



# Pågående arbeten på löpande räkning

*HFD 2011 ref 20 och dess påverkan på redovisningen*

Magisteruppsats 15 hp VT-12:  
*Externredovisning*

Författare: Emilie Eriksson  
Karin Lindqvist

Handledare: Pernilla Lundqvist

# Förord

Vi vill först och främst tacka oss själva som medförfattare då vi har bistått varandra med idéer, kritik och en del humor men vill även ge oss själva en eloge för att vi umgåtts mer med varandra än vad vi gjort med våra respektive under uppsatsens gång.

Avslutningsvis vill vi tacka vår handledare Pernilla Lundqvist för den feedback som du har gett oss, opponentererna för er konstruktiva kritik samt respondenterna som utan tvekan ställt upp och bidragit till att vi har kunnat genomföra denna studie.

Tack!

Göteborg den 31 maj 2012

Emilie Eriksson

Karin Lindqvist

**Titel:** Pågående arbeten på löpande räkning - *HFD 2011 ref 20 och dess påverkan på redovisningen*

**Utgivningsår:** 2012

**Författare:** Emilie Eriksson & Karin Lindqvist

**Handledare:** Pernilla Lundqvist

**Sammanfattning:** Det har under lång tid tillbaka varit praxis att tillämpa alternativregeln vid intäktsrapporteringen av pågående arbeten på löpande räkning, vilket innebär att man som redovisare väljer att inte aktivera företagets ofakturerade pågående arbeten. I HFD 2011 ref. 20 blev det fastställt att området pågående arbeten på löpande räkning är frikopplat från beskattning. Det i sin tur innebar att de flesta normgivningsorgan ändrade sina råd och rekommendationer, dock inte BFN.

Syftet med studien är därmed att undersöka hur parterna och instanserna i fallet från 2011 har argumenterat i frågan samt att se hur domen påverkar redovisningen av pågående arbeten på löpande räkning.

För att kunna genomföra studien och finna svar på studiens forskningsfrågor har vi intervjuat fyra utvalda respondenter och grundligt undersökt akten från rättsfallet 2011. Vi har även tagit del av den pågående debatten gällande studiens område i tidskriften Balans. Studiens referensram rymmer det starka sambandet mellan redovisning och beskattning, tillämpliga lagrum och regler kring pågående arbeten på löpande räkning, SOU 2008:80, rättskälleläran et cetera.

Resultatet av uppsatsen tar upp respondenternas argument kring domen från rättsfallet, dess påverkan på redovisningen och hur det kan komma att se ut i framtiden. Några av respondenterna tyckte domen från HFD 2011 ref. 20 var överraskande, att området skulle anses frikopplat. Angående domens effekt på redovisningen går åsikterna isär. De flesta av respondenterna anser att ÅRL stödjer alternativregeln och att det är okej enligt svensk lagstiftning för företagen att tillämpa alternativregeln. Dock kan alternativregelns förenlighet med ÅRL ifrågasättas och sett ur ett redovisningsperspektiv så är det svårt att acceptera att alternativregeln skulle vara förenlig med ÅRL. BFN har tagit beslut om att inte ändra sina allmänna råd och på grund av deras ställningstagande kommer inte majoriteten av företag påverkas av domen från 2011 på kort sikt. Tre av fyra respondenter anser att sambandet mellan redovisning och beskattning ska stärkas för mindre bolag medan en respondent tycker att sambandet ska slopas för att underlätta för redovisningen och bidra till att ge en mer rättvisande bild av företagets verksamhet.

**Sökord:** Pågående arbeten, löpande räkning, HFD 2011 ref. 20, frikoppling, alternativregeln.

## **Förkortningar**

BFL = Bokföringslag

BFN = Bokföringsnämnden

BFNAR = Bokföringsnämndens allmänna råd

EG = Europeiska Gemenskapen

EU = Europeiska unionen

E&Y = Ernst & Young

FI = Finansinspektionen

HFD = Högsta förvaltningsdomstolen

IAS = International Accounting Standards

IASB = International Accounting Standards Boards

IFRS = International Financial Reporting Standards

IFRIC = International Financial Reporting Interpretations Committee

IL = Inkomstskattelag

KL = Kommunalskattelag

LVP = Lägsta värde princip

Prop. = Proposition till lag

RFR = Rådet för finansiell rapportering

RR = Regeringsrätten

RAÅ = Regeringsrätten årsbok

SNI = Svensk näringsgrensindelning

SOU = Statens offentliga utredning

SRF = Sveriges Redovisningskonsulters Förbund

ÅRL = Årsredovisningslag

## Innehållsförteckning

<b>1. INLEDNING</b>	<b>1</b>
<b>1.1 BAKGRUNDSBESKRIVNING</b>	<b>1</b>
<b>1.2 PROBLEMDISKUSSION</b>	<b>2</b>
<b>1.3 FRÅGESTÄLLNINGAR</b>	<b>3</b>
<b>1.4 SYFTE</b>	<b>3</b>
<b>1.5 MÅLGRUPP</b>	<b>3</b>
<b>1.6 UPPSATSENS FORTSATTA DISPOSITION</b>	<b>4</b>
<b>2. METOD</b>	<b>5</b>
<b>2.1 VAL AV ÄMNE</b>	<b>5</b>
<b>2.2 TILLVÄGAGÅNGSSÄTT</b>	<b>5</b>
<b>2.3 VAL AV LITTERATUR</b>	<b>5</b>
<b>2.4 EMPIRI</b>	<b>6</b>
2.4.1 RÄTTSFALL	6
2.4.2 VALDA ARTIKLAR	7
2.4.3 INTERVJUER	7
<b>2.5 INTERVJUMETOD</b>	<b>8</b>
<b>2.6 METOD FÖR ANALYS</b>	<b>9</b>
<b>2.7 KÄLLKRITIK</b>	<b>9</b>
<b>3. REFERENSRAM</b>	<b>10</b>
<b>3.1 SAMBANDET MELLAN REDOVISNING OCH BESKATTNING</b>	<b>10</b>
3.1.1 MATERIELLT OCH FORMELLT SAMBAND	10
3.1.2 OMFÅNGS- OCH PERIODISERINGSFRÅGOR	11
3.1.3 RÄTTENS INDELNING	11
<b>3.2 SVENSKA RÄTTSKÄLLELÄRAN</b>	<b>11</b>
3.2.1 REGELKOLLISION	12
<b>3.3 TOLKNINGSMETODER</b>	<b>12</b>
3.3.1 BOKSTAVSTOLKNING	12
3.3.2 LOGISK TOLKNING	13
3.3.3 SYSTEMATISK TOLKNING	13
3.3.4. REDUCERANDE OCH RESTRIKTIV TOLKNING	13
3.3.5 EXTENSIV OCH ANALOGISK TOLKNING	13
3.3.6 TELEOLOGISK TOLKNING	13
<b>3.4 RAMLAGSSTIFTNINGEN</b>	<b>14</b>
3.4.1 FÖRARBETEN ÅRL	14
3.4.2 NORMGIVANDE ORGAN	15
3.4.2 KONSTITUTIONELLA PERSPEKTIVET	16
3.4.3 GOD REDOVISNINGSSED - EN RÄTTSLIG STANDARD	16
3.4.4 RÄTTVISANDE BILD	17
<b>3.5 REDOVISNING AV INTÄKTER OCH PÅGÅENDE ARBETEN.</b>	<b>17</b>
3.5.1 INTERNATIONELL NORMGIVNING	17
3.5.2 PÅGÅENDE ARBETEN ENLIGT ÅRL	18
3.5.3 RFR 2 REDOVISNING FÖR JURIDISKA PERSONER	19
3.5.4 BOKFÖRINGSNÄMNDENS ALLMÄNNA RÅD FÖR INTÄKTER - 2003:3 OCH K2	19
<b>3.6 SKATTEMÄSSIG REDOVISNING AV PÅGÅENDE ARBETEN PÅ LÖPANDE RÄKNING.</b>	<b>20</b>

<b>3.7 SOU 2008:80 – BESKATTNINGSTIDPUNKTEN FÖR NÄRINGSVERKSAMHET</b>	<b>20</b>
<b>4. RÄTTSFALL</b>	<b>23</b>
<b>4.1 RÅ 2006 REF. 28</b>	<b>23</b>
4.1.1 BOLAGET	23
4.1.2 SKATTEVERKET	23
4.1.3 SKATTERÄTTSNÄMNDEN	23
4.1.4 REGERINGSRÄTTEN	24
<b>4.2 HFD 2011 REF. 20</b>	<b>24</b>
4.2.1 BOLAGET	24
4.2.2. SKATTEVERKET	25
4.2.3 ALLMÄNNA OMBUDET	25
4.2.4 SKATTERÄTTSNÄMNDEN	26
4.2.5 SKILJAKTIGA	26
4.2.6 HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLEN	27
<b>5. TIDIGARE DISKUSSION KRING PÅGÅENDE ARBETEN PÅ LÖPANDE RÄKNING</b>	<b>28</b>
<b>5.1 DISKUSSION 1997-2003</b>	<b>28</b>
5.1.1 CHRISTER WESTERMARK - NY LAG INNEBÄR SLUTET FÖR DOLDA RESERVER	28
5.1.2 STEN-ERIC INGBLAD - RYKTET OM DE DOLDA RESERVERNAS DÖD ÄR ÖVERDRIVET	28
5.1.3 SVENSK SKATTETIDNING 2001 - ROLF TÖRNQVIST - REDOVISNING OCH BESKATTNING AV PÅGÅENDE ARBETEN PÅ LÖPANDE RÄKNING	29
5.1.4 MARGIT KNUTSSON - REDOVISNING OCH BESKATTNING AV PÅGÅENDE ARBETEN PÅ LÖPANDE RÄKNING	29
5.1.5 ANDERS BENGTSOON - REDOVISNINGSRÄTTENS BERMUDATRIANGELN - REDOVISNING AV TJÄNSTEUPPDRAG PÅ LÖPANDE RÄKNING	30
<b>5.2 DISKUSSION I TIDNINGEN BALANS</b>	<b>30</b>
5.2.1 STEN-ERIC INGBLAD OCH PERNILLA LUNDQVIST - SKATTEDOM ÄNDRAR REDOVISNING AV PÅGÅENDE ARBETEN.	30
5.2.2 MARGIT KNUTSSON - SKATTEDOM ÄNDRAR INTE REDOVISNING AV PÅGÅENDE ARBETEN.	31
5.2.3 STEN-ERIC INGBLAD OCH PERNILLA LUNDQVIST - <i>BFN SAKNAR ARGUMENT.</i>	32
5.2.4 MATS BROCKERT - KOMPLICERAT ATT FRIKOPPLA REDOVISNING OCH BESKATTNING.	33
5.2.5 STEN-ERIC INGBLAD OCH PERNILLA LUNDQVIST - <i>SKA REDOVISNINGSSEDIMENTEN VERKLIGEN VARA KVAR?</i>	34
5.2.6 MATS BROCKERT - FÅR PÅGÅENDE ARBETEN PÅ LÖPANDE RÄKNING UNDERVÄRDERAS?	35
5.2.7 STEN-ERIC INGBLAD OCH PERNILLA LUNDQVIST - <i>VARFÖR FRÅNGÅ REDOVISNINGENS REGLER?</i>	36
<b>6. INTERVJUER</b>	<b>39</b>
<b>6.1 INTERVJU MATS BROCKERT</b>	<b>39</b>
6.1.1 HFD 2011 REF. 20	39
6.1.2 HUR DOMEN PÅVERKAR REDOVISNINGEN	39
6.1.3 SAMBANDSFRÅGAN	41
<b>6.2 INTERVJU MARGIT KNUTSSON</b>	<b>41</b>
6.2.1 HFD 2011 REF. 20	41
6.2.2 HUR DOMEN PÅVERKAR REDOVISNINGEN	42
6.2.3 SAMBANDSFRÅGAN	43
<b>6.3 INTERVJU GUNVOR PAUTSCH</b>	<b>45</b>
6.3.1 HFD 2011 REF. 20	45
6.3.2 HUR DOMEN PÅVERKAR REDOVISNINGEN	45
6.3.3 SAMBANDSFRÅGAN	46

<b>6.4. INTERVJU STEN-ERIC INGBLAD</b>	<b>47</b>
6.4.1 HFD 2011 REF 20	48
6.4.2 HUR DOMEN PÅVERKAR REDOVISNINGEN	48
6.4.3 SAMBANDSFRÅGAN	49
<b>7. ANALYS</b>	<b>51</b>
<b>7.1 ARGUMENT I RÄTTSFALLET 2011 REF 20</b>	<b>51</b>
7.1.1 INKOMSTSKATTELAGENS BESTÄMMELSER	51
7.1.2 RÄTTSFALLET RÅ 2006 REF. 28	52
<b>7.2 RESPONDENTERNAS ARGUMENT TILL HUR REDOVISNINGEN PÅVERKAS AV ATT PÅGÅENDE ARBETEN PÅ LÖPANDE RÄKNING ÄR FRIKOPPLAT</b>	<b>54</b>
7.2.1 ARGUMENT FÖR ATT VÄRDERA OMSÄTTNINGSTILLGÅNGAR LÄGRE ÄN LVP	55
7.2.2 FÖRENLIGT MED ÅRL	57
7.2.3 VAD KOMMER HÄNDA MED REDOVISNING AV PÅGÅENDE ARBETEN I FRAMTIDEN?	64
<b>8. SLUTSATS OCH DISKUSSION</b>	<b>66</b>
<b>8.1 SVAR PÅ FORSKNINGSFRÅGORNA</b>	<b>66</b>
HUR ARGUMENTERAR DE INBLANDADE PARTERNA I RÄTTSFALLET HFD 2011 REF. 20?	66
VILKA ARGUMENT ANVÄNDER STUDIENS UTVALDA EXPERTER FÖR HUR PÅGÅENDE ARBETEN PÅ LÖPANDE RÄKNING SKA HANTERAS I REDOVISNINGEN EFTER ATT DET BLEV FASTSTÄLLT ATT OMRÅDET ÄR FRIKOPPLAT?	66
<b>8.2 VIDARE DISKUSSION</b>	<b>67</b>
<b>8.3 FÖRSLAG VIDARE FORSKNING</b>	<b>67</b>
<b>KÄLLFÖRTECKNING</b>	<b>68</b>
<b>BILAGA 1</b>	<b>71</b>
<b>BILAGA 2</b>	<b>72</b>
<b>BILAGA 3</b>	<b>73</b>
<b>BILAGA 4</b>	<b>74</b>

# 1. Inledning

*I detta inledande kapitel presenteras bakgrunden till det valda ämnet. Sedan följer problemdiskussion, frågeställning och studiens syfte.*

---

## 1.1 Bakgrundsbeskrivning

Kopplingen mellan redovisning och beskattning i Sverige fick sina grunddrag redan på 1920 talet genom 1928 års kommunalskattelag (KL) och 1929 års bokföringslag (BFL). I Sverige är sambandet starkt förknippat med periodiseringsfrågor av inkomster och utgifter samt principer för värdering av tillgångar och skulder. Det är räkenskaperna, under förutsättning att räkenskaperna har upprättats i enlighet med lagar och god redovisningssed, som ska ligga till grund för beräkning av resultatet som i sin tur ligger till grund för beskattningen. (Bjuvberg, 2006 s. 19) Det finns tre former av samband mellan redovisning och beskattning. Antingen är området kopplat eller frikopplat, när det är frikopplat råder inget samband mellan redovisning och beskattning. Inom det kopplade området kan sambandet vara antingen materiellt eller formellt. Vid det materiella sambandet kommer redovisningen påverka beskattningen och vid ett formellt samband är det beskattningsreglerna som påverkar redovisningen. (Norberg och Thorell 2010, s.74)

Det starka sambandet mellan redovisning och beskattning kan påverka redovisningens kvalitet eftersom skattelagstiftningen och redovisningsreglerna har olika syften. Redovisningens primära mål är att ge en rättvisande bild av företagets verksamhet och skattereglens mål är att på ett så bra sätt som möjligt säkerställa uttag av vinstskatt till staten. Dessa två syften är svåra att kombinera på grund av olika underliggande principer. (Norberg och Thorell 2010, s.19) Enligt kritiker påverkas den svenska redovisningen negativt på grund av sambandet, verksamheten kan inte avspeglas korrekt eftersom skatteregler och underliggande beskattningsprinciper i vissa fall styr redovisningen. Kopplingen mellan redovisning och beskattning har hamnat i fokus vilket bland annat beror på den internationella harmonisering som har skett på redovisningsområdet (Bjuvberg 2006, s. 20). På grund av den starka kopplingen i Sverige och att internationella redovisningsregler får allt större inflytande blir det allt svårare att upprätthålla de regler, praxis och rekommendationer som idag används i redovisningen. (Finansdepartementet (FI), 2004:146)

Utgångspunkten för den svenska redovisningen utgörs till största del av ramlagarna Årsredovisningslagen (ÅRL) och Bokföringslagen (BFL) som bygger på EG-direktiv. ÅRL och BFL är bindande och ska följas i Sverige. (Regeringsformen) Kompletterande normgivning som till största del består av allmänna råd och rekommendationer är formellt sett inte bindande på samma sätt som ovan nämnda lagar. Kompletterande normgivning är att se som utfyllnad till ramlagarna för att de lättare ska kunna tillämpas. (Bjuvberg 2006, ss. 63,124). Att uttalande från normgivande organ och redovisningsrekommendationer har en stark ställning inom redovisning- och skatterätt i Sverige väcker visst tvivel utifrån ett konstitutionellt perspektiv då endast riksdagen har befogenhet att införa lagar. (Bjuvberg 2006, s. 133).



Med ovanstående som bakgrund påbörjades under år 2004 utredningsarbetet till SOU 2008:80, som är en utredning med syfte att undersöka sambandet mellan redovisning och inkomstbeskattning. (SOU 2008:8 Del 1 s. 3) SOU 2008:80 föreslår huvudsakligen att det materiella sambandet mellan redovisning och beskattning borde avskaffas. Expertgruppen bakom utredningen anser att det starka sambandet borde ersättas av regler avseende beskattningstidpunkten i Inkomstskattelagen (IL). Eftersom dagens svenska redovisningsregler i framförallt juridiska personer influeras alltmer av internationella redovisningsregler som i huvudsak är frikopplade, resulterar det i att utgångspunkten med de svenska redovisningsreglerna frångås och de samhälleliga premisserna uteblir (SOU 2008:8, Del 1 s. 20)

Utredningen fick dock mycket kritik och majoriteten av de remissvar som inkom var emot att en frikoppling skulle ske. Det inkom 48 relevanta remissvar varav endast åtta av svaren var positivt inställda till att det starka sambandet mellan redovisning och beskattning borde avskaffas (Hallberg & Hilmersson 2009) Att införa ett frikopplat system skulle enligt många experter innebära en extra administrativ börda för företagen som medför ökade kostnader och som i dagsläget inte leder till en förenklad redovisning och beskattning (SOU 2008:8, Del 2 s. 461).

## 1.2 Problemdiskussion

Inom en överskådlig framtid finns det som ovan nämnt inget stort intresse av att frikoppla redovisning och beskattning i Sverige, trots kritiken att ett starkt samband leder till en sämre redovisning. Enligt de flesta instanserna skulle en frikoppling leda till en större administrativ börda för företagen. Även om de flesta anser att en koppling mellan redovisning och beskattning är att föredra så finns det i dagsläget områden där det råder osäkerhet om det är kopplat eller inte. Flera rättsprocesser som fokuserar på sambandsfrågan har uppkommit. Ett intressant område som har tagits upp i Högsta förvaltningsdomstolen är om redovisning av pågående arbeten på löpande räkning är kopplat eller frikopplat från beskattningen. (HFD 2011 ref. 20)

I det uppmärksammade rättsfallet, HFD 2011 ref. 20, har Ernst & Young tagit upp värdet av ofakturerade pågående arbeten på löpande räkning som tillgång men i deklarationen gjordes sedan ett avdrag för de arbeten som ännu inte fakturerats. Skatteverket vägrade bolaget det yrkade avdraget och menade att reglerna för pågående arbeten ingår i det kopplade området mellan redovisning och beskattning. Skatteverket ansåg därmed att även ofakturerade belopp skulle tas upp till beskattning eftersom bolaget valt att ta upp de ofakturerade pågående arbetena i redovisningen. Fallet togs upp i Skatterättsnämnden som ansåg att bolaget endast skulle beskattas för de fakturerade beloppen avseende pågående arbeten på löpande räkning det gällande räkenskapsåret. Motiveringen hänvisar till två rättsfall från 2006, RÅ 2006 ref. 28 och RÅ 2006 not, samt 17 kap § 26 IL och Skatterättsnämnden menar att pågående arbeten på löpande räkning inte behöver tas upp som tillgång. Efter överklagan behandlas ärendet hos HFD som ansåg att ärendet skulle likställas med RÅ 2006 ref. 28 och de fastställde därmed Skatterättsnämndens dom (HFD 2011 ref. 20).

Många blev förvånade över utslaget i HFD, att ingen koppling längre föreligger mellan redovisning och beskattning av pågående arbeten vilket har varit den gängse synen under många år. I kölvattnet av domen har en diskussion kring hur domen påverkar redovisningen blossat upp. I balans Nr 11 2011 diskuterar Sten-Eric Ingblad och Pernilla Lundqvist det faktum att eftersom ingen koppling längre föreligger skall ÅRL följas istället för IL i redovisningen av pågående

arbeten på löpande räkning. I ÅRL klassas pågående arbeten som en omsättningstillgång och ska därmed tas upp som varulager och värderas till anskaffningsvärde eller nettoförsäljningsvärde enligt 4 kap 1 och 9 §§ ÅRL. Enligt IL 17 kap 26 § behöver pågående arbeten som ej har fakurerats inte tas upp som en tillgång och därmed är dessa två lagregler inte förenliga och en regelkollision uppstår. Innan domen i HFD tolkade redovisare IL:s lagregel gällande pågående arbeten som ett kopplat område där IL påverkar redovisningen men nu när området anses frikopplat menar Ingblad och Lundqvist att ÅRL måste följas i redovisningen utan hänsyn tagen till IL. Eftersom Bokföringsnämndens (BFN) allmänna råd är utformade med hänsyn till en koppling mellan redovisning och beskattning så anser Ingblad och Lundqvist att dessa allmänna råd är förlegade och därmed måste ändras. Denna syn på effekten med en frikoppling delas inte av alla och svar från Mats Brockert och Margit Knutsson har inkommit till Balans där de inte delar Ingblads och Lundqvists uppfattning. Brockert och Knutsson menar att domen inte påverkar redovisningen och att man inte bryter mot ÅRL när BFN:s allmänna råd tillämpas. (se bland annat (Ingblad & Lundqvist 2011b), (Knutsson 2012) och (Brockert 2012a))

Vi vill därmed undersöka närmare vilka argument som används för och emot frikoppling av parterna i de olika instanserna i rättsfallet HFD 2011 ref. 20 för att sedan se närmare på konsekvenser i redovisningen av pågående arbeten på löpande räkning. I denna studie kommer därmed en fördjupning av utfallet i rättsfallet HFD 2011 ref. 20 göras genom att se på de argument som står bakom att pågående arbeten skall tillhöra det frikopplade området för att sedermera analysera hur denna frikoppling påverkar redovisningen.

### **1.3 Frågeställningar**

- Hur argumenterar de inblandade parterna i rättsfallet HFD 2011 ref. 20?
- Vilka argument använder studiens utvalda experter för hur pågående arbeten på löpande räkning ska hanteras i redovisningen efter att det blev fastställt att området är frikopplat?

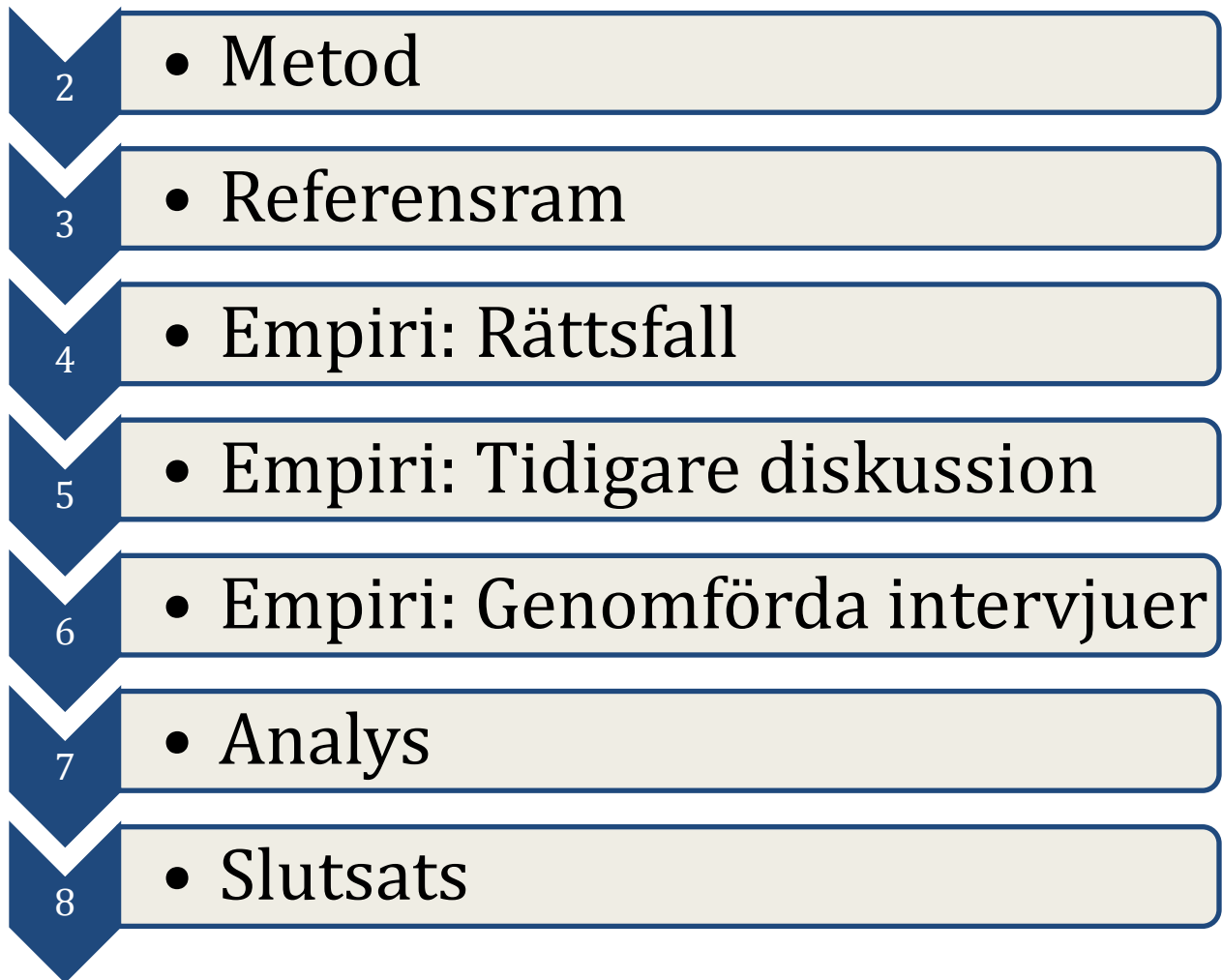
### **1.4 Syfte**

Syftet med studien är att undersöka varför området pågående arbeten på löpande räkning anses frikopplat genom en fördjupning av rättsfallet HFD 2011 ref. 20 och därmed analysera hur redovisningen av pågående arbeten påverkas av att området numera är frikopplat.

### **1.5 Målgrupp**

Studien kommer att rikta sig till redovisningsexperter, revisorer, skatteverket och eventuellt andra intressenter som söker stöd inom valt ämne. Därmed utgår vi ifrån att läsarna besitter förkunskaper inom valt ämne. Vi hoppas dock att fler läsare kommer ta del av studien och kunna dra nytta av dess innehåll.

