



School of Business,
Economics and Law
UNIVERSITY OF GOTHENBURG

Bokföringsnämndens status

Anders Folkesson

Fredrik Ljunggren

Magisteruppsats extern redovisning

Handledare: Pernilla Lundqvist & Jan Marton

2009-08-28

Tack

Vi vill inleda med att tacka ett antal personer som varit oss till hjälp under vårt arbete.

Caisa Drefeldt var vår första respondent, hon kom med en del tips och var alltid lätt att få tag i och svarade snabbt på de frågor vi har haft.

Anders Hultqvist har såväl direkt som indirekt varit oss till stor nytta, vår uppsats tar sitt avstamp i Hultqvists rättsutlåtande och han ställde upp på en intervju och kom under arbetet med en del tips och åsikter.

Per-Arvid Gustafsson vid Kammarrätten i Göteborg var den som ordnade att vi fick komma dit och träffa honom och hans kollegor vid domstolen.

Sten-Eric Ingblad har spetsat till vår uppsats en del, genom att i vår intervju dela med sig av sina, relativt sett, vassa åsikter och stora erfarenhet.

Lena Pålsson var den som hjälpte oss vid Skatteverkets huvudkontor och ställde upp med en intervju.

Vi vill också tacka våra handledare **Pernilla Lundqvist** och **Jan Marton** för deras stöd.

Göteborg 2009-08-28

Anders Folkesson

Fredrik Ljunggren

Sammanfattning

Författare: Anders Folkesson och Fredrik Ljunggren

Handledare: Pernilla Lundkvist och Jan Marton

Titel: Bokföringsnämndens praktiska status

Bakgrund och problem

Anders Hultqvist gav efter SamRoB-utredningen ett rättsutlåtande på uppdrag av branschorganisationen för revisorer och rådgivare, FAR SRS. I detta utlåtande behandlade Hultqvist frågan om företagen vid beskattning, i konstitutionellt avseende kan vara beroende av bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed. Hultqvist lyfter fram frågan kring Bokföringsnämndens praktiska och konstitutionella ställning som central. Idén till frågeställningen i uppsatsen kommer från Hultqvist rättsutlåtande och är som följer:

Vilken status har Bokföringsnämnden utifrån olika aktörer?

Syfte

Syftet är att förtydliga Bokföringsnämndens status hos olika aktörer på området.

Metod

Vi har i uppsatsen använt oss av den kvalitativa metoden. Fem olika respondenter har fått komma till tals. En av dessa, Caisa Drefeldt som representerar Bokföringsnämnden i uppsatsen, har även fått ge svar på en del kommentarer och frågor som kommit in från andra respondenter. De andra respondenterna är:

Från Kammarrätten i Göteborg: Föredragande Per-Arvid Gustafsson, domare Anders Bengtsson (tidigare kanslichef i Bokföringsnämnden) och föredragande Thony Hannell

Från Skatteverkets huvudkontor: Lena Pålsson

Anders Hultqvist Juris, doktor, adjungerad professor i finansrätt vid Stockholms Universitet

Sten-Eric Ingblad, tidigare redovisningsexpert på Öhrlings PricewaterhouseCoopers, Universitetslektor, numera föreläsare och redovisningsexpert.

Resultat och slutsatser

Bokföringsnämnden har en mycket stark, informell, status. Vi instämmer med respondenterna att Bokföringsnämnden i dagsläget inte har en *för* hög status och därmed anser vi inte heller att deras funktion och agerande skulle stå i strid med grundlagen. De förutsättningar som Anders Hultqvist tar upp i sitt rättsutlåtande uppfylls i vår mening.

Förkortningslista

BFL	Bokföringslagen
BFN	Bokföringsnämnden
BFNAR	Bokföringsnämndens allmänna råd
FAR	Föreningen auktoriserade revisorer
FAR SRS	Organisationen för revisions- och rådgivningsbranschen
FI	Finansinspektionen
IASB	International Accounting Standards Board
IFRS	International Financial Reporting Standards
K2	Kategori 2, (BFNAR 2008:1)
K-paketet	Regelverken K1, K2,K3 och K4
REDR	FAR SRS rekommendation
RedU	FAR SRS uttalanden
RR	Redovisningsrådets rekommendationer
SamRoB	Sambandet mellan Redovisnings och Beskattning (SOU 2008:80)
SFS	Svensk författningssamling
SKV	Skatteverket
SOU	Statens Offentliga Utredning
SRS	Svenska Revisorsamfundet
URA	Uttalande från Redovisningsrådets akutgrupp
ÅRFL	Lagen om årsredovisning i försäkringsföretag
ÅRKL	Lagen om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag
ÅRL	Årsredovisningslagen

Innehåll

Tack.....	2
Sammanfattning.....	3
1 Inledning.....	7
1.1 Bakgrund	7
1.2 Problemdiskussion	8
1.3 Frågeställning	9
1.4 Syfte.....	9
1.5 Avgränsningar.....	9
1.6 Disposition.....	9
2 Metod	11
2.1 Val av metod.....	11
2.2 Datainsamlingsmetod.....	11
2.2.1 Empiri.....	12
2.2.2 Övriga delar	12
2.3 Val av respondenter	13
2.4 Trovärdighet	13
2.5 Analys	14
3 Referensram	15
3.1 Lagar	15
3.1.1 Årsredovisningslag(ÅRL)	16
3.1.2 Bokföringslagen (BFL)	16
3.1.3 God redovisningssed	17
3.2 Exemplifierande rättsfall	18
3.2.1 Fall 1, Gerdtmans Revisionsbyrå AB.....	18
3.2.2 Fall 2, Weland Stål AB	19
3.2.3 Fall 3, Key Code Security AB.....	20
3.3 Normgivare.....	20
3.3.1 Bokföringsnämnden	20
3.3.2 Redovisningsrådet	22
3.3.4 FAR SRS	23
3.3.5 Rådet för finansiell rapportering	23
3.3.6 Finansinspektionen.....	24
3.3.7 IASB.....	24

4 Artiklar, rättsutlåtanden och utredningar	25
4.1 Anders Hultqvist	25
4.2 Caisa Drefeldt och Eva Törning.....	25
4.3 Margit Knutsson och SOU 2008:67	25
5 Empiri.....	26
5.1 Caisa Drefeldt	26
5.2 Lena Pålsson	27
5.3 Sten-Eric Ingblad.....	28
5.4 Anders Hultqvist.....	30
5.5 Kammarrätten Göteborg	31
5.6 Caisa Drefeldt	32
6 Analys	34
6.1 Analys av utvalda gemensamma frågor	34
6.1.1 Bokföringsnämndens kompetens	34
6.1.2 Bokföringsnämndens ekonomiska medel, utvecklingen av nya råd och hotet mot rättsäkerheten	34
6.1.3 Går vi mot en monopolisering av uppfattning av god redovisningssed?	35
6.1.4 Är systemet i linje med grundlagen?.....	35
6.1.5 Är det möjligt att redovisa enligt K2 men göra vissa undantag?	35
6.2 Övergripande analys.....	35
6.3 Respondentanalys	37
7 Slutsats	39
7.1 Vilken status har Bokföringsnämnden utifrån olika aktörer?	39
7.2 Övriga slutsatser och personliga åsikter.....	39
7.3 Förslag på fortsatt forskning	39
8 Källor.....	40
Bilaga	42

1 Inledning

I det inledande kapitlet kommer vi att gå igenom bakgrunden till uppsatsen, vidare formuleras uppsatsens frågeställning, syfte samt avgränsningar. Avslutningsvis redogör vi för uppsatsens disposition.

1.1 Bakgrund

Termen *god redovisningssed* infördes och definierades i förarbetena till Bokföringslagen från 1976 som ”en faktisk förekommande praxis hos en kvalitativ representativ krets av bokföringsskyldiga”.¹ Vi finner i förarbetena till vår nu gällande bokföringslag följande beskrivning av god redovisningssed; ”Idag torde god redovisningssed kunna beskrivas som de normer som grundas på, utöver lag och föreskrifter, redovisningspraxis och uttalande från vissa myndigheter och organisationer, framför allt Bokföringsnämnden, Finansinspektionen och Redovisningsrådet”.²

Idag är svenska företag beroende av bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed vid beskattning³. Detta gör utvecklingen av god redovisningssed tämligen viktig för svenska näringsidkare. Bokföringsnämnden är det svenska statliga organ som bär det formella ansvaret för utvecklingen av god redovisningssed. Vidare finner vi i Årsredovisningslagen (1995:1554) att ”Årsredovisningen skall upprättas på ett överskådligt sätt och i enlighet med god redovisningssed”.⁴

I en artikel i Skattenytt nr 12,1991 förs en diskussion kring bland annat god redovisningssed och Bokföringsnämndens roll i sammanhanget. Enligt Stig von Bahr, dåvarande ordförande i Bokföringsnämnden, finns en problematik kring nämndens rekommendationer, om dessa strider mot praxis på ett område som inte är reglerat av lag. En rekommendation från Bokföringsnämnden i sådan fråga skulle då innebära att företagen tvingas att ändra sin redovisning för att inte strida mot vad Bokföringsnämnden anser vara god redovisningssed. Von Bahrs inställning är, som han säger, ”naturligt nog” att Bokföringsnämndens råd står över praxis men frågan är omstridd och han nämner även att det finns uttalanden i förarbeten och litteratur som kan tolkas som att expertorgan bara kan kodifiera etablerad praxis. Det skulle innebära att exempelvis Bokföringsnämnden inte kan tvinga fram ett ändrat redovisningsbeteende. Tillåts Bokföringsnämnden göra det, kringgås regeringsformen genom

¹ Proposition (1975:104)

² Proposition (1998/99:130)

³ SOU 2008:80

⁴ ÅRL 2 kap 2§

otillåten delegation av normgivningsmakt.⁵ Von Bahr anser det olyckligt att olika meningar finns på en sådan fundamental punkt.

Frågan kring god redovisningssed och Bokföringsnämndens roll, aktualiserades åter i och med utredningen om samband mellan redovisning och beskattning, SamRoB(SOU 2008:80). Anders Hultqvist, Juris doktor, adjungerad professor i finansrätt vid Stockholms Universitet, gjorde efter utredningen ett rättsutlåtande på uppdrag av branschorganisationen för revisorer och rådgivare, FAR SRS. I detta utlåtande behandlade Hultqvist frågan om företagen vid beskattning, i konstitutionellt avseende kan vara beroende av bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed.⁶ Kort därefter publicerade Dagens Industri en debattartikel av Hultqvist där han avskriver SamRoB-utredningens argument att det nuvarande systemet, där bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed kan ligga till grund för beskattningen, bryter mot grundlagen.⁷ Vidare trycker Hultqvist, i sitt rättsutlåtande, på vikten av att inte monopolisera uppfattningen av vad som utgör god redovisningssed. Så länge inte endast Bokföringsnämndens råd utvisar och fastställer vad som är god redovisningssed, anser Hultqvist det nuvarande systemet vara i linje med grundlagen. Hultqvist lyfter fram frågan ”om Bokföringsnämndens allmänna råds konstitutionella och praktiska ställning”⁸ som central i sammanhanget.

1.2 Problemdiskussion

Anders Hultqvist kommer i sitt rättsutlåtande fram till att det är förenligt med svensk grundlag att företagen, vid beskattning, kan vara beroende av bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed. Hultqvist lyfter dock fram ett antal förutsättningar som han anser måste uppfyllas. Dessa förutsättningar inkluderar att Bokföringsnämnden inte har monopol på tolkningen av god redovisningssed och att utrymme därmed ges för andra tolkningar än nämndens. Hultqvist trycker på frågan vilken konstitutionell och praktisk ställning Bokföringsnämndens råd har. Vi ställer oss frågande till just detta, vilken ställning har Bokföringsnämndens råd och uttalande när svenska domstolar skall avgör vad som är god redovisningssed och inte?

Bokföringsnämnden har på senare år, framförallt i K2-projektet, visat en vilja att öka tyngden i sina allmänna råd. De har dock stött på problem i det projektet. Vi är intresserade av hur olika intressenter, så som Skatteverket, Bokföringsnämnden, domstolar och sakkunniga ser på vilken ställning Bokföringsnämndens råd och uttalanden har i praktiken. I SamRob-utredningen beskrivs hur Bokföringsnämndens roll förskjutits från att först kodifiera praxis till att numera uttala sig om vad Bokföringsnämnden själva anser vara god redovisningssed. Det skulle innebära att ”skapandet” av god redovisningssed flyttats från utövarna till normgivarna. Istället för att de bokföringsskyldiga och befintlig praxis får styra i grunden, skall en utomstående diktera villkoren. Uppfylls då de krav som Hultqvist anser måste finnas för att systemet skall vara förenligt med grundlagen?

⁵ Anders Hultqvist, Rättsutlåtande, 2009-02-20

⁶ ibid

⁷ DI, 2009-03-02

⁸ Anders Hultqvist, Rättsutlåtande 2009-02-20

1.3 Frågeställning

Vilken status, utifrån vissa aktörer, har Bokföringsnämnden?

1.4 Syfte

Syftet är att förtydliga Bokföringsnämndens status hos olika aktörer på området. Vi fokuserar på Bokföringsnämndens praktiska status och dess inverkan på nämndens konstitutionella status.

