



**EKONOMI
HÖGSKOLAN**
Lunds universitet

Företagsekonomiska Institutionen

Magisteruppsats VT 2009

Normbildning kring SOU 2008:80

En analys av remissvaren

Handledare

Kristina Artsberg

Författare

Louise Hulthén

Christina Imander

Sara Killander

Sammanfattning

Examensarbetets titel:	Normbildning kring SOU 2008:80 – En analys av remissvaren
Seminariedatum:	5 juni 2009
Ämne/kurs:	FEKP01, Examensarbete magisternivå, 15 hp
Författare:	Louise Hulthén Christina Imander Sara Killander
Handledare:	Kristina Artsberg
Nyckelord:	SOU 2008:80, normbildning, redovisning, beskattning, remissvar
Syfte:	Syftet är att genom en granskning av remissvaren utreda hur stort deltagandet hos de olika intressegrupperna är kring utredningen SOU 2008:80 samt undersöka vilka deras huvudargument är, för att på så sätt belysa den svenska normbildningsprocessen på området.
Metod:	Vi har använt oss av en abduktiv metodansats. För att analysera empirin har vi gjort en kvalitativ innehållsanalys med kvantitativa inslag, där vi delade in intressegrupperna i fyra kategorier. Dessa är upprättare, användare, reglerare och expertorganisation.
Teoretiska perspektiv:	Utgångspunkt har tagits i en modell utvecklad av Hussein. Vidare har ett antal olika studier kring möjliga intressenters deltagande i normbildningsprocessen studerats.
Empiri:	Med hjälp av vår kategorisering av intressegrupper, presenteras innehållet i remissvaren på SOU 2008:80. Vi granskar remissinstansernas ställningstagande och deras huvudargument.
Slutsatser:	Vi har kommit fram till att i Sverige är det en stor del intressenter som tillhör gruppen användare, vilket medför att våra slutsatser skiljer sig från tidigare studier. Bortser vi från statliga myndigheter, som har skyldighet att lämna in remissvar, är vårt resultat liknande andra forskares. De flesta instanser väljer att uttala sig kring de områden där de kommer att känna av de ekonomiska konsekvenserna. Instanserna engagerar sig om de antas bli påverkade av slutresultatet.

Abstract

Title:	The standard setting process around SOU 2008:80 – An analysis of the comment letters
Seminar date:	June 5 th , 2009
Course:	Master thesis in business administration, Major accounting, 15 University Credit Points (15 ECTS).
Authors:	Louise Hulthén Christina Imander Sara Killander
Advisor:	Kristina Artsberg
Key words:	SOU 2008:80, standard setting, accounting, taxation, comment letter
Purpose:	The purpose is to study the comment letters on SOU 2008:80 and examine the participation among different interest groups. We will also look at their main arguments in order to illustrate the Swedish standard setting process in the area.
Methodology:	For our study we used an abductive approach. To analyse our empirical foundation we have conducted a qualitative content analysis with some quantitative elements. We have made our own classification and divided the interest groups into four categories. These are preparers, users, regulators and expert organisations.
Theoretical perspective:	We have looked at a model developed by Hussein and previous studies about interest groups participation in the standard setting process.
Empirical foundation:	The empirical content of the comment letters on SOU 2008:80 is presented based on our categorization of the interest groups. We will examine their positions and main arguments.
Conclusions:	Our study shows that users is the most active interest group in Sweden, which differs from previous studies. If we would exclude the public authorities, which are obligated to send in a comment letter, our result would be comparable to other researchers. Most of the groups choose to comment on the areas were they will feel the economic consequence. The groups are active if they think that the end result will affect them.

Förkortningar

AICPA	American Institute of Certified Accountants
BFN	Bokföringsnämnden
FAR SRS	Föreningen Auktoriserade Revisorer och Svenska Revisorssamfundet
FASB	Financial Accounting Standards Board
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IFRS	International Financial Reporting Standards
IL	Inkomstskattelagen
NSD	Näringslivets Skattedelegation
SRF	Sveriges Redovisningskonsulters Förbund
SOU	Statens Offentliga Utredningar
US GAAP	United States General Accepted Accounting Principles

Innehållsförteckning

1 Inledning	8
1.1 Bakgrund	8
1.2 Problemdiskussion	10
1.3 Problemformulering	12
1.4 Syfte	12
1.5 Avgränsningar	13
2 Metod	14
2.1 Metodsansats	14
2.2 Datainsamlingsmetod	15
2.2.1 Litteratur	16
2.3 Källkritik	16
2.4 Kvalitativ innehållsanalys	17
2.4.1 Kategorisering av remissvaren	18
2.5 Kvalitetsgranskning	20
2.5.1 Reliabilitet	20
2.5.2 Validitet	20
3 Teoretisk referensram	22
3.1 Normbildningsprocessen i Sverige	22
3.1.1 Sveriges centrala normgivare	23
3.2 Modell av normbildningsprocessen på redovisningsområdet	23
3.2.1 Kunskap och medvetenhet	24
3.2.2 Attitydbildning	25
3.2.3 Tyst förhandling (legitimering)	26
3.2.4 Resultat	28
3.3 Normbildningsteorier	28
3.3.1 The positive accounting theory group	28
3.3.2 The economic theory of democracy group	29
3.3.3 The coalition and influence group	30
3.3.4 Durochers användarteori	30
4 Empiri	32
4.1 Allmänt om utredningen	32
4.2 Remissvaren	34
4.2.1 Upprättare	35
4.2.2 Användare	36
4.2.3 Reglerare	38
4.2.4 Expertorganisationer	38
4.2.5 Koalitioner	40
5 Analys	41
5.1 Normbildningsmodellen	41

5.1.1 Upprättare.....	42
5.1.2 Användare	43
5.1.3 Reglerare	44
5.1.4 Expertorganisationer	45
5.1.5 Koalitioner.....	46
6 Slutdiskussion	48
6.1 Slutdiskussion.....	48
6.1 Fortsatt forskning	50
Referenser	51
Bilagor.....	53
Bilaga 1 – Kategorisering av remissinstanser	53
Bilaga 2 – Remissinstansernas ställningstagande	54

1 Inledning

I detta inledande kapitel kommer vi att presentera en bakgrund till vårt ämnesval. Efter detta följer en problemdiskussion vilken mynnar ut i vår problemformulering. Slutligen presenteras syftet med uppsatsen och de avgränsningar vi gjort.

1.1 Bakgrund

Sambandet mellan redovisning och beskattning är en fråga som diskuterats under flera år i Sverige. 1928 fick vi den första inkomstskattelagen och redan då fanns ett samband mellan redovisning och beskattning. Man beslutade att lagen skulle bygga på redovisningsprinciper istället för att formulera unika skatteprinciper. Detta innebar att redovisningsprinciper skulle följas när det inte fanns specifika regler i inkomstskattelagen.¹

Det finns olika typer av samband mellan redovisning och beskattning. Det *materiella sambandet* innebär att det skattemässiga resultatet beräknas på bokföringsmässiga grunder. God redovisningssed bestämmer till vilka perioder som inkomster och utgifter ska hänföras. Ursprunget till god redovisningssed är ett försiktighetsperspektiv där syftet var att skydda borgenärerna bland annat genom att inte övervärdera företagets tillgångar. I dagens samhälle är redovisningen mer inriktad på att tillgodose marknadens behov av finansiell information.² Det materiella sambandet har under senare tid minskat i takt med att särskilda skatteregler har tagits in i inkomstskattelagen. Det finns även ett *formellt samband* som innebär att man för att få tillämpa vissa skatteregler måste använda sig av samma lösning i företagets bokföring. Utöver dessa tillkommer ett *samband i praktiken* vilket innebär att redovisning och beskattning ömsesidigt påverkar varandra på områden där det inte finns vare sig formellt eller materiellt samband, exempelvis i företagets administrativa arbete.³

Det fanns tidigare flera olika instrument för att minska skattebördan i företag, och dessa generösa möjligheter till skatteavdrag gjorde skatteplanering till en viktig teknisk färdighet. Detta gällde i princip fram till 1990-91 då det svenska skattesystemet genomgick en kraftig förändring. Finansmarknaden hade avreglerats och kapital kunde förflyttas globalt, vilket

¹ Artsberg (2008) *A tax administration's choice of accounting principles*

² KPMG:s hemsida – *Redovisning och beskattning går skilda vägar*

³ SOU 2008:80 *Beskattningstidpunkten för näringsverksamhet*

ledde till att skatteplanering inte längre var en lika viktig finansieringskälla för företagen och dessa möjligheter försvann i princip i och med denna skattereform.⁴

I samband med denna skattereform tillsatte regeringen 1991 en kommitté vilken hade till uppgift att utreda om det i Sverige fanns behov av att utveckla en ny redovisningslagstiftning. Innan det hann bli så mycket av detta ingick Sverige i en överenskommelse med EU som bland annat innebar att EU:s redovisningsdirektiv skulle bli införlivade i svensk redovisningslag. Som en följd av detta valde kommittén att framförallt fokusera på frågan om sambandet mellan redovisning och beskattning, istället för en ny lagstiftning. För första gången blev nu sambandet seriöst ifrågasatt i Sverige.⁵ 1996 tillsattes en arbetsgrupp av dåvarande Riksskatteverket för att utreda sambandet. Gruppen föreslog att det formella sambandet skulle tas bort och att det materiella sambandet skulle förändras. Rapporten innehöll dock inget lagförslag, men efter remissförfarandet framställdes förslag på lagändringar. Regeringen har inte föreslagit någon förändring i lagstiftningen utifrån denna rapport. Vidare belystes frågan i IAS-utredningen (SOU 2003:71) där de föreslog en frikoppling. Utredarna lämnade inget eget lagförslag utan hänvisade till Riksskatteverkets utredning.⁶

I november 2004 inleddes ytterliggare ett utredningsarbete kring sambandet mellan redovisning och beskattning, vilket resulterade i SOU 2008:80 "*Beskattningstidpunkten för näringsverksamhet*", ofta kallad SamRoB. Syftet var att förutsättningslöst pröva hur ett samband ska se ut och att sedan föreslå skatteregler utifrån analysen. Utredningens huvudsakliga förslag är att det materiella sambandet mellan redovisning och beskattning avskaffas, samt att obeskattade vinster ska tas upp till beskattning om företaget redovisar dem som fritt eget kapital. Det rekommenderas att de nya reglerna ska börja gälla från 2011. Förslaget sändes på remiss och remisstiden gick ut 20 februari 2009.⁷

Det har inte rått enighet om det förslag som presenteras i utredningen utan det finns sex särskilda yttranden som lämnats av experter och sakkunniga, där vissa avvisar förslaget helt och andra ifrågasätter vissa delar. Förslaget att redovisningen inte längre ska styra beskattningen anses vara det största som hänt på skatteområdet sedan skattereformen i början

⁴ Artsberg (2008)

⁵ ibid.

⁶ SOU 2008:80

⁷ ibid.

av 1990-talet. Skattejuristen Ingrid Melbi som är en av experterna i utredningen, menar därför att: ”Remissinstanserna har som alltid en viktig funktion att fylla men med ett så komplext förslag bör man kunna utgå från att remissvaren kommer att ha stor betydelse vid den fortsatta beredningen av förslaget.”⁸

1.2 Problemdiskussion

På senare år har redovisningen utvecklats så att företag delas in i kategorierna K1-K4, vilket sedan styr vilka redovisningsregler som företagen ska följa. Som en konsekvens av detta kommer det på flera områden att finnas olika godtagbara sätt att redovisa en viss transaktion. Skillnaderna kommer att bli fler och tydligare mellan företag som tillämpar IFRS och företag som tillämpar nationella regler, bland annat kommer beskattningstidpunkten att skilja sig åt mellan stora och små företag i större utsträckning.⁹ Utvecklingen inom IFRS går även mot att finansiella rapporter ska ge en mer ekonomiskt verklighetsbaserad bild av företagen, exempelvis att tillgångar värderas till marknadsvärde i stället för ursprungligt anskaffningsvärde. Detta kan leda till att företagen beskattas för orealiserade vinster om inte beskattningen frikopplas från redovisningen. Att inkomstbeskattningen bygger på bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed innebär i praktiken en lagutövning via normgivare på redovisningsområdet. När alltmer av redovisningsseden styrs av internationella regler som IFRS anser vissa att det blir mer och mer aktuellt med en frikoppling. De svenska normgivarnas betydelse minskar och makten försvinner då ytterligare från Sveriges Riksdag.¹⁰

Utvecklingen inom redovisningsnormgivningen, framförallt på internationell nivå, är en av huvudanledningarna som anges i betänkandet för att motivera ett avskaffande av sambandet.¹¹ Som medlem av EU måste Sverige anpassa sig till och införa de beslut som fattas och mycket formalia ska stämma. Det är intressant att undersöka hur remissinstanserna ser på den internationella utvecklingen och om de håller med om att det är en anledning till frikoppling. Det är även av stort intresse att se hur åsikterna gällande detta skiljer sig åt mellan olika intressegrupper.