## 1.6 Uppsatsens fortsatta disposition



## 2. Metod

*I metodkapitlet presenteras hur vi har valt att utföra vår studie och vi diskuterar och motiverar de val vi har gjort. Nedan diskuteras det ämne vi har valt, val av empiri och teori, hur vi har valt att analysera vår empiri och slutligen diskuterar vi våra källor.*

---

### 2.1 Val av ämne

Under senare delen av vår utbildning har ämnet redovisningsrätt fått större plats och sambandet mellan redovisning och beskattning har intresserat oss alltmer. Det starka sambandet har blivit tydligare ju längre in i vår utbildning vi har kommit och därmed har fler tankar uppstått om hur det rent praktiskt fungerar. I ett rättsfall från Högsta förvaltningsdomstolen år 2011 angående redovisning av pågående arbeten och hur inkomster skall taxeras framgår det i domskälen att området är frikopplat. Efter domens fastställande har det debatterats i bland annat tidningen Balans om hur domen kommer påverka den framtida redovisningen. Det gör det därför intressant att undersöka motiven bakom domen och hur utfallet av den kommer ta sig uttryck i redovisningen. Med bakgrund till domen som fastställdes år 2011 och som därmed är relativt ny samt utifrån den pågående diskussionen i Balans så är det ett högst aktuellt ämne och därmed relevant att undersöka.

### 2.2 Tillvägagångssätt

Studien bygger på referensramen och författarnas framtagna undersökningsunderlag som avspeglas och diskuteras i analysen. Denna uppsats kommer att utgöras av en kvalitativ studie med fyra intervjuer och ett rättsfall som huvudsakligt underlag. En kvalitativ studie är således en unik sådan och måste därmed beskrivas så att de som tar del av resultatet kan bilda sig en egen uppfattning om de val som forskaren har valt. Det är viktigt att notera att det gäller hela forskningsprocessen från hur problemet har uppstått, hur materialet har insamlats, hur det teoretiska materialet har samlats in till hur analysen utformas och resultatet redovisas. Om författaren har detta i åtanke under studiens genomförande kan det stärka vad som brukar benämnas validitet i ett kvalitativt forskningssammanhang. Som författare är det av stor vikt att kunna upptäcka olika företeelser, att tolka och förstå och kunna beskriva detta med väl valda ord i studien för att uppnå hög validitet (Patel & Davidsson, 2011 ss. 107-109). Valet av studiens tillvägagångssätt, att genomföra en kvalitativ studie, föll sig naturligt då studiens forskningsfrågor enligt oss är av passande karaktär för den typen av undersökning. För att kunna uppfylla studiens syfte så är det av hög relevans att genomföra intervjuer med utvalda experter inom valt ämne samt att grundligt undersöka akten till rättsfallet HFD 2011 ref. 20.

### 2.3 Val av litteratur

Studiens tredje kapitel, Referensram, innehåller den litteratur som vi har använt oss av för att genomföra denna studie. Valet av litteraturen kändes till en början ganska enkel, för att sen gå över till att bli allt svårare att välja ut det som eventuellt hade hjälpt oss gå ännu djupare. Vi

anser dock att den utvalda litteraturen känns relevant för ämnet och som hjälp för att kunna diskutera empirin i analysen, samt för att slutligen kunna dra slutsatser.

Studiens litteratur har vi valt med utgångspunkt av det valda ämnet och referensramen berör lagar, förarbeten till lagar, doktrin, rekommendationer och bestämmelser från normgivande organ, SOU 2008:80 avseende redovisning och beskattning. Referensramen fokuserar på pågående arbeten på löpande räkning men även allmänt som exempelvis sambandet mellan redovisning och beskattning som Sverige sedan länge har tillämpat. Vi har valt att redogöra delar ur SOU 2008:80 som vi anser är relevanta för denna studie med syfte att visa att det pågår en debatt även hos Finansdepartementet om hur den framtida redovisningen ska se ut och att det starka sambandet mellan redovisning och beskattning är ett omdiskuterat ämne som det råder olika åsikter om. Utredningen är intressant då flertalet av remissvaren var negativt inställda till en frikoppling samtidigt som domen i HFD 2011 ref. 20 utgår från att pågående arbeten på löpande räkning ska anses frikopplat och att redovisningspraxis tyder på att området inte har hanterats så tidigare. Även generellt om det starka sambandet mellan redovisning och beskattning kändes som ett självklart avsnitt i referensramen för att klargöra vad det verkligen innebär.

De lagrum som presenteras och tolkas i referensramen är högst relevanta i förhållande till valt ämne och för att kunna analysera det insamlade materialet i form av rättsfall och genomförda intervjuer. Likaså gäller för den presentation av hur intäkter och pågående arbeten ska hanteras i räkenskaperna. I referensramen har vi även valt att redogöra för juridisk tolkning och hur den svenska rättskälleläran fungerar och hur den är uppbyggd. Det kändes viktigt att ta med det avsnittet, dels för oss själva då det förtydligade men även för att underlätta för läsaren.

## **2.4 Empiri**

För att läsare av studien lättare ska kunna ta del av det insamlade materialet så har vi delat upp det som vanligtvis kallas empiri i tre olika kapitel. Det första empirikapitlet behandlar de två rättsfall som vi nämner i studien, med huvudsakligt syfte på HFD 2011 ref. 20 som ligger till grund för våra forskningsfrågor.

Det andra empirikapitlet behandlar en tidigare diskussion kring pågående arbeten som har förts i Svensk skattetidning och Dagens industri. Där tydliggör vi även den pågående debatten i Balans om domen från 2011 och dess påverkan på redovisningen av pågående arbeten. Det ska även förtydligas att om man som läsare redan är insatt i dessa diskussioner så kan man bortse från detta kapitel och gå vidare till det tredje och sista kapitlet i empiridelen.

I det sista kapitlet i empiridelen redovisas respondenternas svar från de genomförda intervjuerna. Vi har valt att dela upp frågorna i olika områden för att tydliggöra strukturen och göra det lättare att förstå deras ståndpunkter och argument. Områdena följer samma rubriker som vid intervjufrågorna.

### **2.4.1 Rättsfall**

Till grund för studien har vi analyserat domen från rättsfallet HFD 2011 ref. 20 som kom i april år 2011 för att finna svar på vår forskningsfråga. Vi ämnar framförallt få förståelse för hur

domens utfall blev som den blev, vilket innebär att argumenten och motiveringarna som de inblandade parterna har i ärendet har undersöks närmare. Därför har vi genom kontakt med Högsta förvaltningsdomstolen beställt akten till rättsfallet och gått igenom de tillhörande dokumenten som innefattar ställningstaganden från bolaget, Skatteverket, Skatterättsnämnden och Högsta förvaltningsdomstolen som tidigare var Regeringsrätten. Akten har stor betydelse för studiens genomförande, då studiens ena forskningsfråga utgörs av domen från HFD 2011 ref. 20, men det ska tilläggas att materialet är omfattande då akten innehåller cirka 250 sidor. Från att tidigare aldrig tagit del av någon fullständig rättsakt utgick vi från att det skulle bli ett omfattande arbete, vilket det också har varit. Vi har försökt att få med det vi anser vara mest relevant för studien och sammanställt det i empirikapitlet Rättsfall. Det har resulterat i att vi valt ut parternas motiveringar, bedömningar och tolkningar av tillämplade lagrum och praxis i rättsfallet samt hur instanserna bedömer och tolkar lagrum och praxis. I det tillhörande kapitlet är rättsfallet uppdelat efter de inblandade parterna och instanserna för att förtydliga strukturen och underlätta för läsaren. När vi hade mottagit akten så delade vi upp materialet utifrån parterna och instanserna för att lättare kunna gå igenom allting, därav kändes det självklart att även kapitlet skulle ha den uppdelningen.

I akten HFD 2011 ref. 20 är ett rättsfall från år 2006 återkommande som en jämförelse hos parterna E&Y och Skatteverket men även i instanserna Skatterättsnämnden och Högsta förvaltningsdomstolen. Vi har även tittat närmare på det rättsfallet, som benämns RÅ 2006 ref. 28, för att kunna förstå de bakomliggande motiven till parternas argument.

Ett annat rättsfall som nämns i vissa delar av akten till HFD 2011 ref. 20 är RÅ 1998 ref. 18, men dock inte i samma utsträckning som ovan nämnda rättsfall RÅ 2006 ref. 28. Rättsfallet från år 1998 behandlar inte pågående arbeten på löpande räkning utan till fast pris och med hänsyn tagen till det samt studiens tidsram kommer denna undersökning inte ta upp det rättsfallet närmare.

#### **2.4.2 Valda artiklar**

De artiklar från tidskrifterna Balans, Dagens industri och Svensk skattetidning som vi har valt ut till studien behandlar området pågående arbeten på löpande räkning. Då vi vill tydliggöra strukturen i studien har vi valt att placera de undersökta artiklarna i ett eget empirikapitel. Där tydliggörs tidigare diskussioner som startade år 1997 i samband med ÅRL:s införande och som debattörer fortfarande refererar till. I det avsnittet har vi även valt att redogöra för den pågående diskussionen från Balans, som startade i november år 2011 och som fortfarande pågår. Vi har valt att ta upp debatten i kronologisk ordning med det senaste numret sist i diskussionen. I likhet med materialet från genomförda intervjuer och rättsfallet utgör underlaget från artiklarna en stor del av studiens analys.

#### **2.4.3 Intervjuer**

För att kunna genomföra intervjuer på bästa sätt är det viktigt att få respondenten motiverad och känna sig utvald. Till en början borde man som forskare eller författare klargöra syftet för personen ifråga och förmedla att personens bidrag till studien är viktigt. Det är även av stor vikt att klargöra för den intervjuade på vilket sätt dess bidrag kommer att användas (Patel & Davidsson, 2011 s. 74).

För att genomföra studien och framförallt få svar på vår andra forskningsfråga har vi intervjuat fyra experter inom valt ämne som kommer utgöra en stor del av studiens underlag. Tre av respondenterna har sedan november 2011 skrivit artiklar i tidningen Balans och diskuterat huruvida pågående arbeten på löpande räkning ska redovisas och vad som ska ligga till grund för beskattning. Vi valde att intervjua dessa tre respondenter mycket tack vare deras artiklar i Balans, som visar på engagemang och kunskap inom valt ämne. De intervjuade har erfarenhet från bland annat Högsta Förvaltningsdomstolen, Skatteverket samt som redovisningsexpert på PwC och vi anser dem vara högst relevanta som respondenter för att uttala sig om hur pågående arbeten borde redovisas och varför domskälen i HFD 2011 ref. 20 resulterade i en frikoppling. Den fjärde respondenten har lång erfarenhet från BFN, vilket vi ansåg vara en viktig erfarenhet hos en av respondenterna då BFN tillämpas av de flesta företag i Sverige. Med tanke på BFN:s starka position inom normgivning för svensk redovisning är det intressant att höra deras ståndpunkt till domen i HFD 2011 ref. 20 och hur den påverkar redovisningen. Då de utvalda respondenterna tjänstgör i Stockholm så har telefonintervjuer genomförts. Intervjuerna har spelats in för att senare kunna bearbetas och formuleras i skrift, som sedan utgör delar av empirin som således diskuteras i analysen. I ett separat empirikapitel har vi valt att redogöra varje intervju var för sig för att respondentens åsikter ska kunna återfinnas så enkelt som möjligt. Materialet är indelat i olika rubriker för att extra tydliggöra deras ståndpunkter och lättare kunna ta del av informationen, både för oss som författare men även för studiens läsare. I analysen har vi sedan valt ut respondenternas tydligaste argument kopplat till studiens frågeställningar.

## 2.5 Intervjumetod

Det finns två aspekter att beakta när man arbetar med frågor för att samla information, grad av standardisering och strukturering. Vid hög grad av standardiserade intervjuer ställs likadana frågor i exakt samma ordning till varje respondent, det säkerställer att respondenterna har likvärdiga möjligheter att kunna svara på frågorna. Låg grad av standardisering kan liknas med att frågorna formuleras under intervjun och ställs i den ordning som anses mest lämplig för situationen. Strukturering handlar mer om vilket svarsutrymme som respondenten får. Vid helt strukturerade intervjuer brukar fasta svarsalternativ användas, som exempelvis ”ja”- och ”nej-frågor”. Det motsatta sker vid en ostrukturerad intervju, där lämnas brett utrymme för hur respondenten ska svara och större möjligheter att klargöra vart man står i förhållande till valt ämne (Patel & Davidsson 2011, ss. 76-77).

Frågorna är uppbyggda för att kunna genomföra standardiserade intervjuer, med inslag av både inledande och uppföljande frågor, som kan liknas vid öppna frågor. Vår förhoppning är att de uppföljande frågorna ska resultera i mer djupgående svar från respondenten. Vid intervjuerna har ett intervjuunderlag med i stort sett gemensamma frågor använts, men en del frågor har anpassats till respondentens bakgrund och ståndpunkt i ämnet. Vi har delat upp frågorna efter tre olika områden för att förtydliga strukturen förutom mer allmänna frågor som till exempel utbildning och bakgrund. Första området behandlar frågor kring rättsfallet HFD 2011 ref. 20 för att kunna förtydliga respondentens ståndpunkt i fallet. Det andra området berör frågor om redovisningens komplexitet till följd av det undersökta rättsfallet. Det tredje och sista området berör sambandsfrågan, då vi anser att det området berör redovisningens framtid, inkluderat pågående arbeten på löpande räkning. Frågorna är sammanställda och skickade till respondenterna några dagar innan beräknat intervjudatum för att underlätta för de intervjuade att kunna ta del av

underlaget. Valet av frågorna är högst relevanta som underlag till studien med fokus på artiklarna avseende pågående arbeten i Balans, domskälet från HFD 2011 ref. 20 samt med bakgrund av studiens teorikapitel. Hur argumenten bakom domen i ovan nämnt rättsfall arbetades fram och vad det får för effekter på redovisningen utgör essensen i denna studie vilket tydliggör valet av frågornas utformande och formulerande. (Se bilaga 1 - 4)

## **2.6 Metod för analys**

Vår uppsats utgår ifrån två frågeställningar och vi har valt att dela upp analysen efter dessa två. Utifrån våra intervjuer och balansartiklarna har vi identifierat olika områden och argument som vi tycker är viktiga och har delat in analysen efter dessa områden. Vi har under första frågan diskuterat de argument som förs i HFD 2011 ref. 20 och tagit hänsyn till vad de utvalda respondenterna anser i frågan samt vad de anser vara korrekt utifrån domskälen i fallet. Där tar vi även upp hur rättsfallet RÅ 2008 ref. 28 har påverkat utfallet i HFD 2011. I analysens andra del diskuteras respondenternas ståndpunkter och argument för att finna svar på studiens andra forskningsfråga. Den andra delen är i sin tur uppdelad efter olika frågor för att lättare kunna hänföra de olika argumenten till rätt fråga. Under varje fråga ställer vi de olika argumenten mot varandra och analyserar med hjälp av utvalda referenser. I analysen har vi valt att upprepa de argument vi finner viktiga. Vi tror att ämnet är så pass komplext att det är viktigt för läsaren att få argumenten förtydligade i analysen ännu en gång.

## **2.7 Källkritik**

De källor denna studie till största del utgörs lagar, rekommendationer och normgivning inom redovisningsområdet, men även utredningar, artiklar, förarbeten, genomförda intervjuer samt rättsfall. De artiklar vi har valt ut är hämtade från bland annat Svensk Skattetidning och Balans, vilka kan sägas utgöra de tidskrifter vi har i Sverige inom redovisnings- och skatteområdet som vi anser vara relevanta som källor. Vi har även försökt vara kritiskt inställda till debattörernas åsikter i artiklarna då vi antar att de i vissa fall kan ha subjektiva ståndpunkter till grund för det studerade området. Det innefattar även de genomförda intervjuerna där respondenterna företräder olika högre instanser i Sverige, vilket kan påverka deras åsikter till frågorna som rör studien, som vi har försökt beakta i vår analys. Det ska dock tilläggas att vi anser respondenterna från våra intervjuer har högst relevanta åsikter och argument för denna studie då de innehar höga befattningar och besitter hög erfarenhet inom redovisningsområdet.

Vi har till grund för studien försökt använda oss av så aktuella källor som möjligt och med bakgrund till studiens valda ämne och aktualitet anser vi att det har varit relativt oproblematiskt att hitta just aktuella källor. Dock är några av artiklarna i avsnittet "Tidigare diskussion" av något äldre upplaga men vi anser att de har tillräcklig vetenskaplig tyngd för att kunna utgöra källor i vår studie.

Det skall även tilläggas att vår handledare för studien, Pernilla Lundqvist utgör en av debattörerna från valda artiklar i tidningen Balans. Vi har genom studiens gång haft en tydlig dialog med Lundqvist, där vi som författare har bildat oss en egen uppfattning om studiens område och inte tillåtit oss i alltför stor utsträckning påverkas av Lundqvists åsikter.



### 3. Referensram

*I avsnittet referensram presenteras områden som är viktiga att förstå för att kunna tillgodogöra sig analysen. Viktiga områden är sambandet mellan redovisning och beskattning, svenska rättskälreläran och hur den tolkas, ramlagstiftningen, rättvisande bild, god redovisningssed och hur pågående arbeten ska redovisas enligt lagar och rekommendationer.*

---

#### 3.1 Sambandet mellan redovisning och beskattning

Redovisning och beskattning syftar båda till att beräkna ett resultat i verksamheten, problemet är att de två systemen har olika utgångspunkter för en beräkning av resultatet. (Norberg och Thorell 2010, s.19) Redovisningen fokuserar på ett resultat som är intressant för ägare och intressenter, målet är att visa en rättvisande bild av företaget. Enligt IASB:s föreställningsram så är det främst fyra kvalitativa egenskaper som gör rapporterna användbara för läsarna vilka är; begriplighet, relevans, tillförlitlighet och jämförbarhet (IASB:s föreställningsram p. 24) Alla dessa egenskaper ämnar att informationen i rapporten ska vara av så god kvalitet att intressenten ska kunna fatta korrekta beslut. I korthet innebär det att det ska vara begripligt för läsaren, informationen måste vara tillräcklig, ingen viktig information får utelämnas och informationen får ej innehålla väsentliga felaktigheter. (IASB:s föreställningsram p. 24-32) En restriktion av redovisningen är att informationen ska vara väsentlig för läsaren. Information som lämnas ska vara tillräckligt betydelsefull för att kunna påverka beslut hos användaren. (Smith 2010, s. 28)

Skattereglerna å sin sida syftar till att på ett så rättvist sätt som möjligt ta in skatter av vinster till staten och skattelagstiftningen vilar på principer om likformighet och förutsebarhet. Dessa olika utgångspunkter gör att lagstiftarens och företagets intressen inte alltid går att förena. Redovisningsreglerna inrymmer ofta mer än en lösning medan skattereglerna helst bara ska ha en innebörd. Detta kan leda till att företag hellre väljer att redovisa mindre rätt, och därmed frånga de viktiga egenskaperna som IASB:s föreställningsram ställer upp, om det leder till en minskad beskattning för företaget. (Norberg och Thorell 2010, ss.19-20)

##### 3.1.1 Materiellt och formellt samband

Inom det kopplade området brukar det skiljas mellan det formella och materiella sambandet. Det materiella sambandet innebär att det är god redovisningssed och redovisningsregler som styr beskattningen, det finns inga specifika skatteregler på området. Konsekvensen av det materiella sambandet blir att de val som görs i redovisningen får genomslag på beskattningen. Framförallt får det betydelse i situationer då det inrymmer flera goda redovisningsseder och företaget då kan välja vilken redovisning som passar dem bäst. Detta leder till att skatteutfallet kan bli olika för olika företag och att företag väljer en princip som leder till lägre beskattning men som påverkar redovisningen till att sämre avspegla verksamheten. Det formella sambandet innebär att en skatteregel som kan medge avdragsrätt då måste användas i räkenskaperna. Skattereglerna kommer alltså påverka redovisningen. I de situationer då varken redovisning eller beskattning påverkar varandra är de två systemen helt frikopplade från varandra. (Norberg och Thorell 2010, s.74)

### 3.1.2 Omfångs- och periodiseringsfrågor

Vid redovisning och beskattning brukar man skilja mellan omfångs- och periodiseringsfrågor. Redovisningsresultatet skiljer sig ofta från det resultat som ska beskattas, det redovisade resultatet kan både innehålla intäkter som ej är skattepliktiga och kostnader som ej är avdragsgilla. Detta kallas omfångsfrågor och den typen av frågor ska det justeras för vid beskattning. Periodiseringsfrågor handlar om när i tiden som en kostnad eller intäkt ska redovisas och den frågan är viktig för både redovisningen och beskattningen. Enligt 14 kap 2 § IL ska resultatet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder vilket innebär att beskattningstidpunkten styrs av när en resurs är intjänad och förbrukad. Enligt 14 kap. 2 § IL andra stycket ska periodisering ske utifrån god redovisningssed om det inte finns uttryckliga skatteregler. (Norberg och Thorell 2010, s. 62)

Även om god redovisningssed ska ligga till grund för beskattning så finns det olika uttryckliga skatteregler. En anledning till att dess skatteregler finns är att skattelagstiftaren inte alltid litar på att redovisningens regler är skattemässigt acceptabla. Enligt skattelagstiftaren finns det ett behov att sätta gränser för värderingen och det finns skatteregler för de materiellt viktigaste tillgångarna. Reglerna är till för att inte företagen i för stor utsträckning ska kunna disponera skatteutfallet. Likformighet och rättvisa är ett annat viktigt motiv vid beskattningen och en generell princip är att lika fall ska behandlas lika och den principen kan ibland strida mot redovisningens syften. Slutligen är ett av motiven till uttryckliga skatteregler att det ska vara enkelt. För att ett skattesystem ska fungera väl så ska reglerna vara enkla att tillämpa och lätta att kontrollera. (Norberg och Thorell 2010, s. 62-64)

### 3.1.3 Rättens indelning

Två huvudområden kan identifieras inom den svenska rätten och de är offentlig rätt och privat rätt. Inom den offentliga rätten är relationen mellan stat och medborgaren det centrala. Exempel på offentlig rätt är straffrätt, processrätt och skatterätt vilka handlar om hur mycket staten får fatta beslut som påverkar individens frihet. Om ett beslut som en myndighet har tagit överklagas så kommer det att handläggas i särskilda domstolar vars högsta instans är högsta förvaltningsdomstolen. Den privata rätten handlar förhållandet mellan personer och mellan företag, exempelvis i frågan om vem som äger en viss sak. Tvister inom privaträtten behandlas av allmänna domstolar. Två huvudområden har ovan identifierats och redovisning tillhör det privaträttsliga området medan skatterätten tillhör det offentlig rättsliga området. (Agell & Malmström, 2010 s. 25-26) Redovisningsrätten och skatterätten har olika karaktärer och olika syften ligger till grund för lagstiftningen. I skatterätten är legalitetsprincipen framträdande och därmed är man mer bunden till textens ordalydelse än i redovisningsrätten. (Bengtsson 2003)

## 3.2 Svenska rättskälleläran

De flesta redovisningsregler utgörs av handlingsregler vilket innefattar påbudsregler, förbudsregler och tillåtelseregler. Förbudsregler är av tung karaktär och innebär precis som dess namn säger, får icke/skall icke. Påbudsregler har både skall- och bör-status, vilket innebär att den typen av regler väger tyngst av de rättskällor Svenska rättskälleläran har. Rättskällor som räknas in i kategorin påbudsregler är EU-förordningar, lagar, förordningar, föreskrifter och god redovisningssed. Dessa har ett skallvärde och är därmed bindande, exempel på dessa är ÅRL,

BFL, Aktiebolagsförordningen och föreskrifter från Finansinspektionen. God redovisningssed utgör även den en tung rättskälla i form av sedvanerätt. (Ingblad & Lundqvist, 2011a s. 8).

Påbudsregler som inte väger lika tungt har en så kallad bör-status och utgörs av förarbeten och prejudikat. Förarbeten liknas vid lagmotiv och utgörs av lagrådsremisser, propositioner och Statens offentliga utredningar (SOU). Domar från olika rättsfall från Högsta förvaltningsdomstolen och Högsta Domstolen brukar ligga till grund för utfall i liknande och kommande rättsfall. Dessa brukar benämnas prejudikat och har en bör-status i rättskälleläran. (Ingblad & Lundqvist, 2011a s. 8).

Tillåtelseregler innehar vanligtvis en kan-status, vilket innebär att man kan alternativt får tillämpa de reglerna. Doktriner tillhör gruppen tillåtelseregler och utgörs av bland annat avhandlingar och artiklar. Allmänna råd är även de tillåtelseregler och har därmed kan-status. Inom redovisningen utgörs denna typ av råd och rekommendationer från BFN, Redovisningsrådet (RR) som numer heter Rådet för finansiell rapportering (RFR) och Far. Det skall dock tilläggas att när allmänna råd och rekommendationer med kan-status tillämpas i praktiken kan de bli god redovisningssed med skall-status (Ingblad & Lundqvist, 2011a s. 8).

### **3.2.1 Regelkollision**

Inom juridiken handlar det ofta om att i bakgrundshistorien finna de moment, åtgärder och omständigheter som medför att vissa lagrum kan bli tillämpliga i just det enskilda fallet. I en del fall finns det även vissa "Brusmoment" som kan störa utredningen, ibland kan två olika lagar tillämpas på samma rättsfall. Det är inte alltid tydligt vilken lag som skall tillämpas. Speciallag, så kallad *lex specialis* går normalt före generella lagar, *lex generalis*. Ett exempel på detta skulle kunna vara Avtalslagen som är en generell lag och Köplagen som är en speciell lag, normalt gäller att speciallagen går före, men i vissa situationer går båda att använda men för olika syften (Zetterström 2012, s. 144). *Lex superior* innebär att en norm av högre dignitet går före en norm av lägre dignitet, vilket exempelvis kan vara att en lag har företräde framför en norm. En annan derogationsregel är *Lex posterior* som syftar på aktualiteten, att en senare norm har företräde framför en äldre norm (Hellner 1994, ss .91-91).

## **3.3 Tolkningsmetoder**

### **3.3.1 Bokstavstolkning**

Inom juridiken finns det flera olika metoder att tolka lagen på och metoderna kan klassificeras på olika sätt, vilka brukar kännetecknas av att man tar hänsyn till skilda tolkningssammanhang. Bokstavstrogen tolkning innebär att man tittar på textens språkliga innebörd och att man i vissa fall utgår från att lagen bör vara språkligt konsekvent vilket syftar på att den bör vara ett så perfekt styrmedel som möjligt (Peczenik 1995, s.330). Enligt Agell & Malmström (2010, s. 29) kan dock en bokstavstolkning med grammatisk analys av bestämmelsen leda till orimligt formella resultat. Denna metod brukar kallas den primära tolkningsmetoden, att man läser igenom rättsfallet med tolkning att det normalt är allmänna termer.

### 3.3.2 Logisk tolkning

Med logisk tolkning dras logiska slutsatser av lagen och det konstateras bland annat om lagen är konsekvent. Lagen kan ibland vara vag vilket leder till att den framstår som konsekvent vid en tolkning och som motsägelsefull vid en annan tolkning, genom att då följa vissa kollisionsnormer så kan man avlägsna motsägelsen alternativt konsekvensen (Peczenik 1995, s. 333).