1.5 Avgränsningar

Studien berör endast svenska lagar, regler och redovisning i juridisk person och går inte in på koncernredovisning och redovisning enligt IFRS.

1.6 Disposition

Kapitel 1 Inledning

I det inledande kapitlet kommer vi att gå igenom bakgrunden till uppsatsen, vidare formuleras uppsatsens frågeställning, syfte samt avgränsningar. Avslutningsvis redogör vi för uppsatsens disposition.

Kapitel 2 Metod

I det här kapitlet behandlas del val som vi gjort under studien. Först kommer läsaren ta del av val av metod, följt av datainsamling, val av respondenter, trovärdighet och metod för analys.

Kapitel 3 Referensram

I kapitlet redogör vi för ämnets teoretiska bakgrund så som lagar, regler och centrala begrepp. Vi tar upp olika normgivares bakgrund och funktion samt deras råd, normer och uttalanden. Ett par exemplifierande rättsfall har även sammanfattats i kapitlet för att belysa att det kan finnas flera goda redovisningsseder och lite om hur Bokföringsnämnden och Skatteverket agerat i olika situationer.

Kapitel 4 Artiklar, utlåtande och utredningar

Kapitlet tar upp ett antal artiklar, rättsutlåtande och utredningar som är av intresse för studien.

Kapitel 5 Empiri

I kapitlet redogörs för de intervjuer som genomförts under arbetes gång. Varje del inleds med en kort beskrivning av respektive respondent. Innehållet i kapitlet består i övrigt av

respondenternas egna åsikter och erfarenheter. Sist i kapitlet får Caisa Drefeldt komma till tals en andra gång för att bemöta en del av de kommentarer som vi fått från övriga respondenter. I bilagan finner ni intervjuunderlaget för respektive intervju, intervjuerna följde dock inte underlaget strikt utan fanns snarare som grund för diskussionen.

Kapitel 6 Analys

I kapitlet analyserar vi det empiriska materialet utifrån referensramen och kapitlet med artiklar, utlåtanden och utredningar. Inledningsvis analyseras ett antal frågor som varit gemensamma för de olika respondenterna, därefter kommer mer övergripande analys av hela materialet. Avslutningsvis görs en bedömning av respektive respondents uttalande och svar utifrån vilken position respondent har.

Kapitel 7 Slutsats

I kapitlet ges svar på forskningsfrågan, vi tar upp våra övriga slutsatser och personliga åsikter. Det lämnas även förslag på fortsatt forskning.

2 Metod

I det här kapitlet behandlas de val som vi gjort under studien. Först kommer läsaren ta del av val av vetenskaplig metod, följt av datainsamlingsteknik, val av respondenter, trovärdighet och metod för analys.

2.1 Val av metod

Uppsatsens syfte är som tidigare nämnts att undersöka och förtydliga Bokföringsnämndens status hos olika aktörer. Vid en tidig fas av arbetet med uppsatsen gjorde vi en översiktlig informationssökning i databasen Gunda, uppsatser.se samt databasen FAR SRS Komplet. Informationssökningen gav oss den grund som behövdes för att gå vidare i arbetet och den visade också vilka studier som redan genomförts inom ämnet. Vi fann dock inte några uppsatser av större intresse, för den här studien. Eftersom vår studie tar sitt avstamp i Anders Hultqvist rättsutlåtande och frågor som aktualiserats i samband med SamRoB-utredningen kan bristen på tidigare uppsatser bero på att materialet är relativt nytt. Utifrån den bakgrunden hade vi ett tämligen brett utgångsläge att välja metod. I valet mellan en kvantitativ undersökning och en kvalitativ undersökning föll valet på en kvalitativ undersökning. Till skillnad från en kvantitativ undersökning gavs således en möjlighet att gå in på djupet på frågan om Bokföringsnämndens praktiska ställning. Vi fick uppfattningen att det passade bättre att intervjua sakkunniga personer istället för en större population som är mindre insatta i ämnet. Vi anser därför den kvalitativa metoden vara mer lämplig för studien.

Vi har fokuserat på att genomföra intervjuer med några utvalda respondenter, vilka vi ansett har varit på lämpliga positioner och med så hög insikt och erfarenhet som möjligt. Syftet har varit att få en bild av hur de uppfattar Bokföringsnämndens roll och vilken tyngd BFNAR har i praktiken. Med uppsatsens syfte och frågeställning som utgångspunkt genomfördes intervjuerna med ett antal fastställda frågor som användes som underlag. Det bör dock tilläggas att intervjuerna gav utrymme för en öppen diskussion, vilket har spelat roll i genomförandet av intervjuerna. Detta var också en av anledningarna varför vi valde den kvalitativa metod, intervjuernas flexibla konstruktion skulle inte vara möjlig med den kvantitativa metoden. Det positiva med den kvalitativa metoden är också dess nackdel. Den flexibilitet den kvalitativa metoden ger, kan göra att det blir svårare att jämföra de olika respondenternas svar.

2.2 Datainsamlingsmetod

Informationsinsamlingen är indelad i två delar huvuddelar, ”Empiri” samt ”Övriga delar”. Empirin kommer från intervjuerna och innehållet till ”Övriga delar” kommer till sin största del från statliga offentliga utredningar, rättsfall, rättsutlåtanden, riksdagspropositioner, de olika normgivarnas hemsidor, artiklar, lagar och FAR SRS Samlingsvolym 2008. Den databas vi använt oss mest av är FAR komplett. Vidare har även regeringens hemsida samt tips från respondenterna varit till stor hjälp för att finna relevant information.

2.2.1 Empiri

Empirin kommer från intervjuer med våra respondenter. Intervjuerna genomfördes direkt med respondenterna och varade i cirka en timme. Intervjuerna med Anders Hultqvist samt Skatteverkets respondent Lena Pålsson fick dock genomföras via telefon på grund av respondenternas begränsade tid samt det geografiska avståndet. Intervjuerna genomfördes som tidigare nämnts med ett antal frågor som grund för intervjun och diskussionen. Vid intervjuerna deltog vi båda för att lättare få fram en diskussionsvänlig miljö och på så vis uppmuntra respondenten till att resonera fritt, om än inom vissa ramar. Vi tyckte även det var viktigt för uppsatsens utformning att vi båda var delaktiga i alla intervjuer. Några respondenter var försiktiga medan andra var mer öppna i sina resonemang, vilket vi vid analysen sedermera tog ställning till. Intervjuerna spelades in på mobiltelefon för att inte missa några väsentliga delar. Inspelningarna lyssnades sedermera igenom och författades ned för att sedan sammanställas till ett mer läsvänligt dokument. Vidare fick Caisa Drefeldt möjligheten att komma till tals en andra gång och besvara kritik från övriga respondenter i efterhand, detta skedde via e-post. Anledning till varför vi valde att kontakta Drefeldt en andra gång beror på att det efter första intervjun hade tillkommit ytterligare frågor som var relevanta för studien. Vidare representerar Drefeldt Bokföringsnämnden och står då som representant för det expertorgan som det i den här studien riktats kritik mot.

2.2.2 Övriga delar

Förutom intervjuer har vi också använt oss av sekundärdata i form av skriven litteratur, debattartiklar och diverse databaser. Debattartiklarna har varit väldigt användbara då de bland annat, tillsammans med utredningar, bidragit till att utforma uppsatsens frågeställning och problemdiskussion. Den databas som först och främst har nyttjats under arbetet är FAR SRS Komplet som vi har haft möjlighet att nå via Ekonomiska biblioteket. Ett exempel på vad vi fått fram via FAR SRS Komplet är tidskriften Skattenytt som har varit ett användbart verktyg. Annat elektroniskt material som använts är riksdagens hemsida där vi till exempel fått fram förarbetena till BFL. Som stöd i uppsatsen har även lagtext, förarbeten, allmänna råd med mera använts. En bok som i stor utsträckning har varit ett hjälpmedel under arbetets gång är FAR SRS Samlingsvolym 2008 del 1. Vi har valt att arbeta utifrån den på grund av att den är ett verktyg som exempelvis revisorer, företag och konsulter använder sig av vid upprättandet av redovisningen. Frågeställningen har visserligen inte sin utgångspunkt utifrån just de aktörerna men samtidigt anser vi att det är av intresse att det mest använda verktyget även får sin roll i den här studien. De lagar vi främst använt oss av är ÅRL och BFL. Anledning till varför just de lagarna är relevanta för den här studien är sambandet mellan redovisning och beskattning och att lagarna är ramlagar och därmed behöver fyllas ut med tolkningar från till exempelvis Bokföringsnämnden och Redovisningsrådet. I referensramen återfinns även tre sammanfattade rättsfall. Tanken med dem är dels att visa på att det kan finnas fler goda redovisningsseder, dels att de kan vara intressanta för intervjuerna. Anledning till varför vi har valt ut just dessa tre rättsfallen är för att i ett exemplifierande syfte visa hur domstolen dömer i olika tvister. Rättsfallen har inte någon avsikt att visa en statistisk överblick hur ofta domstolen ställer sig till Bokföringsnämnden uttalande utan snarare, som nämnts, i ett exemplifierande syfte. Vi har även valt att ha en del i studien som vi valt att kalla ”Artiklar, rättsutlåtanden och utredningar”. Delen innehåller fyra olika, precis som rubriken

antyder, artiklar, rättsutlåtande och utredningar. Vi har valt dessa för att de är intressanta för studien. De sökord som frekvent har använts under studiens gång har bland annat varit: Bokföringsnämnden, god redovisningssed, SamRoB och Anders Hultqvist.

2.3 Val av respondenter

För att lättare gå in på detaljer i de olika respondenternas svar har vi valt att begränsa oss till 5 olika respondenter. Enligt Trost bör antal respondenter ligga mellan 4-8 respondenter, bland annat för att få en bättre överblick över svaren⁹. För att få fram så relevant och trovärdig information som möjligt har vi valt att utgå från respondenter som är väl insatta i diskussionen kring Bokföringsnämndens roll. Valet av respondenter var från början inte helt givet. Vår första intervju var med Caisa Drefeldt. Intervjun resulterade i några intressanta namn som var insatta i debatten om BFN och dess status. Vi tog tillvara på namnen och sökte rätt på dem. När vi sökte efter respondenter på Skatteverket och Kammarätten fick vi hjälp av respektive myndighet att hänvisa oss till rätt respondent/respondenter som var insatt/insatta i debatten. De respondenter vi använt oss av är Lena Pålsson på Skatteverket, Caisa Drefeldt i Bokföringsnämnden, Per-Arvid Gustafsson, Anders Bengtsson och Thony Hannell på Kammarätten i Göteborg, juristen Anders Hultqvist och redovisningsexperten Sten-Eric Ingblad. I Sverige är beskattning knuten till redovisningen, Skatteverket är givetvis ur skattemässig hänsyn en stor användare av redovisningen. Följaktligen ligger det i deras intresse att se så att företaget agerat i enlighet med god redovisningssed.¹⁰ Bokföringsnämnden är som tidigare nämnts normgivare och står för utvecklandet av god redovisningssed. Bokföringsnämnden är också ansvarig utgivare för BFNAR. Vid rättsfall rådfrågar sig dessutom domstolen ibland om ett uttalande från just Bokföringsnämnden och således ligger det en stor vikt vid deras uttalande. I Kammarätten avgörs många tvister mellan näringsidkare och Skatteverket. Vidare är det till syvende och sist domstolen som avgör vad som är god redovisningssed, således är det intressant att se hur deras uppfattning är kring Bokföringsnämnden, deras uttalanden och BFNAR. Anders Bengtsson i Kammarätten har även en meriterande bakgrund, då han bland annat har suttit som kanslichef för Bokföringsnämnden. Anders Hultqvist är jurist och forskare och är väl insatt i debatten om Bokföringsnämnden. Vidare bygger uppsatsen i mångt och mycket på ett rättsutlåtande från Anders Hultqvist, varför valet av honom som respondenten föll naturligt. Sten-Eric Ingblad är bland annat redovisningsexpert och konsult och företräder olika företag i skattetvister och är således en sakkunnig man i sammanhanget.

2.4 Trovärdighet

För att få studien så trovärdig som möjligt har vi haft en kritisk inställning till respondenternas uttalanden. Respondenternas svar har således granskats utifrån ett objektiva perspektiv för att, utan påverkan från varken handledare eller annan, få en mer trovärdig studie. Även valet av respondenter har gjorts med omsorg. Vi har valt respondenter som har en hög position i sitt arbete och varit väl insatta i debatten. Vid insamlingen av sekundärdata har vi kritiska gått igenom olika källor för att på få fram så korrekt information som möjligt. För att öka trovärdigheten har vi först och främst utgått från ursprungskällan. I de fall det inte var möjligt

⁹ Trost, Kvalitativa intervjuer, 2005

¹⁰ Smith, Redovisningens språk, 2006

att utgå från ursprungskällan har rent faktamässig information tagits från statliga myndigheter, övriga normgivares hemsidor samt olika statliga offentliga utredningar(SOU).