⁸ Melbi (2009) *Slopad koppling mellan redovisning och beskattning? Slutbetänkande från SamRoB utredningen*

⁹ SOU 2008:80

¹⁰ KPMG:s hemsida

¹¹ SOU 2008:80

En frikoppling kommer antagligen att innebära en ökad komplexitet för företagen. Många är kritiska till förslaget och ifrågasätter om det är rimligt att huvuddelen av Sveriges företag ska behöva tillämpa två skilda regelsystem som båda har den uttalade avsikten att vara så lika varandra som möjligt.¹² Vi frågar oss om detta är något som framkommer i remissvaren och om det ses som ett hinder för att genomföra förslaget. Hur ställer sig upprättarna av årsredovisningarna till att få ytterligare ett regelverk att ta hänsyn till och hur påverkar det övriga intressenter? Har de som är positiva till frikopplingen åsikter kring detta? Regeringen har fastställt ett mål, att de administrativa kostnaderna som uppkommer till följd av statliga regler ska minska med 25 procent till 2010.¹³ Tycker remissinstanserna att denna utredning är i linje med detta beslut?

Det finns både för- och nackdelar med en frikoppling mellan redovisning och beskattning. En frikoppling kan komma att innebära att företagen måste tillämpa två olika regelsystem, ett vid redovisning och ett vid beskattning. För att undvika detta merarbete kan en stark koppling vara en fördel för företagen. En annan nackdel med en total frikoppling kan vara att kvalitén på redovisningen blir lidande för att hänsyn måste tas till skattemässiga krav.¹⁴ Som en fördel med frikoppling ses bland annat att skattelagstiftningen inte behöver omprövas varje gång det sker en förändring på redovisningsområdet.¹⁵ Vilka huvudargument framför remissinstanserna i sina remissvar som underlag för deras ställningstagande?

I Sverige sänds alla SOU:s ut på remiss för att regeringen vill få reda på vad de som kommer att beröras av förslaget tycker.¹⁶ Myndigheter, organisationer, kommuner med flera får på så sätt möjlighet att påverka normbildningsprocessen. Det är intressant att studera vilka som väljer att delta i denna process, eftersom det finns många typer av intressenter som påverkas av förändringar på redovisningsområdet. Intressenterna kan utifrån deras relation till finansiella rapporter delas in i olika intressegrupper. Eftersom dessa grupper har olika områden som engagerar dem är det intressant att se i vilken utsträckning de väljer att delta i normbildningsprocessen.

¹² Balans (2008) *SamRoB är en krånglig förenkling – FAR SRS kritiska*

¹³ Regeringens hemsida – *Förenklade regler för företagen*

¹⁴ Melbi (2009)

¹⁵ SOU 2008:80

¹⁶ Regeringens hemsida – *SOU, Ds och remissförfarandet*

Inom forskningen på redovisningsområdet har undersökningar gjorts angående olika intressegruppers påverkan på normbildningsprocessen, vilka motiv de har för att delta samt vilka det är som har mest makt. Hur intressegrupperna har delats in ser olika ut beroende på syftet med undersökningen samt i vilket land den gjorts. De svenska redovisningsprinciperna har starka influenser både från de anglosaxiska och tyska systemen, samt även från EU sen vi blev medlemmar där.¹⁷ Men det finns trots influenserna mycket som skiljer de olika systemen åt. I Sverige har de finansiella rapporterna ett bredare syfte än att endast tillfredsställa användarna på aktiemarknaden. De finansiella rapporterna förväntas användas av ett flertal olika grupper i samhället och påverkar därmed även skatt, bolagsstyrning, kreditvärdigheten hos företag, kontrakt med mera.¹⁸ Denna variation av olika intressenter som finns i Sverige leder till att vi har en annorlunda situationen här än i till exempel Tyskland och de anglosaxiska länderna. Det är därför av intresse att undersöka vilka intressegrupper som finns här, samt hur de engagerar sig i normbildningsprocessen. Den annorlunda svenska situationen gör att vi kommer att använda en annan kategorisering av intressegrupper som stämmer bättre överrens med hur det ser ut här. Det vi tillför forskningen är alltså ett svenskt perspektiv på normbildningsprocessen kring sambandet mellan redovisning och beskattning.

1.3 Problemformulering

Ovanstående problemdiskussion har lett oss fram till följande problemformuleringar:

- Vilka intressegrupper engagerar sig i normbildningen kring utredningen SOU 2008:80?
- Vilka huvudargument förs fram och skiljer dessa sig mellan intressegrupperna?

1.4 Syfte

Syftet är att genom en granskning av remissvaren utreda hur stort deltagandet hos de olika intressegrupperna är kring utredningen SOU 2008:80 samt undersöka vilka deras huvudargument är, för att på så sätt belysa den svenska normbildningsprocessen på området.

¹⁷ Artsberg (2005) *Redovisningsteori -policy och -praxis*

¹⁸ Artsberg & Haller (2004) *Arguments pros and cons the extension of the application of IAS/IFRS to the local level*

1.5 Avgränsningar

Vi kommer granska de remissvar som inkommit angående SOU 2008:80 samt de åsikter som framkommer i dessa. Vi kommer inte att ta ställning och diskutera huruvida vi anser att utredarnas resultat är riktiga eller inte, då detta inte är i linje med vårt syfte. Vidare har inte hänsyn tagits till de lagtekniska delarna av utredningen på annat sätt än att det kan vara ett argument för instansens ställningstagande. Eftersom det är en mycket omfattande utredning är det inte möjligt att grundligt beakta hela under den tidsperiod vi har till vårt förfogande. Dessa avgränsningar har därför gjorts för att belysa de delar som är av intresse för vår undersökning.

2 Metod

Inledningsvis presenteras i detta metodkapitel vår metodansats. Vidare beskrivs den metod för datainsamling som har valts samt källkritik. Vi fortsätter med att redogöra för den kvalitativa innehållsanalys som har gjorts samt den kategorisering vi bestämt oss för. Avslutningsvis granskas utredningens reliabilitet och validitet.

2.1 Metodsansats

För att på ett riktigt sätt kunna uppfylla syftet med uppsatsen anser vi att en abduktiv metodansats har varit lämpligast. Den abduktiva ansatsen är en blandning av induktion och deduktion. Precis som vid induktion utgår man från empiriska fakta, men man ligger närmre deduktion genom att inte avvisa teoretiska föreställningar som skapats innan utredningen. När empirin analyseras kan man utgå från tidigare teorier som inspirationskälla för att upptäcka mönster.¹⁹ Detta var det lämpligaste tillvägagångssättet för att besvara vår problemformulering. Genom att innan en empirisk analys ta del av en teoretisk bakgrund har vi kunnat studera empirin och se både mönster som tidigare forskare sett och dessutom gjort egna iakttagelser.

En alternativ ansats skulle vara att endast använda ett deduktivt tillvägagångssätt där utgångspunkten tas i ett antal teorier som sedan empirin testas mot. Nackdelen med denna ansats är att forskaren kan missa intressanta aspekter för att de inte stämmer överrens med teorierna.²⁰ Vi anser att denna nackdel skulle ha påverkat vår undersökning på ett alltför negativt sätt och begränsat analysen på ett icke önskvärt vis. Motsatsen till deduktiv är induktiv metod, där teorier skapas utifrån den empiri som samlats in. Användes en induktiv ansats måste forskaren gå ut i princip utan förväntningar.²¹ Även om det hade varit intressant att studera empirin utan att ha tagit del av tidigare forskares teorier hade detta inte varit ett aktuellt tillvägagångssätt för att uppfylla syfte med vår undersökning, och valet föll därför på en abduktiv ansats.

¹⁹ Alvesson & Sköldberg (1994) *Tolkning och reflektion, vetenskapsfilosofi och kvalitativ metod*

²⁰ Jacobsen (2002) *Vad hur och varför?*

²¹ *ibid.*

2.2 Datainsamlingsmetod

Vi har i vår utredning till största del använt oss av kvalitativ datainsamlingsmetod, det vill säga vi har samlat in data i form av ord. Kritik eller problem som i allmänhet riktas mot denna metod är att det är mer tidsödande att analysera stora mängder ord än kvantitativ data i form av siffror.²² I vårt fall är remissvaren ett begränsat antal som är möjliga att analysera inom vår tidsram. Genom att använda kvalitativ data får vi information som vi inte själv kunnat förutse. Hade vi använt oss av kvantitativ metod i form av frågeformulär med bestämda svarsalternativ hade det varit stor risk att vi gått miste om viktig information. Då vi med hjälp av de olika kategoriseringarna placerat in remissvaren i olika grupper har de fallit sig naturligt att sedan notera hur många som tillhör de olika kategorierna. Det har även varit av stort intresse att inom varje kategori räkna hur många som svarar på ett visst sätt, vilket gör att vi till viss del även använder oss av kvantitativ datainsamlingsmetod.

Vi anser att en annorlunda datainsamlingsmetod inte hade varit möjlig utifrån vår problemformulering och våra förutsättningar. Eftersom arbetet med denna uppsats har varit tidsbegränsat menar vi att till exempel intervjuer eller enkäter inte kunnat ge oss den stora mängd data som vi har kunnat tillgodogöra oss från remissvaren.

Data som används är antingen primärdata, vilken samlas in av forskaren själv eller sekundärdata, som har samlats in av någon annan. Om en källa är primär eller sekundär beror på hur den används. Primärdata ses i de flesta fall som muntlig data som samlas in med hjälp av till exempel intervjuer. Primärdata skulle dock kunna definieras som "*data som är obearbetad för analys- eller forskningsändamål.*"²³ Med denna definition skulle primärdata kunna vara lagdokument, förarbeten, rättsfall och så vidare. Om en datakälla är primär eller sekundär beror med andra ord på hur den används och vilken plats den har i undersökningen.²⁴

Utifrån ovanstående definition ser vi remissvaren som primärdata. Remissvaren har bearbetats av dem som framställt dokumenten, men de har inte blivit bearbetade för något visst forskningsändamål. Övrig data som vi har använt oss av är sekundärdata.

²² Jacobsen (2002)

²³ Artsberg (2005) s. 45

²⁴ ibid

2.2.1 Litteratur

För att bilda oss en uppfattning om normbildningen på redovisningsområdet har vi samlat in olika typer av litteratur som beskriver denna. Vi har gjort sökningar i ELIN (Electronic Library Information Navigator), i bibliotekskataloger samt i databasen FAR Komplet för att hitta lämpliga böcker och artiklar. Vi har använt oss av sökorden redovisning, beskattning, skatt, normbildning, normgivare, SamRoB, SOU 2008:80, koalitioner samt de engelska motsvarigheterna till dessa, var för sig och kombinerade. Utifrån dessa sökningar har vi hittat relevanta böcker och artiklar vilka vi har haft som teoretisk utgångspunkt för vår uppsats. Vi har även använt utredningen SOU 2008:80 för att kunna beskriva allmänt vad utredarna kommit fram till.

Den litteratur vi funnit som berör normbildningsområdet har i vissa fall några år på nacken. Vi har till exempel valt att använda en modell för normbildningsarbetet på redovisningsområdet som utvecklats av Hussein och presenterades i en artikel från 1981.²⁵ Modellen har även kommenterats av Jönsson i hans studie från 1985.²⁶ Trots att denna modell är utvecklad för många år sedan anser vi att den fortfarande är tillämpbar på normbildningsområdet, eftersom det är en vedertagen och välkänd modell som många forskare på redovisningsområdet hänvisar till. Litteraturen är användbar då vi endast ser till generella slutsatser och inte använder oss av litteraturens beskrivning av till exempel lagstiftning, då den förändrats mycket genom åren. Vi har förutom denna lite äldre litteratur använt artiklar skrivna på senare år som på olika sätt beskriver normbildningsprocessen.

2.3 Källkritik

Eftersom alla dokument vi har använt har framställts i ett visst sammanhang, har vi haft ett kritiskt förhållningssätt till dessa. För att kunna bedöma våra källor har vi valt att utreda om följande fyra kriterier uppfyllts: autenticitet, trovärdighet, representativitet och innebörd.

Att ett dokument är autentiskt innebär att det är äkta och inte har blivit förfalskat på något sätt. Detta kan kopplas samman med det andra kriteriet om trovärdighet, där betoning läggs på om dokumentet innehåller förutfattade meningar eller felaktigheter. För att kunna analysera

²⁵ Hussein (1981) *The innovative process in financial accounting standard setting*

²⁶ Jönsson (1985) *Eliten och normerna*

våra källor har vi ställt oss frågorna: vilket syfte hade författaren när dokumentet skrevs, vem författaren är och när de skrevs.²⁷ De dokument vi har använt oss av är skrivna av forskare runt om i världen. Dessa dokument anser vi har stor trovärdighet och autenticitet eftersom forskningsartiklar granskas av flera andra forskare innan de publiceras i tidskrifter. I samband med vår beskrivning av SOU 2008:80 har vi förutom utredningen använt en artikel från Skattenytt. Eftersom detta är en välkänd tidskrift som är ledande inom skatterättsområdet i Sverige anser vi att artiklar publicerade i denna är trovärdiga. Själva utredningen ser vi också som trovärdig och autentisk då den har genomförts av utvalda personer med olika expertkompetenser.

De två sista kriterierna representativitet och innebörd behandlar frågor kring dokumentets utformning, till exempel om dokumentet är typiskt för den kategori det tillhör och framgår innebörden på ett klart och tydligt sätt.²⁸ De böcker och artiklar som vi har använt oss av är presenterade på ett sätt som är typiskt för dess genre. Även om vissa akademiska artiklar är skrivna med ett avancerat språk anser vi att vi kunnat ta till oss innebörden i dessa på ett riktigt sätt, då vi under flera års högskolestudier fått erfarenhet av att läsa och tillgodogöra oss innehållet i akademiska artiklar både på svenska och på engelska.