### 3.3.3 Systematisk tolkning

En annan tolkningsmetod är systematisk lagtolkning och innefattar bland annat att man använder en lagbestämmelse för tolkning av en annan lagbestämmelse (Peczenik 1995, s. 337). Att man tolkar lagrummet mot bakgrund av logiken i den aktuella bestämmelsens utformning, dess systematiska placering i rättsakten samt de använda begreppen (Bernitz et al. 2010 s. 72). Det i sin tur innebär att rättvisekravet "lika behandlas lika" tillgodoses (Peczenik 1995, s. 337)

### 3.3.4. Reducerande och restriktiv tolkning

Både en reducerande och en restriktiv tolkning har ett snävare synsätt än exempelvis bokstavstolkning när det gäller det slutliga tillämpningsområdet för en regel bestämt av olika lagtolkningsmetoder. En restriktiv tolkning innebär relativt hårda krav på regelns tillämpningsområde, det vill säga på de områden där det är säkerställt att den ska omfattas. En reducerande tolkning i sin tur innebär att regeln tillämpas med ännu hårdare och snävare krav än den restriktiva vilket kan liknas med att regeln inte ens kan tillämpas på hela kärnan av sitt tillämpningsområde (Peczenik 1995, s. 338).

### 3.3.5 Extensiv och analogisk tolkning

Tolkning på ett extensivt sätt innebär att det slutgiltiga tillämpningsområdet för en regel blir bredare jämfört med en bokstavstolkning (Peczenik 1995, s. 338). Det innebär att en extensiv tolkning är utvidgande och går längre än vad bestämmelsen i ord egentligen menar (Agell & Malmström s. 29). En extensiv tolkning kan exemplifieras genom att alla personer som någon gång lärt sig spelreglerna i schack får söka medlemskap i en schackklubb, alltså inte endast de inom exempelvis en viss ålder eller nationalitet. Det gäller även en analogisk tolkning, som kan ses ur ett något bredare perspektiv än extensiv tolkning, mer som en generell lag. Vid en analogisk tolkning kan exempelvis även pokerspelare ansluta sig till schackklubben och inte bara de som kan schackreglerna. Det skall tilläggas att det vanligaste sättet att åstadkomma en ny, mer generell regel är genom laganalogi, alltså en uttrycksfull utvidgning av en lagbestämmels tillämpningsområde (Peczenik 1995, ss. 338-341). När exempelvis en domstol gör en analogi, så innebär det att de brukar hänvisa till grunderna för en viss bestämmelse och inte till själva lagrummet. Analogiska tolkningar brukar vara särskilt tillämpliga när lagbestämmelser ger ut uttryck för allmänna principer. (Agell & Malmström s. 30)

### 3.3.6 Teleologisk tolkning

Den sista tolkningsmetoden som tas upp är teleologisk tolkning som innebär att tolkningen sker utifrån huvudändamålet vilket kan liknas med en händelse som skall inträffa eller ett sakläge som skall föreligga. Den teleologiska argumentationens struktur kan utgöras av olika premisser som exempelvis att ändamålet "Ä" bör förverkligas och om man inte gör "H" kan inte "Ä" förverkligas. Slutsatsen av premisserna blir då med en teleologisk tolkning att man bör göra "H". Alltså att man bör göra "H" för att kunna förverkliga "Ä" (Peczenik 1995, s. 362). Agell &

Malmström (2010) anser att en bokstavstolkning av en lagbestämmelse borde kompletteras med en tolkning som stämmer med lagens ändamål, vilket då utgörs av en teleologisk tolkningsmetod. De menar att ändamålstolkning i form av teleologisk tolkning brukar stå i strid med bokstavstrogen tolkning. (Agell & Malmström 2010, s. 29)

### **3.4 Ramlagsstiftningen**

Sveriges redovisningslagstiftning utgörs av ramlagar, liknande EG:s redovisningsrätt. De ramlagar som till största del utgör utgångspunkten för svensk redovisning är BFL och ÅRL. Dessa lagar är framtagna av Sveriges riksdag, vilka är de som i Sverige har befogenhet att ta fram lagar och lagarna omfattas därmed av Regeringsformens åttonde kapitel. För att en ramlag skall kunna implementeras ställs höga krav på en kompletterande normgivning som framställs till stor del av olika uttalanden från normgivande organ inom redovisningsområdet samt från redovisningspraxis (Bjuvberg 2006, s. 63).

Ramlagar är inte helt utförligt beskrivna och därför krävs i redovisningens fall utfyllnad i form av god redovisningssed. För att kunna avgöra om god redovisningssed föreligger krävs kompletterande normgivning som i huvudsak består av allmänna råd från bland annat BFN och rekommendationer från andra normgivande organ. Det innebär att kompletterande normgivning är av stor betydelse för redovisningen och därmed beskattningen (Bjuvberg, 2006 sid. 112). Kompletterande normgivning inom svensk redovisning omfattas inte av regeringsformen och är formellt sett inte bindande, utan har som ovan nämnt kan/får-status. Till följd av systemet med ramlagstiftning och tillhörande kompletterande normgivning framställs ett standardiserat informationsflöde, vilket resulterar i att företag och andra informationsutgivare ger ut information som kan jämföras (Bjuvberg 2006, s. 119).

#### **3.4.1 Förarbeten ÅRL**

Proposition 1995/96:10 utgör förslag om en ny allmän årsredovisningslag med bestämmelser om årsredovisning, koncernredovisning och delårsrapporter. Förslagen innebär bland annat att utöver det krav som finns på att redovisningen skall utgöras av god redovisningssed så tillkommer även ett krav på att årsredovisning och koncernredovisning skall ge en rättvisande bild (Prop. 1995/96:10 Del 1).

Propositionens fjärde avsnitt tar upp hur den svenska redovisningen bygger på EG-rättens fjärde och sjunde bolagsrättsliga direktiv som ett resultat av bland annat Sveriges medlemskap i EU. Syftet med de bolagsrättsliga direktiven är bland annat att harmonisera medlemsländerna lagstiftning på olika områden, däribland redovisning. Sveriges medlemskap resulterar således i att EG-rättsliga åtgärder till viss del skall införlivas i svensk lagstiftning, som i detta fall i ÅRL. De två direktiven som behandlar redovisningsområdet har till syfte att i medlemsländerna säkerställa en skyddsnivå för delägare, borgenärer och andra som ingår någon form av förbindelse med ett företag genom att bland annat formulera likvärdiga minimikrav på den ekonomiska information som företagen skall låta intressenter och allmänhet ta del av (Prop. 1995/96:10, Del 1, avsn. 4.2).

I propositionens sjunde avsnitt framgår hur regeringen resonerar kring det starka sambandet mellan redovisning och beskattning som vi har i Sverige och hur det påverkas av ÅRL.

Regeringen bedömer i avsnittet om sambandet att i skedet med införandet av ÅRL så skall den starka kopplingen behållas. I regeringens bedömning så tydliggörs att en av fördelarna med det starka sambandet är att det förenklar för företagen. Regeringen menar att företagen bara behöver upprätta ett årsbokslut, som med ett fåtal justeringar sedan läggs till grund för beskattning. Dock framhåller regeringen att redovisningen skall ge en rättvisande bild av företagets räkenskaper och att intressenter skall kunna ta del av relevant och väsentlig information ur företagets externa redovisning och inte endast information av skattemässig karaktär. Regeringen menar att det kan hävdas att kopplingen mellan redovisning och beskattning försämrar redovisningens kvalitet då företagen i vissa fall kan välja en redovisningsmetod som ger ett lägre resultat och därmed lägre skatt trots att det finns en annan metod som vore bättre ur en annan synvinkel. Det framgår därmed att det finns synpunkter från regeringen att sambandet har en del nackdelar, i alla fall i propositionens arbetande stund. Dock har regeringen i förarbetena inga förslag på hur det kan komma att se ut i framtiden och framhåller att eventuella ändringar kan komma att påverka även skattelagstiftningen (Prop. 1995/96:10 del1. sid. 195).

I propositionen till ÅRL nämns de bestämmelser som återfinns i 4 kap 9-10 §§ ÅRL som avser pågående arbeten. Förarbetet nämner därmed inget utöver den information avseende pågående arbeten som går att läsa i lagstiftningen.

### 3.4.2 Normgivande organ

De mest betydelsefulla normgivande organen för svensk redovisning är BFN, IASB och RFR. IASB och andra utländska normgivande organ har i takt med den ökade internationaliseringen haft stort inflytande på den svenska redovisningens utveckling (Bjuvberg 2006, ss. 117-118). IASB är ett internationellt, privaträttsligt organ med huvudsakligt mål att skapa ett globalt tillämpligt normsystem för redovisning (Bjuvberg 2006, s. 61). Deras primära uppgift att utveckla standarder med hög kvalitet som är lätta att förstå, genomförbara och globalt accepterade (International Financial Reporting Standards (IFRS) 2012).

Rådet för finansiell rapportering (Rådet) verkar för att anpassa och utveckla god redovisningssed och regelbunden finansiell rapportering för företag som har värdepapper som på balansdagen är noterade på en reglerad marknad i Sverige (Rådet för finansiell rapportering (RFR) 2012) Rådet är precis som IASB ett privaträttsligt organ med huvudsakligt mål för jämförbarhet och att informationen i redovisningen är relevant och håller hög kvalitet med aktiemarknaden som den viktigaste mottagaren (Bjuvberg 2006, s. 58).

I kap 8 § 1 BFL pekas BFN ut som den organisation som har ansvaret för utvecklingen av god redovisningssed (källa BFL), vilket enligt Bjuvberg måste innebära att BFN är det viktigaste nationella normgivningsorganet (Bjuvberg 2006, s. 111). På BFN:s hemsida framgår att nämndens huvudsakliga uppgift är att utveckla god redovisningssed i företagets bokföring och offentliga redovisning. BFN är statens expertorgan inom området redovisning och är en myndighet under Finansinspektionen. Normgivningsorganets allmänna råd är deras största utgåva av tillämpliga normer inom redovisningen. BFN har också till uppgift att avge yttranden till domstolar om vad god redovisningssed innebär i olika rättsfall (BFN 2012)

### 3.4.2 Konstitutionella perspektivet

Inom redovisningsrätten läggs stor tillit till den kompletterande normgivningen av domstolarna vid beslutsfattandet och deras användning av normgivningen är av stor betydelse för dess rättsliga ställning. Det kräver dock att den kompletterande normgivningen i varje enskilt fall ger uttryck för vad god redovisningssed innebär (Bjuvberg 2006, ss. 123-124). Att uttalande från normgivande organ och redovisningsrekommendationer har en väldigt stark ställning inom redovisning- och skatterätt i Sverige väcker visst tvivel utifrån ett konstitutionellt perspektiv anser Bjuvberg. Problemet ur ett konstitutionellt perspektiv är att myndigheters råd blir bindande i praktiken, vilket inte överensstämmer med den svenska regeringsformen. Självklart är inte domstolarna i Sverige bundna till allmänna råd och rekommendationer men Bjuvberg menar dock att det numera är ovanligt att exempelvis Regeringsrätten ens redovisar en egen prövning av vad som är god redovisningssed, utan hänvisar direkt till framförallt BFN:s yttranden (Bjuvberg 2006, ss.133,137).

Thorell och Norberg delar inte Bjuvbergs uppfattning om att normgivningens starka ställning inom redovisning- och skatterätt väcker tvivel utifrån det konstitutionella perspektivet. De menar att den kompletterande normgivningen inte är juridiskt tvingande. Men att systemet med ramlagstiftning med god redovisningssed som rättslig standard som fylls ut med regler från normgivande organ gör den kompletterande normgivningen i praktiken mer eller mindre tvingande. Det föreligger därmed en presumtion eftersom normgivningen ger uttryck för vad som är god redovisningssed. Presumtionen gör att den kompletterande normgivningen i princip blir tvingande och rätten att avvika från den blir i det närmaste en illusion (Thorell & Norberg 2010, ss. 38-41).

### 3.4.3 God redovisningssed - en rättslig standard

I Sverige måste redovisningen förhålla sig till ramlagstiftningen men de traditionella rättskällorna ger inte vägledning i någon större utsträckning för hur redovisningsrätten ska tolkas och tillämpas. Problemet har lösts genom att använda en så kallad rättslig standard. Denna rättsliga standard är god redovisningssed och används för att fylla ut ramlagstiftningen. (Bjuvberg & Kellgren 2008, ss 38-40) I förarbetena till ÅRL säger lagstiftaren att god redovisningssed handlar om att följa lag och redovisningsprinciper men även att god redovisningssed bör bestämmas utifrån "*faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativ representativ krets av bokföringsskyldiga*". (prop. 1995/96:10 s. 181) Allmänna råd och rekommendationer inhämtas till den rättsliga standarden från olika normgivande organ. Viktiga normgivande organ är BFN, Rådet för finansiell rapportering (RFR), Finansinspektionen (FI) och International accounting standards board (IASB). På grund av karaktären hos god redovisningssed så får god redovisningssed en inneboende dynamik eftersom innehållet förändras över tiden. Den främsta anledningen till att god redovisningssed förändras är att i olika tider är informationsbehovet olika. God redovisningssed är en färskvara vilket innebär att gårdagens goda redovisningssed inte behöver vara förenligt med den som råder nu. Även flera goda redovisningsseder kan vara aktuella under samma tidsperiod. (Bjuvberg 2006 s. 150)

### 3.4.4 Rättvisande bild

Som tidigare nämnts bygger ÅRL på ett antal EG-direktiv som även den är utformad som ramlagstiftning, som därmed kräver utfyllnad för att kunna implementeras optimalt. I Sverige är god redovisningssed den nationella rättsliga standarden, inom EG-rätten är det en rättvisande bild av företagets tillgångar, skulder, ekonomiska ställning och resultat som är den internationella standarden som skall följas. Om något utöver detta krävs för att uppfylla en rättvisande bild skall det även lämnas tilläggsupplysningar (Bjuvberg & Kellgren 2008, s. 36). Principen om en rättvisande bild har med stort initiativ från England genom det fjärde bolagsdirektivet blivit en del av EG-rätten, vars huvudsakliga syfte med redovisningsrätt är att harmonisera medlemsstaternas redovisningssystem. Avsteg från denna rättsliga standard får endast göras för att säkerställa att redovisningen ger en rättvisande bild. I det fjärde bolagsdirektivet finns Kommissionen och kontaktkommitténs ordalydelse av rättvisande bild uttryckt och som kortfattat innebär att årsbokslutet skall bestå av balansräkning, resultaträkning och noter då dessa handlingar bildar en helhet. Inom svensk redovisning återfinns rättvisande bild numera genom ÅRL, men har sitt ursprung inom engelsk rätt där den fortfarande fungerar som rättslig standard (Bjuvberg 2006, ss. 174-175). Thorell tydliggör att principen är svår att förklara men beskriver den som ett ”*principiellt synsätt som innebär att redovisningen inte får vara legalistisk/formell utan skall avspegla vad som verkligen i ekonomisk mening har hänt i företaget*” (Thorell 1993, s.31).

## 3.5 Redovisning av intäkter och pågående arbeten.

I de finansiella rapporterna är intäkter en stor post vilken är viktig att analysera för att optimala beslut ska kunna fattas. Ur redovisningssynpunkt är intäkter intressant eftersom redovisning av intäkter är beroende av subjektiva bedömningar. De frågor som är av intresse när det kommer till intäkter, är till vilken tidpunkt och till vilken storlek de ska tas upp i de finansiella rapporterna. (Marton 2010, ss. 216-217)

### 3.5.1 Internationell normgivning

I Sverige ska noterade bolag följa IFRS och således tillämpa IAS 18 *Intäkter* och IAS 11 *Entreprenadavtal* vid redovisning av intäkter på koncernnivå. Intäkter regleras i IAS 18 och entreprenadavtal i IAS 11. (Marton 2010, s. 223) Syftet med IAS 18 är att ange hur intäkter ska redovisas i de finansiella rapporterna. I IFRS är det balansorienterade perspektivet det dominerande och fokus ligger på att värdera tillgångar och skulder. I föreställningsramen för utformning av finansiella rapporter är utgångspunkten att intäkter definieras som en ”*ökning av ekonomiska fördelar under en redovisningsperiod till följd av inbetalningar eller ökning av eget kapital*”. (IAS 18, syfte) Enligt standarden är den viktigaste frågan när intäkten ska redovisas i rapporten över totalresultat och standarden ska ge vägledning i periodiseringsfrågan. Standarden anger att en intäkt ska redovisas i rapporten över totalresultat när det är sannolikt att de ekonomiska fördelarna tillfaller företaget och att de kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. (IAS 18, syfte)

Både tjänsteuppdrag och entreprenadavtal regleras i IAS 18. Dessa typer av uppdrag kan pågå under flera år och tillämpar företag realisationsprincipen, att redovisa när uppdraget är färdigställt, kommer resultaträkningen inte avspegla verksamheten korrekt. Det blir för lite intäkter de första åren och en för stor intäktspost det år projektet är färdigställt. Ett annat problem



för företag som driver projekt över flera tidsperioder och tillämpar realisationsprincipen är att det då är möjligt att uppvisa ett så dåligt resultat under de första åren och därmed leda till krav på tvångslikvidation. (Marton et al. 2010, s. 223)

### 3.5.1.1 Successiv vinstavräkning

IAS 11 skiljer mellan uppdrag på löpande räkning och fast pris. Ett fastprisuppdrag är ett avtal som har slutits med ett fast pris på hela uppdraget eller ett fast pris per enhet medan ett uppdrag på löpande räkning är ett uppdrag där ersättningen uppgår i form av de utgifter som finns för projektet. (IAS 11 p. 3) Enligt IAS 11 ska både tjänsteuppdrag och entreprenadavtal på fast respektive löpande räkning redovisas enligt successiv vinstavräkning. Successiv vinstavräkning innebär att de intäkter och kostnader som är hänförliga till uppdraget ska redovisas som intäkt respektive kostnad i proportion till uppdragets färdigställandegrad vid rapportperiodens slut, om beräkning kan ske på ett tillförlitligt sätt. Inkomsten och kommer alltså vid successiv vinstavräkning att redovisas som intäkt i den period som arbetet utförs (IAS 11 p. 22, 25, 26). Arbeten på löpande räkning faktureras ofta successivt och frågan om periodisering av inkomsten kan bli aktuell vid slutet av rapportåret. Den största delen av de fakturerade inkomsterna har förmodligen tagits upp som intäkt men periodisering vid bokslutet måste göras exempelvis då företaget inte har fakturerat för arbete som har utförts eller fakturerat för arbete som ej ännu utförts. (Marton et al. 2010, ss. 225-226)

### 3.5.2 Pågående arbeten enligt ÅRL

I Sverige måste ÅRL tillämpas vid redovisning av juridiska personer. Lagen skall tillämpas av sådana företag som uppfyller villkoren enligt 6 kap 1 § BFL vilka bland annat innebär aktiebolag, ekonomiska föreningar, handelsbolag i vilka en eller flera juridiska personer är delägare, företag som uppfyller ett av villkoren som större bolag.

I 4 kap ÅRL finns bestämmelser om hur pågående arbeten skall hanteras i räkenskaperna, där bestämmelsen först avgör vad som är anläggningstillgång och omsättningstillgång. Eftersom pågående arbeten inte uppfyller kraven i 4 kap 1 § ÅRL av vad som innefattar en anläggningstillgång faller posten istället in under rubriken omsättningstillgång. I 4 kap 9 § framgår att omsättningstillgångar skall tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet på balansdagen.

När ÅRL infördes 1997 så förändrades hur omsättningstillgångar skulle värderas. Den tidigare bokföringslagen sa att omsättningstillgång får *högst* tas upp till anskaffningsvärdet och är tillgångens verkliga värde på balansdagen lägre än anskaffningsvärdet får tillgången inte tas upp över det verkliga värdet. Värdering av pågående arbeten får enligt 4 kap 10 § ÅRL värderas till belopp som överstiger anskaffningsvärdet om det finns särskilda skäl och det står i överensstämmelse med 2 kap 2 och 3 §§. Därmed är det även förenligt med ÅRL att användas successiv vinstavräkning.

Enligt 2 kap 2 § ÅRL gäller att årsredovisningen skall upprättas på ett överskådligt sätt och i enlighet med god redovisningssed och 3 §, samma kapitel så framgår att årsredovisningen skall ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat. I 2 kap ÅRL finns försiktighetsprincipen lagfäst. I 2 kap 4 § 3 punkten står det att företaget ska iaktta rimlig

försiktighet vid värdering av de olika posterna. I punkt 3a kommer ÅRL:s realisationsprincip till uttryck där "*endast under året konstaterade intäkter få tas med*" och 4 i samma paragraf konstateras det att alla intäkter och kostnader som är hänförliga till året ska tas med oavsett tidpunkten för betalningen.

5 kap ÅRL avser bestämmelser kring tilläggsupplysningar och hanteringen av dessa. Större delen av bestämmelserna i det kapitlet avser huvudsakligen anläggningstillgångar. Enlig 5 kap 3 § skall upplysningar om bland annat tillgångens anskaffningsvärde, årets uppskrivningar, nedskrivningar samt avskrivningar och även ackumulerade av- och nedskrivningar lämnas. Det skall tilläggas att enligt 6 kap 1 § BFL så ska bland annat bestämmelserna i 2 kap 2 och 3 §§ och 4 kap 1, 9-10 § ÅRL även tillämpas av företag som inte uppfyller kraven för att tillämpa ÅRL. Det innebär att företag som exempelvis inte uppfyller ett av villkoren för att anses som stort bolag eller inte är ett aktiebolag ska trots det ändå tillämpa bestämmelserna i ÅRL gällande pågående arbeten.

### **3.5.3 RFR 2 redovisning för juridiska personer**

I koncerner ska moderföretaget (juridisk person) följa IFRS så länge det inte strider mot den svenska ÅRL och den svenska skattelagstiftningen. RFR 2 - *Redovisning för juridiska personer* utfärdad i september 2011 anger att på grund av sambandet mellan redovisning och beskattning behöver inte utgifter för pågående arbeten på löpande räkning tas upp som tillgång i juridisk person. Företag kunde alltså utelämna pågående arbeten som ej har fakturerats i redovisningen på grund av den svenska skatteregeln 17 kap 23 § IL. Under hösten 2011 kom skattedomen att pågående arbeten är ett frikopplat område och på grund av domen har rådet för finansiell rapportering ändrat sin rekommendation för pågående arbeten på löpande räkning. Undantaget för att inte redovisa pågående arbeten på löpande räkning som ej har fakturerats har tagits bort i RFR 2 - *Redovisning för juridiska personer* utfärdad i januari 2011 angående IAS 11 Entreprenaduppdrag, IAS 18 Intäkter och IFRIC 15 Avtal om uppförande av fastighet. (RFR 2, bilaga 2, s. 31)

### **3.5.4 Bokföringsnämndens allmänna råd för intäkter - 2003:3 och K2**

De företag och koncerner som inte är noterade kan tillämpa bokföringsnämndens allmänna råd om intäkter, BFNAR 2003:3, och om det är ett mindre aktiebolag kan även K2-regelverket användas. När det kommer till hur intäkter från tjänsteuppdrag ska redovisas så rekommenderar BFN även andra metoder än de som enligt IAS 11 ska tillämpas. För tjänsteuppdrag på löpande räkning finns det en huvudregel och en alternativregel. (BFNAR 2003:3, p. 26)

#### *3.5.4.1 Alternativregeln*

Huvudregeln för uppdrag på löpande räkning är likvärdig med successiv vinstavräkning i IAS 11, intäkten är det värde av arbetet som företaget lagt ner och beräknas efter det avtalade priset. Alternativregeln, även kallad förenklingsregeln, innebär att företag inte behöver periodisera intäkterna vid pågående arbeten på löpande räkning vid bokslutet. De behöver alltså inte ta upp en intäkt förrän tjänsten har fakturerats och därmed tas inte pågående arbeten på löpande räkning som inte ännu fakturerats men som har utförts, upp i varken resultat- eller balansräkningen. (BFNAR 2003:3 p. 29- 30). Alternativregeln kan även tillämpas av små aktiebolag som tillämpar K2:s regelverk (2008:1 kap 6.13)

Alternativregeln för pågående arbeten på löpande räkning är även förenlig med den svenska skattelagstiftningen. Enligt inkomstskattelagen behöver inte ett företag ta upp arbeten som sker på löpande räkning som en tillgång men de belopp som företaget har fakturerat ska tas upp som intäkt. (IL 17:26). Under 2011 kom Högsta förvaltningsdomstolen fram till att området pågående arbeten på löpande räkning är frikopplat från redovisningen. Med anledning av detta fick BFN en förfrågan från FAR om att de skulle ändra sina rekommendationer i BNFAR 2003:3 angående alternativregeln. BFN:s ställningstagande blev att alternativregeln inte strider mot ÅRL och därmed kan alternativregeln fortfarande användas. Ingen förändring av rekommendationen har därmed skett. (BFN 2011)

### **3.6 Skattemässig redovisning av pågående arbeten på löpande räkning.**

Att avgöra vilket år som inkomster och utgifter hör till är ett periodiseringsproblem. En grundläggande bestämmelse som återfinns i 14 kap 2 § IL säger att resultatet av en näringsverksamhet ska beräknas enligt bokföringsmässiga grunder och intäkter och kostnader ska hänföras till det beskattningsår som de ska tillhöra enligt god redovisningssed om inget annat är föreskrivet i lag. Är det så att det inte finns några uttryckliga regler i IL så ska god redovisningssed ligga till grund för beskattningen. (Lodin 2011 et al, ss. 308-309)

I 17 kap. IL finns de bestämmelser om skattemässig redovisning av pågående arbeten. Reglerna för pågående arbeten gäller för företag inom byggnads-, anläggnings-, hantverks- eller konsultrörelse. För att urskilja vilka företag som tillhör byggnads-, anläggnings- och hantverksrörelse används svensk näringsgrensindelning (SNI) huvudgrupp 45. (SKV A 2005:02) Begreppet konsultrörelse ska enligt förarbetet anses ha en ganska vidsträckt innebörd. Till konsultrörelse bör exempelvis advokater, revisorer, läkare, mäklare, arkitekter och datakonsulter räknas. (SKV A 2005:02) För de företag som inte faller in under någon av ovanstående grupper finns det inte några särskilda skatterättsliga bestämmelser och då ska god redovisningssed ligga till grund för beskattningen. Enligt 17 kap. 23 § är huvudregeln att den redovisning av pågående arbeten som gjorts i räkenskaperna ska följas vid beskattningen så länge den inte strider mot IL:s skatteregler angående pågående arbeten. Arbeten på löpande räkning behöver inte, enligt 17 kap. 26 § IL, tas upp som tillgång utan det belopp som den skatteskyldige har fakturerat under året ska tas upp som intäkt.

### **3.7 SOU 2008:80 – Beskattningstidpunkten för näringsverksamhet**

Som tidigare nämnts ovan fick finansdepartementet år 2004 i uppdrag från Regeringen att undersöka beskattningstidpunkten för näringsidkare, SOU 2008:80, även kallad SamRob. Finansdepartementet fick utse en särskild ansvarig för att genomföra utredningen och undersöka sambandet mellan redovisning och inkomstbeskattning samt utifrån utredningens analys föreslå skatteregler som är motiverade (SOU 2008:80 del. 1 s. 3) Direktiven för SOU 2008:80 är att dess förslag borde leda till att företagens administrativa börda hålls nere. Förslagen borde även leda till att sambandet mellan redovisning och beskattning inte står i vägen för redovisningens positiva utveckling. Det skall även finnas någon form av samband mellan redovisning och beskattning som gör att företagens transaktioner inte hanteras helt olika i redovisningen och beskattningen.

