

Makten över normerna

Vem har egentligen makten över normerna på redovisningsområdet i Sverige? För närmare fyrtio år sedan gjordes en studie som visade att det var revisorer. En ny studie indikerar dock att revisorer inte nödvändigtvis har samma inflytande längre. I den här artikeln skildrar Klas Martinsson några iakttagelser och reflektioner utifrån den nya studien.

Text: **Klas Martinsson**



boken "Eliten och normerna" från 1985 skildrade professor Sten Jönsson hur revisorer ansågs ha störst inflytande över utvecklingen av redovisning i Sverige.¹ Antagandet byggde på fallstudier som Jönsson genomförde utifrån Handelshög-

skolan vid Göteborgs universitet under åren 1980 till 1983. Närmare fyrtio år senare gjordes en ny studie vid samma skola, men där resultaten har indikerat en förskjutning av vem som numera kan anses ha den största makten över normerna på redovisningsområdet. Det nya projektet genomfördes under 2019 och ämnade bland annat att svara på hur olika intressentgruppers inflytande över K2-regelverket har sett ut i form av accepterade synpunkter. Likaså hur sådant inflytande kan förhålla sig till synpunkter med olika grader av påverkan på regelverket. Studien kan läsas i sin helhet via följande länk: <http://hdl.handle.net/2077/61267>.

K2-regelverket

Trots benämningen "regelverk", är de olika regelverken från Bokföringsnämnden (BFN) egentligen samlingar av *allmänna råd* och inte bindande föreskrifter. 1999 upprättades BFN:s allmänna råd (BFNAR) för första gången och består av kommentarer om hur delar av Bokföringslagen (BFL) eller Årsredovisningslagen (ÅRL) kan tillämpas. Sedan 2004 har BFN arbetat med att upprätta sina allmänna råd i fyra kategorier av regelverk, som är kategoriserade efter icke-noterade företag av olika slag och storlekar. Kategori två (K2) färdigställdes 2008 och utgör en förenklad standard för mindre företag, med detaljerade förklaringar av hur lagen kan förstås och tillämpas. Syftet bakom K2-regelverket var att utforma en standard som skulle vara så pass tydlig och förenklad att upprättare av redovisning inte skulle behöva överväga olika alternativ. I K2-regelverket är de allmänna råden därför detaljerade och begränsar utrymmet för egna lagtolkningar hos upprättarna.

I oktober 2016 ersattes *K2 för mindre aktieföretag* (BFNAR 2008:1) och *K2 för ekonomiska föreningar* (BFNAR 2009:1) av ett gemensamt *K2 för*

årsredovisningar i mindre företag (BFNAR 2016:10). I mars 2017 fastställdes även ett *K2 för årsboksut i mindre företag* (BFNAR 2017:3). Normsättningen föregicks av att BFN först upprättade remitterade förslag, vilka allmänheten i vanlig ordning fick möjlighet att svara på via remissvar. I dessa remissvar har studien sammanlagt identifierat 974 synpunkter, bland vilka 320 synpunkter sedan accepterades av BFN inför fastställandet av K2-regelverket.

Bokföringsnämndens roll

BFN är statens expertorgan på redovisningsområdet och dess styrelse består av elva ledamöter, vilka utses av regeringen och har antingen juridisk eller ekonomisk kompetens. Det är BFN som ansvarar för hur K2-regelverket ska se ut och avgör därmed också vilka intressenter som får störst inflytande i utformningen av regelverket. Kort sagt skulle man därför kunna säga att det är BFN som egentligen har makten över normerna på det svenska redovisningsområdet i dag. Men det är mer komplicerat än så. Faktum är att BFN utgörs av ledamöter som även tillhör andra intressentgrupper, vilket innebär att ledamöterna ansvarar för att utvärdera synpunkter från både sina egna organisationer och andra intressenter.² Tidigare internationell forskning har skildrat att sådana företeelser kan ha en påverkan på synpunkternas utfall, till fördel för de organisationer som beslutsfattarna tillhör.³ Detta är en aspekt som studien också har försökt att granska.

