressenterna tycks utgöra relevanta representanter för sina respektive intressentgrupper. Det kan även uppfattas som att intressenterna har fått tillräckligt med möjligheter att presentera sina argument i form av remissvar. Däremot är det något oklart om annorlunda remisstider hade ökat kvalitén på *inputen*.

Legitimiteten kring *throughput* kan också anses vara delvist uppfyllt. Möjligheterna för intressenter att kritiskt utvärdera motargument tycks oftast vara begränsad till andra intressenters remissvar, vilka dessutom kan inkomma efter att det egna remissvaret har sänts in. BFN kan dock ta initiativ till att sända ut kompletterande remitterade förslag, utifrån synpunkter från intressenter och på så vis öppna upp för en form av ”dialog”. Vidare kan BFN anses ha en god transparens i form av att de svarar på allmänhetens frågor kring redovisning och ger åtkomst till väsentliga utdrag. Å andra sidan kvarstår en viss otydlighet i BFN:s beslutsfattande, eftersom inte alla diskussioner bakom beslut redovisas. Vidare är det tydligt att BFN är ansvariga inför den svenska staten, vilket kan betraktas tillföra legitimitet till processen.

Legitimiteten kring *output* kan uppfattas vara den del som överlag har mest potential att utvecklas. En styrka för legitimiteten finns i form av att BFN utgör statens ”expertorgan” på redovisningsområdet, vilket indikerar att deras beslut bör hålla hög standard. Neutraliteten bakom besluten kan dock framställas tydligare, då ledamöterna i dagsläget ansvarar för att utvärdera synpunkter från organisationer som de själva tillhör såväl som för andra intressenter. Slutligen kan det uppfattas som att BFN har störst potential att utveckla sin legitimitet genom att framställa en tydligare argumentation för sina beslut.

5.3. Vidare forskning

I studien har synpunkter identifierats och kodats utifrån tre olika grader av påverkan på K2-regelverket, för resultaten av utfallen även ska ta hänsyn till synpunkternas innehåll. Därmed nyanseras resultaten av vilka intressentgrupper som har haft störst inflytande över normsättningsprocessen, relaterat till vilka slags synpunkter de har haft. En vidare forskning skulle kunna genomföra en mer detaljerad analys av synpunkter med samma grad av påverkan, för att till exempel granska hur innehållet i de *större* synpunkterna skiljer sig åt och hur utfallen kan ställas i relation till de olika innehållen.

En vidare forskning skulle även kunna kopplas till den forskning som har antytt att en intressentgrupps inflytande kan reduceras när de inte har stöd från andra grupper. Den aktuella uppsatsen har inte fördjupat sig i en sådan aspekt, men det bör betonas att en intressent kan ha fått igenom en synpunkt tack vare att en annan intressent med högre inflytande hade en liknande synpunkt. I övrigt finns det flera sätt att vinkla en studie på gällande inflytandet kring normgivningen och denna studien kan förhoppningsvis ligga till grund för flera olika aspekter.

Källförteckning

Baboukardos, Diogenis, Gunnar Rimmel och Kristina Jonäll. *Redovisningsteorier: Viktiga begrepp och teoretiska perspektiv inom redovisning*. Stockholm: Sanoma utbildning, 2016.

Bamber, Matthew och Kevin P. McMeeking, "An Examination of International Accounting Standard-setting Due Process and the Implications for Legitimacy" *The British Accounting Review* 48 nr. 1 (2015), 59-73.

Bryman, Alan och Emma Bell. *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. 2:a uppl. Stockholm: Liber förlag, 2013 (2005).

Burlaud, Alain och Bernard Colasse. "International Accounting Standardisation: Is Politics Back?" *Accounting in Europe* 8 nr. 1 (2011), 23-47.

Cortese, Corinne L., Helen J. Irvine och Mary A. Kaidonis, "Powerful Players: How Constituents Captured the Setting of IFRS 6, An Accounting Standard for the Extractive Industries" *Accounting Forum* 34 nr. 2 (2010): 76-88.

Danjou, Philippe och Peter J. Walton, "The Legitimacy of the IASB" *Accounting in Europe* 9 nr. 1 (2012): 1-15.