Expertgruppen kom under arbetets gång att omformulera problemställningen till "Hur ska reglerna om beskattningstidpunkten i inkomstslaget näringsverksamhet se ut i framtiden?" eftersom tyngden i utredningen har fokus på det skatterättsliga perspektivet. SOU 2008:80 föreslår huvudsakligen att det materiella sambandet mellan redovisning och beskattning borde avskaffas. Expertgruppens ställningstagande i utredningen är att det starka sambandet borde ersättas av regler avseende beskattningstidpunkten i IL. Bakgrunden till att det materiella sambandet borde avskaffas har sin grund i att utvecklingen av redovisningsreglerna för juridiska personer går ifrån kopplingen till beskattning och influeras alltmer av internationella regler som i huvudsak är frikopplade. (SOU 2008:80 del. 1 s. 20)

En annan nackdel som nämns i utredningen är att kvaliteten på redovisningen försämras när hänsyn måste tas till beskattningen. Ett exempel är när nya redovisningsregler skall implementeras men som kan orsaka högre skattekostnader. En fördel med det starka sambandet mellan redovisning och beskattning enligt utredningen är att företagen endast behöver tillämpa ett regelsystem vid samma transaktion. Vid en frikoppling skulle två olika regelsystem behöva tillämpas, ett för redovisningen samt ett för beskattningen. (SOU 2008:80 del 2. s. 605)

Utredningen fick dock mycket kritik och majoriteten av de remissvar som inkom var emot att en frikoppling skulle ske. I en magisteruppsats från år 2009 undersöks de 48 inkomna remissvaren närmare. Av de 48 inkomna remissvaren var åtta av dem positivt inställda till en frikoppling mellan redovisning och beskattning. Enligt BFN skulle det leda till att redovisningen troligtvis skulle hämmas och försämras, de föreslår istället en partiell frikoppling. (Hallberg & Hilmersson 2009, ss. 31-32) Ett annat motargument till utredningens förslag om frikoppling som flera instanser har anmärkt på är angående den konstitutionella frågan. Argumentet bakom är att SOU 2008:80 på sannolikt för vaga grunder väljer att dra slutsatsen om att det materiella sambandet inte är förenligt med Regeringsformen och grundlagens föreskriftkrav att skattelag ska ges i form av lag och därmed konstitutionellt olämpligt (FAR SRS). Instanserna menar att utredningen inte har tillräckligt med bevis för att styrka att det materiella sambandet strider mot grundlagen.

Även argument angående en ökad administrativ börda för företagen vid en eventuell frikoppling är en gemensam uppfattning hos de instanser som är emot förslagen från SOU 2008:80. Instanserna menar att om företagen blir tvungna att hantera två olika system är det ofrånkomligt att det leder till en större börda och hänvisar att det strider mot regeringens ambition att minska företagets administrativa kostnader. Svenska Bankföreningen, som är en av de negativt inställda till förslaget om frikoppling menar att behovet av personal med särskild kompetens skulle öka för företagen. De administrativa kostnaderna för framförallt de större företagen kommer att öka avsevärt både vid övergången samt över tid när de två olika regelverken utvecklas i olika riktning (Hallberg & Hilmersson 2009, s. 33)

SCB och Sveriges advokatsamfund är några av de som genom remissvaren har visat sin positiva inställning till förslaget från SOU 2008:80. Remissvaret från Sveriges advokatsamfund stödjer förslaget om frikoppling och anser att det skulle vara positivt för redovisningens utveckling. De menar att det starka sambandet mellan redovisning och beskattning medför att större behov på specialreglerad lagstiftning. Argumenten angående det konstitutionella problemet framkommer även av de remissvar som är positivt inställda till utredningens förslag. Sveriges Advokatsamfund menar att det nuvarande systemet med det starka sambandet kan ifrågasättas

såvida om det strider mot grundlagen. Ett annat remissvar från Ingblad och Lundqvist argumenterar också för att den konstitutionella frågan borde lyftas och att det inte är förenligt med regeringsformen som sambandet ser ut idag. (Hallberg & Hilmersson 2009, ss. 29-30) Ovan nämnda magisteruppsats har i sitt resultat kommit fram till olika motiv för och emot en frikoppling. Men författarnas slutgiltiga bedömning är att det krävs en mer utförlig konsekvensanalys om vad förslagen i SOU 2008:80 kommer att innebära för företag och myndigheter. Även en djupare analys av de administrativa följderna vid en avskaffning av det materiella sambandet borde undersökas för att avgöra om Sverige verkligen är redo för en frikoppling. (Hallberg & Hilmersson 2009, s. 46)

Med bakgrund till majoriteten av remissvaren finns det alltså en relativt samstämmig syn på att redovisningen bör ligga till grund för beskattningen. Att införa ett frikopplat system innebär enligt många experter en extra administrativ börda för företagen, som medför ökade kostnader och som i dagsläget inte leder till en förenklad redovisning och beskattning. (Hallberg & Hilmersson 2009) I utredningen förs det en diskussion om den administrativa bördan verkligen kommer att öka och på vilket sätt i så fall. Diskussionen förd i SOU 2008:80 resulterar i att det i dagsläget inte går att avgöra om den administrativa bördan kommer att öka till följd av att utredningens förslag implementeras. Större delen av utredningens förslag på förändringar kopplat till det starka sambandet mellan redovisning och beskattning har sin grund i att utveckla förenklningar för företagen. Några av dessa förslag kommer för vissa företag att till en början få en del konsekvenser beroende på typ av företag, stort eller litet, hur det redovisar idag, vilka finansieringsmöjligheter finns, etcetera. Utredningens förslag är att huvudregeln skall utgöras av att beskattningstidpunkten för inkomstslaget näringsverksamhet skall bestämmas oberoende av god redovisningssed och hur företagen har gjort i redovisningen. Expertgruppen menar i utredningen att de praktiska konsekvenserna av förslagen inte kommer att svara så händelserika utan att det även i fortsättningen kommer att finnas en viss samordning mellan redovisnings- och beskattningsreglerna. Utredningens bedömning är att denna samordning främst kommer att påverka de största företagen i Sverige medan de andra företagen inte kommer att påverkas i särskilt stor omfattning. Expertgruppen har i SOU 2008:80 tagit upp förslag på en regel som möjliggör för de företag som vill minska den administrativa bördan som uppkommit på grund av skattekrediten. Den innebär att företagen kan välja att tidigarelägga sin beskattning, helt eller delvis, genom att samordna beskattningen med redovisningen i räkenskaperna, det innebär att i vissa fall blir det tillåtet med samordningen även om den leder till att beskattningen blir senarelagd. (SOU 2008:8 del. 2)

I utredningen SOU 2008:80 analyseras utvecklingen av pågående arbeten och hur dagens redovisnings- och beskattningsregler skall tillämpas. Diskussionen nämner att det sen ÅRL:s införande år 1997 har framförts åsikter om att den skattemässiga regeln för pågående arbeten på löpande räkning inte kan likställas med god redovisningssed. Skälet till diskussionen har sin grund i ÅRL:s definition av begreppet lägsta värdets princip som skall förhindra att tillgångar undervärderas. Pågående arbeten på löpande räkning får därmed inte tas upp till noll i balansräkningen, utan det lägsta av anskaffningsvärdet eller nettoförsäljningsvärdet är det som skall redovisas. (SOU 2008:8 del. 2. s. 93)

## 4. Rättsfall

*För att finna svar på vår första forskningsfråga presenterar vi nedan gången och de argument som används i HFD 2011 ref. 20. Inledningsvis presenteras rättsfallet RÅ 2006 ref. 28 eftersom det är ett så viktigt argument i HFD 2011 ref. 20. Vi vill att läsaren ska förstå grunderna i rättsfallet innan vi presenterar argumenten i huvudrättsfallet HFD 2011 ref. 20.*

---

### 4.1 RÅ 2006 ref. 28

#### 4.1.1 Bolaget

X AB är bolaget som utgör en av parterna i rättsfallet RÅ 2006 ref. 28. Bolaget bedriver konsultverksamhet med teknisk inriktning, därav är pågående arbeten en betydelsefull post i räkenskaperna. I bolagets redovisning framgår att intäkterna redovisas i takt med att fakturering sker och värdet av ofakturerade uppdrag på löpande räkning aktiveras inte som en tillgångspost i balansräkningen. Vid 2002 års taxering valde bolaget att ta upp det fakturerade beloppet avseende pågående arbeten på löpande räkning, i likhet med räkenskaperna.

#### 4.1.2 Skatteverket

Skatteverket godtog inte X AB:s deklaration utifrån den taxerade inkomsten och ansökte om förhandsbesked hos Skatterättsnämnden med motiveringen ”huruvida den skatteskyldige på balansdagen med stöd av 17 kap 23 och 26 §§ IL kan underlåta att ta upp värdet av nedlagda kostnader avseende pågående arbeten på löpande räkning”. Skatteverket menar att en redovisning i räkenskaperna enligt vad som framgår i 17 kap 26 § IL inte är förenlig med god redovisningssed. I deras ansökan till Skatterättsnämnden ifrågasätter de bolagets skattemässiga redovisning i deklarationen och att det inte är förenligt med god redovisningssed att underlåta att ta upp värdet av pågående arbeten på löpande räkning som tillgång och hänvisar till ÅRL och genom lagens införande. Skatteverket menar att nedlagda utgifter gällande pågående arbeten på löpande räkning skall enligt 4 kap 9 § ÅRL värderas till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet på balansdagen och att en redovisning enligt 17 kap 26 § IL inte är förenligt med god redovisningssed. Därmed skall bolaget inte medges sitt yrkade avdrag.

#### 4.1.3 Skatterättsnämnden

Skatterättsnämnden yttrade i förhandsbeskedet att bolaget skall beskattas i enlighet med dess räkenskaper gällande pågående arbeten på löpande räkning. Nämnden hänvisar till 14 kap 2 § IL, resultatet av näringsverksamhet skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. De fortsätter i sin motivering att hänförliga intäkter skall tas upp och utgifter skall dras av enligt god redovisningssed om inga särskilda föreskrifter förekommer. Skatterättsnämnden hänvisar då till 17 kap 23 § IL att den gjorde redovisning som gjort av bolaget i räkenskaperna skall följas vid beskattningen om den inte strider mot reglerna ibland annat 26 §. I 26 § framgår att värdet av pågående arbeten inte behöver tas upp som tillgång och att det fakturerade beloppet skall därmed tas upp som intäkt. Nämnden hänvisar även till BFNAR 2003:3 om att en sådan redovisning av intäkter som bolaget har gjort är förenlig med god redovisningssed och som enligt nämnden även

överensstämmer med RR 11. Avslutningsvis konstaterar nämnden att bolaget har redovisat summan av det fakturerade beloppet avseende pågående arbeten på löpande räkning under beskattningsåret samt att kostnaderna har redovisats löpande. Därmed fastställer de att vid tillämpning av 17 kap 23 och 26 §§ IL skall beskattning ske på grundval av den gjorda redovisningen och fastställer därmed att bolaget har gjort en korrekt bedömning av vad som skall tas upp till beskattning.

#### **4.1.4 Regeringsrätten**

Skatteverket överklagade Skatterättsnämndens dom till Regeringsrätten (RR), som numera utgörs av Högsta förvaltningsdomstolen med motivering som redogjorts för ovan. Bolaget bestred bifall till Skatteverkets överklagande och yrkade att RR skulle fastställa nämndens dom.

RR börjar sin bedömning med att förtydliga fallets fråga; om värdet av pågående arbeten på löpande räkning skall tas upp som tillgång vid beskattningen. Vidare i bedömningen konstaterar RR att reglerna i IL innebär att bolaget vid beskattningen endast skall ta upp det som har fakturerats under beskattningsåret. RR:s motivering följer Skatterättsnämndens argument och hänvisar först till 14 kap 2 § IL att resultatet skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder och med hänsyn tagen till god redovisningssed, om inte något är särskilt föreskrivet. RR menar att det finns särskilda föreskrifter att ta hänsyn till i 17 kap 23-32 §§ IL. I 23 § framgår att den gjorda redovisningen i räkenskaperna skall följas vid beskattningen om det inte strider mot reglerna ibland annat 26 §. Enligt den senare bestämmelsen framgår som ovan nämnt att värdet av pågående arbeten inte behöver tas upp som tillgång och att istället skall det fakturerade beloppet under beskattningsåret tas upp som taxerade inkomst. RR menar att det därmed inte finns någon anledning att gå in på vad god redovisningssed innebär kopplat till pågående arbeten på löpande räkning och fastställer därmed Skatterättsnämndens dom.

## **4.2 HFD 2011 ref. 20**

### **4.2.1 Bolaget**

Som del av underlaget till denna studie är rättsfallet HFD 2011 ref. 20 som fick sin avgörande dom i april år 2011, alltså en förhållandevis aktuell dom. Som grund till rättsfallet har ett bolag, Ernst & Young (E&Y) tagit upp värdet av pågående arbeten på löpande räkning som tillgång i balansräkningen och Skatteverket ifrågasätter bolagets yrkade avdrag. E&Y är en av Sveriges största revisionsbyråer men erbjuder även tjänster inom redovisning, skatt, management et cetera. Många av deras tjänster avser samarbeten som sträcker sig över räkenskapsåret, vilket hanteras som pågående arbeten i redovisningen, i E&Y:s fall har pågående arbeten redovisats som pågående arbeten på löpande räkning.

E&Y tog upp 154 971 581 kronor som tillgång i sin balansräkning avseende utförda men ännu inte fakturerade tjänster, varav bolaget uppskattade 147 265 456 kronor som pågående arbeten på löpande räkning. I det gällande årets självdeklaration vill E&Y få igenom ett avdrag, avseende pågående arbeten på löpande räkning om 147 265 456 kronor. Bolaget hänvisar till 17 kap § 26 IL, att det inte behöver tas upp som en tillgång. E&Y menar att endast det fakturerade beloppet skall tas upp till beskattning och hänvisar till RÅ 2006 ref. 28 där domen enligt bolaget kom fram till att beskattningen av pågående arbeten på löpande räkning är frikopplad från

redovisningen. Den tolkning som bolaget gör av 17 kap § 26 IL innebär att lagtexten skall läsas att aktiveringen av pågående arbeten på löpande räkning skall kunna återföras som ett avdrag vid taxeringen. Det innebär således att endast fakturerat belopp tas upp till beskattning och att det föreligger en valmöjlighet av vad som redovisas som intäkt i deklarationen oberoende av vad som har redovisats i räkenskaperna, vad gäller pågående arbeten på löpande räkning.

#### 4.2.2. Skatteverket

Skatteverket i sin tur ansåg precis som E&Y att de utförda tjänsterna avsåg pågående arbeten på löpande räkning enligt kap 17 kap § 25 IL men vägrade bolaget det yrkade avdraget och bedömde att kap 17 IL tillhör det kopplade området mellan redovisning och beskattning. Därav blev även ofakturerade arvoden avseende pågående arbeten beskattade. Skatteverkets bedömning i ärendet har sin utgångspunkt i att E&Y:s erbjuder konsulttjänster som omfattas av bestämmelserna angående pågående arbeten i 17 kap IL. I samma kapitel, 23 §, framgår som huvudregel för pågående arbeten att den skattskyldiges, i detta fall E&Y:s, räkenskaper ska följas vid beskattningen så länge de inte strider mot bestämmelserna i 24-32 §§ 17 kap IL. Med det framhåller Skatteverket att innebörden av bestämmelserna avseende beskattningen ska anses vara kopplad till redovisningen så länge redovisningen inte ger ett lägre värde än vad som anges i 26 § 17 kap IL. Skatteverket hänvisar till lagtexten från IL och menar att den är formulerad som värdet av pågående arbeten på löpande räkning "inte behöver" tas upp som en tillgång. Ifall lagstiftaren hade avsett från början att denna typ av arbete inte ska tas upp som tillgång torde det ha förtydligats i lagtexten. Skatteverket föreslår att lagtexten borde ha formulerats som att pågående arbeten på löpande räkning "får inte" eller "skall inte" aktiveras och menar att grundtanken med IL var att osäkra uttryck i texten skulle undvikas och hänvisar till propositionen. I Skatteverkets bedömning svarar de att i RÅ 2006 ref. 28 så ser den skattskyldiges redovisning av pågående arbeten på löpande räkning annorlunda ut. Där har inte den skattskyldige tagit upp de ofakturerade beloppen som tillgång, vilket inte är fallet i HFD 2011 ref. 20 och menar därmed att huvudregeln i 17 kap 23 § IL är tillämpbar, att räkenskaperna skall följas vid beskattningen.

#### 4.2.3 Allmänna ombudet

Skatteverkets Allmänna ombud gick vidare med frågan till Skatterättsnämnden och instämmer med Skatteverkets bedömning i frågan. Allmänna ombudet framför ytterligare att inkomstskattelagen bör uppfattas som kopplad till räkenskaperna och tillägger att varken förarbetena eller praxis i form av RÅ 2006 ref. 28 kan styrka att bestämmelserna skall tolkas som frikopplad. I skrivelsen av Allmänna ombudet hänvisar de även till propositionen bakom IL där regeringen angav att IL ger samma lydelse som den förra skattelagen KL och att den materiella kopplingen mellan redovisning och beskattning kvarstår. Tolkningen av 17 kap 26 § IL som Allmänna ombudet istället menar ska förespråkas är att så som den skattskyldige, i detta fall E&Y, valt att redovisa skall ge ett likadant genomslag i beskattningen. Så om bolaget har valt att aktivera pågående arbeten på löpande räkning så ska det ligga till grund för beskattning, vilket innebär att Allmänna ombudet anser att det föreligger en koppling mellan redovisning och beskattning. Ombudets tolkning ger utrymme för valfrihet, antingen att redovisa hela beloppet av pågående arbeten på löpande räkning alternativt att endast redovisa de fakturerade beloppen, bägge utfallen utger underlag för beskattning. Frågan som Allmänna ombudet förde vidare till Skatterättsnämnden var således "Skall bolaget bara beskattas för arbetena på löpande räkning som har fakturerats under beskattningsåret, trots att bolaget i räkenskaperna har tagit upp värdet



av pågående arbeten på löpande räkning som tillgång? Eller skall bolaget beskattas i enlighet med dess räkenskaper?”.

#### 4.2.4 Skatterättsnämnden

Förhandsbeskedet från Skatterättsnämnden svarade med att gå på E&Y:s linje och ansåg att bolaget endast skulle beskattas för de fakturerade beloppen avseende pågående arbeten på löpande räkning. Skatterättsnämnden hänvisar i sin motivering till SOU 2008:80, att när det gäller kopplingen mellan redovisning och beskattning gällande uppdrag på löpande räkning finns det ett samband med hur bolaget har gjort i räkenskaperna. Men inget samband med hur bolaget borde ha gjort, med avseende på god redovisningssed. Nämnden menar att SOU 2008:80:n anser att rättsfallet RÅ 2006 ref. 28 inte har någon betydelse för frågan om vad som händer om ett företag tar upp ett belopp motsvarande ofakturerade fordringar i räkenskaperna. Vidare i bedömningen diskuteras de inblandade parternas olika tolkningar av lagtexten i 17 kap 26 § IL och Skatterättsnämnden anser att paragrafen ger utrymme för båda parternas tolkningar och menar att det gäller även när den läses i dess sammanhang till 17 kap 23 § IL. Nämnden menar att det föreligger en valmöjlighet för den skattskyldige och syftar då på 17 kap 23 § IL, att pågående arbeten på löpande räkning inte behöver tas upp som tillgång och fortsätter att Regeringsrätten i rättsfallet RÅ 2006 ref. 28 uttryckligen pekar på det. Om den valmöjlighet tillämpas så föreligger därmed en frikoppling mellan redovisning och beskattning gällande pågående arbeten på löpande räkning. Nämnden hänvisar till stycket från Regeringsrättens uttalande gällande RÅ 2006 ref. 28 att det saknas anledning att gå in på vad god redovisningssed innebär och konstaterar därmed att reglerna enligt IL innebär att den skattskyldige endast behöver ta upp det belopp som fakturerats.

Nämnden tar även upp skillnaden mellan rättsfallen, att i RÅ 2006 ref. 28 hade bolaget intäcksredovisat det fakturerade beloppet även i räkenskaperna. I HFD 2011 ref 20 har ju som ovan nämnt E&Y aktiverat de ofakturerade beloppet gällande pågående arbeten på löpande räkning. Skatterättsnämnden menar dock i sin bedömning att Regeringsrättens uttalande i RÅ 2006 ref 28 talar för att området pågående arbeten på löpande räkning skall anses vara frikopplat. Detta uttalande leder även till enligt nämnden att det är så 17 kap 26 § IL ska läsas. I uttalandet från Skatterättsnämnden diskuteras kortfattat huruvida förarbeten och doktrin kan ge vägledning i fallet men slutsatsen är att det endast har genomförts redaktionella ändringar.

#### 4.2.5 Skiljaktiga

Det skall tilläggas att Skatterättsnämndens representanter i ärendet inte var helt överens i domen. Av de sju beslutande, i HFD 2011 ref. 20 i Skatterättsnämnden så var ordföranden och ledamoten samt sekreteraren skiljaktiga i frågan. Men majoriteten ansåg att E&Y endast skulle beskattas för de fakturerade beloppen vad gällde pågående arbeten på löpande räkning. De skiljaktiga framhåller sin ståndpunkt i fallet med att först hänvisa till 14 kap 2 § IL, att resultatet av näringsverksamhet ska beräknas utifrån bokföringsmässiga grunder. Vad gäller beskattningen av pågående arbeten finns det särskilda föreskrifter i 17 kap 24 - 32 §§ IL som ska bemötas. De ifrågasätter hur reglerna i 26 § jämfört med 23 § ger utrymme för bolaget att kunna välja att ta upp de fakturerade beloppen som intäkt i en situation då dessa är värderade till ett högre värde i balansräkningen under samma beskattningsår. Det diskuteras i de skiljaktigas bedömning att lagtexten inte ger ett entydigt svar i frågan. De nuvarande bestämmelserna vad gäller pågående arbeten som finns i 17 kap IL är hämtade från KL och har sedan dess endast genomgått mindre

ändringar. I förarbetena till bestämmelserna framgår att grundtanken med reglerna som finns i 17 kap 26 § IL är att ge den skattskyldige möjlighet att i takt med fakturering ta upp pågående arbeten på löpande räkning som intäkt. Det framgår även att värdet av pågående arbeten därmed inte behöver aktiveras i balansräkningen. Däremot ges det inte genom förarbetena möjlighet att kunna lägga ett lägre fakturerat belopp till beskattning samtidigt som de arbetena har värderats högre i räkenskaperna. De skiljaktiga jämför en sådan typ av begränsning av de skattskyldigas valfrihet med den uppfattningen som SOU 2008:80 har gällande obeskattade reserver. Obeskattade reserver ska inte kunna delas ut.

De skiljaktiga hänvisar även till praxis, som inte ger någon annan slutsats med avseende på ovan nämnda rättsfall RÅ 2006 ref. 28. Eftersom bolaget i det fallet inte hade aktiverat de ofakturerade beloppen avseende pågående arbeten på löpande räkning anser de skiljaktiga att frågan inte ställs tillräckligt på spets i RÅ 2006 ref. 28, alltså hur lagen ska tolkas. Som avslutning skriver de skiljaktiga att frågan borde ha besvarats med att bolagets redovisning ska ligga till grund för beskattning.

Då majoriteten av de beslutande i Skatterättsnämnden inte bedömde fallet som de skiljaktiga, så kan domen kort sammanfattas att vid de angivna skälen till fallet så anser Skatterättsnämnden att en frikoppling föreligger gällande pågående arbeten på löpande räkning. Bestämmelserna i 17 kap 26 § IL ska vid angivna förhållanden ses som frikopplade av beskattningen från redovisningen.

#### **4.2.6 Högsta Förvaltningsdomstolen**

Allmänna ombudet yrkade att Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) skulle ompröva domen från Skatterättsnämnden där ombudet ställer frågan ”Hur kan endast fakturerade arbeten på löpande räkning i konsultrörelse beskattas trots att värdet av pågående arbeten på löpande räkning har aktiverats i räkenskaperna?”.

E&Y svarar med att bestrida Allmänna ombudets yrkande och anser att Skatterättsnämndens förhandsbesked måste fastställas. De hänvisar till både Skatterättsnämndens motivering samt till deras egen motivering i samband med att ärendet togs upp i nämnden. I skälen för avgörandet i domen börjar HFD med att förtydliga frågan i målet. ”E&Y har i räkenskaperna redovisat utförda men ännu inte fakturerade arbeten på löpande räkning som tillgång. Frågan i målet är om detta ska få genomslag i skattehänseende eller om beskattningen ska grundas på vad som fakturerats”. HFD fortsätter att förtydliga de tillämpliga bestämmelserna i IL. Enligt 17 kap 23 § IL ska den redovisning av pågående arbeten som bolaget gjort i sina räkenskaper ligga till grund för beskattningen om den inte strider mot bestämmelserna i 24-32 §§ 17 kap IL. Vidare nämns att i 26 § anges att värdet av pågående arbeten på löpande räkning inte behöver tas upp som tillgång, istället ska det fakturerade beloppet avseende dessa arbeten som den skattskyldige haft under beskattningsåret tas upp som intäkt.

HFD fortsätter med att jämföra fallet RÅ 2006 ref. 28 där skillnaden var att bolaget inte hade aktiverat de pågående arbetena i balansräkningen. I det fallet bedömde HFD att beskattning endast skulle ske för det fakturerade beloppet av pågående arbeten på löpande räkning. Avslutningsvis meddelar HFD att de aktuella bestämmelserna leder till att beskattningen ska ske på samma sätt i detta fall och fastställer därmed Skatterättsnämndens förhandsbesked.