Remissvar

Innan allmänna råd kan upprättas, skickar BFN ut råden i form av remitterade förslag till intressenter, som de anser är relevanta att få återkoppling från. Förslagen finns även att ladda ner på BFN:s hemsida och alla som vill lämna synpunkter kan skicka dessa till BFN inom den utsatta remisstiden. I de granskade fallen har BFN sänt ut förslagen 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 procentdel av de som fick en särskild inbjudan kan betraktas som anmärkningsvärt. Å andra sidan utgjordes dessa 1,7% av FAR, vilka kan anses vara en väsentlig representant för revisorer som intressentgrupp. 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 medförde att synpunkterna från revisorer slutligen utgjorde 37,3% av det totala antalet synpunkter på samtliga remitterade förslag i studien. De inkomna synpunkterna skulle därmed kunna betraktas som en god åter spegling av revisorers uppfattning.

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*, 37,3% *revisorer* och 16,0% *myndigheter*. Detta indikerar att *akademiker* är en intressentgrupp som möjligtvis är underrepresenterad i normsättningsprocessen. Om man dessutom noterar att endast 1,1% av synpunkterna

kommer från en ekonomisk fakultet, blir situationen ännu mer kritisk för *akademiker* vad gäller sin representation. 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 annan del av ett universitet alternativt tidigare universitetslärare.

Komplexiteten kring inflytande

I kontexten kan inflytande betraktas från två perspektiv. Å ena sidan kan störst inflytande anses tillhöra de intressentgrupper som har skrivit den största andelen av de 320 synpunkter som BFN har accepterat. Å andra sidan kan störst inflytande 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, vilket därmed kan nyansevera anspråken inom de båda perspektiven. Nedanstående tabell skildrar hur studien har definierat kriterierna bakom kategoriseringen av synpunkter med olika grader av påverkan, såväl som kriterierna för när synpunkterna har betraktats som accepterade.

Tabell 1

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 hänvisning 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. • anpassning har skett till lagen. • en ytterligare remissrunda äger rum. • K-projektets struktur har ändrats.

”Genom att granska de fastställda standarderna, framgår vilka beslut som BFN har tagit, men inte nödvändigtvis varför just dessa har tagits.”

En *mindre synpunkt* påverkar inte betydelsen eller tolkningen av regelverket, utan handlar om grammatik-, skriv- och formaliafel, överflödigt text, ordval, struktur samt önskan om hänvisning till en specifik punkt. En *måttlig synpunkt* har däremot även en måttlig påverkan på betydelsen eller tolkningen av regelverket och handlar antingen om att förtydliganden bör läggas till eller att otydliga eller olämpliga formuleringar bör hanteras. På samma sätt har en *större synpunkt* en större påverkan på betydelsen eller tolkningen av regelverket och handlar om att en ”regel” bör tas bort, förenklas, stramas upp eller införas. 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. 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.

Resultat

I den komparativa analysen har intressenternas synpunkter sedan jämförts med hur K2-regelverket har fastställts. Synpunkterna har systematiserats utifrån deras grad av påverkan på regelverket, såväl som utifrån om de har accepterats eller inte. Tabellen på högra sidan (tabell 2) framställer hur de olika synpunkterna och deras utfall fördelar sig inom varje intressentgrupp.

Utifrån perspektivet att störst inflytande anses tillhöra de intressentgrupper som har skrivit den största andelen av de 320 synpunkter som BFN accepterade, har *upprättare* haft störst inflytande

(48,1%), följt av *revisorer* (31,6%). Utifrån perspektivet att störst inflytande anses tillhöra de intressentgrupper som har fått igenom störst andel av sina egna synpunkter, har *upprättare* också haft det största inflytandet (36,5%), men i stället följt av *myndigheter* (35,9%). Till detta kommer som sagt att synpunkterna har olika grader av påverkan på regelverket och kan därmed nyansera anspråken 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 studiens analyser indikerar således att *upprättare* tycks vara den intressentgrupp som idag har makten över normerna på det svenska redovisningsområdet, åtminstone sett till K2-regelverket.