Remissvaren som vi i denna uppsats använt som empiri har inte bedömts utifrån ovanstående kriterier. Vi har i dessa velat se vilka argument de olika instanserna har fört fram och vi är i och med detta medvetna om att deras synpunkter på utredningen ofta är vinklade till deras egen fördel. Detta ser vi inte som något problem utan det är just detta som vi har valt att analysera.

2.4 Kvalitativ innehållsanalys

Vi kommer i vår uppsats att göra en form av kvalitativ innehållsanalys för att kunna analysera remissvaren på SOU 2008:80. Vid en innehållsanalys söker man efter de bakomliggande teman som finns i de dokument som analyseras. För att kunna analysera innehållet i dokumenten krävs det att en kodningsmetod eller kategorisering utvecklas.²⁹ I vår utredning

²⁷ Denscombe (2000) *Forskningshandboken*

²⁸ *ibid.*

²⁹ Bryman & Bell (2005) *Företagsekonomiska forskningsmetoder*

har vår initiala kategorisering förändrats under utredningens gång, för att på ett bättre sätt kunna belysa det centrala i vår problemformulering.

Nedan presenteras de viktiga avvägningar vi gjort när vi delat in remissvaren och vilka olika aspekter vi valt att lyfta fram.

2.4.1 Kategorisering av remissvaren

För att på ett tillfredställande sätt kunna utforska och analysera remissvaren utifrån en innehållsanalys var det nödvändigt att göra en kategorisering. Hans Rosling har presenterat fyra tumregler att beakta när en kategorisering eller klassifikation utformas. För det första ska man ha en enhetlig indelningsgrund. Det är även viktigt att försöka ha klara och tydliga klassifikationskriterier. En tredje tumregel är att de olika grupperna bör utesluta varandra och till sist bör klassifikationen vara givande. Med detta menas att klassifikationer ska vara användbara för att kunna dra slutsatser och formulera teorier utifrån.³⁰ Vi har utformat våra grupper så att remissinstanserna endast ska kunna placeras i en av dem och på ett sätt som är användbart för att kunna dra relevanta och intressanta slutsatser. I följande stycken kommer vi att redogöra för vilka aspekter vi har haft i beaktande vid vår indelning.

Eftersom det i Sverige finns intressegrupper som påverkar normbildningen som inte är aktuella i de länder där tidigare forskning gjorts anser vi inte att det är aktuellt att utgå från exakt samma kategorisering av intressegrupper som använts där. Vi har därför valt att göra en egen för att på ett bättre sätt kunna belysa den svenska situationen. Detta resulterade i följande fyra kategorier: upprättare, användare, reglerare och expertorganisationer.

Upprättare är företag som upprättar bokföring och förbereder finansiella rapporter. I denna kategori har vi placerat de instanser som lämnat sina svar i roll som bokföringsskyldig samt de intresseorganisationer som representerar olika företag.

De finansiella rapporterna blir sedan tillgängliga för *användarna*, som är vår andra intressegrupp. Indelningar av aktuella intressegrupper i tidigare forskning har framförallt gjorts utifrån det kapitalmarknadsperspektiv som exempelvis dominerar inom EU, och där

³⁰ Rosling (1978) *Vetenskapens logiska grunder*

investerare ses som huvudsakliga användare. I Sverige finns det en uppsjö av olika användare. Det finns ett flertal aktörer som kan tänkas ha intresse i företag, och därmed använda deras finansiella rapporter. Användare kan bland annat vara investerare, banker, finansanalytiker och anställda. I Sverige är även staten och myndigheter användare. Myndigheterna är intresserade av information för att kunna reglera företags verksamhet, fastställa skattepolitik och föra statistiska uppgifter.³¹ Vi har även valt att placera fackförbund i kategorin användare, då de företräder anställda. Eftersom användargruppen i Sverige innehåller väldigt olika typer av användare kommer vi i analysen studera ett antal undergruppers ställningstaganden.

Till gruppen *reglerare* hör standardsättare som till exempel BFN, Rådet för finansiell rapportering (tidigare Redovisnings Rådet) och Finansinspektionen. Dessa har av riksdagen fått tillåtelse att ge ut föreskrifter och allmänna råd inom vissa områden som sedan företagen måste tillämpa.

Den sista kategorin är *expertorganisationer* som exempelvis SRF och FAR SRS. Förutom dessa hör akademiker och revisorer till denna kategori. Enligt vår bedömning har en expertorganisation ett syfte att förbättra ett visst område där de anses vara experter. Detta till skillnad från intresseorganisationer som istället verkar för en viss typ av företags intressen.

Vissa instanser kan ha olika roller beroende på sammanhanget. Genom att studera de olika instansernas remissvar och vad de väljer att svara har vi, utifrån ovanstående kategoridefinitioner, gjort en tolkning av vilken kategori de ska tillhöra i just denna kontext.

Förutom att vi har delat in instanserna utifrån deras olika roller har vi även kategoriserat dem utifrån deras ställningstagande gentemot utredningen. Instansen kan antingen avstyrka eller tillstyrka utredningen. Vi har även valt att göra kategorier för de som endast valt att kommentera vissa delar av utredningen och de kan på så sätt tillstyrka eller avstyrka just vissa delar. Vi har dessutom valt att ha en kategori för de instanser som av olika anledningar lämnat synpunkter men inte tagit ställning. I de remissvar där avstyrkande eller tillstyrkande ej anges specifikt har vi tolkat tonen i svaren och gjort vår bedömning utifrån dessa premisser.

³¹ Artsberg (2005)

2.5 Kvalitetsgranskning

För att bedöma undersökningens kvalitet är två av de viktigaste begreppen reliabilitet samt validitet. Det är av största vikt att den kvalitativa empiri vi samlat in är trovärdig och tillförlitlig, det vill säga reliabel. Kvaliteten påverkas även av att materialets validitet, vilket innebär dess giltighet och relevans.

2.5.1 Reliabilitet

Begreppet reliabilitet eller tillförlitlighet innebär att undersökningen är utförd på ett objektiva och neutralt sätt. Skulle någon annan vilja göra om undersökningen och använder sig av samma metod ska resultatet och slutsatserna bli de samma om tillförlitligheten är hög.³² Vid en kvalitativ undersökning kan det vara svårt att skapa en hög tillförlitlighet eftersom det läggs stor vikt på granskarens objektivitet. Även om vi har försökt att granska empirin på ett objektiva sätt är vårt resultat och våra slutsatser troligtvis färgade av den kontext vi befinner oss i. För att försöka öka tillförlitligheten i vår undersökning har vi redogjort för de tolkningar och avvägningar vi gjort när det gäller kategoriseringen av empirin. Genom tydliga beskrivningar blir det lättare för andra att göra om undersökningen med samma utgångspunkt. En annan felkälla i vår empiri skulle kunna vara om vi inte fått tillgång till alla remissvar. Vi har via mejl och post fått ta del av remissvaren och eftersom det är ett stort antal dokument finns det en risk att något inte kommit med i överföringen. Vi tror dock inte att ett eventuellt bortfall på enstaka remissvar hade gett vår undersökning ett annorlunda resultat då vi enligt vår åsikt tagit del av de tyngsta instansernas svar.

2.5.2 Validitet

Validitet eller giltighet kan delas upp i intern validitet och extern validitet. Den interna validiteten handlar om huruvida vi har mätt det vi tänkt mäta och den externa validiteten behandlar frågan om vår undersökning är generaliserbar.³³ Genom att utgå från en genomtänkt problemformulering och hela tiden återkomma till denna, menar vi att den interna validiteten är stor. Eftersom vi valt att se till remissvaren i en specifik utredning går det inte att dra

³² Denscombe (2000)

³³ Jacobsen (2002)

generella slutsatser för hur normbildningen ser ut i Sverige. Men det är möjligt att våra slutsatser kan vara användbara i andra frågor inom samma område.

3 Teoretisk referensram

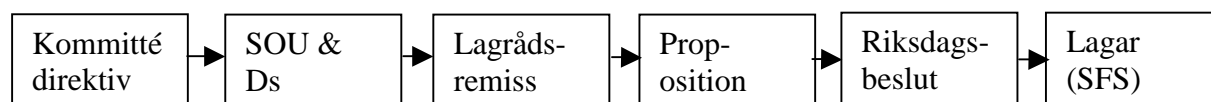
I detta kapitel presenteras vår teoretiska referensram. Kapitlet inleds med en beskrivning av hur normbildningsprocessen i Sverige ser ut. Vidare beskrivs normbildningsprocessen på redovisningsområdet med hjälp av en modell utvecklad av Hussein. Avslutningsvis presenteras ett antal andra forskares teorier på normbildningsområdet.

3.1 Normbildningsprocessen i Sverige

När det gäller själva bearbetningen från förslag till färdig lag är detta en lång process. Oftast är det regeringen själv som kommer med ett förslag till en ny lag. Förslaget skall sedan passera genom en rad olika steg innan det slutligen kan implementeras som lag.

Genom en utredning görs en grundlig genomgång och undersökning av förslaget, antingen av en hel kommitté eller av en enskild tjänsteman från Regeringskansliet. När väl utredningen är klar är den en offentlig handling. Dessa kallas SOU, Statens Offentliga Utredningar. I samband med att utredningen publiceras går den ut på remiss, vilket innebär att allt från myndigheter, privatpersoner till olika organisationer har möjlighet att komma in med synpunkter rörande denna. Gillas inte förslaget har regeringen möjlighet att göra förändringar. När detta arbete är färdigt är det regeringens uppgift att skriva en proposition, vilken är ett lagförslag som går till Sveriges Riksdag. Propositionen går dock först igenom av det så kallade Lagrådet för att utvärdera huruvida den tilltänkta lagen passar in med Sveriges övriga lagar. När förslaget passerat denna kontroll är det upp till Riksdagen att rösta om förslaget och vid positiv majoritet kommer förslaget att bli till lag och publiceras i SFS, Svensk Författningssamling.³⁴

Sammanfattningsvis kan processen beskrivas genom följande sex steg³⁵



Figur 1. Lagstiftningsprocessen i Sverige.

³⁴ Regeringens hemsida – Så här kommer en lag till

³⁵ Regeringens hemsida - Lagstiftningskedjan

3.1.1 Sveriges centrala normgivare

Det är i stort sett inget land som har staten som direkt normgivande instans, utan staten har i de flesta länder en mer övervakande funktion där de ser till att arbetet med att skapa normer fungerar på ett för landet tillfredsställande sätt. Sverige hör dock till ett undantag på detta område, då staten deltar direkt i normgivningen.³⁶

Inom redovisningsområdet i Sverige finns flertalet normgivare såsom Bokföringsnämnden, Rådet för finansiell rapportering, Finansinspektionen med flera. Bokföringsnämnden *”är ett statligt expertorgan med uppgift att utveckla god redovisningssed. Nämnden ger ut regler och informationsmaterial om bokföringslagen och årsredovisningslagen.”*³⁷ Bokföringsnämnden publicerar allmänna råd, vägledning och uttalanden. Under första halvan av 2007 ersattes den tidigare normgivande instansen Redovisningsrådet av Rådet för finansiell rapportering. Rådet för finansiell rapportering har bland annat till uppgift att på det internationella planet tillgodose intressen rörande redovisningsfrågor för företag vars värdepapper är noterade i Sverige. De har även till uppgift att hjälpa till att tolka gällande bestämmelse och påverka eventuella ändringar.³⁸ När det gäller Finansinspektionen har de till uppgift att *”arbeta för ett stabilt och väl fungerande finansiellt system och verka för ett gott konsumentskydd inom det finansiella systemet”*³⁹ och ansvarar för bland annat att de föreskrifter och allmänna råd som de som myndighet lämnar är kostnadseffektiva och begripliga för både företag och medborgare.⁴⁰

3.2 Modell av normbildningsprocessen på redovisningsområdet

När en innovation studeras kan man antingen se till resultatet eller till processen. Ligger fokus på resultatet ser man endast på den slutgiltiga lösningen och inte på processen bakom. Är det antagandet av redovisningsstandards som ska studeras är processen det som är intressant och Hussein har därför utformat en modell som fokuserar på just denna. En innovationsprocess kan dessutom delas in i initieringsfas och implementeringsfas där Hussein fokuserar på den första, initieringsfasen.⁴¹