## 5. Tidigare diskussion kring pågående arbeten på löpande räkning

*För att svara på vår andra forskningsfråga hur redovisningen av pågående arbeten påverkas av en frikoppling presenteras den diskussion som tidigare förts och den senaste diskussionen i Balans. Under år 1997, i och med att ÅRL infördes, så tog Christer Westermark upp problematiken med värdering av pågående arbeten i Dagens Industri och i slutet av 2011 togs debatten upp igen i tidskriften Balans på grund av domen från 2011. Artiklarna har sammanfattats och presenteras i kronologisk ordning. Har läsaren följt den tidigare diskussionen och diskussionen i Balans kan kapitlet läsas översiktligt alternativt kan läsaren starta från och med kapitel 6.*

---

### 5.1 Diskussion 1997-2003

#### 5.1.1 Christer Westermark - Ny lag innebär slutet för dolda reserver

När ÅRL 1997 infördes uppstod en debatt kring hur pågående arbeten skulle redovisas. Christer Westermark framförde i Dagens Industri att redovisningen av pågående arbeten skulle förändras på grund av att värderingsreglerna i nya ÅRL ställer andra krav än den tidigare BFL. Westmark menade att det inte rör sig om något marginellt problem eftersom det handlar om hur man ska hantera faktureringsreserven, vilket är stora belopp för många företag. Westermark uppmärksammade att ÅRL:s huvudprincip för värdering av omsättningstillgångar är LVP, att omsättningstillgångar ska värderas till det lägsta av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet på balansdagen. Westermark menar att man inte får värdera under anskaffningsvärdet, om det inte rör sig om en förlustaffär som då måste redovisas till sitt verkliga värde och menar att lagen inte ger utrymme för att avvika från värderingsprincipen genom att underlåta att ta upp omsättningstillgångar. Värderingen av pågående arbeten på löpande räkning i både tjänsteföretag och entreprenadföretag kommer därmed förändras, vissa bolag bedömde nämligen tidigare att man enligt BFL:s regler kunde låta bli att ta upp pågående arbeten. Westermark ställer sig positiv till ÅRL då omsättningstillgångar kommer ge en mer rättvisande bild av företagets verksamhet på grund av de nya värderingsreglerna. (Westermark, 1997)

#### 5.1.2 Sten-Eric Ingblad - Ryktet om de dolda reservernas död är överdrivet

Sten-Eric Ingblad svarade Westermark och han menar att Kommunalskattelagen (KL), föregångare till IL, tar över ÅRL när pågående arbeten ska redovisas. Ingblad säger att Westermark har rätt att omsättningstillgångar ska värderas enligt LVP men tillägger att även KL styr värderingen av tillgångar. Det föreligger en regelkollision mellan KL och ÅRL, KL säger att pågående arbeten får värderas till noll och ÅRL till LVP. Ingblad menar att KL då går före ÅRL eftersom KL är en speciallag. Frågan här är om KL verkligen är en speciallag? Ingblad säger att ÅRL har karaktär som en ramlag och att det finns andra fall där KL strider mot ÅRL, exempelvis vid räkenskapsenliga avskrivningar och treårsinventarier, men där KL tillämpas på grund av speciallagskaraktären och därmed måste KL anses som en speciallag. Ett annat problem är om

KL överensstämmer med EG-rätten. Det fjärde bolagsdirektivet ligger till grund för ÅRL och värdering till LVP är ett krav från EU, dock finns det en regel (artikel 39, 1e) som tillåter nedskrivning av omsättningstillgång om det sker uteslutande av skatteskal. Ingblads slutsats blir att ÅRL visserligen inte tillåter undervärdering av omsättningstillgångar men att KL tar över och att man även i fortsättningen kommer att utelägna pågående arbeten som ej fakturerats. (Ingblad 1997)

### **5.1.3 Svensk skattetidning 2001 - Rolf Törnqvist - Redovisning och beskattning av pågående arbeten på löpande räkning**

Under 2001 aktualiserades debatten igen om hur redovisning och beskattning av pågående arbeten ska hanteras. Diskussionen startades av Rolf Törnqvist med artikeln *Redovisning och beskattning av pågående arbeten på löpande räkning* där han säger att debatten har aktualiserats igen på grund av att införandet av den nya Bokföringslagen (BFL) och Inkomstskattelagen (IL). Törnqvist menade att redovisningen av pågående arbete skiljer sig åt mellan bolag och att det ofta handlar om stora belopp. Enligt Törnqvist så är det inte tillåtet enligt gällande redovisningsregler att utelägna pågående arbeten vid bokslutet på grund av att det inte är förenligt med ÅRL. Under denna tid var den allmänna uppfattningen att det förelåg ett samband mellan redovisning och beskattning vid pågående arbeten och Törnqvist menade då att eftersom ÅRL ska följas i bokföringen ska ÅRL:s regel följas vid beskattningen. IL:s 17 kap 26 § kan därmed ej tillämpas. (Törnqvist 2001)

### **5.1.4 Margit Knutsson - Redovisning och beskattning av pågående arbeten på löpande räkning**

Margit Knutsson bemötte Törnqvists artikel i svensk skattetidning och ansåg att Törnqvists resonemang är felaktigt och att det vore olyckligt ifall den synen fick fäste eftersom det är en betydelsefull redovisningsfråga för företag. Knutsson menade att det finns en utbredd och etablerad praxis på området som innebär att intäkterna tas upp när de faktureras och utgifter redovisas som kostnader då de uppkommer och hon hävdar att det tidigare var oomstritt att denna praxis var förenlig med BFL. Enligt Knutsson har metoden praktiska fördelar främst för små och medelstora företag, ingen värdering behövs då göras på balansdagen vilket gör metoden enkel att tillämpa. Knutsson sa dock att det med tiden borde strida mot god redovisningssed att undervärdera tillgångar även om lagtexten ger utrymme för det, men menade att den nuvarande praxis att ej ta upp pågående arbeten som en tillgång inte kan förklaras av att den tidigare BFL gav mer utrymme att undervärdera än vad dagens ÅRL gör. (Knutsson 2001)

Knutsson diskuterar även hur pågående arbeten ska klassificeras och att det finns en debatt kring detta både i Sverige och internationellt. Enligt Knutsson så finns det drag hos pågående arbeten som gör det svårt att klassificera dem som omsättningstillgångar och därmed måste viss försiktighet iakttas vid lagtolkningen av både BFL och ÅRL. Knutsson menar att en viktig fråga är när man ska redovisa intäkter, vid vilken tidpunkt ska intäkten anses vara realiserad? Realisationsprincipen är alltså en viktig utgångspunkt och hon säger att detta synsätt präglar internationell normbildning och praxis på området och är därmed inte unikt för Sverige. Knutssons poäng är att eftersom det var förenligt med BFL att inte redovisa pågående arbeten till faktureringsstidpunkten så måste det vara förenligt med ÅRL eftersom ÅRL inte ger något nytt synsätt i periodiseringsfrågor i jämförelse med BFL. Knutsson tycker att Törnqvists analys av skillnaden mellan BFL och ÅRL är felaktigt och att innehållet i paragraferna inte skiljer sig så

mycket åt som Törnqvist vill verka gällande. Knutsson tycker det är viktigare att fokusera på att ÅRL är en ramlag som måste kompletteras med normer och praxis. (Knutsson 2001)

Knutsson stödjer sig även på att både Redovisningsrådet och Bokföringsnämnden anser att man kan redovisa enligt skatteregeln för pågående arbeten (17:26 IL) och att det är förenligt med ÅRL. Både normgivning och praxis ger alltså enligt Knutsson stöd till att det är förenligt med ÅRL att redovisa enligt 17 kap 26 § IL. Till sist menar Knutsson att om syftet var att ändra redovisningspraxis när ÅRL infördes borde frågan ha behandlats i förarbetena till ÅRL. Inte heller IL som kom fyra år senare uppmärksammade frågan, och om Törnqvists tolkning av ÅRL var korrekt borde IL:s lagregel förkastats vilket inte har skett. (Knutsson 2001)

### **5.1.5 Anders Bengtsson - Redovisningsrättens Bermudatriangeln - redovisning av tjänsteuppdrag på löpande räkning**

I samband med att Bokföringsnämnden gav ut sitt allmänna råd om redovisning av intäkter (BFNAR 2003:3) kom Anders Bengtsson ut med en artikel om hur han, som då arbetade som kanslichef på BFN, resonerade kring frågan varför alternativregeln var förenlig med ÅRL. Bengtsson anser att det är riktigt att ÅRL skiljer sig från den gamla bokföringslagen eftersom lagen inte bara anger det högsta tillåtna värdet utan även det lägsta men menar att ÅRL kan tillåta undervärdering. Problemet är alltså att IL tillåter att företag endast tar upp det fakturerade värdet av pågående arbeten på löpande räkning som har skett under året (17 kap 26 § IL) vilket som sagt strider mot ÅRL som säger att omsättningstillgångar ska tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet på balansdagen. (4 kap 9 § ÅRL) Bengtsson tycker att det är förenligt med ÅRL att undervärdera omsättningstillgångar i enighet med 17 kap 26 § IL. (Bengtsson 2003)

Bengtsson pekar på att både ÅRL och BFL är ramlagar och redovisningsreglerna är i huvudsak civilrätt och därmed ska tolkning skilja sig från skatterätt som är offentligrätt. På grund av att redovisningsrätten är inom det civilrättsliga området så finns det mer utrymme att inte känna sig så bunden till lagtextens ordalydelse som i skatterätten. Bengtsson säger att lagstiftningen ska vara ett stöd för den kompletterande normgivningen och förväntas det att lagtexten ska vara heltäckande så är risken för feltolkning stor. Inom redovisningsrätten är det vanligare än inom andra rättsområden att svaret ligger längre ifrån lagtextens ordalydelse vilket gör det nödvändigt att vara försiktig vid tolkning av redovisningslagarna. Bengtsson menar att om lagen tolkas utifrån ordalydelsen uppstår ett systemvidrigt resultat och därmed måste man fundera vidare på en annan lösning av problemet. Det är särskilt viktigt att tolka redovisningsrätten så att systemet går ihop. (Bengtsson 2003)

## **5.2 Diskussion i tidningen Balans**

### **5.2.1 Sten-Eric Ingblad och Pernilla Lundqvist - Skattedom ändrar redovisning av pågående arbeten.**

Under 2011 kom HFD med en dom angående pågående arbeten på löpande räkning där det slogs fast att redovisning av pågående arbeten på löpande räkning är frikopplat från beskattningen. I artikeln *Skattedom ändrar redovisning av pågående arbeten* argumenterar Ingblad och Lundqvist, som artikelnamnet antyder, att på grund av domen i HFD 2011 ref 20 kommer en

långvarig praxis inom redovisningen att brytas. Artikelförfattarna menar att eftersom det inte längre föreligger någon koppling mellan redovisning och beskattning så kan inte IL påverka redovisningen och det finns inga skäl att bryta LVP enligt 4 kap 9 § ÅRL. Det enda skäl att värdera pågående arbeten till noll (skattelagstiftningen) är inte längre giltigt och därmed måste pågående arbeten på löpande räkning som ej har fakturerats men utförts tas upp som en tillgång och intäktsföras i redovisningen. Alternativt är det tillåtet enligt 4 kap. 10 § att värdera pågående arbeten till ett högre värde vilket gör det tillåtet att använda sig av succesiv vinstavräkning. Enligt ÅRL ska alltså omsättningstillgångar redovisas enligt LVP eller succesiv vinstavräkning. Det får inte förekomma att god redovisningssed eller normer bryter mot lagen och sammantaget leder detta enligt artikelförfattarna till att den kompletterande normgivningen måste ses över. (Ingblad & Lundqvist 2011b)

Ingblad och Lundqvist menar att man inte kan hävda att bestämmelserna ska finnas kvar på grund av att det skulle vara enklare att följa redovisningen vid beskattning, inga förenklingar kan ha företräde framför lagen. Skulle företag vilja ha samstämmighet mellan redovisning och beskattning får de alltså beskattas enligt LVP eller succesiv vinstavräkning. Ej fakturerat arbete ska alltså tas upp som tillgång i balansräkningen och intäkt i resultaträkningen. Beloppet som tagits upp som tillgång dras sedan av i deklarationen och uppskjuten skatt redovisas av de som ska redovisa uppskjuten skatt. (Ingblad & Lundqvist 2011b)

Avslutningsvis frågar sig Ingblad och Lundqvist om sambandet ska finnas kvar i svensk skatterätt. En grundprincip i skatterätten är att obeskattade vinster inte ska kunna delas ut. Problemet blir att det finns en risk att obeskattade vinster delas ut då intäkter inte beskattas förrän vid en senare tidpunkt. Problemet hanteras genom att redovisning av uppskjuten skatt redovisas men den kompletterande normgivningen är inte samstämmig om uppskjuten skatt ska redovisas eller ej. Exempelvis får inte företag som tillämpar K2 ta upp uppskjuten skatt medan de som tillämpar RR 9 *Inkomstskatter* måste alltid ta upp uppskjuten skatt. Redovisningssystemet och beskattningssystemet är två mycket omfattande system. Internationell normgivning påverkar den goda redovisningsseden i Sverige och BFN ger ut många olika allmänna råd för olika företagsformer vilket gör att det blir svåröverskådligt att bedöma den goda redovisningsseden. Artikelförfattarna tror att en frikoppling som föreslogs av SamRob kommer att leda till en förbättring av det svenska redovisningssystemet då man skulle slippa framtida rättsprocesser i sambandsfrågor. Ingblad och Lundqvist menar att om det inte sker någon förändring så kommer Sverige få ett av världens krångligaste system för företagsbeskattning. (Ingblad & Lundqvist 2011b)

### **5.2.2 Margit Knutsson - Skattedom ändrar inte redovisning av pågående arbeten.**

Margit Knutsson svarar i sin artikel *Skattedom ändrar inte redovisning av pågående arbeten* Ingblad och Lundqvist. Knutsson säger att alternativregeln är förenlig med ÅRL och att det aldrig har funnits någon konflikt mellan ÅRL och IL som Ingblad och Lundqvist menar. Att pågående arbeten som ej har fakturerats måste tas upp som tillgång i redovisningen är enligt Knutsson en sanning med ansenlig modifikation och skulle det synsättet få fäste riskerar det att leda till omotiverat merarbete för företagen, framför allt för mindre företag. Knutsson säger att hon delar Ingblads och Lundqvists uppfattning om att ÅRL alltid ska följas men delar ej slutsatsen om att alternativregeln strider mot ÅRL och säger vidare att det aldrig har funnits någon konflikt mellan ÅRL och IL som Knutsson tidigare diskuterat i svensk skattetidning (se

ovan). Knutsson hävdar att *om* det hade varit ett samband mellan redovisning och beskattning på området så måste alternativregeln även då vara förenlig med ÅRL, det hade inte räckt med att IL hade tillåtit att ej ta upp dessa intäkter. IL är alltså ingen *lex specialis* som går före ÅRL. Genom domen HFD 2011 ref 20 så menar Knutsson att ett av skälen dock är borta för att behålla alternativregeln. Hon tycker att det finns anledning för BFN att se över sin normgivning men att den inte ska påverkas av en missuppfattning av att alternativregeln inte skulle vara förenlig med ÅRL. (Knutsson 2012)

### 5.2.3 Sten-Eric Ingblad och Pernilla Lundqvist - *BFN saknar argument.*

I artikeln *BFN saknar argument* bemöter Ingblad och Lundqvist Margit Knutssons artikel i Balans nr 1/2012 och de vill även att BFN visar upp vilka argument de har för att inte förändra sina allmänna råd. Far sände med anledning av domen i HFD 2011 ref 20 en skrivelse till BFN med en begäran om förändring av ett allmänt råd. BFN:s svar publicerades på nämndens hemsida och svaret från BFN är att man inte behöver ta upp pågående arbeten på löpande räkning i redovisningen och att det är i överrensstämmelse med ÅRL även nu efter det att HFD har kommit med sin dom. Ingblad och Lundqvist står fast vid sin tidigare argumentering att domen får påverkan på hur pågående arbeten på löpande räkning ska redovisas, på grund av att den gamla uppfattningen om att pågående arbeten på löpande räkning tillhör det kopplade området inte längre gäller. Sammantaget leder det enligt Ingblad och Lundqvist att värderingsregeln för omsättningstillgångar ÅRL 4 kap 9 § och huvudsakligen realisationsprincipen och försiktighetsprincipen ÅRL 2 kap 4 § måste gälla. (Ingblad & Lundqvist 2012a)

Både rådet för finansiell rapportering och Far har uppdaterat sina rekommendationer. BFN har valt att inte uppdatera BFNAR 2003:3 redovisning av intäkter på grund av den tidigare nämnda domen. Ingblad och Lundqvist menar att eftersom BFN publicerade sitt svar på hemsidan så får det stort genomslagskraft och tyngd som ett allmänt råd. BFN anger att som skäl till sitt ställningstagande är att ÅRL står inte i strid med att ta upp pågående arbeten till noll och att det inte spelar någon roll om det finns skatteregler eller ej på området. Ingblad och Lundqvist tycker inte några argument har lämnats av BFN för att stödja sitt ställningstagande, påstående måste stödjas av relevanta rättsnormer. Att använda förenklingskäl som argument i detta fall är enligt Ingblad och Lundqvist ingen giltig rättsnorm. (Ingblad & Lundqvist 2012a)

Ingblad och Lundqvist menar att en sats i ÅRL 5 kap 3 § är grunden till att man har kunnat låta bli att tillämpa LVP. Enligt ÅRL 5 kap 3 § ska upplysning lämnas om en tillgång skrivits av eller ned utslutande av skatteskäl. Ingblad och Lundqvist skriver att rubriken visserligen är anläggningstillgångar men att genom en analogvis tolkning vore det rimligt att denna sats även gäller för omsättningstillgångar och att den tolkningen skulle vara i överrensstämmelse med EU-rättens krav på direktivkonform. En förutsättning har alltid varit att man har haft skatteskäl att redovisa till ett lägre värde än LVP och nu när området är frikopplat finns det inte längre anledning att tillämpa undantaget. Ingblad och Lundqvist menar att BFN:s allmänna råd strider mot både ÅRL och EU-rätten. Ingblad och Lundqvist tycker inte att förenklingskäl är ett argument för att behålla förenklingsregeln i de allmänna råden. De frågar sig då om varulager inte heller behöver tas upp i balansräkningen då en faktureringsmetod skulle kunna användas genomgående. (Ingblad & Lundqvist 2012a)

Ingblad och Lundqvist håller med Knutsson att skattelagen inte är någon *lex specialis* som tar över ÅRL. Dock kan även "lex" som betyder "lag" även betyda "regel" och det Ingblad och Lundqvist har talat om är att det är en grundregel att en skatteregel går före en redovisningsregel och att det är *lex specialis*. Författarna menar att i en paragraf i föregångaren till ÅRL, 1976 år BFL, och dess förarbeten (prop. 1975:10 s. 153-154) så framkommer det att om en skatteregel kolliderar med en redovisningsregel så är det skatteregeln som har företräde och principen har funnits sedan 1920-talet. Att inte principen finns tydlig i ÅRL är enligt Ingblad och Lundqvist svårt att begripa och det har heller inte kommenterats i förarbetena till ÅRL. Har det skett en förändring så är det en stor nyhet och det borde ha kommenterats i förarbetena. Eftersom ÅRL tillåter ned- och avskrivning uteslutande av skatteskäl så har det varit tillåtet att värdera pågående arbeten på löpande räkning till noll så länge området är kopplat. (Ingblad & Lundqvist 2012a)

Knutsson hävdar att det inte har skett någon förändring vad det gäller periodiseringsfrågor i ÅRL jämfört med den gamla BFL och det tycker författarna är felaktigt. I förarbetena till ÅRL står det att vägledning till realisationsprincipen kan hämtas från IAS 18 intäkter vilket inte fanns varken i den gamla BFL eller förarbeten till den. Frågan är när en intäkt är realiserad och om det ska lösas utifrån ett balansorienterat eller resultatorienterat synsätt. Enligt Ingblad och Lundqvist så finner man inte vägledning i ÅRL utan man måste titta på internationell normgivning och de finner att alternativregeln då inte är förenlig med realisationsprincipen enligt IAS 18 intäkter. (Ingblad & Lundqvist 2012a)

Ingblad och Lundqvist menar att alternativregeln tillämpas av många och är vedertagen vilket gör att den utgör praxis. Skälet till att alternativregeln har fått tillämpas är beroende av att det funnits ett uttryckligt samband mellan redovisning och beskattning. Både Rådet för finansiell rapportering och Redovisningsrådet har motiverat undantaget i juridisk person med skattelagstiftningen och för BFNAR 2003:3 är det förenklings-skäl och skatteregler som är motivet. Att ÅRL är en ramlag som ska fyllas ut med kompletterande normgivning är inget Ingblad och Lundqvist invänder mot men de menar att utfyllnaden kan inte strida mot lag. Det finns inget annat skäl än skatteskäl för att tillåta alternativregeln och därmed så har det enda giltiga skälet för att inte använda LVP fallit bort i och med frikopplingen. (Ingblad & Lundqvist 2012a)

#### **5.2.4 Mats Brockert - Komplicerat att frikoppla redovisning och beskattning.**

Mats Brockert tycker att Ingblads och Lundqvists artikel i Balans nr 11/2011 är intressant och att den väcker många viktiga frågeställningar men att det finns saker i artikeln som det finns anledning att kommentera. Brockert menar att det inte är så enkelt att man kan säga att redovisningsreglerna inte har någon betydelse för beskattningen vilket Ingblad och Lundqvist hävdar. I 17 kap 23 § IL framgår det att redovisningen av pågående arbeten ska följas vid beskattningen och således är huvudregeln i 17 kap 23 § att det råder ett samband mellan redovisning och beskattning. Om redovisningen strider mot skatteregler för pågående arbeten kommer dock sambandet att brytas, vilket prövades i HFD 2011 ref 20. Huvudregeln gäller dock när ett företag valt att inte ta upp fakturerade arbeten som tillgång, de kan inte välja att bli beskattade för något annat belopp än det belopp de har tagit upp i redovisningen så länge den överensstämmer med beskattningen. Brockert menar alltså att det inte är frikopplat om IL följs i redovisningen. (Brockert 2012a)



Brockert menar att domen inte prövade om alternativregeln är förenlig med ÅRL. Enligt Brockert finns det fortfarande ett behov hos näringslivet att minska den administrativa bördan. Skulle det vara så att ÅRL inte är förenlig med alternativmetoden så bör lagstiftningen ändras istället för att redovisningen ska ändras. Brockert säger att det finns skäl att titta på syftet med skattelagstiftningen och det framgår tydligt av förarbetena att lagstiftningen utformats för att förenkla för företagen. Syftet är även att inte skapa obeskattade reserver. Om nu alternativmetoden inte kan användas i redovisningen kan det bli så att lagstiftaren ifrågasätter dagens möjlighet till en förmånligare beskattning. (Brockert 2012a)

Ingblad och Lundqvist kan inte se fördelarna med en koppling mellan redovisning och beskattning och tycker sambandet borde avskaffas i enlighet med SOU 2008:80. Brockert poängterar att många tunga remissinstanser bland annat Skatteverket och näringslivsorganisationer, var kritiska till förslaget eftersom det enligt instanserna skulle leda till en ökad komplexitet med ett avskaffande av sambandet för företagen. Brockert har även själv tittat på hur en deklaration skulle kunna tänkas se ut med en frikoppling och Brockert blev övertygad om att det skulle bli alltför komplext med en frikoppling. (Brockert 2012a)

### **5.2.5 Sten-Eric Ingblad och Pernilla Lundqvist - Ska redovisningssedimenten verkligen vara kvar?**

Eftersom Brockert kommer från skatteverket tycker Ingblad och Lundqvist att det är naturligt att han har ett skatteperspektiv men påpekar att de själva har redovisningen som utgångspunkt. Ur redovisningssynpunkt är domen från 2011 mycket intressant. För att uppnå skattefördelar så har en otillfredsställande redovisning använts hos företagen eftersom den generella bilden har varit att redovisning och beskattning på området pågående arbeten har varit kopplat. Nu föreligger inget samband och skattefördelen kan uppnås utan att man använder alternativregeln i redovisningen. (Ingblad & Lundqvist 2012b)

Brockert verkar, enligt Ingblad och Lundqvist, hålla med dem om att ett företag numera kan redovisa pågående arbeten på löpande räkning till anskaffningsvärde eller till succesiv vinstavvräkning i balans- och resultaträkningen utan att det påverkar beskattningen. Denna redovisning kommer att bli mycket mer informativ och kommer överensstämma med den nu gällande redovisningssynen. Trots detta tycker ändå Brockert att alternativregeln ska finnas kvar, att företag ska underlåta att ta upp pågående arbeten på löpande räkning som ej har fakturerats i redovisningen. (Ingblad & Lundqvist 2012b)

Ett av Brockerts skäl verkar enligt Ingblad och Lundqvist vara att domstolen inte har uttalat sig i frågan om den förenklade redovisningen stämmer överens med ÅRL. Brockert säger att "normgivningen" sedan lång tid tillbaka tillåter en förenklad redovisning. Ingblad och Lundqvist tycker man ska vara försiktig med terminologin då "norm" inom juridiken står för en bindande regel som lag, förordningar och föreskrift. Eftersom varken BFN eller Redovisningsrådet enligt regeringsformen inte får ge ut bindande föreskrifter så är ordet normgivning inte den bästa terminologin. De rekommendationer de ger ut får inte strida mot överordnade regler. (Ingblad & Lundqvist 2012b)

Det andra skälet är enligt Brockert förenklings-skäl. Syftet med lagstiftningen är enligt Brockert att det ska vara enkelt för företagen och att det framgår av förarbeten till skattelagstiftningen.

Ingblad och Lundqvist håller med att det framgår av vissa förarbeten att förenkling är ett syfte men menar samtidigt att det är väldigt lätt att hänvisa till förenkling eftersom det är ett "modeord". De menar att man inte kan framföra förenkling som ett eget argument utan man måste även titta på vilken vinst som en förändring ger. Inom området pågående arbeten kommer det innebära att mycket mer relevant information visas i redovisningen om redovisningsreglerna ändras. Om man ser på K2:s klassificering av ett litet bolag så kan ett bolag ha en omsättning på 80 miljoner kronor vilket innebär att om de använder sig av alternativregeln så under låter de att ta upp 6 miljoner som en tillgång. Detta är en mycket stor post och kan jämföras med vad BFN har för toleransgräns inom andra områden. Periodisering behöver, enligt K2, inte ske av intäkter och utgifter som understiger 5 000 kronor, ränteintäkter understigande 5 000 kronor får redovisas enligt kontantprincipen och maskiner och inventarier som understiger 25 000 får kostnadsföras direkt. Dessa belopp är mycket lägre än de 6 miljoner som kan uppstå i vissa företag. FAR och Rådet för finansiell rapportering har ändrat sina regelverk och Ingblad och Lundqvist anser att det hade varit en förenkling om även BFN hade anpassat sig till en mer modern redovisning. Givetvis ska det finnas någon form av begränsningsregel för mycket små företag så att de kan ha en förenklad redovisning. (Ingblad & Lundqvist 2012b)

När lagstiftare på 70-talet lade fram ett förslag angående pågående arbete var det i överensstämmelse med hur redovisningen såg ut då. Försiktighetsprincipen var en mycket tung princip och termen matchning och definitionen av tillgång och skuld var i princip okänd för yrkesutövare. I stort är det de regler som under 70-talet infördes som än idag gäller enligt skattelagen. Under dessa år har dock stora förändringar skett inom redovisningen och kraven på redovisningen har ökat. Författarna menar att på ett område har inget hänt med redovisningen och det är på området pågående arbeten, vilket beror på kopplingen mellan redovisning och beskattningen. (Ingblad & Lundqvist 2012b)

En generell frikoppling mellan redovisning och beskattning är enligt författarna att önska. De menar att hur komplicerat systemet blir vid en frikoppling beror på utformandet av skattereglerna. De tycker inte att syftet med redovisningen ska ge vika för att det ska vara enkelt att deklarerera och menar att det måste lösas på annat sätt. När sambandet infördes på 20-talet så fanns det 15 stycken paragrafer vilket är betydligt mindre än idag. Idag är redovisning och skattesystemet två jättesystem som är svåra att överblicka. (Ingblad & Lundqvist 2012b)

Slutligen poängterar författarna att de är för att det ska vara enkelt för företag men att det inte får ske på vilka grunder som helst. Redovisningen får inte förlora sitt grundläggande syfte att ge information som kan användas vid beslutsfattande. Författarna tycker inte heller det behöver vara så komplicerat att redovisa pågående arbeten på löpande räkning till anskaffningsvärde eller succesiv vinstavräkning som Brockert gör gällande. Författarna menar även att det borde ligga i företagets intresse att redovisa pågående arbeten utifrån det ansvar som VD och styrelse i ett aktiebolag har enligt ABL. (Ingblad & Lundqvist 2012b)

### **5.2.6 Mats Brockert -Får pågående arbeten på löpande räkning undervärderas?**

Först och främst säger Brockert att det är viktigt att ha i åtanke att de som upprättar redovisning och olika deklARATIONER inte alltid är någon expert på området. Brockert understryker att det är viktigt med enkla regler och att det inte är fruktbart att argumentera för att förenklingsregeln ska

tas bort och att fokus ska ligga på om och hur reglerna ska ändras. Syftet med artikeln är enligt Brockert om och när en uttrycklig lagregel kan åsidosättas. (Brockert 2012b)

Brockert delar uppfattningen om att det kan vara tillåtet att undervärdera omsättningstillgångar men det är viktigt att försöka förstå vad det är som avgör att en omsättningstillgång kan undervärderas. Brockert tycker att det inte är säkert att den aktuella skattedomen har påverkat det förhållandet. Brockert undrar hur man med stöd av en upplysningsregel som avser anläggningstillgångar i 5 kap. ÅRL kan bortse från en värderingsregel i 4 kap. ÅRL. Om det inte framgår av lagens syfte att man får undervärdera omsättningstillgångar i vissa fall blir upplysningsregeln meningslös. Enligt Brockert kan det bara motiveras att undervärdera, trots att det går emot lagtexten, om det är förenligt med lagens syfte. Av förarbeten till bokföringslagen står det att god redovisningssed ska *“bestämmas genom en traditionell tolkning av föreskrifter i lag och andra förarbeten”* och *“grundas på föreskrifternas ordalydelse lästa i ljuset av deras syften och de allmänna principer som reglerna ger uttryck för”*. (prop. 1998/99:130 s. 185) (Brockert 2012b)