2.5 Analys

I analysen har vi på ett så objektivt vis som möjligt kopplat samman referensramen med empirin. Vi har först och främst lagt stor vikt vid respondenternas svar och jämfört dessa. Vidare har även kopplingar gjorts med referensramen och hur gällande lagstiftning ser ut. Vi har valt att förtydliga analysen genom att bryta ned studiens frågeställning i några mindre frågor för att lättare konkludera svaren från respondenterna. Vidare har vi valt att analysera studiens data i ett mer övergripande perspektiv för att få en bättre helhet över det empiriska materialet, artiklarna och referensramen. Det bör uppmärksammas att vi har varit försiktiga med att göra några kontroversiella tolkningar och istället fokuserat på att göra analysen till en lättläst sammanställning över respondenternas svar och övrigt material. Genom att göra en lättläst sammanställning lyckas vi få en bättre översikt över studien som helhet vilket resulterar i att vi på ett tydligt och strukturerat sätt kan besvara studiens frågeställning. Vi har även gjort en, vad vi valt att kalla, ”respondentanalys” för att analysera hur respondenterna har svarat på frågorna och agerat under intervjuerna. Sist i uppsatsen kommer slutsatsen, där vi kortfattat svarar på forskningsfrågan och dryftar våra åsikter.

3 Referensram

I kapitlet redogör vi för ämnets teoretiska bakgrund såsom lagar, regler och centrala begrepp. Vi tar upp olika normgivares bakgrund och funktion. Ett par exemplifierande rättsfall har även sammanfattats i kapitlet för att belysa att det kan finnas flera goda redovisningsseder och lite om hur Bokföringsnämnden och Skatteverket agerat i olika situationer.

3.1 Lagar

Sverige har historiskt sett tillhört den så kallade kontinentala redovisningstraditionen där redovisningen regleras i lagen och kopplingen till beskattning är fullständig. Under de senaste decennierna har Sverige dock blivit mer och mer influerat av den så kallade anglosaxiska traditionen där redovisning och beskattning inte är sammanlänkade. Numera är sambandet mellan redovisning och beskattning borta för noterade koncerner i Sverige då dessa följer IFRS. Uppsatsen fokuserar dock på juridisk person, vilken följer svensk lag och svenska regler och sambandet mellan redovisning och beskattning kvarstår. Vidare ligger en närmare beskrivning av de olika redovisningstraditionerna, deras ursprung och syfte utanför uppsatsens ramar.¹¹

Årsredovisningslagen(ÅRL) och Bokföringslagen(BFL) är de två lagsamlingar som är mest relevanta för det område som studien berör. Inkomstskattelagen(IL) reglerar dock sambandet mellan redovisnings och beskattning, sambandet formuleras i Inkomstskattelagen 14 kap. 2 §. Årsredovisningslagen och bokföringslagen har karaktär av ramlagar och kräver därmed en viss utfyllnad och tolkning.¹² Denna utfyllnad och tolkning sker främst genom kompletterande normgivning men i viss mån även praxis. Bokföringsnämnden, Redovisningsrådet, Finansinspektionen och branschorganisationer ger ut råd och rekommendationer som kompletterar ramlagarna. Denna kompletterande normgivning betecknas *god redovisningssed*.¹³ Anledningen till att Sverige använder sig av ett sådant system är den snabba förändringstakten på redovisningsområdet, samtidigt som lagstiftningsprocessen är betydligt långsammare.¹⁴

I sammanhanget är det av vikt att känna till den svenska rättskälleläran. I juridisk argumentation används olika rättskällor med olika ställning, där vissa väger tyngre än andra. En uppdelning av olika ”viktklasser” kan göras enligt följande:¹⁵

- ”Skallvärde”, en rättskälla av den här typen *skall* följas och är bindande.
 - Exempelvis: Lag, andra föreskrifter och sedvanerättsliga regler. Även EU-förordningen går in i denna kategori.¹⁶

¹¹ Smith, Redovisningens språk, 2006

¹² SOU 2008:80 del 1

¹³ Skatteverket, Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning, 2008

¹⁴ SOU 2008:80 del 1

¹⁵ Peczenik, Juridikens teori och metod, 1995

- ”Börvärde”, en rättskälla av den här typen *bör* följas.
 - Exempelvis: Prejudikat och lagars förarbeten.
- ”Känvärde” eller ”Fårvärde”, en rättskälla av den här *får* åberopas.
 - Exempelvis: Institutionella rekommendationer

Viktigast för uppsatsen är lag, god redovisningssed och allmänna råd, där lag och god redovisningssed går in i den första kategorin med *skallvärde* och Bokföringsnämndens allmänna råd i den sista kategorin med *kanvärde*. Kategorin *börvärde* är även av intresse då rättsfall eller prejudikat kommer in här. Varför det är intressant för studien får ytterligare förklaring i de exemplifierande rättsfall som återfinns sist i kapitlet. Enligt regeringsformen 8 kap. 2§ så har riksdagen exklusiv kompetens att besluta om privaträttsliga lagar. En organisation som har till uppgift att fylla ut en lag av ramlagskaraktär kan därmed inte ge ut bindande råd och ligger också i kategorin ”kanvärde”. Rättskälleläran rangordnar underlag och stöd för hur, i det här fallet, redovisningen skall upprättas. Den är tillika grund för den som kan tänkas ifrågasätta redovisningen samt den som sedermera skall avgöra huruvida redovisningen följer de lagar och regler den skall följa.

3.1.1 Årsredovisningslag(ÅRL)

Årsredovisningslagen ”innehåller bestämmelser om upprättande och offentliggörande av årsredovisning, koncernredovisning och delårsrapport”.¹⁷ Årsredovisningslagen grundar sig främst på två bolagsrättsliga direktiv från EU. Syftet med dessa direktiv är att upprätta en minsta gemensam skyddsnivå för delägare, borgenären och andra som är i förbindelse med ett företag.¹⁸ I andra kapitlet finns bland annat följande som är av intresse för denna uppsats:

2 §: ” Årsredovisningen skall upprättas på överskådligt sätt och i enlighet med *god redovisningssed*.”

3 §: ” Om avvikelser görs från vad som följer av allmänna råd eller rekommendationer från normgivande organ, skall upplysning om detta och om skälen för avvikelserna lämnas i en not.”

3.1.2 Bokföringslagen (BFL)

I Bokföringslagen (1999:1078) ”finns bestämmelser om bokföringsskyldighet för vissa fysiska och juridiska personer.” Lagen fastställer vem eller vilka som är bokföringsskyldiga, reglering av räkenskapsår, vad det innebär att vara bokföringsskyldig, lagar för löpande bokföring och verifikationer, hur den löpande bokföringen avslutas, arkivering av räkenskapsinformation mm, *utvecklandet av god redovisningssed* samt överklagande.¹⁹ Det är framförallt följande två paragrafer i BFL som är av intresse för denna studie

- BFL 4 kap, 2§: ”*Bokföringsskyldigheten skall fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed*”.

¹⁶ www.regeringen.se 1

¹⁷ ÅRL 1 kap 1 §

¹⁸ SOU 2008:67

¹⁹ BFL 1 kap. 1§

- BFL 8 kap. 1§: ”Bokföringsnämnden ansvarar för utvecklandet av god redovisningssed. Finansinspektionen ansvarar för utvecklandet av god redovisningssed i sådana företag som omfattas av lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag och lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag i den utsträckning det är påkallat av dessa företags särart”

Bokföringslagen slår fast, precis som Årsredovisningslagen, att god redovisningssed *skall* följas. Det fastställs också att Bokföringsnämnden ansvarar för utvecklandet av god redovisningssed.

3.1.3 God redovisningssed

1 januari 1977 trädde en ny bokföringslag i kraft. En av de viktigaste nyheterna i den lagen var införandet av begreppet god redovisningssed. Begreppets innebörd var inte på något sätt nytt, den stora förändringen var i terminologin. I tidigare bokföringslag kallades det ”allmänna bokföringsgrunder och god köpmannased” och det begreppet fanns med redan i 1929 års Årsredovisningslag. Som tidigare nämnts kodifierar den kompletterande normgivning god redovisningssed, dock är det alltid domstolen som i slutändan avgör vad som är god redovisningssed och inte. Att ett allmänt råd beskriver ett visst förfarande som god redovisningssed innebär inte att det inte kan finnas flera goda redovisningsseder eller att det av företaget valda förfarandet strider mot god redovisningssed. Detta antyds i ÅRL 2 kap. 3§.

I FAR SRS i Samlingsvolymen del 1 2008, finns även följande att läsa i FAR SRS:s rekommendation REDR1.

- REDR1 Årsredovisning i aktiebolag: ” God redovisningssed är en rättslig standard som grundas på lag, praxis och rekommendationer. Den innebär en skyldighet att följa lagen och de redovisningsprinciper som anges i lagen. Särskild betydelse tillmäts också allmänna råd och rekommendationer av normgivande organ som Bokföringsnämnden och Redovisningsrådet på områden där normgivning från Bokföringsnämnden saknas.”

REDR 1 är en rekommendation för tillämpningen av ÅRL utgiven av FAR SRS.

Som ni sett i lagtextutdragen i 3.1.1 och 3.1.2 så trycks det på att producenten skall följa god redovisningssed men tämligen lite om vad god redovisningssed verkligen är. För att skapa oss en uppfattning om just det skall vi titta på en del material från förarbeten och uttalanden inför fastställandet av 1976 års BFL.

Införandet av begreppet god redovisningssed föreslogs i SOU 1973:57 och i proposition 1975:104, som låg till grund för 1976 års Bokföringslag. I förarbetena till 1976 års Bokföringslag så förklaras, som vi tidigare nämnts, god redovisningssed som ”en faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativ representativ krets av bokföringsskyldiga”. Förarbetena lägger följaktligen stor vikt vid just praxis, dock säger de; att bara undantagsvis kan praxis ge direktiv i frågor som inte besvaras av lagen. Praxis som strider mot lag kan heller aldrig anses vara god redovisningssed.²⁰ I förarbetet till 1999 års Bokföringslag kan

²⁰ Skatteverket, Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning, 2008

utläsas en förändring i definitionen av god redovisningssed, där praxis tvingats ta ett kliv ner i hierarkin till fördel för normgivningen.²¹

Anders Hultqvist säger i sitt rättsutlåtande från 2009-02-20 bland annat följande om god redovisningssed:

” Det är sammanfattningsvis en successiv framväxt under 1900-talet, från en tämligen vag affärs- eller bokföringssed, grundad på belöpandeprincipen, som i interaktion med civilrätt och skatterätt utvecklas mot alltmer detaljerade normer, samlade, systematiserade och vidareutvecklade av branschorganisationer, till ett läge numera med detaljerade bokföringsrekommendationer, dvs. den normgivning som nu särskilt står i fokus vid den konstitutionella bedömningen.”²²

3.2 Exemplifierande rättsfall

För att dels motivera valet att fokusera på lag, god redovisningssed och allmänna råd, dels för att belysa att det kan finnas flera goda redovisningsseder redogörs här kortfattat för tre stycken rättsfall. Avsnittet visar även lite om hur Bokföringsnämnden och Skatteverket agerat i olika situationer.

3.2.1 Fall 1, Gerdtmans Revisionsbyrå AB

Gerdtmans Revisionsbyrå AB erhöll under år 2000 återbäringsmedel från SPP. En del av återbäringen var kontant och en del var i form av framtida nedsättningar av pensionsavgifter. Företaget valde att endast intäktsredovisa den del av ersättningen som utbetalats kontant.

Skatteverket tog vid 2001 års taxering upp hela det belopp från SPP som bolaget tillgodoförts som återbäring.

Bolaget överklagade till Länsrätten och yrkade att de skulle taxeras i enlighet med lämnad deklARATION. Bolaget har under året tagit upp den del av återbäringen som utbetalats. Vad som eventuellt skall erhållas i framtiden i form av minskade pensionsutgifter har inte tillgångsförts.

Länsrätten gjorde följande bedömning:

Länsrätten anser att frågan måste lösas med beaktande av god redovisningssed, då det inte finns några skatterättsliga regler i frågan. Enligt bokföringsmässiga grunder i allmänhet tillämpas det förfaringsätt att fordringar redovisas det år då de uppkommer oavsett betalning. SPP informerade bolaget om ersättningen i oktober 1999. Vad som är god redovisningssed avseende återbäringen från SPP är fastlagt i BFNAR 2000:1 och Redovisningsrådets uttalande i augusti 1999. Beträffande tidpunkten för redovisning av fordran anser Bokföringsnämnden att förutsättningen finns när bolaget tagit del av SPP:s villkor och kunnat göra en bedömning av i vilken takt medlen kan nyttjas, i det här fallet i april 2000. Länsrätten fann att bolaget vid bokslut 30/4 2000 hade möjligheten att göra en tillräckligt bra bedömning av fordringsbeloppets storlek och därmed ta upp den i redovisningen. Länsrätten anser därmed att Skatteverkets beslut är befogat.

Bolaget överklagar till Kammarrätten och yrkade att beskattas efter lämnad deklARATION.

²¹ Proposition (1998/99:130)

²² Anders Hultqvist, Rättsutlåtande 2009-02-20

Kammarrätten gjorde följande bedömning

Redovisningsrådet hade redan 1999 gjort bedömningen att SPP:s återbäring skulle tas upp i balansräkningen. Att Bokföringsnämnden inte fastställt Redovisningsrådets akutgrupps uttalande innebär inte att det kan bortses ifrån. Kammarrätten finner därför att god redovisningssed hade varit att följa Redovisningsrådets uttalande. Kammarrätten avslag bolagets överklagan.

Bolaget överklagade till Regeringsrätten.

Regeringsrätten inhämtade uttalande från Bokföringsnämnden.