³⁶ Edenhammar & Hägg (1997) *Makten över redovisningen*

³⁷ BFN:s hemsida

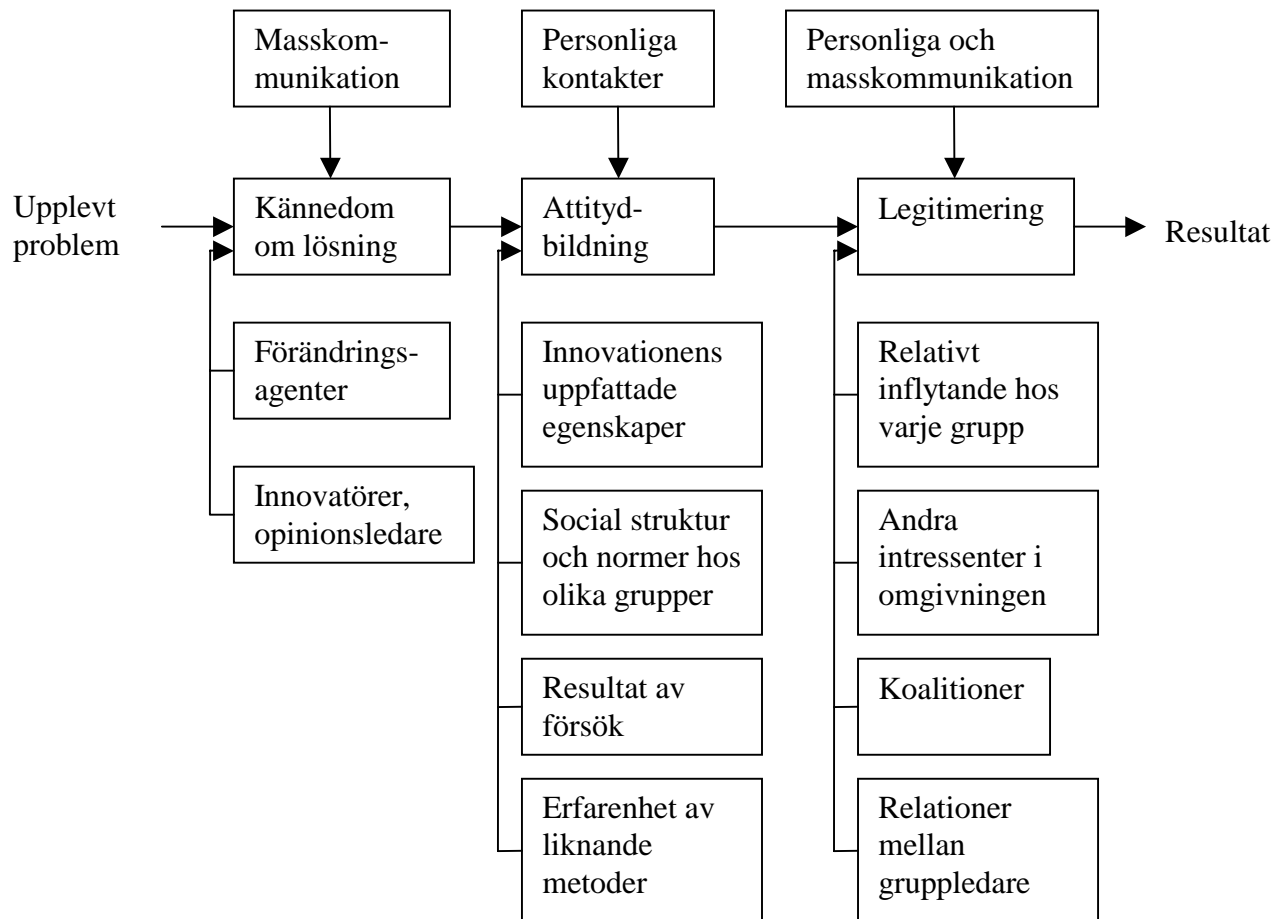
³⁸ Rådet för finansiell rapportering hemsida

³⁹ Sveriges riksdags hemsida - *Förordning (2009:93) med instruktion för Finansinspektionen*

⁴⁰ *ibid.*

⁴¹ Hussein (1981)

Med detta som utgångspunkt har Hussein utvecklat en modell för hur processen för innovation på redovisningsområdet ser ut. Hans modell bygger på en innovationsmodell för organisationer utvecklad av Zaltman et al. Modellen består av fyra olika steg; kunskap och medvetenhet, attitydbildning, tyst förhandling (legitimering) och resultat.



Figur 2 Husseins modell över normbildningsprocessen på redovisningsområdet. Svensk översättning hämtad från Artsberg (2005) Redovisningsteori – policy och – praxis s. 54

3.2.1 Kunskap och medvetenhet

Innan en innovationsprocess kan påbörjas måste de som ska acceptera den vara medvetna om att den finns. Kunskapen och medvetenheten om innovationen kommer ur ett så kallat prestationsgap. Dessa skillnader mellan det upplevda och det önskade kan bero på tre olika saker. För det första kan det finnas ett missnöje med metoden som används, vilket direkt medför ett sökande efter en ny metod. För det andra kan det uppkomma en situation där en ny

redovisningsmetod krävs. En tredje anledning kan vara att det i en annan organisation finns förslag som medför att den egna organisationen upptäcker ett prestationsgap.⁴²

I detta steg i processen spelar förändringsagenter en viktig roll för att sprida kunskapen och medvetenheten och skapa prestationsgap. Det kan vara till exempel revisorer eller domstolsväsendet som är förändringsagenter eller innovatörer som lobbar för specifika förslag.⁴³

Sten Jönsson, som har använt sig av Husseins modell, menar att en central faktor i detta steg är timing. Det är viktigt att frågan är mogen. I Jönssons studie om redovisningseliten, menar respondenterna att en fråga får genomslag om det är ett flertal som har problem på det området eller om det finns en osäkerhet kring vilka regler och normer det är som gäller. Om frågan är mogen eller ej menar Jönsson kan jämföras med om det finns ett prestationsgap.⁴⁴

Den huvudsakliga kommunikationskanalen i detta steg i processen är massmedia. Personer kommer att söka i olika typer av litteratur för att hitta innovationer och detaljer kring dessa.⁴⁵

3.2.2 Attitydbildning

När en innovation har uppmärksammats och där finns en vilja att förändra måste man gå vidare med nästa steg i processen, nämligen attitydbildning. Flera olika faktorer påverkar resultatet inom detta steg. Social struktur, normer och attityder är viktiga eftersom viljan att förändras skiljer sig mellan olika sociala grupper. Innovationens egenskaper uppfattas inte på samma sätt av alla och denna uppfattning styr sedan hur synen på innovationen är. Grupperna kommer antagligen uppfatta egenskaperna som olika viktiga.⁴⁶

I detta steg kan även företag som känner starkt för en innovation påverka genom att införa en ny standard innan det är ett krav. Genom ett tidigt införande, påverkas attitydbildningen

⁴² Hussein (1981)

⁴³ ibid.

⁴⁴ Jönsson (1985)

⁴⁵ Hussein (1981)

⁴⁶ ibid

positivt och grupper som tidigare accepterat innovationer har lättare för att ta till sig innovationer i framtiden. Framförallt om dessa innovationer har varit likartade.⁴⁷

Kommunikation i detta steg sker framförallt genom interpersonella kanaler. Det skapas olika nätverk där personerna har samma åsikter. Dessa nätverk ser sedan till att förtydliga problem samt övertyga andra att stödja deras position.⁴⁸

3.2.3 Tyst förhandling (legitimering)

Hussein kallar detta steg för tyst förhandling eftersom det finns intressekonflikter mellan olika grupper och ingen av grupperna har så mycket makt att de kan tvinga sin åsikt på de övriga. De olika grupperna måste finna en kompromiss efter att de själv bildat sig en uppfattning att antingen acceptera, förändra eller förkasta innovationen.

När det handlar om redovisningsfrågor kommer påtryckningarna från de olika grupperna bero på vilka kostnader förändringen kommer att innebära. Påverkar förändringen det ekonomiska resultatet kommer påtryckningarna att vara större än om det endast är utformningen av årsredovisningen som påverkas. Olika grupper kommer att gå samman i koalitioner för att kunna få igenom förändringen på sina villkor, genom att gå samman ökar deras makt och på så sätt deras möjlighet att påverka. Det finns grupper vars åsikter är speciellt avgörande och hur de ställer sig till förändringen kan ha en kritisk roll för om den kommer att accepteras eller inte.⁴⁹

Lobbyingverksamheten vid regelutvecklingen inom redovisning har studerats av McLeay et al. genom en identifiering av preferenserna hos tre huvudsakliga intressegrupper: näringslivet, revisorer och akademiska experter. De har därigenom undersökt standardsättarnas mottaglighet för påtryckningar samt hur makten är fördelad bland konkurrerande intressegrupper. McLeay et al. menar att det är omöjligt för standardsättare att lösa redovisningsproblem enbart baserat på tekniska grunder, eftersom alla lösningar inom redovisningsområdet har ekonomiska konsekvenser. Valet av lämpliga redovisningsstandarder reflekterar istället till viss del ett socialt beslut, där beslutsorganen

⁴⁷ Hussein (1981)

⁴⁸ ibid

⁴⁹ ibid

försöker hantera konflikter mellan konkurrerande valmöjligheter genom att välja den mest socialt accepterade lösningen.⁵⁰

McLeay et al. kom fram till att näringslivet var den intressegrupp som hade den högsta makten över lagstiftningen, medan akademiska experter hade den lägsta nivån av inflytande. Störst inflytande nåddes dock när de hade stöd från någon av de övriga intressegrupperna. Resultatet påminde mycket om liknande studier som gjorts i USA, med det undantaget att fler akademiska experter deltagit i Tyskland. Detta fenomen förklaras framförallt genom den aktiva marknaden för juridisk tolkning i Tyskland, vilken inte förekommer i USA.⁵¹

Hussein menar att personliga relationer mellan de olika gruppernas ledare är en faktor som kan spela stor roll i legitimeringssteget i processen. Har ledarna bra relationer till varandra och en samstämmig attityd till förändringen är chansen att nå en kompromiss större. Finns det personlighetskonflikter mellan gruppledarna är risken stor att en kompromiss inte kan nås.⁵²

I detta steg menar Hussein att det används både massmedia och interpersonella kanaler för kommunikation. De interpersonella kanalerna används till att övertala och skapa medgivande från andra grupper, medan massmedia används för att skapa en positiv bild kring ens ståndpunkt. Båda kanalerna kan dessutom användas för vilseledning och för att skrämmas.⁵³

I Jönssons studie framkom det att de flesta respondenter anser att bästa sättet att påverka i Sverige är genom att skriva artiklar i fackpress. Den tidning som nämndes som viktigast var Balans, som ges ut av branschorganisationen FAR SRS. Dessutom framhölls att det inte räcker med att skriva en artikel utan för att kunna påverka krävs flera samt kontakter med ledande personer på området. Ett annat sätt att påverka som nämndes är att göra förändringar i årsredovisningen. Genom att hitta lösningen på ett problem och införa förändringen i sin årsredovisning görs ett seriöst uttalande för den nya lösningen.⁵⁴

⁵⁰ McLeay et al. (2000) *Constituent lobbying and the impact on the development of financial reporting regulations: evidence from Germany*

⁵¹ ibid

⁵² Hussein (1981)

⁵³ ibid

⁵⁴ Jönsson (1985)

3.2.4 Resultat

I detta sista steg kommer innovationen, redovisningsförändringen, antingen att antas eller avslås. Det kan också vara så att en grupp känner väldigt starkt mot resultatet att de försöker underminera processen genom att gå ur systemet.⁵⁵

3.3 Normbildningsteorier

Tidigare forskning kring deltagandet i normbildningsprocessen kan delas in i tre olika grupper.⁵⁶

3.3.1 The positive accounting theory group

Den första gruppen, ”*the Positive Accounting Theory Group*” (PATG), har utformats av bland annat Watts och Zimmerman som satte igång diskussioner på detta område med två artiklar som publicerades 1978 och 1979.⁵⁷ De har studerat de ekonomiska motivationer som påverkar upprättares inställning till föreslagna redovisningsstandarder. Exempelvis tros ledningens inställning till en föreslagen standard drivas av den förväntade användningen av standarden och dess ekonomiska konsekvenser för företaget. Hur mycket ledningen väljer att engagera sig och delta i processen är kopplat till företagets egenskaper, som storleken på företaget, ledningens ägandeandel med mera. Författarna menar att så länge redovisningsstandards påverkar företags framtida penningflöde kommer företagen utöva lobbying för att påverka normgivarna.⁵⁸ Även om forskare inom PATG inte har fokuserat på användare menar de att ekonomiska konsekvenser även påverkar denna intressegrupp.⁵⁹

⁵⁵ Hussein (1981)

⁵⁶ Durocher et al. (2007) *Users' participation in the accounting standard-setting process: A theory building study*

⁵⁷ Watts & Zimmerman (1990) *Positive accounting theory: A ten year perspective*

⁵⁸ Watts & Zimmerman (1978) *Towards a positive theory of the determination of accounting standards*

⁵⁹ Durocher et al. (2007)

3.3.2 The economic theory of democracy group

Den andra gruppen, "*the Economic Theory of Democracy Group*" (ETDG), jämför deltagandet i normbildningsprocessen med deltagandet i politiska val.⁶⁰ Sutton är en av de ledande forskarna inom denna grupp. Han argumenterar för att en individ kommer att delta om de förväntade fördelarna av att delta, inklusive sannolikheten att deltagandet kommer att påverka slutresultatet, överstiger kostnaderna. Även här är det alltså ekonomiska konsekvenser som motiverar aktivitet. Deltagandet kommer därför att koncentreras kring dem som får känna på de tyngsta verkliga effekterna av standarden. För upprättare är de potentiella ekonomiska fördelarna med att delta större än för användarna, och det är därmed större sannolikhet att de kommer att aktivt delta i normbildningsprocessen. De främsta orsakerna till detta är att upprättarna av finansiella rapporter ofta har mer kapital än användarna av deras rapporter. Källan till upprättarnas inkomster är dessutom ofta inte lika diversifierade som användarnas, och de är därmed mer känsliga för potentiella negativa ekonomiska effekter som förknippas med den nya standarden.⁶¹