Brockert menar att man inte kan bokstavstolka lagen eftersom syftet med lagen är mycket vidare än så. Bedömningen måste ske utifrån ett helhetsperspektiv. Undervärdering är alltså endast tillåtet om det är förenligt med ÅRL:s syften och att det är god redovisningssed. Brockert menar att ett syfte som är oreglerat är väsentlighetsprincipen vilken inte är lagfäst men som knappast kan ifrågasättas. Syftet med väsentlighetsprincipen är att göra det enklare för företag och har ingen koppling till skatteskal. Brockert menar att det inte går att se till lagen om undervärdering av omsättningstillgångar kan ske, man måste motivera det med god redovisningssed utifrån syftet med lagen. För att nå målet att se syftet av lagen måste förarbeten studeras. I förarbetena till den aktuella skatteregeln står det att redovisning av pågående arbeten ska ske enligt faktureringsmetoden på grund av de stora praktiska problem det skapar för företagen (prop. 1980/81:68 s. 1 40). (Brockert 2012b)

Syftet med skattereglerna kvarstår även efter 2011 års dom. Brockert tror även att om alternativregeln tas bort så kommer det leda till att fler kommer göra fel i deklarationen och drabbas av skattetillägg och de som inte omfattas av skatteregeln får en tidigareläggning av beskattningen. Oavsett tolkning finns det inte skäl att avskaffa alternativregeln eftersom den kan användas med hjälp av väsentlighetsprincipen dock skulle regelverket kunna kompletteras med en definition av vad som är väsentligt. Brockert avslutar med att säga att det finns skäl att titta på bokföringslagens grundläggande syfte, vilket är att skydda borgenärer, anställda och det allmänna. Brockert menar att det inte har funnits någon konflikt mellan förenklingsregeln och intressenters behov och att domen från 2011 inte har påverkat det faktumet. (Brockert 2012b)

### **5.2.7 Sten-Eric Ingblad och Pernilla Lundqvist - Varför frånga redovisningens regler?**

I artikeln bemöter Ingblad och Lundqvist Mats Brockerts artikel från Balans nr 3/2012. De anser att Brockert använder sig av en retorisk argumentation, alltså en argumentation stödjer den åsikt man själv har i frågan. Artikelförfattarna tycker i stället att Brockert borde välja att diskutera saken utifrån en dialektisk argumentation, argumentationen utgår från ett rationellt synsätt där både argument för och emot presenteras. (Ingblad & Lundqvist 2012c)

Brockert finner stöd i ett gammalt uttalande från 1980 som därmed är mer än trettio år gammalt. Artikelförfattarna menar att under den här tiden har det hänt väldigt mycket på redovisningsområdet. Ingblad och Lundqvist finner även att det inte är i enighet med juridikens regler att låta ett gammalt förarbete vinna över ÅRL, eftersom ÅRL både är högre i hierarkin och är en nyare text. Artikelförfattarna finner Brockerts uttalande som "stendött", det är ett obsolet uttalande utan tyngd. Brockert utgår i från syftet med redovisningen och tolkar enligt artikelförfattarna lagtexten enligt en teleologisk tolkningsmetod vilket förvånar dem då den typen av tolkningsmetod används när lagtexten inte är tydlig. I denna situation menar Ingblad och Lundqvist att lagtexten inte är oklar och därmed ska inte den tolkningsmetoden användas. (Ingblad & Lundqvist 2012c)

Ett argument som Brockert använder är att syftet med BFL är att skydda borgenärer, anställda samt det allmänna och att det inte finns någon konflikt mellan intressenter och förenklingsregeln eftersom företag endast är intresserade att värdera upp tillgångar för att få en bättre kreditvärdighet. Ingblad och Lundqvist tycker Brockerts uttalande är märkligt då ÅRL säger att inkomster och utgifter ska periodiseras i ÅRL 2 kap. 4 §. Tillämpas någon annan princip som faktureringsprincipen eller kontantprincipen leder det till en resultatredovisning som är missvisande. Det redovisande företaget kan göra avsiktliga förskjutningar i fakturering eller betalningar och kan då påverka sitt resultat. Att det inte finns någon konflikt mellan intressenter och förenklingsregler är därmed felaktigt. (Ingblad & Lundqvist 2012c)

Ingblad och Lundqvist tycker inte att Brockerts argumentation är sammanhängande, ibland hämtar han argument från skatterätten och ibland från redovisningen. Artikelförfattarna tycker istället motiveringen måste vara sammanhängande. På frågan hur pågående arbeten på löpande räkning ska redovisas är första steget att se till ÅRL och 4 kap 9 § där värdering av omsättningstillgångar tas upp. Är man osäker på om det är en omsättningstillgång så är pågående arbeten en omsättningstillgång enligt p. 20 föreställningsramen IASB och enligt p. 83 ska den tas upp i balansräkningen och i ÅRL konstateras att tillgången ska värderas till LVP. (Ingblad & Lundqvist 2012c)

På Brockerts fråga om man kan undervärdera omsättningstillgångar är svaret enligt Ingblad och Lundqvist nej om det inte sker med stöd av en skatteregel. Väsentlighetsprincipen som Brockert tar upp är ointressant eftersom man måste göra bedömningen om pågående arbeten är oväsentliga eller inte. Gör man bedömningen att de inte är väsentliga så ska de inte tas med på grund av att de är oväsentliga och är de väsentliga så måste givetvis posten värderas enligt ÅRL. Ingblad och Lundqvist tycker inte man kan använda väsentlighetsprincipen som argument för en generell undervärdering. (Ingblad & Lundqvist 2012c)

Ingblad och Lundqvist säger att sedan 1920-talet har det alltid funnits en regel i BFL att annan lag går före innehållet i BFL. Den sista lag som innehöll den lydelse är BFL från 1976 som slutade gälla år 2000. Den nya BFL innehåller inte den lydelsen, men enligt Ingblad och Lundqvist så behövs inte det eftersom ÅRL indirekt visar att en skatteregel går före en redovisningsregel. Artikelförfattarna hävdar att om en skatteregel inte gick före en redovisningsregel skulle man inte heller få använda skatterättslig inkurans av varulager värderat till LVP eller tillämpa räknenskapsenliga avskrivningar på inventarier. (Ingblad & Lundqvist 2012c)

I slutet av 80-talet började det nystartade Redovisningsrådet med ett nytt allmänt råd för varulager och pågående arbeten. Den redovisning som tillämpades var inte modern och motsvarade inte heller den internationella synen på redovisning av pågående arbeten och Redovisningsrådet beslöt att pågående arbeten ska tas upp till LVP. Under arbetets gång hade finansdepartementet fått igenom en ändring i skattelagen som innebar att pågående arbeten inte skulle beaktas skatterättsligt. Skulle företagen följa redovisningen innebar det då en högre beskattning vilket skulle leda till att företagen inte väljer att ta upp pågående arbeten i redovisningen. Redovisningsrådet fann det därför meningslöst att ge ut råd som ingen skulle följa och strök pågående arbeten i sin rekommendation. (Ingblad & Lundqvist 2012c)

Slutligen vill Ingblad och Lundqvist poängtera att de inte har något emot förenklingar för företagen men menar att förenklingar måste ske inom lagens ramar och inte göra att informationsinnehållet går förlorat. Det finns enligt Ingblad och Lundqvist många regler som leder till praktiska problem men man kan inte bortse från lagregler genom att hänvisa till ett trettio år gammalt förarbete till en skattelag där syftet med lagen är att förenkla. (Ingblad & Lundqvist 2012c)

## 6. Intervjuer

*I intervjukapitlet presenteras intervjuerna med Mats Brockert, Margit Knutsson, Gunvor Pautsch och Sten-Eric Ingblad. Dessa respondenter är utvalda för att de är insatta i området och har mycket kunskap och erfarenhet kring redovisning av pågående arbeten. Intervjuerna är indelade i tre huvudområden, HFD 2011 ref. 20, hur domen påverkar redovisningen och slutligen vad respondenterna tycker om sambandsfrågan.*

---

### 6.1 Intervju Mats Brockert

Mats Brockert är i dagsläget tjänstledig från sin tjänst som verksamhetsutvecklare på Skatteverket. Han arbetar just nu på BFN som tjänsteman där han bland annat utvecklar de allmänna råden. Brockerts utbildningsbakgrund består av både ekonomi och juridik, han har även under senare delen av sin utbildning arbetat på en mindre revisionsbyrå. I tidskriften Balans har Brockert skrivit två artiklar som bemöter Ingblad och Lundqvists syn på konsekvenserna av utfallet av domen i HFD 2011 ref 20.

#### 6.1.1 HFD 2011 ref. 20

I intervjun med Mats Brockert inleder han med att han från början blev förvånad över utfallet i HFD 2011 ref 20, men när han förstod hur skatterättsnämnden och HFD hade argumenterat i rättsfallet så kände han att det var ett korrekt domslut. Han tyckte att Skatterättsnämndens resonemang var bättre då de utgick från lagtexten. HFD 2011 ref 20 hänvisar till RÅ 2006 ref 28 och från början undrade Brockert vad det rättsfallet hade för betydelse, men han vet att de som satt med i HFD är skärpta. När han hade funderat kring vilken betydelse 2006 års rättsfall hade så förstod han att man var tvungen att gå tillbaka till den domen för att förstå om pågående arbeten är frikopplat från beskattningen. Brockert säger att han inte hade gjort den kopplingen innan, och inte någon expert på området heller, som HFD gjorde i 2011 års domslut. Domstolen ansåg att i RÅ 2006 ref 28 så kan man indirekt tolka att området pågående arbeten är frikopplat och Brockert anser att 2011 års dom var korrekt. Den tolkning som de hade gjort i domen 2011 håller Brockert idag med om.

#### 6.1.2 Hur domen påverkar redovisningen

Hur domen påverkar redovisningen återstår att se enligt Brockert. BFN har sagt att det inte finns något att ändra just nu och det håller Brockert med om. Brockert säger att det är en stor osäkerhet men att det är mycket som talar för att man skulle kunna undervärdera omsättningstillgångar. Brockert tycker många av de frågor som Pernilla Lundqvist och Sten-Eric Ingblad tar upp i tidskriften Balans är intressanta men har andra tankar kring frågan. I den första artikeln som svarar på Lundqvists och Ingblads artikel så går inte Brockert in så mycket på den materiella frågan angående pågående arbeten på löpande räkning utan riktar mer in sig på att utan alternativregeln (förenklingsregeln) blir redovisningen mer komplicerad för företagen. Brockert tycker det är ”tokigt” att inte acceptera förenklingsreglerna eftersom för de allra flesta företag leder det till en krångligare och i förlängningen dyrare redovisning.

I den andra artikeln förklarar Brockert mer ingående hur han ser på de materiella reglerna. Hans förklaring till att man inte bryter mot ÅRL om man använder alternativregeln idag handlar om att det inte har skett någon förändring. BFN anser att det inte har skett någon förändring eftersom det inte har tillkommit någon ny lag. Men eftersom det inte har tillkommit någon ny lag anser Brockert att frågan är om man får undervärdera omsättningstillgångar? Brockert argumenterar utifrån en debatt som startades för några år sedan av Rolf Thörnqvist där grundfrågan var om det är tillåtet med undervärdering. Om man bokstavstolkar lagen då ger man inte utrymme för undervärdering av omsättningstillgångar och det var bokstavstolkningen som stod i fokus i debatten. Thörnqvist menade, enligt Brockert, att när ändring i ÅRL nu har skett så är det inte längre tillåtet i redovisningen och därmed ska det ha genomslag vid beskattningen. Margit Knutsson argumenterar emot och Anders Bengtsson säger att man inte behöver tolka lagen bokstavligt. Anders Bengtsson menar att man måste titta på vilken typ av lagstiftning det är och i vårt fall är det en civilrättslig lag som syftar till att skydda intressenterna. Den är inte som skattelagstiftningen där det endast är möjligt att tolka det som står i lagen. Brockert tycker även att Anders Bengtssons argument stöds av väsentlighetsprincipen vilken inte skulle kunna tillämpas om man bokstavstolkar. Väsentlighetsprincipen handlar ofta om att man undervärderar, även om det handlar om småbelopp. Väsentlighetsprincipen är inte lagfäst men står ändå stark.

Brockert tycker inte att Lundqvist och Ingblad uttrycker tydligt nog hur de menar att man får undervärdera. De skriver att det finns regler för att undervärdera men att han aldrig har sett några sådana regler att man får undervärdera. Brockert menar att man inte med till hänvisning till inkomstskattelagen, den reglerar vad som ska beskattas, inte kan reglera vad som ska redovisas. Det kan bli konflikt mellan de olika lagarna men den ena lagen kan inte reglera den andra, en lex specialis kan man prata om inom samma lag men mellan lagar menar Brockert att det är svårt att se att man kan göra det. Det man däremot kan göra är att om man kan acceptera att man får undervärdera men då är det utifrån syftet i lagstiftningen. Brockert menar att det är syftet man måste falla tillbaka på i lagstiftningen. Brockert säger att om man tittar på förarbetena till ÅRL så är den helt uppbyggd utifrån skattereglerna och syftet är att lagen ska vara enkel, det är väldigt tydligt i förarbetena. Man kan säga så här att om den här enkelheten, i vårt fall alternativregeln, inte accepteras i redovisningen så finns det ingen mening med att ha kvar den i skattelagstiftningen heller. De är inte införda för att sänka skatten utan för att göra det enklare. Brockert säger att han aldrig har varit med om någon finansminister som vill ha lägre skatter. Om inte förenklingsregeln inte accepteras i redovisningen så finns det ingen anledning att acceptera regeln i beskattningen heller. Grunden och syftet till regeln är att det ska förenklas, och Brockert menar att det finns ingen annan grund man kan acceptera undervärderingen på.

Kommer man ändå fram till att man inte kan undervärdera omsättningstillgångar så menar Brockert att man har haft fel sedan ÅRL infördes. Och kommer man fram till att det är ett lagbrott är det inte helt enkelt att ändra ÅRL eftersom det bygger på ett EG-direktiv. Helst hade Brockert sett att man ändrade i ÅRL för att göra det så klart som möjligt men han ser att det är svårt att genomföra på grund av EG-direktiven. Brockert tror dock inte det kommer ske något här nu med redovisningen det kommer rinna ut, så länge BFN inte ändrar sina allmänna råd så kommer inget att hända, företagen kommer följa BFN och den enkla redovisningen. Han tycker att det är att komplicera för mycket om redovisningen skulle förändras. Periodiseringsfrågorna är svåra och hur mycket utgifter som inte ska kostnadsföras. Det gäller att komma ihåg nästa år vad man gjorde förra året och 10-15 % kommer glömma det nästa år och åka på skattetillegg tror

Brockert. Han tror att de flesta kommer att fortsätta redovisa enligt alternativregeln eftersom de flesta kommer att redovisa enligt BFN och de kommer att fortsätta med faktureringsmetoden så länge det är tillåtet enligt BFN.

### **6.1.3 Sambandsfrågan**

Överlag så tycker Brockert att en frikoppling skulle vara allt för krångligt för företagen. Främst hade det varit krångligt för företagen men det skulle även skapa problem för skatteverket då så många skulle göra fel. Brockert säger att för tio år sedan upptäckte man att man fick ändra deklARATIONER för massor av företag som hade gjort det fel och då insåg man att det inte var bra, vill hellre ägna tid åt de som medvetet gör fel. Grunden är den att en frikoppling är komplicerad, riktigt rörigt för företagen. Brockert menar att det är enkelt när det handlar om inte avdragsgilla kostnader, då gör man en justering och sen behöver man inte göra fler men när det handlar om periodiseringsfrågor och de går i sär så kommer man göra en justering år ett med exempelvis minus 100 och sen nästa år ska de tas upp igen nästa år vilket är mycket svårt för företagen.

I och med SamRob satt Brockert med hur en deklARATION skulle se ut och han insåg snabbt att det skulle bli komplicerat. Idag är det inte så många justeringar och han menar att börjar redovisning och beskattning gå isär mer och mer så blir det fler justeringar som man måste hålla reda på. Brockert har sett i praktiken med Fora där pensionsförsäkringspremier är frikopplade från beskattningen och då måste man justera i deklARATIONEN. Brockert menar att de som redovisar håller på att bli "tokiga". I början trodde de på Fora att de var ett samband men så kom det domar som visade att det inte var ett samband. Detta visar enligt Brockert att det är komplicerat med en frikoppling.

## **6.2 Intervju Margit Knutsson**

Margit Knutsson sitter med i justitierådet på Högsta förvaltningsdomstolen i Stockholm sen ett flertal år tillbaka. Hon har tidigare arbetat på Skatterättsnämnden som bland annat ledamot och var med och dömde i RÅ 2006 ref. 28 men har bland annat även hunnit med att arbeta som särskild utredare på Justitiedepartementet och varit chefrådsman vid Länsrätten i Stockholms län. I grund och botten har Knutsson en examen i form av en jur kand som hon blev klar med år 1984. Knutsson är en av artikelförfattarna till debatten angående pågående arbeten i tidskriften Balans, där hon har skrivit en artikel i nr 1/2012 som svarar på Ingblads och Lundqvists artikel från 11/2011.

### **6.2.1 HFD 2011 ref. 20**

Intervjun med Knutsson inleds med att fråga henne om domen från rättsfallet HFD 2011 ref. 20 var överraskande. Nja, inte särskilt svarar hon och tillägger att frågan i målet redan hade besvarats i rättsfallet från 2006, RÅ 2006 ref. 28. Dock hade ju bolagets pågående arbetena inte aktiverats i det fallet men det bekräftades ju ändå att det ansågs frikopplat menar Knutsson och fortsätter med att det stred ju inte mot skatteregeln i det fallet. Utan man ansåg i det fallet att området var frikopplat och därmed bekräftar domen från fallet från år 2011 bara den tidigare domen med ett tillägg med att man inte går in på vad som anses vara god redovisningssed. Dock tillägger Knutsson att hon inte vet hur diskussionen bakom HFD 2011 ref. 20 ser ut och att hon inte är riktigt insatt i domskälen. Men med hänsyn tagen till det hon har läst så anser hon att argumenten bakom utfallet är realistiska. Knutsson tycker att domen från HFD 2011 ref. 20



kanske var i kortaste slaget och att det inte kan vara helt lätt för utomstående att förstå men utgången anser hon vara rimlig. Hon tillägger att utgången var rimlig, tack vare domen från 2006.

På frågan om Knutsson blev överraskad av domen från år 2006 gällande samma fråga svarar hon att den inte heller var särskilt överraskande. Men hon tillägger att Regeringsrätten inte gick på samma linje som i Skatterättsnämnden i RÅ 2006 ref. 28. Det ska tilläggas att Knutsson själv satt med i Skatterättsnämnden vid tillfället och var med och dömde i fallet. Majoriteten i Regeringsrätten var överens om att det inte fanns några krav i ÅRL att det skulle aktiveras medan Skatterättsnämnden ansåg nog till största del att det var kopplat. Knutsson menar att om pågående arbeten inte hade aktiverats i balansräkningen så skulle bolaget inte behöva aktivera i skatteberäkningen. Det vore märkligt om IL krävde aktivering men inte ÅRL krävde det, tillägger Knutsson. Regeringsrätten hade ju andra skäl i sin dom, trots att domen resulterade i samma utgång. En innantill läsning av IL tyder ju på att det inte fanns något krav på aktivering. ÅRL ställer heller inget krav på aktivering, men det följer av god redovisningssed att större bolag gör det för att det ger en bättre bild av intäktstjäningsförmågan. Men för mindre bolag exempelvis ”extraknäckbolag” så är det inte rimligt att de ska redovisa det genom att aktivera utan de skall intäktsföra i takt med fakturering. Knutsson menar att det mer är en fråga vad som är god redovisningssed och att lagen ställer inget krav på aktivering! Knutsson anser att argumenten till domen i RÅ 2006 ref. 28 var korrekta trots att domskälen från Regeringsrätten skiljer sig från Nämndens. Men hon menar att bägge sätten är korrekta och att man även kan lösa frågan på det sättet som Regeringsrätten gjorde.

På frågan om hur domen från år 2011 påverkar kopplingen mellan redovisningen och beskattningen svarar Knutsson kortfattat att kopplingen inte påverkas, den är helt frikopplad. Ska man ändra på det så måste man lagstifta tillägger hon.

### 6.2.2 Hur domen påverkar redovisningen

Knutsson tror att domen från år 2011 kommer påverka redovisningen till viss del och tillägger att BFN kan komma att se över sitt regelverk. RFR har ju ändrat sin normgivning på grund av domen, det fanns ju länge ett undantag från att behöva aktivera men huvudregeln för stora noterade bolag är ju naturligtvis att aktivera. Knutsson menar att RFR haft ett undantag i den juridiska enheten på grund av skatteskal, att man inte behöver aktivera och på så vis skatta av sin vinst i förväg för att man trott att det har varit kopplat till beskattningen. Men nu, säger Knutsson, när HFD har fastställt att det inte finns en sådan koppling, så är det så att säga riskfritt att börja aktivera även i juridisk person, så då har ju iallafall RFR tagit bort det undantaget. Där har ju redovisningen direkt påverkats i de stora noterade bolagen.

Vad BFN kan komma att göra för övriga företagskategorier, det vet inte Knutsson. Men hon misstänker att de i vart fall kommer överväga att ställa längre gående krav på aktivering eftersom det inte längre kostar något att göra det, men förs inte svara på hur.

På frågan om redovisningen kommer bli mer komplicerad tack vare domen från HFD 2011 ref. 20 så svarar Knutsson ” Nja, inte om man inte ger sig på de minsta företagen”. Hon fortsätter med att bolag i koncerner aktiverar ju redan pågående arbeten i större sammanhang och där är ju kraven i koncernredovisningen att aktivera och att då införa kravet i juridiska enheter kan inte

vara så komplicerat. Men bara man aktar sig för att ge sig på de minsta, för då kan det naturligtvis bli väldigt krångligt och till ingen nytta helt enkelt säger Knutsson. Hon tillägger att BFN är nog förnuftiga och kan göra rimliga och bra avväganden i frågan. Men för större bolag som omfattas av internationella normer kan det definitivt inte bli några problem. De har koll på vad som är upparbetad intäkt så det kan inte vara några svårigheter menar hon. Men det kan bli mer komplicerat i sådana fall för de små företagen, säger Knutsson. Men hon tillägger även att hon inte tror att BFN kommer ställa krav på aktivering för småföretagen. Det Knutsson syftar på med komplicerat är att det skapar merarbete med en aktivering och merarbeten kostar både tid och pengar!

På frågan om det är svårt i praktiken för företagen att veta vilka områden som anses frikopplade och vice versa så svarar Knutsson att hon inte törs ha någon uppfattning om det. ”Jag tror kanske att man vet hur det är på något sätt, säger hon”.

Angående debatten i Balans och den tidigare diskussionen kring pågående arbeten anser Knutsson att alternativregeln inte står i strid med ÅRL. Har alltid ansett att den så kallade alternativregeln är förenlig med ÅRL, säger Knutsson. Hon menar att hade den inte varit det så hade man ju inte fått tillämpa den. Hon berättar även att hon vänder sig lite emot Ingblads resonemang, som verkar ha uppfattningen att IL på något sätt är en speciallag i förhållande till ÅRL. Han verkar ju haft den uppfattningen att det aldrig har vart tillåtet enligt ÅRL och ända skälet till att man tillåter alternativregeln är för att IL anvisar den metoden, så att den bestämmelsen på något sätt tar över, säger Knutsson. Knutsson menar att om det hade varit förbjudet enligt ÅRL att redovisa på det sättet så hade man inte kunna godta det någonsin under alla de år som ÅRL har funnits. ÅRL innebär ingen sådan förändring i förhållande till tidigare redovisningsreglering som Ingblad menar att den innebar. Var det tillåtet för två år sedan så är det okej även nu, trots domen tillägger Knutsson. HFD domen kan inte ha påverkat frågan om det eller inte menar hon.

På frågan om vad Knutsson menar i tidskriften Balans med att BFN kan behöva se över sin normgivning till bakgrund av domen från HFD 2011 ref. 20 så menar hon att de borde se över sin normgivning för medelstora bolag. Med medelstora bolag så kan inte Knutsson göra en lämplig kategoriindelning säger hon. Men hon menar att BFN arbetar ju på med sin kategoriindelning i form av K2 och K3, men vad som kan vara lämplig kategoriindelning för företag som skall redovisa pågående arbeten kan inte Knutsson svara på.

### **6.2.3 Sambandsfrågan**

Knutsson anser att förslaget från SOU 2008: 80 om en frikoppling verkade krångligt och berättar att hon var rätt kritisk till SamRob när den kom. Det verkade krångligt säger hon. De ville ju skriva särskilda skatteregler, men som i utgångsläget var likadana som redovisningsreglerna och på så sätt åstadkomma någon slags frikoppling och menar att hon var skeptisk. Men säger Knutsson, ”Jag har inte haft anledning på den tiden att sätta mig djupare in i den. Men tunga instanser, de tyngsta, både Skatteverket, BFN och näringslivet var ju emot den och det visar väl att alla förslagen inte var så genomtänkta, tillägger hon.

På den spontana frågan om svensk redovisning går mer mot en internationalisering och en frikoppling svarar Knutsson att hon inte riktigt har något bra svar på det. För de som är mer

internationellt aktiva så är det ju självklart, säger hon. Knutsson fortsätter med att vi löser ju problemet och har länge gjort genom att ha lite andra regler i själva årsredovisningen i juridiska personen och högre krav på redovisningen i koncerner. Det är också en slags frikoppling, att man kopplar isär årsredovisningen från koncernredovisningen, menar Knutsson. Det kanske faktiskt är en bättre väg att göra, fortsätter hon. Är rädd för att frikoppla alltför mycket mellan redovisning och beskattning, det blir väldigt krångligt för mindre företag. Jobbigt och krångligt att jobba med två regelverk säger Knutsson. "Ännu starkare koppling för mindre företag och i ännu större utsträckning tillämpning av skattemässiga regler och principer i redovisningen förespråkar hon. Nu tror jag BFN i sin regelgivning för de minsta företagen tillåter ett längre steg och tillämpar skattereglerna i redovisningen", säger hon. Men det finns för- och nackdelar med båda delarna, fortsätter Knutsson. "Traditionellt har vi löst det genom att ÅRL får ha sitt egna liv litegrann, blir mer ett skattebokslut kanske och det går ju bra". Det är ju inte den redovisningshandlingen som investerare granskar och behöver för att fatta sina beslut utan det är ju koncernredovisningen, avslutar Knutsson. På vår fråga om vad exakt Knutsson menar med små företag kan hon inte ta ställning till. Men hon tar ett exempel om enskild näringsverksamhet, konsultföretag. Hon tillägger igen att hon inte har någon genomtänkt uppfattning om vart gränsen mellan företagskategorier ska gå.

I den tidigare diskussion som förekommit gällande ÅRL:s införande och aktivering av pågående arbeten samt Knutssons artikel från 2001 i Svensk Skattetidning så berättar Knutsson att hon står fast vid sina gamla argument. Hennes slutsats är att ÅRL inte har medfört någon förändrad syn på intäktsrapportering av pågående arbeten. En så avgörande och stor förändring för företagen skulle man väl ha noterat i förarbetena på något sätt och varit mer genomtänkt, fortsätter Knutsson. "I så fall hade det varit ren sinkadus att införa ett sådant krav", säger Knutsson. Redan vid ÅRL:s förarbeten år 1995 skulle det i sådana fall inneburit krav på aktivering men även sen när IL infördes så uppmärksammades det inte heller. Det uppmärksammades ju inte i något lagstiftningsarbete, säger hon.