Bokföringsnämnden: Nämnden tog inte ställning i frågan utan yttrade sig bara principiellt. Bokföringsnämnden ansåg att det fanns flera alternativ hur återbäringen kan hanteras vid tidpunkten, antingen tas den upp i balansräkningen och intäktsförs eller, om inte det bedömdes att återbäring med tillräcklig säkerhet skulle medföra kostnadsreduceringar eller inflöde av pengar, inte ta upp någon fordran i balansräkningen.

Regeringsrätten gjorde följande bedömning:

Redovisningsrådets rekommendationer tar i första hand sikte på noterade bolag eller stora bolag av allmänt intresse, bolaget ifråga är inte noterat eller av den storleken. Bokföringsnämndens vägledning BFNAR riktar sig till alla bolag oavsett storlek men började inte gälla förrän 25 oktober 2000. Innan det datumet kan det anses finns *flera goda redovisningsseder*. Bolagets intäktsredovisning skall därför läggas till grund för beskattningen.²³

3.2.2 Fall 2, Weland Stål AB

Fall 2 berör precis som fall 1 återbäring från SPP. Det som är mest intressant här är att Regeringsrätten var skiljaktig i motiveringen till sitt beslut. Förloppet i fallet är liknande med fall 1, dock fastställde Weland Stål sitt bokslut först 30 oktober 2000, fem dagar efter det att BFNAR 2001 trädde i kraft. Kammarrätten gav bolaget rätt med motiveringen att årsredovisningen var upprättad, om än inte fastställd, innan BFNAR 2001 trädde i kraft. Skatteverket överklagade till Regeringsrätten och Bokföringsnämnden stod på sig att BFNAR 2001 hade trätt i kraft. Regeringsrätten ansåg dock att väsentlig del av den tid under vilken bolaget förberedde sin årsredovisning, fanns det flera godtagbara sätt att redovisa återbäringen från SPP. Regeringsråd Knutsson var dock skiljaktig i denna motivering och tryckte på att huvudregeln vid ny lagstiftning på redovisningsområdet är att den ges tillämpning framåt i tiden. Det betyder att lagstiftningen gäller för räkenskapsår som påbörjas från den dag lagen träder i kraft och framåt. Knutsson säger att detta även gäller kompletterande normgivning i form av råd från Bokföringsnämnden.²⁴

²³ RÅ 2007 ref 19, målnummer 4717-04

²⁴ RÅ Ref 2007 ref 19

3.2.3 Fall 3, Key Code Security AB

Fallet handlar om periodisering av intäkter, det mest intressanta för uppsatsen är inte huruvida Key Code gjorde rätt eller fel. Det intressanta är att Regeringsrätten i sitt uttalande slår fast att; *om det finns flera goda redovisningsseder så skall beskattningen grundas på den av företaget valda alternativet.*

3.3 Normgivare

”Redovisningslagstiftningen är till sin karaktär en ramlagstiftning. Ramlagstiftningens innehåll kompletteras av normgivande organ och redovisningspraxis”.²⁵ Nedan beskrivs de normgivare som anses ha stor betydelse i den svenska redovisningen.

3.3.1 Bokföringsnämnden

Bokföringsnämnden är ett statligt expertorgan som ligger under finansdepartementet och bildades i samband med införandet av 1976 års bokföringslag.²⁶ Innan införandet av Bokföringsnämnden ansågs det dåvarande Näringslivets börskommitté och FAR ha, genom att ge ut egna rekommendationer och uttalanden, ett för stort inflytande för tolkningen av begreppet god redovisningssed. Den då sittande departementschefen ansåg att det behövdes en allmän företrädare vid sidan av de enskilda intresseorganisationerna. Det ansågs viktigt att det allmänna intresset fick en stark representation och möjlighet att påverka utvecklingen av god redovisningssed. Med det nyligen nämnda som bakgrund bildades därmed myndigheten Bokföringsnämnden som statens expertorgan i redovisningsfrågor.²⁷ Vid instiftandet fick Bokföringsnämnden instruktioner utfärdade av regeringen. Den främsta arbetsuppgiften regeringen tilldelade Bokföringsnämnden var att ge rekommendationer och generella uttalanden baserade på redovisningspraxis och redovisningsteoretiska bedömningar.²⁸ Bokföringsnämnden fick som tidigare nämnts ansvaret att stå för utvecklandet av god redovisningssed, vilket i förarbetena till 1976 års Bokföringslag beskrivs som ”faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets bokföringsskyldiga”.²⁹ Kort sagt var Bokföringsnämndens uppgifter vid införandet att utveckla normer med stöd av vad som inom branschen ansågs vara kutym.³⁰

I den förordning som i dag (SFS 2007:283) beskriver Bokföringsnämndens uppgifter går det att utläsa följande:

1 § Bokföringsnämnden har till uppgift att främja utvecklingen av god redovisningssed i företagens bokföring och offentliga redovisning.

2 § Myndigheten ska utarbeta allmänna råd inom sitt ansvarsområde.

²⁵ Samlingsvolymen 2008 del 1, FAR SRS Förlag

²⁶ Heijtz och Rydström, God redovisningssed, 1977

²⁷ SOU 2008:80 del 1

²⁸ Heijtz och Rydström, God redovisningssed, 1977

²⁹ Proposition (1975:104)

³⁰ SOU 2008:80 del 1

Vidare går det bland annat att utläsa i regleringsbrevet för budgetåret 2009 att Bokföringsnämnden har som mål att fullgöra sina uppgifter som statens expertorgan på redovisningsområdet. Uppgifterna består bland annat av att ”förbättra standarden i de mindre och medelstora företagens bokföring och offentliga redovisning” och att minska de administrativa kostnaderna för företagen.³¹ Vidare får de uttala sig om Redovisningsrådets rekommendationer utgör god redovisningssed för mindre och medelstora företag. Enligt 8:1§ i BFL ansvarar Bokföringsnämnden för utvecklandet av god redovisningssed, detta innebär att Bokföringsnämnden ansvarar för att ge vägledning i redovisningsfrågor³².

Som kan läsas ovan ska Bokföringsnämnden ge ut allmänna råd. De allmänna råden publiceras under namnet *Bokföringsnämndens allmänna råd* och förkortas BFNAR. I 1§ Författningssamlingsförordning definieras allmänna råd som ”sådana generella rekommendationer om tillämpningen av en författning som anger hur någon *kan* eller *bör* handla i ett visst hänseende”. Bokföringsnämnden ger dessutom ut *Bokföringsnämndens vägledningar* som bland annat har till syfte att, tillsammans med medföljande kommentarer, klargöra hur redovisningen sker i praktiken. Före 1999 benämndes de allmänna råden som rekommendationer och uttalanden. Rekommendationerna var mer inriktade på övergripande redovisningsfrågor jämfört med dagens allmänna råd som inriktat sig mer på avgränsade frågor. Rekommendationerna gäller dock fortfarande tills att de ersätts med nya allmänna råd. Som rättskälreläran visar är råden inte är bindande.³³ 2005 fick Bokföringsnämnden, till följd av införandet av att alla noterade bolag ska följa IFRS, större ansvarsområde. Vid införandet 2005 tog de över ansvaret för Redovisningsrådets rekommendationer.³⁴

Sedan 2004 har Bokföringsnämnden arbetat med att utforma nya samlade regelverk, det så kallade *K-paketet*. Regelverken ska underlätta för bolagen så de enbart ska behöva förhålla sig till ett regelverk. Företagen kan därmed, i takt med att regelverken färdigställs, upprätta årsredovisning eller årsbokslut enligt ett regelverk i sin helhet. Regelverken är indelade i fyra olika kategorier för bolag av olika associationsformer och storlekar. De olika regelverken benämns som K1, K2, K3 och K4. Det som är av intresse för den här studien är framför allt K2 (BFNAR 2008:1) som under 2008 antogs av Bokföringsnämnden. K2 är frivilligt men om ett bolag väljer att följa det ska det följas i sin helhet.³⁵

Bokföringsnämnden består idag av 11 av regeringen utvalda ledamöter:

- Ordförande, civilekonomen Hans Edenhammar
- Vice ordförande, professor Claes Norberg
- Svenskt näringsliv, civilekonomen Carl-Gustaf Burén
- FAR SRS, auktoriserade revisorn Caisa Drefeldt
- SRF, auktoriserade redovisningskonsulten Mats Olsson
- Företagarförbundet, konsulten Ritva Alaniemi

³¹ www.bfn.se 1

³² SOU 2008:80 del 1

³³ www.bfn.se 2

³⁴ www.bfn.se 3

³⁵ www.bfn.se 4

- LRF, lantbrukaren Eva Karin Olin-Hempel
- Skattverket, Skatteverket:s allmänna ombud Johan Svanberg
- Finansdepartementet, kanslirådet Bo Lindén
- Handelshögskolan i Stockholm, docent Niclas Hellman
- SIE-gruppen, internkonsulten Karin Berggren

Förutom de 11 ledamöterna besår Bokföringsnämnden även av 9 kanslianställda. Bokföringsnämnden har sammanträden 6-8 gånger per år där de går igenom ärenden som exempelvis utveckling av normgivning och svar på frågor från domstolar (Regeringsrätten och Kammarrätterna).³⁶

Sammanfattningsvis har Bokföringsnämndens uppgifter som synes, inte förändrats nämnvärt från införandet. Det finns dock vissa skillnader, den största skillnaden är innebörden av god redovisningssed och hur utvecklingen av begreppet förändrats, detta går det dock att läsa mer om i avsnittet om god redovisningssed.

3.3.2 Redovisningsrådet

Redovisningsrådet bildades 1989, på initiativ av dåvarande FAR³⁷, av Stiftelsen för utvecklande av god redovisningssed. Stiftelsen bestod av Bokföringsnämnden, dåvarande FAR och Sveriges Industriförbund. Syftet med införande av Redovisningsrådet var att få ett gemensamt organ för normgivningen, vilket tidigare hade ansetts ha en delad redovisningspraxis.³⁸ Uppgiften Redovisningsrådet och Redovisningsrådets Akutgrupp var tilldelade var att ”utfärda rekommendationer och sprida information i redovisningsfrågor”³⁹. Målet var att rekommendationerna i mångt och mycket skulle motsvara standarder från IASB och således utformades rekommendationerna med utgångspunkt från IAS⁴⁰. Redovisningsrådets rekommendationer benämns ”RR” och aktgruppens uttalanden ”URA”, dessa tog i första hand "sikte på de företag vars aktier är föremål för offentlig handel eller som genom sin storlek hade ett stort allmänt intresse”⁴¹. Sedan införandet av IAS- förordningen 1 januari 2005 är RR och URA inte aktuella för noterade bolag då de skall upprätta sin koncernredovisning enligt IAS/IFRS. 2007 ersattes Redovisningsrådet av Rådet för finansiell rapportering. 2005 upphörde Redovisningsrådet med att utfärda rekommendationer och det finns inte några rekommendationer utfärdade efter 2004. Rekommendationerna finns dock fortfarande kvar som vägledning för god redovisningssed för icke-noterade bolag. Rekommendationerna har inte förändrats sedan 2005 med undantag för ett fall, RR1:00 som behandlar koncernredovisning. I BFNAR 2000:2 återges det hur tillämpningen av Redovisningsrådets rekommendationer och uttalanden skall ske.⁴²

³⁶ www.bfn.se 5

³⁷ Samlingsvolymen 2008 del 1, FAR SRS Förlag

³⁸ SOU 2003:22

³⁹ Samlingsvolymen 2008 del 1, FAR SRS Förlag

⁴⁰ SOU 2003:22

⁴¹ Samlingsvolymen 2008 del 1, FAR SRS Förlag

⁴² Samlingsvolymen 2008 del 1

3.3.4 FAR SRS

FAR SRS är en ideell branschorganisation som bildades 1 september 2006 efter en sammanslagning av de två revisorsorganisationerna FAR (Föreningen auktoriserade revisorer) och SRS (Svenska revisorssamfundet). Organisationen består av revisorer, redovisningskonsulter och specialister och har idag cirka 5400 medlemmar. FAR SRS bedriver sin verksamhet genom att utveckla regler för god yrkessed, ge stöd till medlemmarna genom till exempel utbildning och rådgivning, samt genom att bedriva lobbyverksamhet och besvara remisser. FAR SRS:s syfte är att driva utvecklingen av professionella och regulatoriska frågor kopplade till redovisnings- och revisionsbranschen.⁴³ Förutom det arbete som sker nationellt genom att ge ut rekommendationer verkar FAR SRS internationellt i liknande frågor, bland annat genom att aktivt medverka i IASB:s remissförfarande⁴⁴. Dessutom medverkar FAR SRS i några internationella samarbeten som IFAC (International Federation of Accountants), FEE (Fédération des Experts Comptables Européens), EFAA (The European Federation of Accountants and Auditors for SME:s) och NRF (Nordiska revisorsförbundet).⁴⁵

När Redovisningsrådet bildades 1989 upphörde dåvarande FAR med sin utgivning av rekommendationer. 1996 började de dock återigen med rekommendationer till följd av den nya ÅRL (1995: 1554). De rekommendationer och uttalanden FAR SRS ger ut återfinns i den årligen utgivna "Samlingsvolymen" och benämns som REDR (Redovisningsrekommendationer) samt RedU (Redovisningsuttalanden). Rekommendationerna utarbetas av FAR SRS redovisningskommitté och är främst riktade till de personer som ska upprätta årsredovisningen men även för revisorskåren. Uttalandena är stöd till rekommendationerna och är tolkningar och förtydligande av rekommendationerna. Rekommendationerna har som syfte att beskriva vad som är god redovisningssed och att fylla ut bestämmelser i lagen genom tolkningar.⁴⁶