Sutton studerar lobbyingverksamheten vid utvecklandet av finansiella rapporter, medan McLeay et al. undersöker lobbyingverksamheten vid införandet av ett EU direktiv till tysk redovisningslag. Resultatet i artikeln av McLeay et al. stödjer Suttons teori om olika intressegruppers motivation till att aktivt delta i normbildningsprocessen.⁶²

Tandy & Wilburn gjorde en studie kring normbildningsprocessen i USA för att undersöka vilka intressegrupper som valde att delta. Resultatet visade att upprättare var den grupp som var mest aktiva, medan deltagandet hos användarna var lågt. Denna undersökning stödjer Suttons teori om att de potentiella ekonomiska konsekvenserna är större för upprättare än för användarna, och att denna grupp därmed kommer vara mer aktiva.⁶³

I en annan studie av Tandy & Wilburn undersöktes akademikers deltagande i normbildningsprocessen. Den relativt höga benägenheten för lobbyingverksamhet hos stora revisionsbyråer i USA förklarades med att det fanns ett betydande finansiellt intresse för byråerna att säkerställa deras klienters välfärd. Samtidigt förklarades det låga deltagandet hos

⁶⁰ Durocher et al. (2007)

⁶¹ Sutton (1984) *Lobbying of accounting standard-setting bodies in the UK and the USA: a Downsian analysis*

⁶² McLeay et al. (2000)

⁶³ Tandy & Wilburn (1992)

akademiker inom redovisningsområdet delvis med bristen på betydande välfärdseffekter. Akademikern deltog när det gällde ett område som de var engagerade i eller hade forskat inom och därmed kände att de kunde tillföra något. Tandy & Wilburn bekräftar även Suttons andra påstående om betydelsen av förväntningen att kunna påverka utfallet. Huvudorsakerna som framfördes i deras undersökning av amerikanska akademiker till varför de inte aktivt deltar i FASB normbildningsprocess mer, var just på grund av den låga sannolikheten för att lyckas påverka slutresultatet.⁶⁴

3.3.3 The coalition and influence group

Den tredje gruppen, "*the Coalition and Influence Group*" (CIG), studerar potentiella koalitionsgrupper och hur dessa grupper kan ha inflytande över normbildningsbeslut. Ursprunget till dessa undersökningar var att FASB anklagades för att domineras av de stora redovisningsbyråerna samt AICPA, vilka i sin tur var dominerade av sina största bolagsklienter. Olika forskare har kommit fram till olika resultat inom denna grupp om huruvida FASB's beslut reflekterar de stora revisionsbyråernas åsikter eller inte.⁶⁵ Hussein & Ketz försöker utöver detta även att belysa hur normbildningsprocessen vid FASB ser ut. De menar att normbildning sker genom att deltagarna förhandlar fram en överenskommelse. Förändringar på redovisningsområdet sker på så sätt genom kompromisser mellan intressegrupper. De olika intressegrupperna deltar frivilligt i systemet eftersom ingen av dem individuellt kan dominera processen, vilket innebär att de tjänar på förhandlingsprocessen.⁶⁶

3.3.4 Durochers användarteori

En stor del av syftet med redovisning är att tillgodose användarnas behov av den information som är nödvändig för att de ska kunna fatta välgrundade beslut. Trots detta är användarna inte särskilt aktiva i normbildningsprocessen, utan deltagandet i denna intressegrupp är ofta lågt. Durocher et al. har undersökt vad detta kan bero på genom att studera normbildningsprocessen kring redovisning i Kanada. Den mesta forskningen på området föreslår att det är ekonomisk motivation som förklarar deltagandet i normbildningsprocessen,

⁶⁴ Tandy & Wilburn (1996) *The academic community's participation in standard setting: Submission of comment letters on SFAs nos. 1-117*

⁶⁵ Durocher et al. (2007)

⁶⁶ Hussein & Ketz (1991) *Accounting standard-setting in the US: An analysis of power and social exchange*

framförallt hos upprättare. Dock finns det inte så mycket forskning om just användarnas deltagande och Durocher et al. har därför försökt skapa en teori som förklarar orsakerna till detta, utifrån den tidigare forskning som finns.⁶⁷

Durocher et al. har övervägt möjliga orsaker från alla de tre ovan nämnda grupperna i sitt försök att utforma en teori kring området. De menar att användarnas deltagande är relaterat till fördelarna som detta medför, vilka framförallt är att man får standarder som ser till att finansiella rapporter innehåller nödvändig information. På samma sätt är upprättarnas deltagande kopplat till de förväntade effekterna av standarden, då framförallt de ekonomiska effekterna, och akademikernas deltagande kopplat till belöningen för att delta i processen. Det finns även inneboende motiv hos de olika intressegrupperna. För användare är den inneboende motivationen kopplad till det faktum att deltagandet är en komponent i deras arbetsuppgifter eller ger en fortsatt professionell förbättring. Inneboende motiv för akademiker är däremot relaterat till deras intresse i problemet eller processen.⁶⁸

⁶⁷ Durocher et al. (2007)

⁶⁸ ibid

4 Empiri

Detta empirikapitel kommer att inledas med en presentation av utredningen SOU 2008:80. Vidare kommer remissinstansernas inskickade svar att presenteras utifrån den kategorisering vi redogjort för i metodkapitlet.

4.1 Allmänt om utredningen

Enligt utredningens direktiv skall sambandet mellan redovisning och beskattning prövas förutsättningslöst och förslag på skatteregler skall lämnas efter utförd utredning. Sammanfattningsvis föreslår utredningen att

1. Det materiella sambandet avskaffas och ersätts av regler om beskattningstidpunkten i inkomstskattelagen (1999:1299), IL
2. Om ett företag redovisar obeskattade vinster som fritt eget kapital ska det enligt regler i IL ta upp de obeskattade reserverna till beskattning.⁶⁹

När det gäller *sambandet* finns det flera i denna kontext. Det så kallade *rättsliga sambandet* har två undergrupper, nämligen det materiella och det formella sambandet. Det *materiella sambandet* har en stark anknytning till god redovisningssed, det som gäller här är att om det i IL inte finns särskilda skatteregler skall beskattningen grundas på god redovisningssed. Man har beaktat tre olika alternativ i utredningen; att ha ett fortsatt men svagare samband, ett starkare samband, eller att helt avskaffa sambandet mellan redovisning och beskattning. Att särskilda skatteregler, som värdering av en viss post eller när en intäkt skall redovisas, bara får användas om samma regler används i redovisningen kallas det *formella sambandet*. Gällande de samband som inte har en rättslig koppling benämns dessa *samband i praktiken*. Här menas att redovisning och beskattning är områden som påverkar varandra även om materiella eller formella samband saknas. Som exempel på samband i praktiken kan nämnas den löpande bokföringens samband med Skatteverkets arbete med företags deklARATIONER, de bygger idag på samma grund vilket underlättar både företagets och Skatteverkets administrativa arbete.⁷⁰ Det finns flertalet faktorer som talar för en frikoppling, bland annat

⁶⁹ SOU 2008:80 s. 19

⁷⁰ SOU 2008:80

utvecklingen av de internationella redovisningsreglerna, utvecklingen av god redovisningssed för K1-K4 företag och även överensstämmandet mellan nuvarande regler och vår grundlag.⁷¹

Utredningen föreslår en total frikoppling vilket innebär att sambandet mellan redovisning och beskattning ska avskaffas helt. Det som talar för ett avskaffande av det materiella sambandet är bland annat att utvecklingen inom redovisning har gått från att redovisningen tidigare grundade sig på god redovisningssed och ett egenintresse hos företagen att få fram en beskattningsbar vinst, till att specifika redovisningsprinciper för juridisk person försvagat eller eliminerat det materiella sambandet. En annan anledning är att den internationella redovisningsnormgivningen är svår att ha som grund för beskattning, eftersom tillämpningen av de internationella reglerna skall vara förenlig med flertalet länder. Att grunda beskattningen på redovisningen efter införandet av olika regelverk för K1-, K2-, K3- och K4-företag kan komma att öka risken för att företag försöker dra nytta av de allt för komplicerade och omfattande regler som uppstår för att skattetekniskt utnyttja en eventuell obalans i systemet. Slutligen är en förändring från att bygga systemet på principer och god redovisningssed mot ett mer regelbaserat system att ta i beaktande.⁷²

Regler gällande beskattningstidpunkten är alltså tänkta att ersätta det tidigare sambandet mellan redovisning och beskattning. Huvudprincipen för dessa regler är att de skall grunda sig på den så kallade belöpandeprincipen, vilket med andra ord innebär att inkomster och utgifter skall fördelas över det år som dessa belöper, dock skall hänsyn tas till realisations-, försiktighets- och matchningsprincipen.⁷³

Reglerna som ska ersätta det materiella sambandet är tänkta att placeras i två kapitel, ett rörande periodisering av inkomster och ett med bestämmelser gällande periodisering av utgifter. Vad gäller det direkta sambandet i praktiken så lämnar utredningen inga lagförslag, dock förväntas det praktiska sambandet med redovisningens påverkan på beskattningen att inskränkas.⁷⁴

Gällande konsekvenserna för de olika företagen anser utredningen att K1-företagen ej kommer att påverkas nämnvärt, sambandet mellan redovisning och beskattning kommer i

⁷¹ Melbi (2009)

⁷² SOU 2008:80

⁷³ Melbi (2009)

⁷⁴ SOU 2008:80

stort sett att bibehållas här. Vidare menar utredarna att det administrativa arbetet kommer att underlättas och den enda skillnaden är att reglerna kommer att placeras i inkomstskattelagen istället. För företag klassificerade som K2 bedöms den administrativa bördan inte att öka, samordningen av redovisningen och beskattningen för dessa företag anses underlätta mycket av det administrativa arbetet kring bland annat obeskattade reserver. Gällande K3- och IAS-företagen (K4) kommer avskaffande av det materiella sambandet att öka det administrativa arbetet, dock anses fördelarna av avskaffandet att väga upp merarbetet.⁷⁵

Utredningsarbetet startade i november 2004 och den 26 juni 2008 hölls slutsammanträdet för utredningen. Slutbetänkandet avlämnades i september samma år. Området som har undersökts är ett område i ständig förändring vilket inneburit att utredningen endast tagit del av vissa delar av material som tillkommit under utredningens slutskede. Som ett exempel kan nämnas att reglerna för K2 publicerades i juni 2008 och utredningen har på grund av detta endast kunnat ta hänsyn till dessa med viss begränsning.⁷⁶ Utredningen föreslår att de nya skattereglerna skall komma att gälla från och med 1 januari 2011 och alltså vara gällande på beskattningsår med start efter den 31 december 2010. Detta är dock inte slutgiltigt utan bara ett förslag som legat ute på remiss.⁷⁷

4.2 Remissvaren

Remisstiden för SOU 2008:80 gick ut den 20 februari 2009. Av de 49 remissinstanser som blev inbjudna till att lämna synpunkter på betänkande är det 40 stycken som har valt att göra detta och en som gjort det genom sitt deltagande i Näringslivets Skattedelegation (NSD) och alltså inte skickat in något eget remissvar. Utöver de som blivit inbjudna har sex stycken andra valt att skicka in ett svar. I empirigenomgången kommer det inte att göras någon skillnad på om de som svarat blivit inbjudna eller frivilligt valt att skicka in synpunkter. De remissinstanser som är myndigheter under regeringen har skyldighet att skicka in ett remissvar. Myndigheterna behöver inte ha synpunkter men de måste om så är fallet lämna besked om detta. För övriga remissinstanser är det frivilligt att lämna in synpunkter.

⁷⁵ SOU 2008:80

⁷⁶ ibid

⁷⁷ Melbi (2009)

Dessutom kan vem som helst skicka in sina synpunkter på utredningen. Alla inkomna remissvar är offentliga handlingar och kan begäras ut från finansdepartementet.

Vi kommer på ett systematiskt sätt att presentera empirin utifrån den kategorisering vi beskrivit i metodkapitlet. Vilka instanser som vi valt att placera i vilken grupp presenteras i Bilaga 1 och deras ställningstagande presenteras i Bilaga 2. Eftersom vi inte undersöker vad enskilda instanser specifikt anser utan fokuserar på de olika intressegrupperna kommer vi inte att redogöra för vem som sagt vad.

4.2.1 Upprättare

Enligt vår indelning av remissvaren tillhör sexton stycken kategorin upprättare. Av dessa väljer en att inte svara och en lämnar synpunkter utan ett tydligt ställningstagande. Av de resterande svaren är det en klar majoritet på tio av sexton svar som avstyrker utredningen i sin helhet och tre som avstyrker den del som behandlar försäkringsfrågor. Det är endast en instans som tillstyrker utredningen.

Avstyrker	10
Avstyrker delar	3
Tillstyrker	1
Inget ställningstagande	1
Inget svar	1
Antal instanser	16

Tabell 1. Upprättarnas ställningstaganden

Huvudargumentet för nio av de tio som avstyrker utredningen är att den är bristfällig. De menar att utredarna inte följt utredningens direktiv och förutsättningslöst utrett sambandet mellan redovisning och beskattning. Många upprättare anser att utredarna i ett för tidigt skede valt att inrikta sig på en total frikoppling istället för att utreda hur övriga alternativ, till exempel ett partiellt samband, skulle kunna fungera. Andra anledningar till att utredningen anses vara bristfällig är en för svag konsekvensanalys. Utredarnas underlag för kostnadsökning i samband med ett genomförande av förslagen anses vara underskattade för företag, Skatteverket samt förvaltningsdomstolar.