Deegan, Craig och Jeffrey Unerman. *Financial Accounting Theory*. 2:a uppl. Maidenhead: McGraw-Hill Education, 2011 (2006).

Djurfeldt, Göran, Rolf Larsson och Ola Stjärnhagen. *Statistisk verktyglåda 1: Samhällsvetenskaplig orsaksanalys med kvantitativa metoder*. 3:e uppl. Lund: Studentlitteratur, 2018 (2003).

Esty, Daniel C. "Good Governance at the Supranational Scale: Globalizing Administrative Law" *The Yale Law Journal* 115 nr. 7 (2006): 1490-1562.

FAR. *FAR:s Samlingsvolym Redovisning 2019*. 41:a uppl. Stockholm: FAR Akademi AB, 2019.

Giner, Begona och Miguel Arce. "Lobbying on Accounting Standards: Evidence from IFRS 2 on Share-Based Payments" *European Accounting Review* 21 nr. 4 (2012): 655-691.

Jorissen, Ann, Nadine Lybaert, Raf Orens och Leo Van Der Tas, "A Geographic Analysis of Constituents' Formal Participation in the Process of International Accounting Standard Setting: Do We Have A Level Playing Field?" *Journal of Accounting and Public Policy* 32 nr. 4 (2013): 237-270.

Jorissen, Ann, Nadine Lybaert, Raf Orens och Leo Van Der Tas, "Formal Participation in the IASB's Due Process of Standard Setting: A Multi-issue/Multi-period Analysis" *European Accounting Review* 21 nr. 4 (2012): 693-729.

Jönsson, Sten. *Eliten och normerna: Drivkrafter i utvecklingen av redovisningspraxis*. Lund: Bokförlaget Doxa, 1985.

Kwok, Winston och David Sharp. "Power and International Accounting Standard Setting: Evidence From Segment Reporting and Intangible Assets Projects" *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 18 nr. 1 (2005): 74-99.

Marton, Jan, Anna-Karin Pettersson och Pernilla Lundqvist. *IFRS i teori och praktik*. 5:e uppl. Stockholm: Sanoma utbildning, 2018 (2008).

Meyer, Niclas. "The Political Economy of Standards and Standard-Setting Processes." *Praxis der Informationsverarbeitung und Kommunikation* 37 (2014): 177-181.

Nilsson, Stellan. *Redovisningens normer och normbildare: En nationell och internationell översikt*. Lund: Studentlitteratur, 2009.

Richardson, Alan J. och Burkard Eberlein. "Legitimizing Transnational Standard-Setting: The Case of the International Accounting Standard Board." *Journal of Business Ethics* 98 (2011): 217-245.

Suchman, Mark C. "Managing Legitimacy: Strategic and Institutional Approaches" *Academy of Management Review* 20 (1995): 571-611.

Weetman, Pauline. "Controlling the Standard-Setting Agenda: The Role of FRS 3" *Accounting Auditing & Accountability Journal* 14 nr. 1 (2001): 85-108.

Wingard, Christa, Jan Bosman och Bright Amisi. "The legitimacy of IFRS: An assessment of the influences on the due process of standard-setting" *Meditari Accountancy Research* 24 nr. 1 (2016): 134-156.

Östman, Lars. "Normgivarna och makten" i H. Edenhammar I. Hägg (red.), *Makten över redovisningen*. Stockholm: SNS förlag, 1997, s. 25-39.

Opublicerat material

Beisheim, Marianne och Klaus Dingwerth. "Procedural Legitimacy and Private Transnational Governance: Are the Good Ones Doing Better?" Berlin: SFB-Governance Working Paper Series nr. 14, 2008.

Chartered Associations of Business Schools. "Academic Journal Guide 2018: Methodology" London: CABS, 2018.

Seger, Karin. "Institutional Logics and Accounting Professionals: The Case of K2 and K3" Doktorsavhandling, Örebro universitet, 2018.

Shields, Karin E. "International Standard Setting: Lobbying and the Development of Financial Instruments Accounting" Doktorsavhandling, Leeds University, 2014.

Törnqvist, Ulla, Marie Lumsden och Jan Marton. "Svenska normsättare på redovisningsområdet: Institutionella och politiska aspekter" FE-rapport 2000-377. Göteborgs universitet, 2000.