På frågan om ÅRL borde förändras och bli tydligare så att man får undervärdera, så svarar Knutsson att ÅRL inte är någon bra lag överhuvudtaget. Den baseras ju på EG-direktiv så det blir svårt att göra den bättre. Viktigast är att BFN får ett starkt mandat att skriva kompletterande regler och att företagen följer deras regler menar hon. Deras reglering borde i praktiken vara bindande, nu är den ju inte det i juridisk mening. Inget bolag som tillämpar BFN, ska råka illa ut i till exempel taxeringsmål eller annat sammanhang. Företagen ska kunna förlita sig på BFN, svarar Knutsson. Hon tillägger i frågan att hon tror att Skatteverket som regel godtar ett bolag som har tillämpat BFN:s regler. Tror inte att Skatteverket skulle angripa ett bolag som följer BFN:s normgivning och upprättar sin deklaration med utgångspunkt från BFNs regler. Utan det är väl först om ett bolag av någon anledning bryter mot BFN:s regler som Skatteverket vaknar till och granskar väldigt noggrant. Det samma gäller revisorerna fortsätter Knutsson. Jag tror inte heller att en revisor skulle anmärka i ett enskilt fall ifall bolaget följde BFNs reglering och då ha åsikter och tycka att det inte är riktigt rätt och att bolaget borde ha gjort på ett annat sätt. Knutsson menar att hon utgår ifrån att revisorerna skulle ge en ren revisionsberättelse vid tillämpning av BFN:s normgivning.

## 6.3 Intervju Gunvor Pautsch

Gunvor Pautsch arbetar i dagsläget som kanslichef på BFN och har praktisk erfarenhet från både den akademiska världen som lärare och som redovisningskonsult med egen firma. Pautsch har arbetat i närmare 15 år som lärare inom ekonomi på både högskola, universitet och komvux med fokus på redovisning och revision. Hon har även erfarenhet som ordförande i SRF, expert i olika utredningar bland annat SOU 2008:80. I botten har Gunvor Pautsch en pol mag med bland annat fokus på företagsekonomi, lärarutbildning och fortsättningskurser på universitetet.

### 6.3.1 HFD 2011 ref. 20

Pautsch anser inte att domen från HFD 2011 ref. 20 var överraskande och tillägger att det rörde sig om ett skattemål. De kom fram till att det inte direkt finns någon koppling mellan beskattning och redovisningen gällande pågående arbeten. Men Pautsch säger att fallet egentligen inte är en redovisningsdom utan en skattedom och meddelar att hon inte tänker svara på frågor gällande skattedomar. Hon tillägger att hon sysslar med redovisning och redovisningslagstiftning, vilket är hennes uppdrag på BFN.

Det finns en allmän paragraf i IL som övergripande säger att man ska godkänna bokföringen. Sen finns det ett antal områden som är särkopplade, framförallt kapitalbeskattade områden. I det här fallet fick man reda på att det inte krävdes att det man gjorde i redovisningen inte krävdes i deklarationen, menar Pautsch. Men det här fallet har inte rört redovisningslagstiftningen överhuvudtaget utan är ett skatterättsmål upprepar Pautsch och att hon inte kommenterar den typen av mål.

### 6.3.2 Hur domen påverkar redovisningen

Angående debatten i tidskriften Balans anser Pautsch att man inte någonstans i debatten har kommit fram till vad det egentligen handlar om. Före domen och efter domen är det exakt samma redovisningslagstiftning som innan, inget är ändrat menar Pautsch. ÅRL är ju en ramlagstiftning och BFN:s uppgift är att fylla ut den så att den blir tydlig och begriplig genom att ge ut allmänna råd och den uppgiften är lagfäst i 8 kap BFL, säger Pautsch. Inte någonstans i lagstiftningen så står det att man ska göra en redovisningslagstiftning på grund av skatteskal, vi gör det av andra skäl som indirekt kan bli skatteskal. Man ska inte behöva göra så många justeringar i deklarationen. Man ska kunna bli beskattade efter sitt redovisade resultat avslutar Pautsch.

På frågan hur Pautsch ställer sig till att det enligt ÅRL står att man ska ta upp det till lägsta värdet eller lägsta värdets princip så svarar Pautsch att inget är ju ändrat i ÅRL, regeln fanns ju innan domen. Pautsch säger att BFN har till uppgift, och kraven är hårda, att bidra till att förenkla för företagen. Eftersom det här har varit en praxis (att använda alternativregeln), så har vi sagt att det är okej att använda den så kallade kompletteringsregeln i skattelagstiftningen och redovisningen. Men den har ju inget direkt gehör i ÅRL, säger Pautsch. Utan vi ska ju se efter även hur företagen gör och är det lämpligt det de gör, så kan vi säga att det är okej. Varken före eller efter domen har varken lag eller förarbeten ändrats och såhär har alla god tagit att man redovisar innan domen. Jag förstår inte varför man nu hänvisar till ÅRL i debatten när den är likadan säger Pautsch och upprepar igen att ingenting har ändrats i ÅRL.

Pautsch menar att man inte kan, på grund av en skattedom, kan ändra tolkningar av ÅRL. RR och Far har gjort den här tolkningen, alla har vart överens om att det är okej och det är ju en etablerad praxis. En dom i ett skattemål kan inte ändra i redovisningen då det inte påverkar redovisningsbiten menar Pautsch. Pautsch säger att om man tittar på redovisningen som sådan, och refererar till BFN:s allmänna råd och dessförinnan FAR:s normgivning, så är det ju en etablerad praxis. Den praxis är ju redovisningen och den existerar ju. Pautsch anser att det är okej att inte aktivera så länge man följer allt annat som står i BFN:s normgivning. Det här är ju en liten del av vår normgivning och man kan ju inte vänta med att fakturera bara för att man inte vill ta fram någon vinst, säger Pautsch. I BFNAR 2003:3 och K2 till exempel, så står det ju att man bara får göra såhär om man fakturerar på rätt sätt. Annars bryter man mot normgivningen säger Pautsch. Det går inte att anpassa sig och strunta i att fakturera. Pautsch menar att det är bara en liten del om man fakturerar en gång i månaden, bara en månads arbeten som inte tas upp.

När det gäller de mindre företagen så anser Pautsch att ÅRL stödjer normgivningen av pågående arbeten. Vi får kolla hur det blir med K3 om vi ska ha samma, säger Pautsch. Inte för att man egentligen vet om det blir rätt om man aktiverar heller tillägger hon. Så enkelt är det! Pautsch säger dock att det förmodligen blir en sämre redovisning med alternativregeln men med det löser ju sig över tid. Det är en engångsgrej, blir ju samma från år till år och syftar på om man har använt kompletteringsregeln men inte aktiverat exempelvis sista månads arbeten. Det blir en engångseffekt den gången man går över, säger Pautsch och fortsätter med att förklara att debatten i Balans har kommit lite snett. Fokus för BFN är lagstiftningen, man glömmer andra regler av samma redovisningsregler som säger att man inte kan låta bli att fakturera. Man måste läsa alla regler tillsammans, så är de skrivna. De är ett paket och hänger ihop avslutar Pautsch.

Pautsch berättar att BFN:s tidigare normgivning kommer att upphävas, när BFN är färdiga med k-paketet och blir det skarpt läge. BFN kommer sannolikt besluta om K3 om en månad. Då blir det ju skarpt läge, för alla aktiebolag och ekonomiska föreningar då de endast har K2 och K3 att välja på om man är mindre företag, vilket berör större delen av företagen i Sverige. I K2 kommer den här möjligheten vara kvar. Pautsch menar att man då får se över om företagen tycker det är trevligt att sitta och justera i deklARATIONEN varje år eller inte. För det är effekten, i redovisningen aktiverar man och i deklARATIONEN justerar man, det är så det blir!

Pautsch tillägger att hon har haft fördelen att varit ute och praktiserat och kan se vart problematiken i företagen finns, både för stora och små företag och på vilket sätt. De stackarna som ska drabbas av det här och när man ser effekterna av det merarbete som måste sättas till för nästan ingenting, då kan man ifrågasätta lämpligheten. Det finns ju andra saker en ekonom kan fokusera på i ett företag, nämligen att tjäna pengar, avslutar Pautsch.

### **6.3.3 Sambandsfrågan**

Pautsch satt med som expert i SOU 2008:80 och lämnade ett yttrande för sin ståndpunkt i förslaget om en frikoppling. De flesta experterna var inte eniga med utredarna, säger Pautsch. Vi har ett system som fungerar bra i Sverige, enligt Pautsch. Man ska bara behöva ordna sina uppgifter en gång. Vid en frikoppling skulle det krävas två parallella regelsystem vilket skulle öka den administrativa bördan något oerhört för de små företagen, säger Pautsch. De har svårt att se skillnaden, vilket som behövs för deklARATIONEN och vad som behöver på grund av

redovisningsnormgivningen. Förenklingsarbetet för små företag ska se till att de behöver göra så få justeringar i deklARATIONEN som möjligt. De ska bara behöva göra jobbet en gång. Sen är jag helt på det klara att det inte ska vara kopplat när det råder värdering till verkligt värde och tillägger att det blir ju helt ogörligt. Pautsch menar alltså att det inte ska finnas en koppling när det gäller värdering till verkligt värde. Men det kan lösas genom en generell frikoppling, om företagen nu väljer den värderingsprincipen menar Pautsch.

På frågan om Pautsch tror det kan vara problematiskt i redovisningen för företag att vissa områden är frikopplade medan andra områden inte är det så svarar hon; ”Det är problematiskt om man skjuter med hagelgevär utan att sikta”. Vi ber henne förklara närmare och hon berättar att det måste finnas skäl till en frikoppling. Det redovisade resultatet ska duga även till att tas upp till beskattning. Inom vissa områden så är det inte lämpligt med en koppling på grund av redovisningsutvecklingen som exempelvis värdering till verkligt värde.

Pautsch resonemang leder in på en spontan fråga angående förarbetena till ÅRL där ett av avsnitten tar upp det starka sambandet mellan redovisning och beskattning och hur det sambandet kommer se ut i framtiden. Pautsch ställer då motfrågan ”Vilken framtid tittade man på i det läget?”. Jo, de internationella redovisningsreglerna från organisationen IASC, som numera heter IASB och hur man försökte rikta dem över världen. Att då överlämna så att säga en fiskal angelägenhet till en organisation som man inte har någon som helst kontroll över var man ju inte så intresserad av, vilket man kan förstå menar Pautsch. Nu valde man ju inte den metoden utan valde istället att införliva sjunde och fjärde direktiven i en årsredovisningslag. Lagreglerna är ju våra, det är svenska regler och vi äger dem. Det är vi som kan påverka och ändra dem. Vi refererar ju inte till direktiven i lagen vilket innebär att man har frågan hos sig fortsätter Pautsch.

På frågan om Pautsch tror att sambandet kommer finnas kvar i framtiden svarar hon att hon har svårt att uttala sig om hur det kommer att utvecklas och säger ”men får jag som jag vill så vill jag stärka sambandet för små företag som värderar till anskaffningsvärde”. Det finns vissa områden, som det här, där man inte har varit riktigt klar över hur starkt sambandet är och det finns flera områden där man är lite osäker. Det ska man ju tydliggöra, här har vi ett samband i grunden, sen gör man vissa avsteg ifrån det, säger Pautsch. Då blir det ju främst större företag med större resurser som får det extra arbetet. Den lilla företagaren ska slippa det. Vi har ju en miljon företag i Sverige, några tusen företag av dessa räknas som större och det är ju bara en bråkdel av den totala företagsverksamheten. Pautsch vill att man förtydligar i till exempel IL och att man fortsätter att samarbeta när man jobbar fram nya regler, som de gör idag och syftar på bland annat Skatteverket, professorer från den akademiska världen samt näringslivet. Båda ska vara nöjda, skatteverket och redovisningen. Vi skriver regler som är anpassade efter användaren, inte för att det roligt avslutar Pautsch.

#### **6.4. Intervju Sten-Eric Ingblad**

Sten-Eric Ingblad är redovisningsexpert och har under många år arbetat för PwC. I dagsläget är han aktiv i flera skatt- och redovisningsmål. Under sin karriär har Ingblad bland annat undervisat på högskolan i Borås och på Göteborgs universitet. Ingblad är ten av artikelförfattarna till debatten angående pågående arbeten i tidskriften Balans.

#### 6.4.1 HFD 2011 ref 20

Ingblad anser att domen i HFD 2011 ref 20 var överraskande. Att domstolen kom fram till det beslutet beror enligt Sten-Eric på att skattelagen har skrivits dåligt, den kan tolkas på olika sätt. Tidigare har den lagen tolkats av nästan alla att det är ett sambandsförhållande mellan redovisningen av pågående arbeten och beskattningen. Ingblad säger att både han, skatterättsnämnden, skatteverket och andra har ansett det har funnits ett samband. Det har funnits frågor om sambandet tidigare och 2006 så var Ingblad inblandat i ett notismål angående sambandsfrågor för pågående arbeten. Ingblad ställde en fråga till skatterättsnämnden för att han ville ha klarhet i frågan och samtidigt ställde skatterättsnämnden också en fråga beträffande ett annat företag och de hann före Ingblad. Ingblad var ganska säker på att det skulle vara ett sambandsförhållande och från rättsfallen RÅ 2006 ref 20 och notismålet, som hade precis samma motivering, drog de flesta slutsatsen att området var kopplat.

Ingblad säger att det fanns de som tolkade det som att det inte fanns ett samband. Ingblad och Lundqvist tittade på de olika revisionsbyråerna vad de kom med för förslag på vad som gällde efter domen 2006. Det var några som uttalade sig lite åt att det inte var ett samband, men de flesta gick på linjen att det var ett samband. Domen 2006 var något oklar och Ingblad anser att den kan tolkas på två sätt, precis som man kan tolka inkomstskattelagen på två sätt. Det som är överraskande är att man bytte uppfattning i domstolen 2011. Man måste ha vetat att den allmänna uppfattningen var att det förelåg ett samband och så gick man emot det och det förvånade Ingblad. Ingblad anser att domen och domskälen är välgenomtänkta, han klandrar inte domen på något sätt utan klandrar IL. Den är inte skriven på ett bra sätt eftersom man kan tolka den på två sätt, det är IL som krånglar till det.

#### 6.4.2 Hur domen påverkar redovisningen

Nu när området är helt frikopplat så anser Ingblad att det blir en effekt på redovisningen, precis som Ingblad och Lundqvist har argumenterat för i Balans. Ända från början från 1929 års bokföringslag så har man sagt att en regel i skattelagen som påverkar redovisningen går före en regel i redovisningslagstiftningen. Detta har sagts många gånger när man har gjort nya lagar och det har alltid kommit en sådan paragraf i nya lagar. Det enda var när ÅRL kom då kom inte det in en direkt paragraf men det behövdes inte då kunde man tolka in att en skattelag alltid går före redovisningslag vilket Ingblad och Lundqvist har beskrivit i sina Balansartiklar. Enligt Ingblad är det egentligen en dålig implementering av fjärde direktivet. I fjärde direktivet står det klart och tydligt att både omsättning- och anläggningstillgångar kan tas upp till annat värde om det är betingat av skatteskäl men inte annars. Enbart skatteskäl kan tillåta att man tar upp exempelvis en omsättningstillgång under LVP värdet. Ingblad menar att detta inte riktigt kom in i ÅRL men däremot blev det på det viset att har man gjort en undervärdering av en anläggningstillgång ska detta in i notapparaten. Det är klart att ska man upplysa om en undervärdering så måste det vara ok men undervärdering, annars skulle man inte skriva på det viset. Därför kan man enligt Ingblad analogiskt påstå att ÅRL accepterar den här synen och den överensstämmer med EG-rätten att man får undervärdera om det är betingat av skatteskäl. Nu när det inte längre finns skatteskäl bakom, genom rättsfallet 2011, finns det inget stöd för att värdera annorlunda än LVP. LVP gäller numer i alla regler, IASB, redovisningsrådet och FAR har LVP i sina råd och rekommendationer. Det är bara BFN som påstår att det är i överensstämmelse med ÅRL att använda sig av alternativregeln vilket enligt Ingblad är helt obegripligt.

Att inte bolag som har pågående arbeten, exempelvis revisionsbolag, inte ska behöva ta upp det i redovisningen tycker Ingblad är löjligt. Det kan handla om mycket stora belopp och då kan man inte hävda någon väsentlighetsprincip, det är väsentligt. Åberopar man förenklingskäl som fanns när man införde skattelagen för många år sedan så ska man observera att detta rörde sig om 70/80 - tal och då fanns det till och med en regel i bokföringslagen att man slipper ta upp varulager. Under den här tiden definierades LVP som att man inte ska ta upp det över det lägsta av anskaffningsvärde och verkligt värde däremot ska fick man gå under LVP ända ner till noll. Det var läget när skattelagen tillkom. Då var det överrensstämmelse mellan skattelagen och bokföringslagen. Efter detta har det skett förändringar i ÅRL och BFL med andra definitioner av LVP. Då kan man inte ta upp omsättningstillgångar till noll längre. Det uttalandet som Brockert gör om syftet med skattelagen fungerar ej som argument då det är överkört sedan länge av bokföringslagar. När Brockert talar om väsentlighet så tycker Ingblad inte riktigt att det framgår vad han menar, men om det är materialitetsprincipen han menar så kan den inte åberopas eftersom det är för stora belopp det handlar om. Enligt Ingblad så det finns inget som stödjer Brockert i hans argumentation.

Ingblad tror inte det blir mer komplicerat för företag om de måste redovisa pågående arbeten på löpande räkning som ej har fakturerats. Ingblad menar att om man tittar på ÅRL 2 kap 4 § så är försiktighetsprincipen definierad där. I sista stycket så anges att om man bryter mot första stycket så ska man ange i noter inverkan på resultat och ställning, hur mycket resultatet har minskat eller ökat, hur mycket som borde kommit upp i balansräkningen och eget kapital av att man inte redovisar pågående arbeten. Företagen ska ändå räkna ut detta idag redan.

### 6.4.3 Sambandsfrågan

Ingblad är kritisk till ett samband mellan redovisning och beskattning. Det var i 1929 års lag då införandet av ett samband mellan redovisning och beskattning skedde. Då bestod BFL av sexton, som Ingblad minns, paragrafer och skattereglerna var mycket få. Idag är redovisningsområdet mycket mer komplicerat än vad det var på 1920-talet och skattesystemet är ännu mer komplicerat. Ingblad säger att det blir omöjligt för folk att ha koll på både redovisning och beskattning. Skattemyndigheterna har inte koll på redovisning och det drivs en massa processer i dagsläget. Ingblad tycker att systemet passade förr i tiden med att det är för komplicerat idag eftersom två jättesystems slås ihop. Bara det ena av dess två system är tillräckligt svårt, det är få som bara greppar ett system. Ingblad säger att det har gått alldeles åt skogen här i Sverige. Det finns ingen idag som förstår sig på den här frågan (sambandsfrågan) därför att de är vana vid det sätt som vi har idag, de bara traskar vidare. Ser man på det historiskt är det fullständigt åt helskotta att det ska vara på det viset som det är idag.

Ingblads uppfattning är att vi i framtiden inte kan ha kopplingen eftersom det kommer att strida mot redovisningen enligt EU och Sverige kommer att få slopa sambandet. Men det kommer ta några år då det finns ett segt motstånd till detta, menar Ingblad. Ingblad tycker också att argumenten mot en frikoppling inte är så bra. Enligt Ingblad så säger motståndarna att de säger att om vi slopar sambandet så måste vi ha två stycken redovisningar och Ingblad tycker det är klart att går man ut och säger det så blir folk vettskrämda. Ingblad hävdar att det inte behöver vara på det viset. I andra länder med frikoppling så har de inte två stycken redovisningar. Ingblad menar att det finns missuppfattningar inom området.



Sambandet mellan redovisning och beskattning snedvrider redovisningen. Inom pågående arbeten så menar Ingblad att det är helt klart att skattelagen saboterar fullständigt, man får ju inte fram riktiga värden med det systemet. Samma sak gäller räkenskapsenliga avskrivningar. Ta exempel ett rederi som köper en båt för en miljard, företaget kan ju skriva av en väldigt stor del med en gång som helt avviker från nyttjandeperioden. Ingblad tycker att IL borde vara en den lag som man enbart går in på när man ska lösa skattefrågor och inte behöva hoppa in på andra rekommendationer. Ingblad säger att många rättsfall där han är delaktig så går man in på IASB:s normer och liknande och dessa rekommendationer är väldigt tjocka och komplicerade. Ingblad menar att Jurister kan ju inte det här. Företaget kanske missar något och så angriper skatteverket det här och så blir det problem. Ingblad tycker att det hela har gått överstyr.

Ingblad tycker att BFN försöker ge sken av att det de gör är bindande och därför följs rekommendationerna i stor utsträckning. Ingblad tycker det är viktigt att följa BFN:s rekommendationer så länge man inte har något gott skäl att inte följa dem. I rättsligt sammanhang så blir det annorlunda, BFNs normer är inte bindande men domstolen går ofta på BFNs uttalande. Det beror enligt Ingblad inte på att BFNs normer är bindande utan på att det ofta inte finns några motargument. Finns det bra motargument mot BFN så behöver inte domstolen gå på BFN:s linje. Problemet är att det inte ofta kommer motargument, det är sällan man argumenterar mot någonting i HFD. Har man inga motargument så ska man ju följa BFN annars måste man se till att ha argument för sin sak.

## 7. Analys

*I analysavsnittet kommer vi först analysera vilka argument parterna använde i rättsfallet HFD 2011 ref 20 för att sedan analysera argumenten om redovisningen kommer att påverkas av domen. Vi har valt att presentera de viktigaste argumenten igen i analysen då vi anser att det blir lättare för läsaren att följa med i analysen.*

---

### 7.1 Argument i rättsfallet 2011 ref 20

Många var förvånade när HFD kom med sin dom att pågående arbeten inte var ett kopplat område. Både Ingblad och Brockert uppger att de var överraskade då de ansåg att det fanns en generell bild av att området var kopplat. Knutsson däremot var inte lika överraskad och ansåg att det var ett mer väntat utslag från HFD. Dock anser både Ingblad och Brockert att när man läser domen så förstår man varför det är frikopplat. Nedan diskuteras de olika argument och ståndpunkter som parterna har. Två huvudområden som diskuteras i domen är skattelagstiftningens bestämmelser och även praxis i form av rättsfallet RÅ 2006 ref. 28.

#### 7.1.1 Inkomstskattelagens bestämmelser

Hur skattelagen ska tolkas är parterna i rättsfallet inte eniga om och de har olika uppfattningar om lagen. E&Y anser att man inte behöver ta upp pågående arbete på löpande räkning i deklarationen även om tillgången har tagits upp i redovisningen. Bolaget anser alltså att det är ett frikopplat område. Bolagets argument är att enligt 17 kap. 26 § IL så behöver inte pågående arbeten på löpande räkning tas upp som en tillgång och de hänvisar till rättsfallet från 2006 där de enligt E&Y kom fram till att området är frikopplat. Således har företag en valmöjlighet hur intäkter ska redovisas i deklarationen oberoende av vad som har redovisats i redovisningen.

Skatteverket gör en annan bedömning och de går in på 17 kap. 23 §, som E&Y inte berör. I 23 § är huvudregeln för pågående arbeten att den skatteskyldiges räkenskaper ska följas vid beskattningen så länge det inte strider mot 24-32 §§. Skatteverket menar att det redovisade resultatet ska ligga till grund för beskattningen så länge beloppet inte understiger det fakturerade värdet av pågående arbeten, det värde som 17 kap 26 § ger. Skatteverket menar att pågående arbeten självklart inte får understiga det fakturerade värdet, då bryts sambandet och företaget måste ta upp sina fakturerade arbeten i deklarationen. Skatteverket tycker att lagtexten inte är riktigt klar. Allmänna ombudet håller med Skatteverkets bedömning men anser att det finns utrymme för valfrihet i redovisningen, men det är alltid räkenskaperna som ska ligga till grund för deklarationen. Tolkningen av 17 kap 26 § IL som Allmänna ombudet istället menar skall förespråkas är att så som den skattskyldige, i detta fall E&Y, valt att redovisa skall ge ett likadant genomslag i beskattningen. Inkomstskattelagen bör uppfattas som kopplad till räkenskaperna.

I skatterättsnämndens bedömning diskuteras de inblandade parternas olika tolkningar av lagtexten i 17 kap 26 § IL och Skatterättsnämnden anser att paragrafen ger utrymme för båda parternas tolkningar och menar att det gäller även när den läses i dess sammanhang till 17 kap 23 § IL. Nämnden menar att det föreligger en valmöjlighet för den skattskyldige och syftar då på 17 kap 23 § IL, att pågående arbeten på löpande räkning inte behöver tas upp som tillgång och

fortsätter att Regeringsrätten i rättsfallet RÅ 2006 ref. 28 uttryckligen pekar på det. I skatterättsnämnden var det tre av sju som var skiljaktiga i domen. De skiljaktiga håller fram att enligt 14 kap 2 § IL så är huvudregeln att resultatet ska beräknas utifrån bokföringsmässiga grunder. De ifrågasätter också hur regeln i 26 § jämfört med 23 § ger utrymme för bolaget att kunna välja att ta upp de fakturerade beloppen som intäkt i en situation då dessa är värderade till ett högre värde i balansräkningen under samma beskattningsår. De skiljaktiga menar att man inte kan hitta ett entydigt svar i frågan utifrån lagtexten och därmed måste man se på förarbeten. I förarbetena till bestämmelserna framgår att grundtanken med reglerna som finns i 17 kap 26 § IL är att ge den skattskyldige möjlighet att i takt med fakturering ta upp pågående arbeten på löpande räkning som intäkt. Det framgår även att värdet av pågående arbeten därmed inte behöver aktiveras i balansräkningen. Däremot ges det inte genom förarbetena möjlighet att kunna lägga ett lägre fakturerat belopp till beskattning samtidigt som de arbetena har värderats högre i räkenskaperna.

Högsta förvaltningsdomstolen gör samma bedömning av IL som E&Y men har ingen djupare förklaring till varför de tolkar lagen så.

De olika parterna tolkar lagen på olika sätt och skatterättsnämnden medger att båda tolkningarna ryms i skattelagens regler. Här går det inte endast utifrån ordalydelsen tolka lagen. Sten- Eric Ingblad sa i intervjun att problemet är att IL är dåligt skriven, man kan tolka lagen på två sätt och det är bland annat därför som HFD kom fram till att området var frikopplat. Från ovanstående argument kan vi se att lagen kan tolkas på minst två sätt och det är ett problem. Skatterätten kan inrymmas inom den offentliga rätten och då är det viktigt att lagen endast kan tolkas på ett sätt, bokstavstolkning är den främsta metoden på grund av att det ska vara rättssäkert för användaren. I detta fall så har lagen uppenbarligen inte uppnått sitt syfte att var säker för användaren eftersom den går att tolka på två sätt. Nu finns det ett rättsfall på området så nu är det inte längre någon oklarhet om området är frikopplat eller inte men innan dess så rådde det alltså en osäkerhet. Om nu lagen är otydligt skriven på detta område kanske det finns andra områden som inte kan tolkas utifrån lagens ordalydelse. Det är i så fall problematiskt då det kan leda till stora kostnader för företag om de tolkar skattelagen fel.

### 7.1.2 Rättsfallet RÅ 2006 ref. 28

Det andra huvudsakliga området som används som argument av parterna är domen från rättsfallet RÅ 2006. ref 28. Parterna refererar till domskälen från målet och det är uppenbart att just det rättsfallet väger tungt som praxis i förhållande till de olika parternas argument i HFD 2011 ref. 20. Nedan redogörs parternas ståndpunkter och argument med bakgrund till domen av rättsfallet från 2006.