Fem av instanserna i denna grupp lägger särskild vikt vid eller lämnar endast synpunkter på den del av utredningen som rör försäkringsfrågor. Gällande försäkringsaspekterna framhålls

framförallt argument rörande den så kallade säkerhetsreserven, att det till exempel är av stor vikt att det även i fortsättningen skall vara möjligt att ge dispens för att öka säkerhetsreserven vid särskilda skäl. Det finns dessutom en kommentar angående införande av en regel för att underlätta för småföretag att med egna vinstmedel få ihop till det lagstadgade minimikravet. Kritik riktas även mot förslaget att införa Finansinspektionens råd i inkomstskattelagen.

Det är endast en instans som tillstyrker utredningen och denna menar att en frikoppling är oundviklig med tanke på den internationalisering som skett. De menar att sambandet i praktiken redan har upphört och framförallt då för de bolag som redovisar enligt IFRS. För de mindre bolag som redovisar enligt K1 och K2 menar instansen att det kommer att bli en förenkling, eftersom de nya skattereglerna är lika de nya redovisningsreglerna.

4.2.2 Användare

Gruppen utgörs av totalt nitton stycken remissvar, varav fem stycken valt att avstå från att yttra sig angående utredningen. Av dem som lämnat synpunkter är det en majoritet på åtta instanser som tillstyrker förslaget, varav en dock är kritisk till delen som rör försäkringsfrågor och avstyrker därför denna del. Fem stycken instanser avstyrker hela utredningen medan en avstyrker delar av den.

Avstyrker	5
Avstyrker delar	2
Tillstyrker	8
Inget ställningstagande	-
Inget svar	5
Antal instanser	19

Tabell 2. Användarnas ställningstaganden

Fyra av de instanser som avstyrker utredningen menar att den inte är utredd på ett tillfredsställande sätt. Konsekvensanalysen som presenteras i utredningen anses vara bristfällig och underskattad. Exempelvis ifrågasätts varför de straffrättsliga konsekvenserna inte utretts ordentligt och vilka effekterna kommer att bli om förslaget om avskaffandet av revisorsplikten för huvuddelen av Sveriges företag genomförs samtidigt som en frikoppling.

Även två av de instanser som tillstyrker förslaget menar att det finns brister i utredningen som måste tillgodoses innan förslagen kan implementeras. Bland annat framhålls att utredarnas

bedömning om storleken på resurser som kommer att krävas har underskattats. Dock är det en av de tillstyrkande instanserna som anser motsatsen och menar att beräkningen av kostnaderna är korrekt.

De som avstyrker menar även att de praktiska konsekvenserna av förslagen inte är tillräckligt utredda och att administrativa kostnader och resurser underskattats. Samtliga av instanserna som avstyrker förslaget framhåller att den administrativa bördan med största sannolikhet kommer att öka. Man befarar att detta kommer att leda till att sambandet fortfarande kommer att finnas kvar i praktiken, men då som ett så kallat omvänt samband. Detta innebär att redovisningen kommer att anpassas till skattereglerna och att redovisningens kvalitet därmed riskerar att försämrans.

Dessutom menar de avstyrkande instanserna att andra alternativ, förutom en frikoppling, inte utretts ordentligt. En så omfattande förändring av systemet som denna anses behöva större enighet bland utredarna för att kunna genomföras, och det ses som en svaghet att utredarna inte har kunnat uppnå detta.

För de två instanser som valt att avstyrka delar av utredning gäller det i båda fallen den delen som rör försäkringsfrågor. Kritik riktas mot ett begränsande av säkerhetsreserven där möjligheten att få dispens från finansinspektionen angående säkerhetsreservens storlek försvinner. De anser inte heller att Finansinspektionens föreskrifter och allmänna råd bör införas i lagtext.

Huvudargumenten som framförs av dem som tillstyrker förslaget är att det ökade inflytandet av internationella redovisningsregler kräver en frikoppling för att säkerställa att Sveriges Riksdag behåller makten över beskattningen. Det framhålls även att en frikoppling och införandet av regler om beskattningstidpunkten i inkomstskattelagen kommer att leda till tydligare regler på området. En instans menar att de tydligare reglerna kommer att medföra en förenkling för K1- och K2-företag och att deras administrativa kostnader därmed kommer att minska.

I övrigt anser de som tillstyrker utredningen att lagförslagen bör gås igenom och utformas så att de är mer entydiga och klara. Flera poängterar att det är en klar fördel att skattelagstiftningen ska regleras i lag och inte av normgivare. En av instanserna som

tillstyrker anser att utredarna inte följt direktivet då de inte utrett andra alternativ än frikoppling. De poängterar att detta kan göra det svårt för remissinstanserna att bedöma om utredningens förslag är det bästa alternativet.

4.2.3 Reglerare

Det finns två stycken instanser i denna grupp och båda avstyrker utredningens förslag. De anser att den administrativa bördan för företag kommer att öka mer än vad utredarna har förutsett. Dessutom menar en av instanserna att det kommer att vara stor osäkerhet och tillämpningssvårigheter vid en eventuell övergång. Det samband som finns idag har vuxit fram över lång tid och för att en förändring ska ske menar instansen att mycket starka skäl måste finnas, vilka de anser inte ha framkommit i utredningen. Som en följd av utredningens förslag menar den ena instansen att det finns en stor risk att ett omvänt samband blir aktuellt.

En av instanserna framför även att det är olämpligt att införa Finansinspektionens föreskrifter, om bland annat säkerhetsreserven, i inkomstskattelagen. De menar att säkerhetsreserven ska ses som ett stabiliseringsverktyg och att det bör vara Finansinspektionens uppgift att med den kompetens som de besitter fånga upp nödvändiga förändringar på området.

4.2.4 Expertorganisationer

Till kategorin expertorganisationer hör nio stycken remissvar där fyra avstyrker utredningens förslag. När det gäller de övriga svaren är det en instans som tillstyrker utredningen, två väljer att inte lämna några synpunkter och två stycken lämnar kommentarer utan att ta någon ställning till utredningens förslag.

Avstyrker	4
Avstyrker delar	-
Tillstyrker	1
Inget ställningstagande	2
Inget svar	2
Antal instanser	9

Tabell 3. Expertorganisationernas ställningstaganden

Anledningar som framhålls av dem som avstyrker är bland annat att en övergång kommer att medföra betydande kostnader, som underskattats av utredarna och skapar stor osäkerhet kring hur reglerna ska tillämpas. De instanser som avstyrker har även kommenterat utredarnas slutsats att det materiella sambandet skulle vara oförenligt med grundlagen och konstaterat att de inte finner tillräckliga argument för att så skulle vara fallet. Ett annat argument som framhålls är att utredningen är bristfällig och att alla alternativ inte har utretts på ett tillfredsställande sätt.

Farhågorna om ett omvänt samband framhålls också av instanserna som avstyrker utredningen. Det finns risk för att redovisningsreglerna anpassas efter skattereglerna på grund av att upprättare inte har råd att ta fram två olika rapporter. Trots att utredarna valt att utforma skattereglerna efter de nya K2-reglerna, menar några av instanserna att eventuella förändringar framöver kommer att utformas av personer med olika bakgrund och utbildning. Detta leder antagligen till att regelverken kommer att utvecklas på skilda sätt. Att två regelverk ska behöva tillämpas anser instanserna dessutom är oförenligt med de förenklingsmål som regeringen har beslutat om.

Instansen som tillstyrker förslaget menar att förslaget antagligen kommer att innebära merkostnader för företag men att fördelarna med en frikoppling överväger nackdelarna. Två av instanserna i denna grupp väljer att utreda aspekter kring utredningen utan att ta ställning till om utredningen bör avstyrkas eller tillstyrkas. En av dem utreder huruvida det är konstitutionellt förenligt att ha kvar ett samband och kommer fram till att med ett antal faktorer i beaktande finns det inga konstitutionella hinder mot ett bibehållet samband. Det är BFN:s normgivningsmakt som har varit den fråga som diskuterats och genom att inte ge BFN:s regler sådan status när det gäller beskattning, skulle man inte bryta mot regeringsformen om man har kvar ett samband. Den andra instansen som inte tar ställning framför för- och nackdelar med både en frikoppling och ett bibehållande av systemet vi har idag. När det gäller en frikoppling framhåller instansen att skattereglerna måste vara tydliga och enkla för att inte företagen ska fortsätta att göra som de gjort tidigare. De menar även att ett bibehållet materiellt samband kommer att leda till konflikter med BFN eftersom deras ställning inte är konstitutionellt hållbar.

4.2.5 Koalitioner

En del av remissinstanserna har valt att framföra sina synpunkter genom att ansluta sig till någon annans uttalande. På detta sätt har koalitioner bildats av remissinstanserna. Några av instanserna uttalar sig själv om valda delar i betänkandet och ansluter sig i övrigt till ett annat remissvar. Den främsta av koalitioner är Näringslivets Skattedelegation (NSD). Huvudmännen i NSD är Stockholms Handelskammare, Föreningen Svenskt Näringsliv, Svensk Industriförening, Svenska Bankföreningen, Sveriges Försäkringsförbund och Fastighetsägarna Sverige. Samtliga av dessa är individuellt inbjudna remissinstanser. Alla utom en har skickat in ett eget remissvar med kommentar om att de ansluter sig till NSD, samt framför i vissa fall egna kompletterande tillägg.

Remissyttrandet har arbetats fram i samråd mellan huvudmännen i NSD, dock har Försäkringsförbundet valt att avge ett eget yttrande och ansluter sig inte till NSD. Förutom huvudmännen är det ytterligare en instans som valt att ansluta sig till NSD:s remissvar. Utifrån vår kategorisering av remissvaren är det en instans som bedöms vara användare medan övriga instanser tillhör gruppen upprättare.

En annan koalition har formats genom att somliga valt att ansluta sig till de särskilda yttranden som anförts i utredningen, och på så sätt framfört sin kritik mot förslaget. Fyra instanser har uttryckligen anslutit sig till de åsikter som framförs där. Av dessa tillhör två gruppen användare, en upprättare och en expertorganisation.

Till AFA Försäkrings remissvar är det två andra som har anslutit sig. Denna koalition består därmed av en användare samt två upprättare. De har valt att ansluta sig till AFA Försäkring när det gäller den del av utredningen som behandlar försäkringsfrågor och då framförallt säkerhetsreserven. För övriga delar av utredningen har de i varierande omfattning lämnat egna kommentarer.

5 Analys

I analyskapitlet kommer vi att med hjälp av vår teoretiska referensram analysera empirin. Som utgångspunkt har vi Husseins normbildningsmodell och kommer sedan systematiskt att analysera de olika intressegrupperna. Avslutningsvis analyseras de koalitioner som finns kring utredningen.

5.1 Normbildningsmodellen

När Hussein utvecklade sin normbildningsmodell skedde utvecklingen av nya redovisningsprinciper genom innovationsprocesser. I och med internationaliseringen och då framförallt Sveriges medlemskap i EU har denna process förändrats. Det är nu mer en direkt anpassning av de redovisningsnormer som tas fram inom EU som gäller eftersom deras direktiv måste följas.

Den aktuella utredningen kring avskaffandet av sambandet mellan redovisning och beskattning kan dock ses som en innovationsprocess i Sverige. Till följd av att internationella regler har förts in i svensk lag har utredarna för SOU 2008:80 sett det som nödvändigt att det genomförs ett stort systemskifte och föreslår en frikoppling av skattelagstiftningen. Ur ett skatteperspektiv kan det därför ses som en innovation till skillnad från redovisningsområdet som idag handlar mer om att anpassa sig till EU.

Tillämpas Husseins modell på processen kring förändringen av skattereglerna skedde första steget för flera år sedan. Frågan har diskuterats under många år och fick ny fart efter Sveriges inträde i EU. Medvetenhet skapades om prestationsgapet, vilket enligt Hussein kan uppkomma på grund av olika orsaker. I detta fall menar vi att det beror på att det uppkommit en ny situation som genom nya förutsättningar krävde förändringar. Processen är då i det första steget som kallas kunskap och medvetenhet. Frågan var mogen och enligt Jönssons teori är detta en viktig faktor som gör att det är möjligt att påbörja ett förändringsarbete. Inträdet i EU kan ses som den utlösande faktorn som gjorde det möjligt att på allvar göra något åt den diskussion kring sambandet som funnits i princip sedan första inkomstskattelagen kom 1928. Normbildningsprocessen fortsätter sedan enligt Hussein vidare

in i attitydbildningsfasen som är steg två, där det ständigt pågår en debatt mellan olika sociala grupperingar.

I och med SOU 2008:80 har processen kommit in i legitimeringsfasen, vilket är det tredje steget i Husseins normbildningsmodell. Genom remissvaren kommer utredningens förslag i ett senare skede att antingen accepteras, förändras eller förkastas. I detta steg försöker intressegrupper att påverka så att det slutgiltiga resultatet blir till deras fördel. Vår analys av legitimeringsfasen kommer att fortsätta med en genomgång av de olika intressegruppernas medverkan, engagemang, huvudargument och motivation till att delta.