Elektroniska källor

BFN, "Arkiv remisser", 2018-05-29,
<www.bfn.se/sv/om-bokforingsnamnden/vara-remisser/arkiv-remisser>, åtkomst: 2019-04-30.

BFN, "Fråga BFN", 2016-03-16,
<www.bfn.se/sv/om-bokforingsnamnden/vara-remisser/arkiv-remisser>, åtkomst: 2019-04-30.

BFN, "K-projektet", 2017-12-21, <www.bfn.se/sv/om-bokforingsnamnden/k-projektet>, åtkomst: 2019-04-30.

BFN, "Kategori 2", 2017-12-18,
<www.bfn.se/sv/om-bokforingsnamnden/k-projektet/kategori-2>, åtkomst: 2019-04-16.

BFN, "Redovisningsregler", 2019-03-12,
<www.bfn.se/sv/redovisningsregler/vagledning/k-regelverk>, åtkomst: 2019-05-17.

BFN, "Vår normgivning", 2016-03-16,
<www.bfn.se/sv/om-bokforingsnamnden/var-normgivning>, åtkomst: 2019-04-30.

BFN, "Våra remisser", 2017-08-18, <www.bfn.se/sv/om-bokforingsnamnden/vara-remisser>, åtkomst: 2019-04-30.

BFN, "Våra årsredovisningar och budgetunderlag", 2019-02-27, <www.bfn.se/sv/om-bokforingsnamnden/vara-arsredovisningar-och-budgetunderlag>, åtkomst: 2019-04-30.

Chartered Associations of Business Schools, "Academic Journal Guide", CABS, 2018, <www.charteredabs.org/academic-journal-guide-2018-view>, åtkomst: 2019-04-12.

Regelrådet, "Granskning", RR, 2019, <www.regelradet.se/om-regelradet-granskning/granskning>, åtkomst: 2019-05-27.

Skatteverket, "Rättslig vägledning", SKV, 2019-02-06, <www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2019.1/3203.html>, åtkomst: 2019-04-15.

Lagar och offentliga dokument

BAS-intressenterna förening. "Remissvar Ersättningsfond i K2 Årsredovisning", 2017-06-28.

_____, "Remissvar K2 Årsredovisning", 2016-08-12.

BFN, "Remissbrev Ersättningsfond i K2 Årsredovisning", 2017-05-09.

_____, "Remissbrev K2 Årsbokslut", 2015-04-01.

_____, "Remissbrev K2 Årsredovisning", 2016-05-23.

_____, "Remissbrev Kassaflödesanalys i K2 Årsredovisning", 2016-10-19.

Bo Nordlund, "Remissvar K2 Årsredovisning", 2016-08-10.

Bolagsverket, "Remissvar K2 Årsredovisning", 2016-07-13.

_____, "Remissvar Kassaflödesanalys i K2 Årsredovisning", 2016-11-02.

Ekobrottsmyndigheten, "Remissvar K2 Årsbokslut", 2015-06-24.

_____, "Remissvar K2 Årsredovisning", 2016-08-15.

FAR, "Remissvar Ersättningsfond i K2 Årsredovisning", 2017-06-28.

_____, "Remissvar K2 Årsbokslut", 2015-06-24.

_____, "Remissvar K2 Årsredovisning", 2016-08-19.

_____, "Remissvar Kassaflödesanalys i K2 Årsredovisning", 2016-11-08.

Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, "Remissvar Ersättningsfond i K2 Årsredovisning", 2017-05-09.

_____, "Remissvar K2 Årsbokslut", 2015-06-29.

_____, "Remissvar K2 Årsredovisning", 2016-08-18.

_____, ”Remissvar Kassaflödesanalys i K2 Årsredovisning”,
2016-11-08.

Hans Sjöström, ”Remissvar K2 Årsbokslut”, 2015.

IOGT-NTO, ”Remissvar K2 Årsbokslut”, 2015-08-12.

_____, ”Remissvar K2 Årsredovisning”, 2016-08-15.

Kammarkollegiet, ”Remissvar K2 Årsredovisning”, 2016-07-21.