3.3.5 Rådet för finansiell rapportering

Rådet för finansiell rapportering bildades 2007 av Föreningen för god sed på värdepappersmarknaden som en ersättare till Redovisningsrådet. Rådet för finansiell rapportering har tillsammans med hjälp av sin expertgrupp bland annat till uppgift att, med beaktande av EG-förordningen, ge ut rekommendationer, remisser och annan information. Sverige är som bekant ett EU-land och därav ska alla bolag som har värdepapper noterade på reglerad marknad upprätta sin koncernredovisning i enlighet med de standarder (IAS/IFRS) som EU har antagit. Det finns dock hinder som leder till att juridiska personer inte kan tillämpa IFRS i sin helhet. Hindren finns i dels ÅRL där den juridiska personen begränsas att tillämpa IFRS i sin helhet, dels i den starka kopplingen mellan redovisning och beskattning som förekommer i Sverige. Rådet för finansiell rapportering ger således ut rekommendationer och uttalanden för juridiska personer med noterade värdepapper på reglerad marknad i Sverige. Rekommendationerna avser juridiska personer och är en komplettering av IFRS och IFRIC- tolkningarna och kan användas som vägledning för företag som inte behöver tillämpa

⁴³ www.farsrs.se 1

⁴⁴ Samlingsvolymen 2008 del 1

⁴⁵ www.farsrs.se 2

⁴⁶ Samlingsvolymen 2008 del 1

IFRS till fullo. Rådet för finansiell rapportering har dessutom övertagit några av Redovisningsrådets rekommendationer och uttalanden, RR30-32, URA5-URA7 samt URA42-47.⁴⁷

3.3.6 Finansinspektionen

Finansinspektionen (FI) är en statlig myndighet som bildades 1991 efter en sammanslagning mellan Försäkringsinspektionen och Bankinspektionen. FI har som uppgift att utfärda tillstånd, utforma regler och utöva tillsyn över finansiella marknader och finansiella företag. FI har till skillnad från övriga nämnda normgivare, med IASB som undantag, rätt att utfärda bindande föreskrifter. I 1 kap 5 § ÅRFL samt 1 kap 4§1ÅRFL går det att utläsa FI: s rätt att utfärda föreskrifter om kreditinstituts, värdepappersbolags och försäkringsföretags löpande bokföring, årsbokslut och årsredovisning. Utöver föreskrifterna ger FI även ut allmänna råd. Vi har i det här fallet valt att inte gå in närmare på FI då de för studien inte är av stor vikt.⁴⁸

3.3.7 IASB

IASB är förkortningen för International Association Standard Board och är ett internationellt oberoende expertorgan. IASB har som syfte att driva utvecklingen av redovisningen mot en internationell harmonisering av redovisningsprinciper⁴⁹. I EU ska alla de företag som har värdepapper noterade på en reglerad marknad i en medlemsstat upprätta sin koncernredovisning i enlighet med de internationella redovisningsstandarder som antagits av EU⁵⁰. IASB utfärdar redovisningsstandarder under namnet IFRS (International Financial Reporting Standards) och sedan 2005 har IFRS antagits av EU. Vi har av samma anledning som vid FI inte valt att beröra IASB närmare.

⁴⁷ www.radetforfinansiellrapportering.se 1

⁴⁸ www.fi.se 1

⁴⁹ Internationell redovisningsstandard i Sverige IFRS/IAS 2008, FAR SRS Förlag

⁵⁰ Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002. Artikel 4

4 Artiklar, rättsutlåtanden och utredningar

Kapitlet tar upp ett antal artiklar, rättsutlåtande och utredningar som är av intresse för studien.

4.1 Anders Hultqvist

Anders Hultqvist skrev, som tidigare nämnts, ett rättsutlåtande på uppdrag av FAR SRS avseende huruvida företagen vid beskattning kan vara beroende av bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed. Strax därefter publicerades även en debattartikel i Dagens Industri av Anders Hultqvist. Det intressanta i dessa två uttalanden är att Hultqvist, till skillnad från SamRoB-utredningen, finner att det är gångbart ur ett konstitutionellt perspektiv att behålla sambandet mellan redovisning och beskattning, under vissa förutsättningar. Den viktigaste av dessa är att inte monopolisera uppfattningen av vad som är god redovisningssed och därmed ge Bokföringsnämnden en praktisk makt som inte är hållbar gentemot grundlagen. Han ser ett problem i att valmöjligheterna av redovisningssätt minskar när normgivningen preciseras mer och mer. Hultqvist säger även att han anser att valrätten helt slopas i och med Bokföringsnämndens regelpaket K1-K4 och att Bokföringsnämnden då faktiskt tagit över riksdagens roll och blivit normgivare i strid med grundlagen.⁵¹

4.2 Caisa Drefeldt och Eva Törning

I september 2008 publicerade Dagens Industri en debattartikel, som Caisa Drefeldt och Eva Törning skrivit på uppdrag av FAR SRS, med rubriken; ”DEBATT: Orimlig väntan på enklare redovisningsregler”. I artikeln trycker Drefeldt och Törning framförallt på behovet av ökade ekonomiska medel för att Bokföringsnämnden skall kunna utföra sitt arbete. Det mest intressanta i artikeln, för den här studien, är att de tar upp ett uttalande från Enklare redovisning SOU 2008:67 där Regeringsrådet Margit Knutsson var särskild utredare. ”Man kan säga att bokföringsnämnden har övertagit lagstiftarens roll gentemot företagen och att lagstiftarens uppgift numera är att förse nämnden med medel och underlag för att utföra detta arbete.” Detta lyfts då fram som ett argument för ökade medel till Bokföringsnämndens arbete.⁵²

4.3 Margit Knutsson och SOU 2008:67

Regeringsrådet Margit Knutsson var som framgick ovan särskild utredare i Statens Offentliga Utredning om en enklare redovisning (SOU 2008:67). I utredningen framlyfts bland annat att Bokföringsnämndens arbete sällan tar sin utgångspunkt i lagstiftningen utan snarare i redovisningens syften och ändamål. Det förklaras även att det inte i första hand är Bokföringsnämndens uppgift att tolka och fylla ut lagbestämmelser, i första hand skall nämnden utforma god redovisningssed på ett sätt som värnar dessa syften och ändamål. Utredningen kommer fram till att vad företagen behöver är regelpaket av det slag som K-projektet utgör.⁵³

⁵¹ Dagens Industri 2009-02-20

⁵² Dagens Industri 2008-09-16

⁵³ SOU 2008:67

5 Empiri

I kapitlet redogörs för de intervjuer som genomförts under arbetets gång. Varje del inleds med en kort beskrivning av respektive respondent. Innehållet i kapitlet består i övrigt av respondenternas egna åsikter och erfarenheter. Sist i kapitlet får Caisa Drefeldt komma till tals en andra gång för att bemöta en del av de kommentarer som vi fått från övriga respondenter. I bilagan finner ni underlaget för intervjuerna. Dessa följde dock inte underlaget strikt utan fanns snarare som grund för diskussionen.

5.1 Caisa Drefeldt

Caisa Drefeldt är sedan 1984 auktoriserad revisor och är för närvarande tjänstledig från sin tjänst som redovisningsspecialist på KPMG. Drefeldt är chef för FAR SRS redovisningssektion och är organisationens representant i Bokföringsnämnden, Drefeldt är även ledamot i, FAR SRS dotterbolag, IREV:s styrelse.

Enligt Drefeldt är Bokföringsnämndens huvudsakliga uppgift, som normgivare, att ansvara för utvecklingen av god redovisningssed. Bokföringsnämnden har även som uppgift att titta på Redovisningsrådets rekommendationer och reformera dem till det bättre. Det är en stor skillnad på hur förarbetena till 1976 års BFL och 1999 års BFL är utformade. I förarbetet till 1999 års BFL kan det utläsas en förändring i definitionen av god redovisningssed, där praxis tvingats ta ett kliv ner i hierarkin till fördel för normgivningen.

Drefeldt menar att praxis fortfarande finns med i bakhuvudet vid utvecklandet av god redovisningssed men att den har sjunkit i hierarkin. Istället är det lagar följt av normer som i högre grad ligger till grund för utvecklandet av god redovisningssed. Redovisning är ingen exakt vetenskap och utvecklingen av redovisningen internationellt sker kontinuerligt menar Drefeldt. Att i det fallet stå kvar vid praxis skulle vara dumdrigt då det skulle stanna hela utvecklingen av redovisningen i Sverige och således innebära ett obsolet rättsystem. Vidare visar Drefeldt ett tydligt exempel på där det skett en förändring av innebörden av god redovisningssed och vad som ligger till grund för den. Exemplet berörde redovisning av koncernbidrag. När ÅRL kom 1985 ställdes frågan till Redovisningsrådets akutgrupp, huruvida koncernredovisning verkligen redovisas över resultaträkningen. Frågan låg kvar på bordet länge då meningsskillnader uppstod med skatteverket. Till slut kom de dock fram till att avdrag fick göras för det. Akutgruppen kom sedermera med ett uttalande i URA 7 vilket handlade om just redovisning av koncernbidrag. I praktiken skulle det enkom redovisas över resultaträkningen när utdelning kom från dotterbolag, således i moderbolaget. URA 7 anammades dock inte överhuvudtaget av börsbolagen eftersom det inte låg i linje med faktiskt förekommande praxis. Efter införandet av 1999 års BFL följde dock bolagen akutgruppens uttalanden och därmed även URA. Exemplet visar hur praxis har tappat sin inverkan på god redovisningssed och där Bokföringsnämndens normer står högre i hierarkin.

På frågan om hur viktigt det är att BFNAR grundar sig på praxis svarar Drefeldt att praxis inte alltid är god redovisningssed. Drefeldt menar att det är svårt att identifiera praxis och svårt att fånga upp innebörden av den. Som tidigare nämnts konstateras återigen att utvecklingen står

stilla om praxis används i för stor utsträckning. Vidare säger hon att Bokföringsnämnden i utvecklandet av BFNAR tittar mycket på utvecklingen internationellt men att hänsyn måste tas till den svenska redovisningskulturen. Hon säger också att detta har ändrats över tiden, förut grundade sig BFNAR i större utsträckning på faktiskt förekommande praxis än idag. Hon menar dessutom att många gamla uttalanden är inaktuella, ibland 20 år gamla råd, och att detta beror på att det tillskjuts alldeles för dåligt med ekonomiska resurser till Bokföringsnämnden. Det är rättsosäkert konstaterar Drefeldt och förklarar att Skatteverket många gånger hänger upp sin argumentation på gamla råd. Ett bra komplement till Bokföringsnämnden anser Drefeldt vara olika branschorganisationer som kommer med sina råd.

I samband med införande av de nya K2-reglerna har Bokföringsnämnden fått kritik för ge ut bindande råd vilket de enligt regeringsformen inte har rätt till. Drefeldt anser att kritiken är obefogad och att de som ställer sig kritiska inte har läst på ordentligt. K2-reglerna är frivilliga konstaterar hon, det finns inget som tvingar bolagen att följa K2. ”Det går inte att plocka russin ur kakan” fortsätter Drefeldt. Att ta delar av K2 och komplettera med andra normer förstör helheten av redovisningen. Drefeldt anser att Bokföringsnämnden inte överskrider sina befogenheter eftersom K2-reglerna är frivilliga.⁵⁴

5.2 Lena Pålsson

Lena Pålsson har arbetat på Skattverket sedan 1983. Hon har arbetat med företagsbeskattning genom taxering, revision och rättsligt stöd. Numera tillhör hon rättsavdelningen på Skatteverkets huvudkontor, där hon är specialist inom redovisningsområdet.

Lena Pålsson anser att det tydligt framgår i förarbetena till BFL vad som är Bokföringsnämndens uppgift. Huvuduppgiften är att utveckla god redovisningssed, utarbeta allmänna råd och uttalanden. Utöver det så ska Bokföringsnämnden även ha en ”tillsyn så att annan normgivning fungerar”. Hon uppfattar det som att Bokföringsnämnden håller sig inom de ramar som finns och inte är ute på andra områden. Vad gäller Bokföringsnämndens tyngd vid uttalanden och råd anser Pålsson att Bokföringsnämndens argument ges en extra vikt men att det är med ”lagstiftarens goda minne” som de också får den vikten. Samtidigt påpekar Pålsson att det ges lika mycket vikt åt Redovisningsrådets rekommendationer men att det är väldigt sällan de ser att redovisningsrekommendationerna från FAR SRS åberopas. Pålsson anser att det i praktiken verkar som att Bokföringsnämnden och Redovisningsrådet är de stora normgivarna. Pålsson anser att det är kompetensen och den goda argumentationen som gör att Bokföringsnämndens råd och uttalanden ges större vikt snarare än att de heter Bokföringsnämnden och är ett statligt expertorgan. Pålsson ser dock inte att det är något större problem med att Bokföringsnämnden har en större tyngd. Tyngden behöver inte vara något negativt, utan hon förklarar att det kan leda till en mer jämförbar redovisning när redovisningen bygger på en gemensam normgivare.