5.1.1 Upprättare

Många av remissvaren har inkommit från gruppen upprättare, men det är inte den grupp som innehåller flest remissinstanser. Enligt Suttons tes är det större sannolikhet att upprättarna kommer att delta än de andra intressegrupperna, detta på grund av att de vanligtvis har mer att tjäna på ett deltagande. Vårt empiriska underlag stämmer inte med denna teori då situationen i Sverige är annorlunda än där tidigare forskning genomförts. Sutton har ett kapitalmarknadsperspektiv för användare och då består denna grupp huvudsakligen av investerare. I Sverige har vi flera andra användare, till exempel domstolar. Statliga myndigheter har dessutom en skyldighet att lämna in remissvar på utredningar vilket gör att antalet i gruppen användare på sätt och vis är missvisande. Hade inte de statliga myndigheterna varit tvungna att lämna in synpunkter är det inte säkert att användargruppen hade varit störst. Troligtvis hade upprättarna varit den grupp med flest remissvar, vilket överrensstämmer med Suttons teori.

Det är en klar majoritet av upprättarna som avstyrker förslaget, och huvudargumentet som framhålls är att utredningen anses vara bristfällig. Bland annat menar de att konsekvensanalysen inte är utförd på ett tillfredställande sätt, då det bland annat framhålls i utredningen att det administrativa arbetet inte kommer att öka nämnvärt. Detta håller upprättarna inte med om.

Skattereglerna bygger till stor del på de nya redovisningsreglerna för K1- och K2-företagen som började gälla 2007 respektive 2008. I nuläget är de två regelverken väldigt lika men de

kommer med tiden att utvecklas och troligtvis åt olika håll. Till en början kommer det därför antagligen inte att vara särskilt påfrestande att använda två skilda regelsystem, men efterhand som de utvecklas kommer det administrativa arbetet öka i takt med att skillnaderna växer.

PATG forskarna menar precis som Sutton att det är ekonomiska motivationer som styr och att de ekonomiska konsekvenserna påverkar deltagandet. Upprättarna består huvudsakligen av företag och intressegrupper som kommer att känna av de praktiska konsekvenserna av den föreslagna förändringen. Den ökade administrativa bördan framhålls av de flesta instanser som en stor nackdel med förändringen och det är framförallt inom intressegruppen upprättare som detta kommer att bli märkbart ekonomiskt. Det kan därmed vara av extra stort intresse för dem att delta i normbildningsprocessen genom att inkomma med remissvar.

5.1.2 Användare

Detta är den största intressegruppen om vi ser till antal inkomna remissvar, vilket skiljer sig från tidigare studier som gjorts angående deltagande i normbildningsprocessen. En anledning till detta är att vi i Sverige har andra typer av användare än i de länder där tidigare studier gjorts, vilket diskuterats ovan i avsnitt 5.1.1.

Användarna har intresse av att regler ska utvecklas på ett lämpligt sätt så att företagen lättare ska kunna följa dem, samt att myndigheterna ska ha möjlighet att granska deras finansiella rapporter. Det finns flera olika typer av användare och de framför olika åsikter kring vilken information som är viktig. Inom gruppen användare framträder olika undergrupper som har delvis olika åsikter och intressen. En tydlig gruppering är domstolarna där alla är eniga om att utredningen bör tillstyrkas. De framhåller mycket av det tekniska, vilket är förståeligt eftersom de arbetar med att tolka lagtext. De ser det även som en fördel att skattelagstiftningen kommer att regleras i lag, och anser att tydligheten kommer att öka om så sker. Trots att utredningen tillstyrks framförs det mycket kritik. Bland övriga myndigheter finns det, till skillnad från domstolarna, ingen enighet i svaren. De svarar utifrån deras egna intressen och lägger fokus på hur deras verksamhet kommer att påverkas av utredningens förslag. En annan gruppering av användare är fackförbund som inte är speciellt aktiva som instans i denna utredning. Detta kan förklaras med att denna utredning inte påverkar anställda direkt och de är därför inte lika motiverade att engagera sig.

Ovanstående resonemang stämmer överrens med de teorier som Durocher et al. presenterar om att användare deltar framförallt för att se till att finansiella rapporter innehåller nödvändig information. Totalt för användarna är det en majoritet som tillstyrker utrednings förslag varav de flesta är domstolar. För övriga användare är det en majoritet som avstyrker. Det är intressant att se att olika användare framför olika argument. Detta visar att just användargruppen är komplex. Det finns många olika typer av användare och alla vill ha sina intressen tillgodosedda. Detta är en av anledningarna till att det finns många olika åsikter i denna grupp, till skillnad från upprättargruppen där det råder en större enighet.

Många olika typer av användare har lämnat in åsikter kring utredningen men det finns ingen remissinstans som representerar aktieägarna. Eftersom förändringen som utredarna föreslagit kommer att påverka hur ett företags finansiella rapporter utformas kan det tyckas att aktieägare borde visa ett visst intresse för hur området utvecklas. Inom den tidigare forskning som vi tagit del av dominerar ett kapitalmarknadsperspektiv där investerare ses som huvudsakliga användare. Som vi tidigare påpekat ser situationen annorlunda ut i Sverige, vilket bland annat visar sig genom att aktieägarna inte är representerade i någon remissinstans.

Avstyckarnas argument i denna grupp skiljer sig till viss del från de argument som upprättarna väljer att föra fram. De framhåller argument som att de straffrättsliga konsekvenserna inte utretts ordentligt och att effekterna av avskaffandet av revisorsplikten inte tagits i beaktande, vilket är mer principiella aspekter än de som upprättarna har.

5.1.3 Reglerare

De två instanserna i denna grupp avstyrker båda utredningens förslag. De orsaker som framhålls är framförallt principiella. Instanserna resonerar bland annat kring konsekvenserna av ett omfattande systemskifte, och den rättsosäkerhet som kommer att följa därav. Liksom övriga intressegrupper uttalar de därmed sig framförallt inom de områden som berör dem. En frikoppling kommer att påverka deras befogenhetsområde och regleringsmakt, framförallt för Finansinspektionen vars föreskrifter istället kommer att bli lagstadgade.

Trots att detta är en liten grupp kan det tänkas att de har ett starkt inflytande eftersom de fått regleringsmakt av staten. Hussein menar att vissa grupper har större inflytande och vi anser att reglerarna skulle kunna ses som en sådan grupp.

5.1.4 Expertorganisationer

McLeay et al. har i sina studier visat att akademiska experter har minst inflytande på standardsättningsprocessen. Utifrån detta resonemang borde få akademiska experter vilja delta då möjligheten att påverka slutresultatet är en stark motivationsfaktor. Akademiker drabbas antagligen inte heller av ekonomiska konsekvenser i samma utsträckning som vissa andra intressegrupper, och borde därför inte vara lika motiverade till att delta som exempelvis upprättare. Att endast fem akademiker deltagit i undersökningen stämmer överrens med detta resonemang. Två av dessa har frivilligt skickat in remissvar där de inte tar ställning, utan endast förklarar vissa aspekter kring utredningen. Detta kan kopplas till det som Durocher et al. säger om att akademiker har en inneboende motivation att vilja delta i normbildningsprocessen om den behandlar det expertområde där deras intresse ligger.

Kategorin expertorganisationer innehåller även revisorer. Det är dock ingen enskild revisionsbyrå som lämnat in något remissvar. Vi frågar oss varför det är på detta sätt. Möjliga orsaker kan vara att det under förra året även presenterades en annan offentlig utredning angående revisorspliktens avskaffande för små företag (SOU 2008:32). Då konsekvenserna av denna kommer att påverka revisorernas arbete mer än en eventuell frikoppling av beskattningen, kan det tänkas att de har valt att lägga fokus på denna utredning istället. I enighet med de teorier som har presenterats väljer intressegrupper att engagera sig i de frågor som kommer att medföra störst konsekvenser för dem, framförallt ekonomiska sådana.

För mindre revisionsfirmor kan de ekonomiska konsekvenserna av en frikoppling möjligtvis bli påtagliga, om en omstrukturering av arbetet krävs för att kunna hålla reda på två skilda regelverk. Det kan komma att krävas fler specialister, då enskilda personer inte längre klarar att vara experter på hela området. Enligt teorin skulle detta tala för ett större deltagande inom denna grupp. Möjliga orsaker till att så inte är fallet kan vara att de mindre bolagen inte har de resurser som krävs för att engagera sig i en så pass omfattande utredning och förlitar sig istället på att FAR SRS representerar deras intresse och framför de åsikter som behövs. De

stora revisionsfirmorna som dominerar branschen kommer antagligen inte att påverkas av denna förändring i samma utsträckning som de mindre, då de redan i dagsläget har både specialister och resurser i större omfattning.

I Tandy och Wilburns forskning framkommer att revisionsbyråer deltar i större utsträckning än akademiker i normbildningsprocessen i USA. En av huvudorsakerna är att akademiker känner att de inte kan påverka slutresultatet, och därmed väljer att inte engagera sig. Detta resultat skiljer sig från den aktuella situationen i Sverige där det tvärtom är fler akademiker än revisionsbyråer som deltagit. Detta kan bero på, förutom ovan angivna orsaker, att akademiker här känner att de har större möjlighet att påverka slutresultatet. Deras engagemang kommer därmed att tillföra något till utredningen.

Bland de expertorganisationer som avstyrker utredningen framför alla kommentarer kring svårigheterna med två olika regelsystem och möjligheten att detta kommer resultera i ett så kallat omvänt samband. Att utredningen inte är i linje med regeringens förenklingsmål är också en orsak som framförs. De ser förbi enbart de praktiska konsekvenserna som de själva drabbas av och ser det hela ur ett mer principiellt perspektiv. Gruppen har en mer övergripande bild av situationen än exempelvis upprättare, då de trots allt är experter inom detta område.

5.1.5 Koalitioner

Hussein menar att koalitioner bildas för att ingen enskild har tillräckligt mycket makt för att kunna påverka slutresultatet. Han menar att vissa grupper har speciellt avgörande roll för om förändringen kommer att accepteras eller ej. En sådan grupp kan tänkas vara NSD som är den mest framträdande koalitionen bland utredningens remissinstanser. NSD kan tyckas vara en tung instans för att det redan var en koalition innan, den har inte bildats specifikt för utredningen. McLeay et al. kommer i sin undersökning fram till att näringslivet är den grupp som har mest makt, vilket ytterligare stödjer tankegångarna om att NSD är en viktig och tung koalition. Eftersom denna koalition är kritisk till utredningen ställer vi oss frågande till hur en implementering av utredningen skulle vara möjlig. Medlemmarna i NSD kommer från olika delar av näringslivet och representerar flera olika sorters företag. Enligt McLeay et al. krävs det att lösningen är socialt accepterad för att den ska kunna genomföras. Att instanser väljer

att engagera sig i en koalition, kan innebära att just den lösning som de framför ses som socialt accepterad. Att utredningen inte accepteras av en koalition med ett brett spektrum av anhängare ger inga bra framtidsutsikter.

Även Hussein och Ketz resultat talar för att koalitioner är viktiga vid utvecklandet av nya redovisningsregler, att olika grupper slår sig samman för att på så sätt kunna påverka. Genom att skapa större grupper med hjälp av koalitioner får åsikterna större tyngd och på så vis får de ett bättre förhandlingsläge när kompromisser sker. Genom att ett antal instanser har skickat in remissvar där det står att de ansluter sig till någon annan och dessutom lämnar egna synpunkter förstärks åsikterna hos den koalition som de bildar. Detta ger en större tyngd åt koalitionerna och det kan uppfattas som om att de är fler än de egentligen är. Att de skickat in remissvar fast de redan ingår under NSD påverkar även vår sammanställning och gör att den gruppen som de tillhör blir fler och åsikterna förstärks.

Det finns ett antal remissinstanser som ansluter sig till de särskilda yttranden som finns med i utredningen. På samma sätt som diskuterats ovan får argumenten som framhålls i de särskilda yttrandena mer tyngd när fler instanser ställer sig bakom.

Förutom de uttalade koalitionerna kan outtalade koalitioner urskiljas. Ett exempel på detta är försäkringsbolagen som inriktar sina remissvar på de delar som handlar om försäkringsfrågor och de är kritiska till att detta ska införas i lagen. Remissinstanserna uttrycker sig på liknande sätt och lägger fram ungefär samma huvudargument, vilket kan vara ett tecken på att de har diskuterat frågan sinsemellan. Att flera instanser trycker på samma punkter ger som sagt större tyngd åt åsikterna, oavsett om det gäller uttalade eller outtalade koalitioner.

6 Slutdiskussion

I detta kapitel presenteras resultatet av studien genom en avslutande diskussion. Kapitlet avslutas med förslag till fortsatt forskning.

6.1 Slutdiskussion

Syftet med denna uppsats är att utreda deltagandet kring SOU 2008:80 genom att granska de remissvar som inkommit till finansdepartementet. Vi vill på så sätt undersöka vilka intressegrupper som engagerar sig i normbildningen kring den aktuella utredningen, samt vilka huvudargument de olika grupperna framför.

Vid vår undersökning har det framkommit att användare är den intressegrupp som varit mest aktiva, baserat på den kategorisering av remissvaren som gjorts. Många instanser i denna grupp är dock statliga myndigheter som är skyldiga att lämna in remissvar, vilket kan vara en av orsakerna till att denna grupp är störst. Om de inte varit tvungna är det möjligt att upprättare hade varit den största intressegruppen. Även denna grupp har engagerat sig i stor utsträckning och enligt de flesta teorier vi tagit del av är det just upprättare som har mest att vinna på att aktivt delta.