Kammarrätten i Göteborg, ”Remissvar K2 Årsredovisning”, 2016-08-20.

Kammarrätten i Jönköping, ”Remissvar Ersättningsfond i K2 Årsredovisning”, 2017-06-26.

_____, ”Remissvar K2 Årsredovisning”, 2016-07-20.

_____, ”Remissvar Kassaflödesanalys i K2 Årsredovisning”, 2016-11-03.

LRF konsult, ”Remissvar Ersättningsfond i K2 Årsredovisning”, 2017-06-21.

_____, ”Remissvar K2 Årsbokslut”, 2015-06-30.

_____, ”Remissvar K2 Årsredovisning”, 2016-08-19.

_____, ”Remissvar Kassaflödesanalys i K2 Årsredovisning”, 2016-11-04.

Länsstyrelsen i Stockholm, ”Remissvar K2 Årsredovisning”, 2016-08-17.

Länsstyrelsen i Västra götaland län, ”Remissvar K2 Årsredovisning”, 2016-08-18.

Mattias Jahn, ”Remissvar K2 Årsbokslut”, 2015.

Peter Berg, ”Remissvar K2 Årsredovisning”, 2016-04-27.

PRI stiftelsetjänst, ”Remissvar K2 Årsredovisning”, 2016-08-19.

PwC, ”Remissvar K2 Årsbokslut”, 2015-06-26.

_____, ”Remissvar K2 Årsredovisning”, 2016-08-08.

Riksidrottsförbundet, ”Remissvar Ersättningsfond i K2 Årsredovisning”, 2017-05-23.

_____, ”Remissvar K2 Årsredovisning”, 2016-08-18.

_____, ”Remissvar Kassaflödesanalys i K2 Årsredovisning”, 2016-11-08.

SCB, ”Remissvar K2 Årsbokslut”, 2015-06-04.

_____, ”Remissvar K2 Årsredovisning”, 2016-08-18.

_____, ”Remissvar Kassaflödesanalys i K2 Årsredovisning”, 2016-11-02.

SFS 1999:1078. Bokföringslag. Stockholm: Justitiedepartementet, 1999.

SFS 2007:1244. Förordning om konsekvensutredning vid regelbildning. Stockholm:
Justitiedepartementet, 2007.

SiS, ”Remissvar K2 Årsbokslut”, 2015-06-29.

_____, ”Remissvar K2 Årsredovisning”, 2016-08-20.

_____, ”Remissvar Kassaflödesanalys i K2 Årsredovisning”, 2016-11-07.

Skatteverket, ”Remissvar Ersättningsfond i K2 Årsredovisning”, 2017-06-28.

_____, ”Remissvar K2 Årsbokslut”, 2015-06-29.

_____, ”Remissvar K2 Årsredovisning”, 2016-07-05.

SOU 2008:42. Normgivningsmakten. Stockholm: Justitiedepartementet, 2008.

Srf konsulterna, ”Remissvar Ersättningsfond i K2 Årsredovisning”, 2017-06-26.

_____, ”Remissvar K2 Årsbokslut”, 2015-06-30.

_____, ”Remissvar K2 Årsredovisning”, 2016-08-19.

_____, ”Remissvar Kassaflödesanalys i K2 Årsredovisning”, 2016-11-08.

Sten-Eric Ingblad, ”Remissvar K2 Årsbokslut”, 2015-06-28.

Svensk insamlingskontroll, ”Remissvar K2 Årsredovisning”, 2016-08-18.

Svenska kyrkan, ”Remissvar K2 Årsredovisning”, 2016-07-07.

Svenskt näringsliv, ”Remissvar Ersättningsfond i K2 Årsredovisning”, 2017-06-16.

_____, ”Remissvar K2 Årsbokslut”, 2015-06-11.

_____, ”Remissvar K2 Årsredovisning”, 2016-08-18.

_____, ”Remissvar Kassaflödesanalys i K2 Årsredovisning”, 2016-10-28.

Sveriges häradsallmänningsförbund, ”Remissvar K2 Årsredovisning”, 2016.

Uppsala universitets stiftelseförvaltning, ”Remissvar K2 Årsredovisning”, 2016-08-18.