Avslutande reflektioner

Flera internationella studier har undersökt maktfördelningen mellan olika intressenter vid normsättningsprocesser, något som har framställt 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 vissa aktörers åsikter får betydligt mer genomslag än andras.⁴ I Sverige tycks dock företeelsen vara något oklar. Genom att granska de fastställda standarderna, framgår vilka beslut som BFN har tagit, men inte nödvändigtvis varför just dessa har tagits. Således är det svårt att avgöra varför vissa intressenter har fått igenom sina synpunkter, medan andra intressenter inte har fått igenom sina. LRF Konsult har till exempel fått igenom 66,7% av sina större synpunkter (8 av 12), medan FAR endast har fått igenom 18,7% av sina

Tabell 2

Synpunkter	Antal	Accepterade			Avvisade		
		Mindre	Måttlig	Större	Mindre	Måttlig	Större
Upprättare:	422	65	51	38	44	139	85
BAS-intressenternas Förening	(2)	-	-	(1)	-	-	(1)
IOGT-NTO	(3)	-	-	-	-	-	(3)
LRF Konsult	(23)	-	(3)	(8)	-	(8)	(4)
PRI Stiftelsestjänst AB	(1)	-	-	-	-	-	(1)
Privatpersoner (4 st.)	(28)	(1)	(2)	(1)	(4)	(14)	(6)
Riksidrottsförbundet	(23)	(1)	(1)	(1)	(7)	(4)	(9)
Srf konsulterna	(186)	(51)	(21)	(14)	(18)	(50)	(32)
Stiftelser i samverkan	(82)	(8)	(13)	(7)	(8)	(24)	(22)
Svenska kyrkan	(2)	-	-	-	-	-	(2)
Svenskt Näringsliv	(69)	(4)	(11)	(3)	(7)	(39)	(5)
Sveriges Häradsallmäningsförbund	(3)	-	-	(3)	-	-	-
Akademiker:	35	-	2	7	1	11	14
Handelshögskolan i Göteborg	(11)	-	(1)	(1)	(1)	(2)	(6)
Privatpersoner (1 st)	(2)	-	-	-	-	-	(2)
Uppsala universitets stiftelseförvaltning	(22)	-	(1)	(6)	-	(9)	(6)
Revisorer:	361	24	55	22	42	143	75
FAR	(277)	(19)	(32)	(14)	(36)	(115)	(61)
PwC	(84)	(5)	(23)	(8)	(6)	(28)	(14)
Myndigheter:	156	23	22	11	23	44	33
Bolagsverket	(11)	-	(1)	(2)	(3)	(2)	(3)
Ekobrottsmyndigheten	(4)	-	-	(3)	-	-	(1)
Kammarrätten i Jönköping	(1)	-	-	-	-	-	(1)
Länsstyrelsen i Västra Götalands län	(1)	-	-	-	-	(1)	-
Skatteverket	(112)	(22)	(20)	(2)	(11)	(35)	(22)
Statistiska centralbyrån	(27)	(1)	(1)	(4)	(9)	(6)	(6)
Totalt:	974	112	130	78	110	337	207

”Att tydliggöra hur rationella synpunkter accepteras och hur ogrundad resonemang avvisas, skulle motivera BFN:s beslut ...”

större synpunkter (14 av 75). Variationen av utfall kan ha flera bakomliggande faktorer, men som för närvarande förblir ovissa.

En internationell studie har tidigare skildrat att expertisen hos en normgivare bör vara tydlig, för att initialt kunna uppfattas som legitim av sin omgivning.⁵ Samma studie poängterar dock att expertisen inte nödvändigtvis är tillräcklig för att bevara legitimiteten i längden. I remissvaren till BFN har det framkommit en återkommande önskan om att BFN i högre grad bör framföra argument bakom sina beslut. BFN är visserligen statens expertorgan på redovisningsområdet, men oavsett hur hög expertis en normgivare anses ha, är argumentation en grundläggande förutsättning för att en omgivning ska kunna betrakta normer som legitima. Att tydliggöra hur rationella synpunkter accepteras och hur ogrundad resonemang avvisas, skulle motivera BFN:s beslut och således även förse omgivningen med en bestående känsla av trygghet över hela normsättningsprocessen och dess utfall. Samtidigt bör man ha i åtanke att BFN:s resurser är begränsade och frågan är hur den befintliga verksamheten skulle påverkas av att uppätta en dokumenterad argumentation.



KLAS MARTINSSON

redovisningskonsult på Ekonomigruppen Almgren AB i Göteborg och timlärare på Handelshögskolan vid Göteborgs universitet.

Fotnoter

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

2) T.ex. BAS-intressenternas Förening, Ekobrottsmyndigheten, FAR, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, LRF Konsult, Skatteverket, Srf konsulterna och Svenskt Näringsliv.

3) 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.

4) Se t.ex. 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; Wingard et al., "The legitimacy of IFRS", s. 134-156; 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.

5) Se 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.