Pålsson tycker att utvecklingen går i riktning mot monopolisering av uppfattningen om god redovisningssed. Hon anser att Bokföringsnämnden inte är ensamma som normgivare i dagens läge men att de nya K-paketen leder till att valmöjligheterna minskar. Pålsson menar

⁵⁴ Intervju med Caisa Drefeldt

att det kan finnas en fara med utvecklingen. Resultatet av K-paketen blir således att Bokföringsnämnden, IASB eller Rådet för finansiell rapportering i princip står som de enda normgivarna. Pålsson är också noga med att trycka på fördelarna med K-paketen. Hon hävdar att det tidigare var lite svårt att veta vilken normgivning bolagen använt sig av, men att det nu blir lättare att läsa och förstå redovisningen. Pålsson hävdar dock att det finns en risk att det blir en monopolisering då Redovisningsrådets rekommendationer kommer att upphävas med de nya K-paketen. Om det då står och väger mellan Bokföringsnämnden, FAR SRS eller någon annan branschorganisation så kommer det troligtvis väga över till Bokföringsnämndens favör. Pålsson hävdar samtidigt att ”lagstiftaren i sig har ju inte haft några problem med det”.

Pålsson anser att de på Skatteverket märker av att Bokföringsnämnden inte riktigt hänger med i utvecklingen som det behövs när det gäller att uppdatera gällande råd och uttalanden. Pålsson säger att de på Skatteverket löser detta genom så kallade ”ställningstaganden”, där rättsavdelningens expertgrupp utformar olika ställningstaganden om bland annat god redovisningssed som de anställda på Skatteverket ska förhålla sig till vid granskningen av företagens räkenskaper.

Pålsson anser att Kammarrätten har tillräckligt god kompetens för att bedöma vad som är god redovisningssed. De allmänna råden är dessutom skrivna så att de som tolkar lagen ska förstå den, fortsätter Pålsson. På frågan om Kammarrätten nästan alltid går på Bokföringsnämndens uttalande efter att ha tagit hjälp av Bokföringsnämnden säger Pålsson att det är ganska ofta. Pålsson kan bara komma på ett fall där Kammarätten inte har gått på Bokföringsnämnden och det är i SPP-fallet.

Skatteverket har fått kritik av Bokföringsnämnden för att använda obsoleta uttalanden från Bokföringsnämnden vid sin argumentation vid tvister i domstolen. Pålsson anser inte att så är fallet, åtminstone inte medvetet. Om det sedan finns allmänna råd som Bokföringsnämnden inte ha ändrat eller tagit bort, på grund av att de är obsoleta, är det egentligen ett problem för Bokföringsnämnden själva. Pålsson nämner ett problem i Redovisningsrådets rekommendationer. RR2 som behandlar varulager, rådet har uppdaterats och heter numera RR2:02. Problemet är att BFNAR bygger sitt allmänna råd på RR2 och därmed hänvisar till något som är upphävt.

5.3 Sten-Eric Ingblad

Sten-Eric Ingblad är i dag pensionerad men var tidigare universitetslektor i företagsekonomi och har även skrivit böcker inom ämnet. Han har även arbetat som redovisningsexpert för Öhrlings PricewaterhouseCoopers och som konsult där han dagligen arbetade med rättsliga processer. Vidare har han även hjälpt normgivare som FAR, Bokföringsnämnden och Redovisningsrådet med utvecklandet av nya normer. Ingblad satt även som tillförordnad administrativ direktör vid uppstartandet av Redovisningsrådet.

Ingblad anser att Bokföringsnämndens roll har förändrats. I början när Boris Karlsson, som tidigare var ekonomidirektör på ett stort läkemedelsföretag, satt som kanslichef var uppgiften tydlig. Bokföringsnämnden skulle då först och främst hjälpa till i skattemål och förklara vad god redovisningssed var för något. Ingblad menar att det var tydligt att Bokföringsnämnden då hade en stödjande roll och råden som gavs var allmänna råd och inte bindande. Det var

också tydligt att det handlade om sedvanerätt och att det skulle vara praxis som skall gälla. Vidare tycker Ingblad att förarbetena är skrivna på ett litet otydligt och pendlande sätt. Ingblad menar att det står att Bokföringsnämnden å ena sidan har synnerligen stor betydelse men å andra sidan så är deras normer inte bindande.

Ingblad anser att Bokföringsnämnden numera har överskridit sina befogenheter. Genom att ge ut 100-sidiga dokument och säga att de skall följas har de gått över gränsen, fortsätter Ingblad. Tidigare var det självklart att det mycket väl kunde vara god redovisningssed att följa BFNAR och deras uttalanden men att det inte per automatik ogiltigförklarar de andra. Med de nya K-paketen har Bokföringsnämnden ”stört i diket”, menar Ingblad. Vidare upplever Ingblad att Bokföringsnämnden i praktiken har mer makt än vad de rent formellt har för att folk tror att de måste följa Bokföringsnämnden. Ingblad anser att Bokföringsnämnden har en viss ställning eftersom de är en statlig myndighet. Även revisorer ställer sig okritiska till Bokföringsnämnden och utgår ifrån att Bokföringsnämndens ord är den enda sanningen. Ingblad menar däremot att det är argumentationen som är det avgörande för vad som är god redovisningssed. Problemet är enligt Ingblad att revisorer och ekonomer generellt sett saknar den juridiska kunskap som behövs och således är för dåliga på att argumentera. Om en vanlig revisor försvarar sin klient i en tvist så blir det ofta att domstolen går på Bokföringsnämnden eftersom revisorn inte har tillräckligt med kompetens att argumentera. På frågan om Bokföringsnämnden och andra normgivare bedöms likvärdigt svarar Ingblad; Skulle det komma bra motargument skulle troligtvis råden eller rekommendationerna från Bokföringsnämnden och FAR SRS bedömas likvärdigt. Om det däremot inte blir en rättslig process så ligger troligtvis Bokföringsnämnden, i allmänhetens uppfattning, högre upp än FAR SRS.

Ingblad tycker att utvecklingen går i riktning mot monopolisering av uppfattningen om vad god redovisningssed är. Vidare anser han att Bokföringsnämnden håller på att få ett ”skallvärde” om ingen ingriper nu och att han själv inte kommer att sitta tyst. Det som främst irriterar Ingblad med Bokföringsnämnden är som han själv uttrycker det, ”deras nonchalanta sätt att bryta mot grundlagen”. Ingblad menar att de nya K-projekten kommer leda till fler rättstvister om god redovisningssed eftersom de bryter mot grundlagen. Vidare tycker Ingblad att det skulle gå att plocka enstaka delar av K2 och motiverar det genom att säga, ”det är okej, så som det ser ut nu i ÅRL”. Ingblad menar att Caisa Drefeldt inte kan försvara det då de, i hans mening, bryter mot grundlagen. Ingblad menar att Bokföringsnämnden inte kan köpslå och förhandla bort bindande föreskrifter. Ingblad anser att Bokföringsnämnden borde försöka övertala regeringen att utfästa nya lagar, istället för att göra egna. Angående Bokföringsnämnden och deras K-projekt anser Ingblad att deras enstaka uttalande är okej men att de med de ”tjocka dokumenten” överskrider sina befogenheter.

Ingblad upplever att det inte finns tillräckligt mycket kompetens i Bokföringsnämnden och redan under hans tid i Redovisningsrådet fanns det många som delade denna åsikt. I Redovisningsrådet satt det på den tiden ”tre tunga auktoriserade revisorer” och ”tre tunga ekonomidirektörer utifrån stora företag”, säger Ingblad. Ingblad menar att kompetensen i Redovisningsrådet var mycket hög i jämförelse med Bokföringsnämnden. Ingblad anser att det fanns god kompetens i början, med tidigare nämnda Boris Karlsson i spetsen, men att det

senare mynnade ut i ”skattefolk” som inte hade tillräckligt med kunskap inom redovisning. Ingblad håller med om påstående att Bokföringsnämnden inte hänger med i utvecklingen. Han anser att de inte har någon överblick över redovisningsproblematiken i världen”. Vidare anser Ingblad att Bokföringsnämnden inte borde ges mer ekonomiska resurser eftersom de numera inte gör något bra. Bokföringsnämnden hänger inte med i utvecklingen och Ingblad ser ibland uttalanden som borde ha ändrats. Ingblad säger dock att det ofta finns flera goda redovisningsseder och att det även är det han själv argumenterar för i domstol.⁵⁵

5.4 Anders Hultqvist

Anders Hultqvist är adjungerad professor i finansrätt vid Stockholms Universitet. Parallellt arbetar Hultqvist med rättsutredningar och ordnar kurser och seminarier i skatterätt. Hultqvist skriver även en del artiklar och har publicerats i tidningar så som Dagens Industri, Skattenytt, Svensk skattetidning, och Advokaten. Som tidigare nämnts har Hultqvist också skrivit ett rättsutlåtande, på uppdrag av FAR SRS, relaterat till utredningen om sambandet mellan redovisnings och beskattning.⁵⁶

Hultqvist håller Bokföringsnämnden för att vara en kompetent myndighet som inte överskrider sina befogenheter. Det nuvarande systemet anser han vara förenligt med svensk grundlag och anser att det kan fortsätta vara så även när ”hela K-projektet” lanserats. Det viktiga är att vi bibehåller valmöjligheterna, att inte endast Bokföringsnämndens väg är den enda. Hultqvist trycker upprepade gånger på just vikten av att inte monopolisera uppfattningen av god redovisningssed och att det alltid måste vara tyngden i argumentationen, inte upphovsmannen till den samma, som är avgörande. Hultqvist anser inte att Bokföringsnämnden ges en felaktigt stark ställning gentemot andra organisationer eller personer som argumenterar för en viss redovisningsform. Bokföringsnämndens råd och uttalanden ges förvisso stor respekt, Hultqvist anser dock det befogat med tanken på nämndens erfarenhet och kompetens. Det som Hultqvist säger ifrån på är när eller om Bokföringsnämnden ”kvasivägen” försöker säga att ”det här är enda sättet att redovisa detta på”. Så länge Bokföringsnämnden säger ”det här är *vår* uppfattning, det bästa sättet *vi* kan råda till” är det godtagbart enligt Hultqvist.

Hultqvist anser att det förefaller som att Bokföringsnämnden har tillräckliga medel att genomföra sitt arbete även om han inte utger sig för att ha någon insikt i nämndens ekonomi. Skulle det vara så att Bokföringsnämnden inte har tillräckliga medel så tycker han å andra sidan inte det vore ett hot mot rätts säkerheten. ”Det är alltid domstolen som dömer”.

På frågan huruvida det vore möjligt för ett företag att i sin årsredovisning säga att de följer K2 med undantag för till exempel avsättningar, så anser Hultqvist att det torde vara möjligt. Revisorn kan genomföra sin revision utifrån de förutsättningar som denne har och kan då, enligt Hultqvist lämna en ren revisionsberättelse. Hultqvist ska även ha diskuterat frågan med FAR SRS och fått medhåll om att detta torde vara möjligt.⁵⁷

⁵⁵ Intervju med Sten-Eric Ingblad

⁵⁶ www.hultqvist.se 1

⁵⁷ Intervju med Anders Hultqvist

5.5 Kammarrätten Göteborg

Från Kammarrätten i Göteborg intervjuades tre personer:

- Per-Arvid Gustafsson, föredragande Kammarättens tredje avdelning. Tidigare arbetat på Skatteverket i 6 år.
- Thony Hannell, föredragande Kammarättens första avdelning, tidigare arbetat på Skatteverket och advokatbyrå.
- Anders Bengtsson, Kammarrättsråd, domare. Tidigare arbetat 2 år som jurist för Bokföringsnämnden samt 2 år som föredragande i Regeringsrätten. Bengtsson var 2001 till 2005 kanslichef på Bokföringsnämnden och var även med och arbetade som sekreterare i SamRoB-utredningen. Bengtsson är den som nästan uteslutande kommer till tals i intervjun som genomfördes. Det bör dock nämnas att Bengtsson många gånger talar av tidigare erfarenheter snarare än utifrån ett domstolsperspektiv.

Anders Bengtsson håller Bokföringsnämnden för att ha en unik maktposition och syftar då bland annat på dess bakgrund med representanter från olika organisationer. Organisationer som är representerade i Bokföringsnämnden tar upp i sina frågor där istället för på egen hand och därmed "talar" Bokföringsnämnden för flera intressen. Bengtsson hävdar att det har funnits en tradition inom redovisningen att sedan 70-talet centralisera beslutsfattandet och det är klart att det är tufft att gå emot Bokföringsnämnden, som representerar flera tunga organisationer. Den som gör det, anser respondenterna, måste ha mycket goda grunder och stark argumentation. De säger att det är väldigt ovanligt att någon verkligen utmanar ett allmänt råd från Bokföringsnämnden. Bokföringsnämndens råd och uttalande har onekligen stor tyngd, om det sen bygger på att folk alltid tycker att nämnden har rätt eller om det bygger på att de gör som nämnden säger, även om det skulle finnas goda argument mot det, anser Bengtsson omöjligt att avgöra. Uppfattar företaget att det finns en BFNAR som säger en viss sak så tar de i regel inte den processen. Det är ju trots allt nästan alltid fråga om periodisering och intäkten ska så småningom fram till beskattning ändå.