Ser vi till de olika intressegruppernas huvudargument svarar grupperna framförallt utifrån sina egna intressen. Det som många instanser från olika intressegrupper dock har gemensamt är att de anser att utredningen är bristfälligt utförd. Upprättarna ser framför allt till de praktiska aspekterna kring en ökad administrativ börda medan ett antal av expertorganisationerna påpekar att utredarna inte följt direktivet gällande att utreda andra möjliga alternativ. Även bland fler instanser som tillstyrker utredningen framförs kritik kring hur utredarna utfört sitt uppdrag. Att många instanser framhåller utredningens bristfällighet, oavsett vad de har för åsikter i övrigt, ger väsentlig tyngd åt denna kritik.

Den intressegrupp där argumenten och ställningstagandet varit mest omväxlande är inom användargruppen. Vi menar att detta beror på den stora variationen av användare. I grunden har användarna samma huvudintresse, nämligen att de finansiella rapporterna ska tillgodose deras informationsbehov. Vilken typ av information de är intresserade av skiljer sig dock åt.

Som framhållits tidigare ser användargruppen i Sverige annorlunda ut än i flera andra länder och det är en av anledningarna till att vårt resultat skiljer sig från tidigare forskning. Intressant att poängtera är dessutom att användarna är den enda gruppen där en majoritet tillstyrker förslaget, vilket skiljer sig både från de andra intressegrupperna och från det totala resultatet.

Att en majoritet av remissinstanserna avstyrker hela eller delar av utredningen är kanske inte ett helt oväntat resultat. Om en intressent tillstyrker förslaget finns antagligen inte lika stor motivation att skicka in synpunkter som om de är kritiska till detta, vilket kan leda till snedfördelning av resultatet. En av förklaringarna till att användarna är den enda grupp där en majoritet tillstyrker, anser vi är att en stor del av instanserna är skyldiga att skicka in remissvar. Av de instanser som skickat in remissvar utan att vara tillfrågade är det ingen som tillstyrker förslaget. Det är inte lika troligt att ett svar skickas in endast för att hålla med utredarna, om man inte blivit tillfrågad. Att frivilliga remissvar, där kritik framförs har skickats in gör att gruppen som avstyrker blir större och deras åsikter uppfattas som mer dominerande.

När remissvaren tas i beaktande är det troligtvis så att vissa instansers synpunkter kommer att väga tyngre andra. De vi ser som de mer betydelsefulla instanserna i denna utredning är reglerarna (BFN och Finansinspektionen), näringslivet och Skatteverket. Näringslivet representeras här framförallt av koalitionen NSD. Vad dessa instanser har framfört för synpunkter anser vi kommer att väga tungt och för att en förändring ska vara genomförbar måste deras åsikter uppmärksammas. Flera forskare på området framhåller att förändringar på redovisningsområdet handlar om ett socialt beslut där konflikter hanteras genom att kompromisser förhandlas fram. Det är inte möjligt att endast grunda förändringar på tekniska argument, eftersom alla lösningar har ekonomiska konsekvenser. Det gäller att finna den mest socialt accepterade lösningen.

Med utgångspunkt i att många tunga instanser är kritiska till utredningens förslag anser vi att det kommer att vara svårt med ett genomförande i nuläget. Hussein poängterar att betydelsen av framstående gruppers ställning i en viss fråga är avgörande för om den kommer att accepteras eller inte. Flertalet instanser framhåller att utredningsförslaget måste utredas närmre och att alternativa lösningar inte tagits i beaktande, vilket gör det svårt att bedöma vad som är den bästa lösningen.

6.1 Fortsatt forskning

Under arbetet med denna magisteruppsats har det uppkommit ett antal frågeställningar som vi inte haft möjlighet att utreda. Det vore intressant att följa det fortsatta arbetet kring frågan om beskattningen av näringsverksamhet och undersöka om remissvaren påverkar slutresultatet. Det hade också varit spännande att se om det är någon av intressegrupperna som kommer att få igenom sina synpunkter och om det är samma grupp som enligt tidigare forskning har haft störst makt.

Om utredarnas förslag godkänns och beskattningen frikopplas från redovisningen finns det ett antal olika frågor som hade varit av intresse att utreda. Det hade varit givande att studera hur de olika intressegrupperna hanterat omställningen och om deras tidigare synpunkter och argument förändrats. En mer konkret fråga att studera är om utredarnas konsekvensanalys stämmer och hur stor den administrativa bördan hos företagen blivit.

En annan frågeställning som hade varit intressant att utreda är om intressegruppernas engagemang ser likadana ut vid andra utredningar på redovisningsområdet. Är det alltid samma intressenter som lämnar synpunkter eller är det beroende av området?

Referenser

Tryckta källor

- Alvesson, Mats & Sköldberg, Kaj (1994), *Tolkning och reflektion, vetenskapsfilosofi och kvalitativ metod*, Lund: Studentlitteratur
- Artsberg, Kristina & Haller, Axel (2004) "Arguments pros and cons the extension of the application of IAS/IFRS to the local level" *Paper presented at the 27th Annual Congress of the European Accounting Association*, Prague 1-3 April
- Artsberg, Kristina (2005) *Redovisningsteori -policy och -praxis*, Malmö: Liber
- Artsberg, Kristina, (2008) "A tax administration's choice of accounting principles" *Working paper series*, Lund Institute of Economic Research Vol. 2008/8
- Balans (2008) "SamRoB är en krånglig förenkling – FAR SRS kritiska", Notering i nr 10 2008
- Bryman, Alan & Bell, Emma (2005) *Företagsekonomiska forskningsmetoder*, Slovenien: Liber
- Denscombe, Martyn (2000) *Forskningshandboken*, Lund: Studentlitteratur
- Durocher, Sylvain; Fortin, Anne; Côté, Louise (2007) "Users' participation in the accounting standard-setting process: A theory building study", *Accounting, Organization and Society* Vol. 32 s. 29-59
- Edenhammar, Hans & Hägg, Ingemund (1997) *Makten över redovisningen*, Stockholm: SNS Förlag
- Hussein, Mohamed E. (1981) "The innovative process in financial accounting standard setting", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 6:1, s. 27-37
- Hussein, Mohamed E. & Ketz, Edward J. (1991) "Accounting standard- setting in the US: An analysis of power and social exchange", *Journal of accounting and public policy*, Vol. 10:1, s. 59-82
- Jacobsen, Dag Ingvar (2002) *Vad hur och varför?*, Lund: Studentlitteratur
- Jönsson, Sten (1985) *Eliten och normerna*, Lund: Doxa
- McLeay, Stuart; Ordelheide, Dieter; Young, Steven (2000) "Constituent lobbying and its impact on the development of financial reporting regulations: evidence from Germany", *Accounting, Organizations and Society* Vol. 25 s. 79-98
- Melbi, Ingrid (2009) "Slopad koppling mellan redovisning och beskattning? Slutbetänkande från SamRoB utredningen", *Skattenytt*, Nr 1-2

Rosing, Hans (1978) *Vetenskapens logiska grunder*, Helsingfors: Schildts

Sutton, Timothy G. (1984) "Lobbying of accounting standard-setting bodies in the UK and the USA: a Downsian analysis", *Accounting, Organization and Society* Vol. 9:1, s. 81-95

SOU 2008:80 "Beskattningsstidpunkten för näringsverksamhet"

Tandy, Paulette R. & Wilburn, Nancy L.(1992) "Constituent Participation in Standard-Setting: The FASB's First 100 Statements", *Accounting Horizons*, Vol. 6:2, s. 47-59

Tandy, Paulette R. & Wilburn, Nancy L. (1996) "The academic community's participation in standard setting: Submission of comment letters on SFAs nos. 1-117", *Accounting Horizon*, Vol. 10:3, s. 92-111

Watts, Ross L. & Zimmerman, Jerold L. (1978) "Towards a positive theory of the determination of accounting standards", *American Accounting Association*, Vol. 53:1, s. 112-134

Watts, Ross L. & Zimmerman, Jerold L. (1990) "Positive accounting theory: A ten year perspective", *American Accounting Association*, Vol. 65:1, s. 131-156

Elektroniska källor

Bokföringsnämndens hemsida <http://www.bfn.se/> Besökt: 2009-05-07

KPMG:s hemsida – Redovisning och beskattning går skilda vägar
<http://www.kpmg.se/pages/107905.html> Besökt: 2009-04-12

Regeringens hemsida - Förenklade regler för företagen
<http://www.regeringen.se/sb/d/10496/a/103026> Besökt: 2009-05-13

Regeringens hemsida – Lagstiftningskedjan
<http://www.regeringen.se/pub/jsp/popUp.jsp?a=113&l=sv> Besökt: 2009-05-08

Regeringens hemsida – SOU, Ds och remissförfarandet
<http://www.regeringen.se/sb/d/1522/a/13504> Besökt: 2009-05-08

Regeringens hemsida - Så här kommer en lag till <http://www.regeringen.se/sb/d/2506/a/13602>
Besökt: 2009-05-08

Rådet för finansiell rapportering hemsida <http://www.radetforfinansiellrapportering.se/>
Besökt: 2009-05-06

Sveriges riksdags hemsida – Svensk författningssamling (SFS) Förordning (2009:93) med instruktion för Finansinspektionen Besökt: 2009-05-25
<http://www.riksdagen.se/webbnav/index.aspx?nid=3911&bet=2009:93>

Bilagor

Bilaga 1 – Kategorisering av remissinstanser

	Remissinstans	Upprättare	Användare	Reglerare	Experter
1	AFA Försäkring	X			
2	Anders Hultqvist				X
3	Bokföringsnämnden			X	
4	Bolagsverket		X		
5	Dina försäkring AB	X			
6	Ekobrottsmyndigheten		X		
7	Ekonomihögskolan vid Lunds Universitet				X
8	FAR SRS				X
9	Fastighetsägarna Sverige	X			
10	Finansbolagens förening		X		
11	Finansinspektionen			X	
12	Företagarna	X			
13	Försäkringsförbundet	X			
14	Försäkringsjuridiska föreningen	X			
15	Handelshögskolan i Stockholm				X
16	Ingblad & Lundqvist				X
17	Kammarkollegiet		X		
18	Kammarrätten i Göteborg		X		
19	Kammarrätten i Stockholm		X		
20	Kronofogdemyndigheten		X		
21	Lantbrukarnas riksförbund (LRF)	X			
22	LO		X		
23	Länsrätten i Göteborgs län		X		
24	Länsrätten i Stockholms län		X		
25	Länsrätten i Västmanlands län		X		
26	Nutek	X			
27	Näringslivets regelnämnd	X			
28	Näringslivets skattedelegation	X			
29	Riksrevisionen				X
30	Saco		X		
31	Skatteverket		X		
32	Statistiska centralbyrån		X		
33	Stockholms Universitet				X
34	Svea Hovrätt		X		
35	Svensk Handel	X			
36	Svensk Industriförening	X			
37	Svensk Bankförening		X		
38	Svensk Riskkapitalförening		X		
39	Svenskt Näringsliv	X			
40	Sveriges advokatsamfund				X
41	Sveriges Byggindustrier	X			
42	Sveriges kommuner och landsting	X			
43	Sveriges Redovisningskonsulters förbund				X
44	Swerma		X		
45	Sydsvenska industri- och handelskammarens redovisningskommitté	X			
46	TCO		X		
	Summering: 46	16	19	2	9

Bilaga 2 – Remissinstansernas ställningstagande

Remissinstans\Ställningstagande	Tillstyrker	Avstyrker	Avstyrker delar	Inget
1 AFA Försäkring			X	
2 Anders Hultqvist				X
3 Bokföringsnämnden		X		
4 Bolagsverket	-	-	-	-
5 Dina försäkring AB				X
6 Ekobrottsmyndigheten		X		
7 Ekonomihögskolan vid Lunds Universitet		X		
8 FAR SRS		X		
9 Fastighetsägarna Sverige		X		
10 Finansbolagens förening		X		
11 Finansinspektionen		X		
12 Företagarna		X		
13 Försäkringsförbundet			X	
14 Försäkringsjuridiska föreningen			X	
15 Handelshögskolan i Stockholm	-	-	-	-
16 Ingblad & Lundqvist				X
17 Kammarkollegiet	-	-	-	-
18 Kammarrätten i Göteborg	X			
19 Kammarrätten i Stockholm	X			
20 Kronofogdemyndigheten	X			
21 Lantbrukarnas riksförbund (LRF)		X		
22 LO	X		X	
23 Länsrätten i Göteborgs län	X			
24 Länsrätten i Stockholms län	X			
25 Länsrätten i Västmanlands län	X			
26 Nutek	X			
27 Näringslivets regelnämnd		X		
28 Näringslivets skattedelegation		X		
29 Riksrevisionen	-	-	-	-
30 Saco	-	-	-	-
31 Skatteverket		X		
32 Statistiska centralbyrån	X			
33 Stockholms Universitet		X		
34 Svea Hovrätt	-	-	-	-
35 Svensk Handel	-	-	-	-
36 Svensk Industriförening		X		
37 Svensk Bankförening		X		
38 Svensk Riskkapitalförening		X		
39 Svenskt Näringsliv		X		
40 Sveriges advokatsamfund	X			
41 Sveriges Byggindustrier		X		
42 Sveriges kommuner och landsting		X		
43 Sveriges Redovisningskonsulters förbund		X		
44 Swerma			X	
45 Sydsvenska industri- och handelskammarens redovisningskommitté		X		
46 TCO	-	-	-	-
	10	21	5	3

Ett - betyder att instansen valt att inte lämna synpunkter