Bokföringsnämndens ekonomiska medel har de inga synpunkter på men rent generellt anser de att det råder brist på ekonomiska medel i hela lagstiftningsapparaten. Ingen av respondenterna från Kammarrätten vill dryfta några åsikter huruvida det är ett hot mot rättsäkerheten. Det är inte heller deras uppfattning att Bokföringsnämndens allmänna råd skulle vara obsoleta.

Bengtsson tror att de praktiska användarna nog inte ser någon större skillnad mellan BFNAR och lag. De skrivna uttalanden som finns har ofta sin grund i en rättsprocess där en part argumenterat för en lösning och en annan part för en annan, domstolen bad om uttalande från Bokföringsnämnden och dömde i fallet. Sedan utfärdade Bokföringsnämnden ett råd grundat på det domslutet, vilket gav rådet en viss status, då det grundade sig på ett bekräftat rättsläge. I framtiden ser Bengtsson en annan situation med heltäckande regelverk som inte bygger på vad domstolar dömt. Bengtsson anser det vara "alldeles uppenbart att man satt sig på lagstiftningsmandat".

Huruvida det kommer vara möjligt att använda sig av modifierade versioner av till exempel K2, där företaget väljer att följa K2 förutom på någon eller några punkter är Kammarättens respondenter tveksamma till. Det är ju tänkt som paket, förenklingar i ena änden kräver förenklingar i andra. Systemet skulle inte fungera i så fall. De ser risken för en ”knepig process”. Bengtsson tar fram ett exempel från ett gammalt mål i Regeringsrätten. Fallet avsåg en skogsbrukare som redovisade intäkterna enligt kontantprincipen och sedan ville göra en avsättning för återplanteringskostnader, innan han redovisat intäkten. Det gick *inte* Regeringsrätten med på, det fastlogs utan stöd från någon speciell lag med så kallad symmetribedömning. Bengtsson påstår dock inte att det skulle hålla ihop hela regelsystemet för K2. Kammarätten förbereder sig inte något speciellt för liknande problem som kan tänkas uppstå.

Vare sig Bengtsson, Gustafsson eller Hannell har någon uppfattning om Bokföringsnämndens kompetens.

Bengtsson ser det som alldeles klart att BFNAR fått en regelstatus. Sådant som bekräftats i domstolsavgörande anser han inte vara kontroversiellt, K-paketet är dock en helt annan sak. Om det nuvarande systemet är förenligt med grundlagen och/eller om det kommer vara det efter att hela K-paketet lanserats vill ingen av Kammarättens respondenter spekulera i.

Bengtsson anser att vi rör oss mot monopolisering av uppfattningen om god redovisningssed, hur pass nära vi är uttalar han sig dock inte om. Bakgrunden till det anser han ha med den internationella regleringen via IASB att göra. När Redovisningsrådet började översätta IASB:s standarder så kom det in nya normer på området som kanske inte var till för de mindre bolagen och då krävdes det annan normering eftersom att domstolar tenderar att ”snappa upp” regler och använda sig av dem.

En annan fråga som diskuterades var Regeringsrättens fall med återbäring från SPP. Bengtsson anser att det är konstigt att ett icke-bindande råd har ett ikraftträdande. Om ett råd har ett ikraftträdande tyder det på att rådet snarare är en regel. Rådet skall ju grunda sig på vad som är (och har varit) god redovisningssed, ett visst förfarande blir inte god redovisningssed bara för att Bokföringsnämnden sagt så och då behövs heller inget ikraftträdande.⁵⁸

5.6 Caisa Drefeldt

Drefeldt håller med om att vi rör oss i riktning mot monopolisering, hon hänvisar till exempel till IASB:s regelverk. Någon kommentar om hur nära eller långt ifrån vi är lämnar hon dock inte.

Avseende Bokföringsnämndens kompetens och sammansättning svarar Drefeldt att Skatteverket har *en* representant i Bokföringsnämnden och i övrigt är representanterna följande:

Företagarna och Svenskt Näringsliv, Programvaruföretagen, SRF, FAR SRS samt Handelshögskolan i Stockholm.

⁵⁸ Intervju med Per-Arvid Gustafsson, Thony Annell och Anders Begtsson vid Kammarätten i Göteborg

Dessutom har ordföranden för nämnden ett långt förflutet på börsen och i Redovisningsrådet. Avseende kompetensen hos representanterna från näringslivet så säger hon att Bokföringsnämnden måste förutsätta att dessa som är tillsatta av respektive organisation, via Finansdepartementet, har en gedigen kunskap om näringslivet för de icke noterade bolagen och om redovisning.

Avseende huruvida det är ett hot mot rättsäkerheten om inte Bokföringsnämnden har tillräckliga medel för att snabbt nog kunna utveckla sina regelpaket och/eller uppdatera gamla råd så svarar Drefeldt:

”Ja, de andra har inte läst de domar som kommit de senaste månaderna där företagare har blivit fällda för bokföringsbrott på grund av att skatteverket har anfört en gammal Rekommendation från Bokföringsnämnden från 1987. Det har hänt mycket i näringslivet sedan det året och företagen döms enligt en gammal föråldrad rekommendation som bygger på en annan bokföringslag, gamla synsätt etc. Bokföringsnämnden har inte en möjlighet att uppdatera dessa på grund av resursbrister. *Det är rättsosäkert.*”⁵⁹

⁵⁹ E-postkorrespondens med Caisa Drefeldt

6 Analys

I kapitlet analyserar vi det empiriska materialet utifrån referensramen och kapitlet med artiklar, utlåtanden och utredningar. Inledningsvis sammanställs svaren till ett antal frågor som varit gemensamma för de olika respondenterna, därefter kommer en övergripande analys av hela materialet. Avslutningsvis görs en analys av respektive respondents uttalanden och svar.

6.1 Analys av utvalda gemensamma frågor

Eftersom att intervjuunderlaget för de olika respondenterna i viss mån skiljde sig åt och att vi genomförde intervjuer med tämligen lösa ramar så varierar frågor och svar lite mellan respondenterna. Vi har därför valt att under rubriken 6.1 omnämna sådana frågor som var identiska för alla respondenter.

6.1.1 Bokföringsnämndens kompetens

Uppfattningen om Bokföringsnämndens kompetens varierar något. Den respondent som sticker ut ur mängden är Ingblad, som dessutom är mycket öppen i sin kritik. Ingblad tycker att Bokföringsnämnden saknar tillräckligt med kompetens för att sitta i den positionen de sitter på och påstår att den mest består av ”skattefolk”. Sannolikt syftar Ingblad till dessa personers bakgrund, inte bara vilken organisation de representerar. Han inkluderar sannolikt även kanslipersonalen och därmed hela Bokföringsnämnden. Övriga respondenter är mindre frispråkiga och lite försiktiga i sina uttalanden. Hultqvist tycker att Bokföringsnämnden är en kompetent myndighet med goda erfarenheter. Kammarätten har ingen direkt uppfattning om kompetensen och väljer att inte uttala sig i frågan. Pålsson ger intrycket av att Bokföringsnämnden har rätt kompetens då det är kompetensen tillsammans med deras argumentation som ger Bokföringsnämnden deras status. Drefeldt svarar mot kritiken från Ingblad genom att förklara mångfalden och att kritiken är obefogad då det inte bara är skattefolk som sitter där. Att det enbart är Ingblad som är kritisk till Bokföringsnämndens kompetens ger intrycket av att kompetensen inom nämnden trots allt är god. Ingblads starka åsikter ger dock en viss antydning till att det *kan* finnas brister i kompetensen.

6.1.2 Bokföringsnämndens ekonomiska medel, utvecklingen av nya råd och hotet mot rättsäkerheten

Drefeldt lyfter fram i såväl den debattartikel som hon och Eva Törning skrev, som i intervjun att Bokföringsnämnden inte har tillräckliga medel för att ta fram nya och uppdatera gamla råd. Detta anser hon är ett hot mot rättsäkerheten. Varken Hultqvist eller Ingblad tycker att detta skulle vara ett hot mot rättsäkerheten. Respondenterna vid Kammarätten vill inte uttala sig i frågan. Pålsson vid Skatteverket ser ett problem i om det skulle vara så men inte uttryckligen ett hot. Drefeldt menar att de övriga respondenterna sannolikt inte har sett ett antal rättsfall på senare tid där näringsidkare blivit dömda för bokföringsbrott utifrån argumentation baserade på allmänna råd som är obsoleta då de grundar sig i den tidigare Bokföringslagen.

6.1.3 Går vi mot en monopolisering av uppfattning av god redovisningssed?

Samtliga fem respondenter är överens om att vi rör oss i riktning mot monopolisering av uppfattningen av god redovisningssed. Både Bengtsson och Drefeldt anser att det har med internationell påverkan på redovisningen att göra. Endast Ingblad sticker ut ordentligt här och säger att vi i och med K-projektet riskerar att verkligen monopolisera uppfattningen om god redovisningssed och därmed bryta mot grundlagen.

6.1.4 Är systemet i linje med grundlagen?

Återigen är det Ingblad och Drefeldt som står för åsikterna. Drefeldt säger att K2 är frivilligt och att det inte är någon som tvingar företagen att tillämpa det. Drefeldt är med andra ord tydlig med att Bokföringsnämnden inte bryter mot grundlagen. Ingblad tycker bestämt att Bokföringsnämnden bryter mot grundlagen när de ger ut råd som blir bindande. Ingblad tycker att Bokföringsnämndens sätt att förhandla bort lagar är klandervärt. Vi får uppfattningen att Ingblad anser att systemet i sig inte bryter mot grundlagen men att Bokföringsnämnden med de nya K-projekten bryter mot grundlagen. Kammarättens respondenter väljer att inte uttala sig i frågan. Hultqvist upprepar vikten av att inte monopolisera uppfattningen av god redovisningssed. Han anser att så länge andra lösningar än Bokföringsnämndens också kan accepteras, bryter det inte mot grundlagen. Pålsson uttalar sig inte i frågan.

6.1.5 Är det möjligt att redovisa enligt K2 men göra vissa undantag?

Drefeldt säger nej, sannolikt kommer det inte att hålla.

Ingblad ser det som en självklarhet att företagen skall kunna göra det, enligt hans mening kan inte Bokföringsnämnden säga att företagen inte får göra, exempelvis en avsättning.

Respondenterna från Kammarrätten svarar inte direkt på frågan men ser problematik i den typen av lösningar och relaterar frågan till ett fall med kontantredovisning vid försäljning av skog som var uppe i Regeringsrätten. Domstolen tillät inte näringsidkaren att samtidigt göra en avsättning. Bengtsson benämner det som en ”symmetribedömning”, om en sådan skulle kunna rädda hela regelpaketet är han dock tveksam till. Han tror att det kan bli en del ”knepig” processer.

Hultqvist menar att det borde vara möjligt och säger sig ha diskuterat frågan med FAR SRS och fått medhåll därifrån.

Pålsson ger inget direkt svar på frågan.

6.2 Övergripande analys

I avsnittet utökas analysen dels av ovanstående frågor men också av sådana frågor som till sin karaktär har lite lösare ramar och inte omnämndes i kapitlets första del.

Såväl respondenterna från Kammarrätten som Anders Hultqvist och Lena Pålsson anser att det ligger mycket tyngd i Bokföringsnämndens allmänna råd och uttalande. Den enda som anser att det ligger för mycket vikt vid dess råd och uttalanden är Sten-Eric Ingblad. Anders Bengtsson på Kammarrätten ser det som sannolikt att redovisningsproducenter oftast tolkar

och *hanterar* BFNAR som om dessa råd vore lagar. Därmed inte sagt att han tror att de förväxlar råden med lag. Bengtsson lyfter även fram att företag mycket sällan utmanar ett allmänt råd från Bokföringsnämnden, det tar tid och kostar pengar och för eller senare kommer företaget att beskattas i vilket fall. Ingblad och Hultqvist trycker upprepande gånger på att det endast är *råd* och Bokföringsnämndens sätt att göra det på, det betyder inte att det inte finns andra sätt. De trycker även på att det måste finnas andra sätt än Bokföringsnämndens för att systemet skall vara i linje med Sveriges grundlag. Samtidigt antyder *SOU 2008:67 Enklare redovisning* att Bokföringsnämnden har en tämligen stark ställning, framförallt i formuleringen; ”Man kan säga att Bokföringsnämnden har övertagit lagstiftarens regleringsroll gentemot företagen och att lagstiftarens uppgift numera främst är att förse nämnden med medel för att utföra detta arbete.”.⁶⁰ Jämfört med den ställning som nämnden rent formellt har och som de också skall ha i praktiken låter denna formulering, i våra öron, *mycket* kontroversiell. Ingblads synsätt vinner i våra ögon ökat anseende med dels ovanstående citat och dels att flera respondenter antyder att Bokföringsnämnden har mycket makt i praktiken och är en institution som inte ifrågasätts hur som helst.

Det är för oss uppenbart att det går att ifrågasätta Bokföringsnämnden och samtliga respondenter är ense om att det är tyngden i argumentationen, inte upphovsmannen till densamma, som är avgörande. Rättsfallen som togs upp i referensramen och även diskuterades under flera av intervjuerna visar att det idag kan finnas flera goda redovisningsseder och att domstolen i så fall går på det av företaget valda alternativet. Detta stärker vår bild av att ”systemet” idag lever upp till de förutsättningar som Hultqvist efterfrågar.

Hultqvist nämner att han tycker det är felaktigt om eller när Bokföringsnämnden, som han uttrycker det, ”kvasivägen” försöker reglera redovisningen. Då skulle effekten bli att de allmänna råd som har ett så kallat *kanvärde*, i praktiken får det *skallvärde* som de absolut inte får ha. Ingblad håller K-paketet för att göra just det. I referensramen nämns den förordning som i dag (SFS 2007:283) beskriver Bokföringsnämndens uppgifter, där går det att utläsa följande: ”2 § *Myndigheten ska utarbeta allmänna råd inom sitt ansvarsområde.*”. Kan verkligen ett komplett regelpaket som *måste* följas till alla delar anses vara ett ovan nämnt allmänt råd? Väger vi sedan in att samtliga respondenter är överens om att vi rör oss i riktning mot monopolisering av uppfattningen om vad som är god redovisningssed så finner vi Ingblads argumentation ytterligare förstärkt.

En detalj i SPP-fallen som vi finner lite intressant är diskussionen kring ikraftträdandet av det aktuella allmänna rådet från Bokföringsnämnden. Varför behöver ett allmänt råd ha ett ikraftträdandedatum? Rådet skall beskriva vad som är god redovisningssed, något som är god redovisningssed ena dagen torde väl ha varit det dagen innan också? Respondent Bengtsson vid Kammarätten anser att det är ett tydligt tecken på en vilja att utfärda regler. Vi anser att det bidrar till bilden av att Bokföringsnämnden i praktiken, som Hultqvist uttrycker det ”kvasivägen”, är på väg att utfärda bindande ”råd”. Huruvida nämnden agerar på det viset medvetet eller om det är ett resultat av att deras situation är som den är i det rättsystem som de

⁶⁰ SOU 2008:67

verkar i är en annan fråga som vi inte kommer ge oss in närmare på här. Det viktiga i den här studien är inte om Bokföringsnämnden har någon dold agenda ut snarare resultatet av deras agerande.

Innehållet i Årsredovisningslagen kan vid första anblick ge intrycket av att vara tämligen omfattande och djupgående. Så är inte fallet, lagen är av ramlagskaraktär och kräver utfyllnad annars skulle inte Bokföringsnämnden behövas. Enligt oss är bilden klar att Bokföringsnämnden i praktiken sitter på mycket stor makt och oavsett uppfattning om det, finner vi det oroväckande om Bokföringsnämnden då inte har de resurser som krävs. Det system Sverige tillämpar med lagar av ramlagskaraktär kräver utfyllnad med normer, då är det naturligtvis viktigt att denna normgivning fungerar. Syftet skall vara att normgivning går fortare och är mer flexibelt än lagstiftning. Är det så att näringsidkare döms för bokföringsbrott på grund av att normgivarna inte har tillräckliga medel så fungerar inte systemet med ramlagar så som vi uppfattar att det bör göra. Det som vi reagerar mest på i denna fråga är varför de aktuella näringsidkarna inte kunnat göra domstolen uppmärksam på att dessa råd syftar till en äldre bokföringslag därmed är obsoleta? En anledning till detta skulle kunna vara det som Ingblad påpekar i sin intervju, att många revisorer och ekonomer saknar kompetens för att argumentera i juridiska termer. Det kan också vara ett tecken på att såväl Skatteverket som våra domstolar lägger allt för stor vikt vid BFNAR och *inte* alltid låter tyngden i argumentationen vara det som är avgörande.

En positiv del i att Bokföringsnämndens allmänna råd väger tungt är att det ökar jämförbarheten, något som framförallt Lena Pålsson vid Skatteverket tryckte på. Jämförbarhet håller vi som viktigt för tolkningen av redovisningen och bör naturligtvis inte försummas.

6.3 Respondentanalys

Vi har här valt att säga några ord om hur vi uppfattar att respektive respondent agerat och vinklat svaren på de frågor vi har ställt.

Caisa Drefeldt sitter som nämnts med i Bokföringsnämnden och har naturligtvis sitt perspektiv på dessa frågor. Drefeldt gav dock tämligen raka svar och var inte speciellt rädd stöta sig med någon. Vi fick inte känslan av att Drefeldt höll inne med sina åsikter, i alla fall inte i någon större utsträckning.

Sten-Eric Ingblad var den respondent som var mest öppen i sina svar och vi fick intrycket att Ingblad verkligen sa vad han tyckte och tänkte. Vi har fått intrycket under arbetets gång att Ingblad är en öppen kritiker av Bokföringsnämnden vilket också bekräftades under intervjun. Han har tidigare suttit med i Redovisningsrådet och är så klart färgad av sin bakgrund som redovisningsexpert.

Anders Hultqvist är jurist och förvisso delaktig i debatten men har samtidigt nära kopplingar till flera organisationer och personer som han måste ta hänsyn till i sina uttalanden. Därmed inte sagt att Hultqvist utelämnat viktigt information, han var dock tämligen diplomatisk.

Respondenterna från Kammarrätten i Göteborg var de som var mest försiktiga i sina uttalanden vilket tydligt syns i empirin. De sitter i en sådan position att det säkerligen skulle

anses vara opassande att uttala sig om till exempel Bokföringsnämndens kompetens. Anders Bengtsson, som var den som talade mest, var tidigare kanslichef för Bokföringsnämnden och delaktig i SamRoB-utredningen. Det skall också tilläggas att Bengtsson i stor utsträckning talade utifrån sin samlade erfarenhet och mindre utifrån sin roll som domare i Kammarrätten.

Lena Pålsson vid Skatteverket upplevde vi diplomatisk i sina uttalanden. Pålsson kändes uppriktig men samtidigt något försiktig. Att Pålsson arbetar på en statlig myndighet, som dessutom har en representant i Bokföringsnämnden, har sannolikt inverkan på hennes eftertänksamhet.

Sammanfattningsvis anser vi att flera av respondenterna uppfattat en del av våra frågor som lite kontroversiella och vi har upprepade gånger fått känslan av att vi fått en del försiktiga och tämligen diplomatiska svar. Detta bidrar till vår känsla av att Bokföringsnämnden de facto är en myndighet med stor makt som är mycket tuff att utmana.

7 Slutsats

I kapitlet ges svar på forskningsfrågan, vi tar upp våra övriga slutsatser och personliga åsikter. Det lämnas även förslag på fortsatt forskning.

7.1 Vilken status har Bokföringsnämnden utifrån olika aktörer?

Bokföringsnämnden har en mycket stark, informell, status. Vi samstämmer med respondenterna att Bokföringsnämnden i dagsläget inte har en för hög status och därmed anser vi inte heller att deras funktion och agerande skulle stå i strid med grundlagen. De förutsättningar som Anders Hultqvist tar upp i sitt rättsutlåtande uppfylls i vår mening.

7.2 Övriga slutsatser och personliga åsikter

Vi är överens om att Bokföringsnämnden har en mycket stark ställning och att deras allmänna råd ofta behandlas som om de har ett *skallvärde*. Samtliga respondenter anser att vi rör oss mot monopolisering av uppfattningen av vad som är god redovisningssed. Det betyder att om den trenden inte vänds, kommer det inte vara förenligt med grundlagen att företagen är beroende av god redovisningssed och bokföringsmässiga grunder vid beskattning. Huruvida det skulle vara genomförbart att redovisa enligt K2 men göra vissa mindre avsteg är naturligtvis mycket svårt för oss att säga.

Vi tog tidigare upp frågan om näringsidkarna som dömts för bokföringsbrott på grund av att domstolen gått på en enligt Drefeldt obsolet BFNAR. Det skulle kunna förklaras med Ingblads åsikt, att kompetensen brister hos ekonomer och revisorer när det kommer till juridisk argumentation. Är fallet annorlunda, att det är så att domstolen lägger alldeles för mycket vikt vid det aktuella rådet, så är vi farligt nära att bryta mot grundlagen redan innan K-paketet i sin helhet är klara.

7.3 Förslag på fortsatt forskning

Vi vill uppmuntra till att vidare undersöka hur företagen ser på Bokföringsnämndens allmänna råd. Är det som Anders Bengtsson på Kammarrätten i Göteborg tror, att de ofta behandlas som om de vore lagar? Varför inte starta ett företag och redovisa enligt K2 och göra avsteg för att se vad skatteverket, revisorn och kanske även domstolen säger om det?

8 Källor

Tryckta källor

Sven Heijtz och Erik Rydström, *God redovisningssed*, Stig H Larsson konsult AB, 1977

Aleksander Peczenik, *Juridikens teori och metod*, Nordstedts juridik, 1995

Dag Smith, *Redovisningens språk*, Studentlitteratur, 2006

Jan Trost, *Kvalitativa intervjuer*, Studentlitteratur, 2005

Internationell redovisningsstandard i Sverige IFRS/IAS 2008, FAR SRS Förlag

Samlingsvolymen 2008 del 1, FAR SRS Förlag

Skatteverket,Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning, Fritzes, 2008

Dagens Industri

1. Anders Hultqvist, *DI-Debatt* 2009-02-20
2. Caisa Drefeldt, *DI-Debatt* 2008-09-16

Skattenytt nr 12, 1991

Anders Hultqvist, *Rättsutlåtande*, 2009-02-20

Lagar, propositioner och förordningar

ÅRL, Årsredovisningslag (1995:1554)

BFL, Bokföringslag (1999:1078)

Proposition (1975:104)

Proposition (1998/99:130)

Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002. Artikel 4

Statliga Offentliga utredningar

Beskattningstidpunkten för näringsverksamhet (SOU 2008:80 del 1),” SamRoB-utredningen”

Framtida finansiell syn (SOU 2003:22)

Enklare redovisning (SOU 2008:67)

Elektroniska källor

www.regeringen.se

1. <http://www.regeringen.se/sb/d/2475/a/15458>, 2009-05-20, 10:20

www.farsrs.se

1. http://www.farsrs.se/pls/portal/docs/PAGE/FAR/OM_FAR/STADGAR.PDF
2. http://www.farsrs.se/portal/page?_pageid=33,38258&_dad=portal&_schema=PORTAL

www.bfn.se

1. <http://www.bfn.se/bfn/regleringsbrev09.pdf>
2. <http://www.bfn.se/bfn/normgivning.aspx>
3. <http://www.bfn.se/bfn/Arsredovisning08.pdf>
4. <http://www.bfn.se/aktuellt/aktuellt pagaende.aspx>
5. <http://www.bfn.se/bfn/organisation.aspx>

www.radetforfinansiellrapportering.se

1. http://www.radetforfinansiellrapportering.se/UserFiles/Reviderat%20f%20Publ%20F%C3%B6rord%20till%20RR30-RR32-efterGenomg%C3%A5ngAndersU070813_EjUTKAST_I_Mall.pdf

www.fi.se

1. http://www.fi.se/Templates/Page____2296.aspx

www.hultqvist.se

1. www.hultqvist.se/ommig.html

Bilaga

Intervjufrågor. Många av frågor hänger nära ihop med varandra och togs fram som underlag för diskussion. Alla frågor är av naturliga skäl inte ställda till alla respondenter.

1. Vem är respondenten?
2. Anser du att BFN:s praktiska roll motsvarar den roll de skall ha rent formellt?
3. Upplever du att BFN har tillräckliga medel att hänga med i utvecklingen, att deras normer utvecklas i takt med redovisningen?
4. BFN anser själva att de inte har det, är det i så fall ett hot mot rättssäkerheten?
5. Upplever du att BFN:s råd är obsoleta? Många, några, få?
6. Om det är så, upplever du att Skatteverket använde sig av obsoleta råd i sin argumentation?
7. Tillmäts BFN:s råd och uttalanden ”rätt” kraft/vikt i rättstvister eller tas de rent av som ”sanning” bara för att de är utgivna av BFN?
8. Ges alla samma chans i en rättstvist, är det alltid tyngden i argumentationen som är avgörande eller ges BFN:s råd och uttalanden större vikt **bara** för att de kommer från just BFN?
9. Eller är det så att dessa rättstvist ges sådan vikt för att argumentationen i BFN:s råd och uttalanden är så pass god?
10. Anders Hultqvist trycker på vikten av att inte monopolisera uppfattningen om vad som är god redovisningssed och att inte ge BFN sådan makt. Görs det, så anser inte han att det är förenligt rent konstitutionellt att behålla sambandet mellan redovisning och beskattning. Tycker ni att förutsättningarna uppfylls?
11. Är resultat av ”systemet” att BFN:s råd och uttalande får det skallvärde de inte får ha rent konstitutionellt?
12. Har ni/Kammarätten/Bokföringsnämnden rätt kompetens att ta er/sig an redovisningsfrågor?
13. Rör vi oss i riktning mot monopolisering av uppfattningen av god redovisningssed?
14. Har BFN kompetensen att utveckla den goda redovisningsseden?
15. Vad är BFN:s huvudsakliga uppgift?
16. Hur pass viktigt är det att BFNAR grundar sig på praxis?
17. BFN har fått utstå en del kritik den senaste tiden, bland annat, för att ni i praktiken vill ge ut bindande råd, vilket ni enligt regeringsformen inte har rätt till. Vad anser du om det?
18. K2, vad är det egentligen som säger att jag inte kan upprätta min årsredovisning enligt K2 förutom på punkten a och punkten b?
19. Tycker du att der vore bra om BFN hade monopol på tolkningen av lagen och utformningen av god redovisningssed?