E&Y hänvisar till domen från RÅ 2006 ref. 28 i sitt argument om att endast det fakturerade beloppen ska tas upp till beskattning där domen enligt E&Y kom fram till att beskattningen av pågående arbeten på löpande räkning är frikopplad från redovisningen. Det Regeringsrätten menar i sitt domskäl i RÅ 2006 ref. 28 är att 17 kap 23 § IL ska tillämpas om det inte råder särskilda föreskrifter i 24-32 §, samma kapitel. I den 26 § råder det dock särskilda föreskrifter, att det fakturerade beloppet skall tas upp till beskattning och att det därmed saknas anledning att gå in på vad god redovisningssed innebär. Skatteverket argumenterar emot E&Y och menar att i rättsfallet från 2006 så ser bolagets redovisning annorlunda ut, då det bolaget inte hade aktiverat

ofakturerade pågående arbeten, vilket E&Y har gjort i sin redovisning. Skatteverket menar att i RÅ 2006 ref. 28 så ligger redovisningen till grund för beskattningen i enlighet med 17 kap 23 § IL. De väljer att föra frågan vidare till Allmänna Ombudet som i sin tur argumenterar för att varken förarbeten eller praxis i form av RÅ 2006 ref. 28 kan styrka att bestämmelserna ska tolkas som frikopplad. Ombudet menar att bestämmelserna i 17 kap 26 § IL innebär, att om bolaget har valt att aktivera pågående arbeten på löpande räkning så ska det ligga till grund för beskattningen och att det därmed föreligger en koppling mellan redovisning och beskattning när det gäller pågående arbeten på löpande räkning.

Skatterättsnämnden i sin tur argumenterar för bolaget och hänvisar till stycket från Regeringsrättens uttalande i domen till RÅ 2006 ref. 28, att det saknas anledning att gå in på vad god redovisningssed innebär och konstaterar därmed att reglerna enligt IL innebär att den skattskyldige endast behöver ta upp det belopp som fakturerats. I skatterättsnämndens bedömning jämförs HFD 2011 ref. 20 och RÅ 2006 ref. 28 och att bolagen har valt att redovisa sina ofakturerade pågående arbeten på olika sätt. I fallet från 2006 har inte bolaget aktiverat ofakturerade pågående arbeten medan E&Y som ovan nämnt har tagit upp det ofakturerade beloppet som en tillgång i balansräkningen. Trots att Nämnden tar hänsyn till bolagens olika sätt att redovisa kommer de ändå fram till att en likvärdig bedömning som Regeringsrätten gjorde i RÅ 2006 ref. 28 att området ska anses vara frikopplat. Det var dock en skiljaktig dom från Skatterättsnämnden i HFD 2011 ref. 20 och de skiljaktiga hänvisar även de till praxis och rättsfallet från 2006. De skiljaktiga menar att eftersom bolaget i RÅ 2006 inte aktiverat de ofakturerade beloppet avseende pågående arbeten på löpande räkning så ställs inte frågan tillräckligt mycket på spets och syftar på hur lagen ska tolkas. Avslutningsvis förklarar de skiljaktiga att de anser att bolagets redovisning borde ha legat till grund för beskattningen, det som har tagits upp i redovisningen ska alltså tas upp till beskattning.

Även HFD refererar till fallet RÅ 2006 ref. 28 där skillnaden var att bolaget inte hade aktiverat de pågående arbetena i balansräkningen, vilket E&Y har gjort. HFD har i sin bedömning tagit hänsyn till bolagens olika val att redovisa beloppet för ofakturerade pågående arbeten och refererar till att Regeringsrätten i RÅ 2006 ref. 28 bedömde att beskattning endast skulle ske för det fakturerade beloppet av pågående arbeten på löpande räkning. HFD avslutar med att de aktuella bestämmelserna leder till att beskattningen ska ske på samma sätt i detta fall och fastställer därmed Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Ingblad blev som ovan nämnt överraskad över domen i HFD 2011 ref. 20 vilket enligt honom beror på att IL är dåligt skriven och kan tolkas på flera olika sätt. Rättsfallet från 2006 går enligt Ingblad också att tolka på två olika sätt och syftar på att den allmänna uppfattningen efter domen från 2006 var att det förelåg ett samband gällande pågående arbeten på löpande räkning, trots att några få ansåg att det var frikopplat. Det som förvånade Ingblad i HFD 2011 ref. 20 var att man gick emot den allmänna uppfattningen att det förelåg ett samband men han anser ändå att domen och domskälen var välgenomtänkta och klandrar istället IL. Knutsson i sin tur menar att domen från HFD 2011 ref. 20 inte var särskilt överraskande mycket tack vare domen från RÅ 2006 ref. 28, där hon satt i Skatterättsnämnden och dömde i utfallet. Hon tillägger att hon tyckte att domskälen i fallet från 2011 är rimliga med bakgrund till domen från 2006. Där anser Knutsson att frågan redan hade avgjorts, området ska anses som frikopplat. Brockert tyckte till en början att domen i HFD 2011 ref. 20 var förvånande, men efter att ha gått igenom resonemanget som

förs i RÅ 2006 ref. 28 förstod han att det var avgörande för utfallet i fallet från 2011. När han hade funderat kring vilken betydelse 2006 års rättsfall hade så förstod han att man var tvungen att gå tillbaka till den domen för att förstå att pågående arbeten är frikopplat från beskattningen. Brockert säger att han inte hade gjort den kopplingen innan och inte någon expert på området heller, som HFD gjorde i 2011 års domslut men menar att man genom RÅ 2006 ref 28 kan indirekt tolka att området pågående arbeten är frikopplat. Därmed anser Brockert att 2011 års dom var korrekt och han håller med om den tolkning som HFD har gjort.

De inblandade parterna i HFD 2011 ref. 20, E&Y och Skatteverket tolkar rättsfallet från 2006 på olika sätt. Skatteverkets uppfattning att det rättsfallet inte kan jämföras då bolagen har behandlat området olika i dess redovisningar. Trots att Skatterättsnämnden tar hänsyn till bägge parternas bedömningar väljer de ändå att tolka domen från Regeringsrätten 2006 som att området pågående arbeten på löpande räkning är frikopplat, dock med stor hänsyn tagen till bestämmelserna i IL. HFD däremot har en kortfattad dom med motivering främst tagen utifrån RÅ 2006 ref. 28. Utifrån de förda argumenten hos parterna, instanserna och utvalda respondenter ovan kan det diskuteras om det är på grund av att bestämmelserna i 17 kap IL är otydliga som det i HFD 2011 ref. 20 tas relativt stor hänsyn till praxis i form av RÅ 2006 ref. 20. Är lagtexten inte helt klar ska hänsyn tas till praxis i form av bland annat tidigare rättsfall och doktrin vilket ju är fallet i målet från 2011. Efter domen från 2011 står det klart att pågående arbeten på löpande räkning är ett frikopplat område och därmed uppstår frågan hur domen kommer att påverka redovisningen av pågående arbeten på löpande räkning?

## **7.2 Respondenternas argument till hur redovisningen påverkas av att pågående arbeten på löpande räkning är frikopplat**

På grund av att pågående arbeten nu anses vara ett frikopplat område startade Ingblad och Lundqvist en debatt i Balans hur domen borde påverka redovisningen och redovisningsrekommendationer. Debatten har varit uppe innan men aktualiserades i och med domen från 2011. Ingblad och Lundqvist menar att redovisningen kommer att påverkas och eftersom det inte finns någon skatteregel som påverkar redovisningen måste ÅRL följas. Det är dock inte alla som håller med Ingblads och Lundqvists konsekvensanalys av domen.

Knutsson bemöter deras artikel i Balans och hävdar att skattelagstiftningen inte påverkar redovisningen, det måste vara tillåtet enligt ÅRL att inte aktivera pågående arbeten på löpande räkning, om man ska kunna göra det i redovisningen. Brockert anser att domen från 2011 förhoppningsvis inte kommer att påverka redovisningen och skulle det vara så att redovisningen påverkas så måste ÅRL ändras eftersom det blir en alltför tung börda för företagen att redovisa pågående arbeten på löpande räkning som ej har fakturerats. Den sista respondenten, Pautsch, hävdar att domen inte påverkar redovisningen överhuvudtaget. Pautsch menar att en skattedom har ingen inverkan på redovisningen och därför har ingenting förändrats.

Respondenterna är inte eniga om hur redovisningen påverkas av domen från 2011, den första frågan vi ställer oss är av vilken anledning det har varit möjligt att undervärdera pågående arbeten på löpande räkning. Ingblad och Lundqvist hävdar att det är skattelagstiftningen har möjliggjort undervärdering medan de övriga respondenterna anser att skattelagstiftningen inte

påverkar redovisningen utan att undervärdering är förenligt med ÅRL. Nedan presentera deras argument närmare och försöka se vilken tyngd de olika argumenten har.

### 7.2.1 Argument för att värdera omsättningstillgångar lägre än LVP

Innan domen så var det självklart att man fick använda sig av alternativregeln och därmed värdera omsättningstillgångar lägre än LVP enligt 4 kap 9 § ÅRL. Åsikterna om varför värdering under LVP tilläts i redovisningen, trots bestämmelsen i ÅRL, går isär. Efter domen i HFD 2011 ref. 20 har det blivit konstaterat att området pågående arbeten på löpande räkning är frikopplat från beskattning och för att se hur redovisningen kommer förändras måste vi titta på hur IL påverkade redovisningen. Ingblad och Lundqvist menar att IL påverkade redovisningen medan de andra inte anser att det var IL som gjorde att man kunde acceptera alternativregeln utan anser istället att alternativregeln är förenlig med ÅRL.

Ingblad menar i intervjun att ända från början från 1929 års bokföringslag så har man sagt att en regel i skattelagen som påverkar redovisningen går före en regel i redovisningslagstiftningen. Detta har sagts många gånger när man har gjort nya lagar och det har alltid kommit en sådan paragraf i nya bestämmelser. När ÅRL infördes togs det dock inte in en direkt paragraf avseende denna bestämmelse men det behövdes egentligen inte, då man kunde tolka in att en skattelag alltid går före redovisningslag. Enligt Ingblad är det egentligen en dålig implementering av fjärde direktivet från EG-rätten, där det står klart och tydligt att både omsättning- och anläggningstillgångar kan tas upp till annat värde om det är betingat av skatteskal, men inte annars. Ingblad menar att detta inte riktigt tydliggjordes i ÅRL, men däremot blev det tydligt att om man har gjort en undervärdering av en anläggningstillgång så ska det in i notapparaten. Det är självklart att om man enligt lagstiftningen ska upplysa om en undervärdering i redovisningen så måste det ju vara okej att utföra en undervärdering, annars skulle man inte skriva på det viset i lagen menar Ingblad. Därför kan man enligt Ingblad analogvist påstå att ÅRL accepterar den här synen och att den överensstämmer med EG-rätten att man får undervärdera om det är betingat av skatteskal.

Ingblad och Lundqvist menar att bestämmelsen i ÅRL 5 kap 3 § är en av grunderna till att man har kunnat låta bli att tillämpa LVP. Enligt ÅRL 5 kap 3 § ska upplysning lämnas om en tillgång skrivits av eller ned utslutande av skatteskal. Ingblad och Lundqvist skriver att rubriken visserligen är anläggningstillgångar men att det genom en analogvis tolkning vore rimligt att denna sats även gäller för omsättningstillgångar och att den tolkningen skulle vara i överensstämmelse med EU-rättens krav på direktivkonform, att tolka lagen utifrån direktiven. En förutsättning har alltid varit att man av skatteskal har kunnat redovisa till ett lägre värde än LVP men nu när området är frikopplat finns det inte längre anledning att tillämpa undantaget menar Ingblad och Lundqvist.

Brockert anser inte att det är helt säkert att den aktuella skattedomen från HFD 2011 ref. 20 har påverkat det förhållandet, som Ingblad och Lundqvist ovan menar. Brockert undrar hur man med stöd av en upplysningsregel som avser anläggningstillgångar i 5 kap ÅRL kan bortse från en värderingsregel i 4 kap ÅRL.

Knutsson i sin tur menar att det är förenligt med ÅRL att tillämpa alternativregeln och därmed ta upp ofakturerade pågående arbeten på löpande räkning till ett lägre belopp än LVP. Hon vänder sig lite emot Ingblads resonemang, som verkar ha uppfattningen att IL på något sätt är en speciallag i förhållande till ÅRL. Knutsson menar att IL inte är någon *lex specialis* i förhållande till ÅRL och syftar på att Ingblad verkar ha haft uppfattningen att det aldrig har vart tillåtet enligt ÅRL. Enda skälet till att man enligt Ingblad tillåter alternativregeln är för att IL anvisar den metoden, säger Knutsson och att den bestämmelsen på något sätt tar över.

Ingblad och Lundqvist håller med Knutsson att skattelagen inte är någon *lex specialis* som tar över ÅRL. Dock kan även "lex" som betyder "lag" även betyda "regel" och det Ingblad och Lundqvist menar är att det är en uttalad bestämmelse att en skatteregel går före en redovisningsregel och att det därmed anses vara en *lex specialis*. Författarna menar att i en paragraf i föregångaren till ÅRL, 1976 år BFL, och dess förarbeten (prop. 1975:10 s. 153-154) så framkommer det att om en skatteregel kolliderar med en redovisningsregel så är det skatteregeln som har företräde och principen har funnits sedan 1920-talet. Att inte principen finns tydlig i ÅRL är enligt Ingblad och Lundqvist svårt att begripa och det har heller inte kommenterats i förarbetena till ÅRL. Har det skett en förändring så är det en stor nyhet och det borde ha kommenterats i förarbetena. Eftersom ÅRL tillåter ned- och avskrivning uteslutande av skatteskäl så har det varit tillåtet att värdera pågående arbete på löpande räkning till noll så länge området är kopplat menar Ingblad och Lundqvist.

Brockert menar att man inte med hänvisning till inkomstskattelagen, som reglerar vad som ska beskattas, inte kan reglera vad som ska redovisas. Det kan bli konflikt mellan de olika lagarna men den ena lagen kan inte reglera den andra, en *lex specialis* kan man prata om inom samma lag men mellan lagar menar Brockert att det är svårt att se att man kan göra det. Knutsson hävdar i intervjun att *om* det hade varit ett samband mellan redovisning och beskattning på området så måste alternativregeln även då varit förenlig med ÅRL, det hade inte räckt med att endast IL hade tillåtit att ofakturerade pågående arbeten inte tagits upp. IL är alltså ingen *lex specialis* som går före ÅRL tillägger Knutsson.

Ingblad och Lundqvist menar i sin tur i Balans att alternativregeln tillämpas av många och är vedertagen vilket gör att den utgör praxis. Skälet till att alternativregeln har fått tillämpas är beroende av att det funnits ett uttryckligt samband mellan redovisning och beskattning. Både Rådet för finansiell rapportering och Redovisningsrådet har motiverat undantaget i juridisk person med skattelagstiftningen och för BFNAR 2003:3 är det förenklingsskäl och skatteregler som är motivet.

Pautsch säger att det finns en allmän paragraf i IL som övergripande säger att man ska godkänna bokföringen. Sen finns det ett antal områden som är särkopplade, framförallt kapitalbeskattade områden. I det här fallet fick man reda på att det inte krävdes att det man gjorde i redovisningen inte krävdes i deklarationen, menar Pautsch. Men det här fallet har inte rört redovisningslagstiftningen överhuvudtaget utan är ett skatterättsmål och därmed anser Pautsch att domen från 2011 inte påverkar redovisningen.

Utifrån ovan nämnda diskussion om respondenternas olika argument till hur det kan vara möjligt att ha värderat pågående arbeten på löpande räkning till under LVP står det tydligt att

argumenten från Ingblad och Lundqvist anser att det har sin grund i skattelagstiftningen. De andra, Brockert, Pautsch och Knutsson tar i denna fråga avstånd från den uppfattningen och menar att det inte alls är IL som är orsaken till undervärdering, utan att det är redovisningsbestämmelserna som gör det möjligt att undervärdera. Ingblad och Lundqvist har däremot omfattande argument som främst bygger på att området pågående arbeten på löpande räkning innan domen ansågs vara ett kopplat område och att bestämmelserna i IL tog överhanden och därmed gjorde alternativregeln tillämplig.

Knutsson och Brockert hävdar att IL inte kan anses vara någon form av *lex specialis*, vilket Ingblad och Lundqvist menar att det är. Ingblad och Lundqvist syftar snarare på att det är en allmän bestämmelse att en skatteregel ska gå före en redovisningsregel, på grund av tidigare förarbeten. Utifrån studiens referensram är Ingblads och Lundqvists uppfattning om vad en *lex specialis* uppfattning innebär korrekt. Men med hänsyn tagen till Knutssons utbildning och erfarenhet inom juridiken så vill vi inte påstå att hennes argument är felaktigt att det inte skulle handla om en *lex specialis*. Eftersom studien syfte inte är att utreda vad *lex specialis* står för lämnar vi den diskussionen därhän och finner svaret på studiens syfte i andra argument.

Utifrån Ingblad och Lundqvists argument om tidigare förarbeten, EG-direktiv och det faktum att RFR och även BFN i viss utsträckning har motiverat tillämpningen av alternativregeln utifrån skattelagstiftningen så tycker vi det är rimligt att anta att det är IL som har påverkat redovisningen av pågående arbeten på löpande räkning. Vår uppfattning i frågan har sin grund i studiens referensram och att det därmed kan liknas med ett formellt samband.

Om det inte är skattelagstiftningen som har gjort att det är möjligt att använda sig av alternativregel ställer vi oss frågan om det är förenligt med ÅRL att använda alternativregeln. Nedan presenteras argument för och emot att undervärdering av omsättningstillgångar är förenligt med ÅRL.

### 7.2.2 Förenligt med ÅRL

I den pågående debatten i Balans går åsikterna isär huruvida det är förenligt med ÅRL att undervärdera pågående arbeten på löpande räkning, vilket även tydliggörs i studiens genomförda intervjuer. Enligt ÅRL 4 kap 9 § framgår det att omsättningstillgångar skall tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. Ingblad och Lundqvist anser att det strider mot ÅRL att inte ta upp pågående arbeten till LVP.

Knutsson säger att hon delar Ingblads och Lundqvists uppfattning om att ÅRL alltid skall följas, men däremot delar hon inte deras slutsats om att alternativregeln strider mot ÅRL. Hon säger vidare att det aldrig funnits någon konflikt mellan ÅRL och IL. I Knutssons artikel från Balans menar hon att domen från HFD 2011 ref. 20 inte ändrar redovisningen av pågående arbeten och hävdar att alternativregeln är förenlig med ÅRL, hon går därmed emot Ingblads och Lundqvists argument. Knutsson anser att alternativregeln inte står i strid med ÅRL och menar att hon alltid ansett att den är förenlig med ÅRL. Knutsson syftar på att om det hade varit förbjudet enligt ÅRL att redovisa enligt alternativregeln så hade man inte kunna godta det någonsin under alla de år som ÅRL har funnits. Var det tillåtet för två år sedan så är det okej även nu, trots domen tillägger Knutsson.



Pautsch i sin tur säger att inget är ändrat i ÅRL, regeln fanns ju innan domen. Eftersom det är en praxis att använda alternativregeln, så är det enligt Pautsch okej att använda den så kallade kompletteringsregeln i skattelagstiftningen och redovisningen. Pautsch medger att alternativregeln inte har något direkt gehör i ÅRL men menar att BFN ska även se efter hur företagen gör. Anses det som företagen gör vara lämpligt så kan BFN säga att det är okej menar Pautsch och syftar på alternativregeln. Varken före eller efter domen har varken lag eller förarbeten ändrats och såhär har alla godtagit att man redovisar innan domen. Pautsch förstår inte varför man nu hänvisar till ÅRL i debatten när den är likadan och upprepar igen att ingenting har ändrats i ÅRL.

Brockert säger att det är en stor osäkerhet men att det är mycket som talar för att man skulle kunna undervärdera omsättningstillgångar. Hans förklaring till att man inte bryter mot ÅRL om man använder alternativregeln idag handlar om att det inte har skett någon förändring. Han tillägger också att BFN anser att det inte har skett någon förändring eftersom det inte har tillkommit någon ny lag.

Utifrån respondenternas ovan nämnda argument och ståndpunkter för och emot att alternativregeln är förenlig med ÅRL kan det konstateras att Brockert, Knutsson och Pautsch går mer mot ett och samma håll jämfört med Ingblad och Lundqvist. De sistnämnda anser inte det förenligt med ÅRL att tillämpa alternativregeln. Brockert, Knutsson och Pautsch däremot anser det förenligt med ÅRL att inte aktivera pågående arbeten till LVP och menar att ingenting har ändrats i ÅRL sedan domen. Pautsch menar dock att regeln kanske inte har något konkret gehör i ÅRL men att praxis gör den tillämplig för företagen. Hon syftar på att BFN har till syfte att förenkla för företagen och att alternativregeln därmed är förenlig med de svenska redovisningsbestämmelserna. Det kan anses märkligt att tillämpa alternativregeln och därmed inte ta upp bolagets pågående arbeten på löpande räkning i balansräkningen för att det ännu inte blivit fakturerat när det tydligt står i 4 kap 9 § ÅRL att omsättningstillgångar ska värderas till det lägsta av anskaffningsvärdet eller nettoförsäljningsvärdet. Då de olika respondenterna inte är helt överens i frågan så uppstår en fortsättande diskussion om hur ÅRL ska tolkas och vad det egentligen är som anses korrekt enligt denna lag. Nedan presenteras de argument som respondenterna stödjer sin ståndpunkt på mer ingående.

#### *7.2.2.1 Tolkning av lag*

Enligt 4 kap 9 § står det att LVP ska användas och tolkas lagen ordagrant så strider alternativregeln mot lagen. Ingblad och Lundqvist utgångspunkt är att det inte finns några argument än skatteskal som stödjer att det skulle vara förenligt med ÅRL att undervärdera omsättningstillgångar. Brockert däremot tycker att det kan motiveras att undervärdera omsättningstillgångar eftersom lagen inte ska bokstavstolkas, utan man ska istället se på lagens syfte och att bedömningen sker utifrån ett helhetsperspektiv och syftar på att ÅRL är en ramlagstiftning. Ingblad och Lundqvist anser att Brockert tolkar lagtexten enligt en teleologisk tolkningsmetod vilket förvånar dem då den typen av tolkningsmetod används när lagtexten inte är tydlig. Texten i 4 kap 9 § ÅRL är enligt Ingblad och Lundqvist inte oklar och därmed ska inte den tolkningsmetoden användas.

Brockert stödjer sig även på Anders Bengtssons resonemang att det är viktigt att se på vilket resultat som en lagtolkning får. Anders Bengtsson är av åsikten att eftersom ÅRL ligger inom

civilrätten är det intressenterna som ska skyddas och därmed så kan man inte göra samma tolkning som inom skattelagstiftningen där en bokstavstolkning är att föredra. Anders Bengtsson säger att tolkas lagen utifrån ordalydelsen så blir resultatet systemvidrigt och det är särskilt viktigt att tolka så att hela systemet går ihop.

Att ÅRL inte ska bokstavtolkas kan diskuteras. Redovisningsrätten ligger inom civilrätten och där tillåts en vidare tolkning än inom exempelvis skatterätten. Bokstavstolkning kan även kompletteras med en analys av vad som är ändamålet med lagen, en teleogisk tolkning, vilket överensstämmer med Brockerts resonemang. Det är alltså inte helt självklart att bokstavstolkning ska tillämpas. Här är då frågan om bokstavstolkning leder till ett systemvidrigt resultat? Att resultatet av att tolka 4 kap 9 § ÅRL bokstavligt skulle leda till ett systemvidrigt resultat är svårt att se ur ett redovisningsperspektiv. Eftersom det är intressenterna som ska skyddas av civilrätten så blir det märkligt om inte pågående arbeten tas upp i redovisningen eftersom det ofta är en mycket viktig post i många företag. Ingblad och Lundqvist tog exemplet med ett företag som enligt K2 anses litet och kan därmed utelämnas upp till sex miljoner i redovisningen av pågående arbeten, beroende av företagets omsättning. Hur kan utelämnandet av så stora och viktig belopp skydda intressenterna? Det borde ligga i både styrelsens, aktieägarnas, investerares och långgivares intresse att dessa intäkter tas upp i redovisningen. En bokstavstolkning av lagen når enligt oss inte ett systemvidrigt resultat och därför är det svårt att förstå resonemanget att man inte behöver tillämpa 4 kap 9 § ÅRL på grund av att resultatet blir systemvidrigt.

Brockert argumenterar för att man måste se till syftet med lagen och tar ett exempel med väsentlighetsprincipen då han menar att detta är en viktig princip som inte nämns någonstans i lagen, men att den finns på grund av att lagens syfte att det ska vara enkelt för företaget. Den skulle inte kunna tillämpas om man bokstavstolkar ÅRL fullt ut och därmed uppfattar vi det som att Brockert menar att det är ett argument för att man inte ska bokstavstolka ÅRL. Väsentlighetsprincipen kan användas även om den inte är uttryckt i lagtexten, så långt anser vi att Brockerts resonemang fungerar. Eftersom ÅRL är en ramlag som ska fyllas ut med god redovisningssed och rekommendationer ryms väsentlighetsprincipen inom dessa. Att frånga, enligt oss, en tydlig lagregel genom att påstå att den inte ska bokstavstolkas och att argumentera för det utifrån att väsentlighetsprincipen inte är lagstadgad är i vår mening lite långsökt.

Ingblad säger i intervjun att han har svårt att förstå vad Brockert menar med väsentlighetsprincipen, men om Brockert menar att man inte ska redovisa pågående arbeten på löpande räkning på grund av att det är oväsentliga belopp så kan det inte enligt Ingblad åberopas eftersom det ofta är stora belopp det handlar om. Ingblad och Lundqvist menar vidare att väsentlighetsprincipen inte utgör något problem eftersom antingen gör man bedömningen att det är väsentligt och tar upp det i redovisningen eller att det inte är väsentligt och därmed inte tar upp det redovisningen. Ingblad och Lundqvist uppfattar Brockerts argument på ett annat sätt än vad vi gör men även utifrån deras resonemang är det svårt att se att väsentlighetsprincipen är ett viktigt argument.

Knutsson tolkar värderingsregeln i ÅRL som infördes 1997 som jämlik med ÅRL:s föregångare när det gäller hur man ska värdera omsättningstillgångar. Flera hävdar att den tolkning som Knutsson gör är felaktig och säger att den nya värderingsregeln är utformad som en golvregel och den gamla regeln var utformad som en takregel och att det därmed blir en stor skillnad i hur

omsättningstillgångar ska värderas. Knutsson menar att om det skulle vara stor skillnad i värderingsprincipen mellan dessa två lagar så skulle det ha behandlats i förarbetena eftersom det skulle innebära en sådan stor förändring. Att inte frågan har behandlats i förarbetena är kanske lite märkligt eftersom det är som Knutsson säger en stor förändring avseende hur omsättningstillgångar ska värderas. Men frågan är om man kan hävda att det är samma värderingsprincip i dessa två lagar på grund av skillnaden inte har behandlats i förarbetena? Lagtexten uttrycker tydligt att det är två olika värderingsprinciper som det handlar om och därmed är inte Knutssons resonemang helt självklart enligt oss.

Knutsson diskuterar även hur pågående arbeten ska klassificeras. Enligt Knutsson så finns det drag hos pågående arbeten som gör det svårt att klassificera dem som omsättningstillgångar och att ÅRL och föregångaren till ÅRL har samma synsätt angående realisationsprincipen och periodiseringsfrågor. Detta tycker inte Ingblad och Lundqvist stämmer då det definieras vad en omsättningstillgång är i föreställningsramen och även om inte realisationsprincipen definieras i ÅRL så står det att vägledning kan hämtas från IAS 18. Det har hänt mycket på redovisningsområdet och idag är det ett balansorienterat perspektiv som är det primära synsättet. Utgår vi från det balansorienterade synsättet är inte alternativregeln förenlig med ÅRL och därmed är inte Knutssons argument lite förlegat och Ingblads och Lundqvist motargument väger tyngre.

#### *7.2.2.2. Förenklingsargument*

Brockert, Knutsson och Pautsch hävdar att förenkling är ett primärt syfte med ÅRL och därmed så måste redovisningen vara enkel vilket man måste ta hänsyn till vid tolkningen av ÅRL. Knutsson säger att det är en utbredd praxis och att metoden har praktiska fördelar främst för små och medelstora företag och skulle synsättet att man måste ta upp pågående arbeten på löpande räkning få fäste skulle det leda till omotiverat merarbete för företagen.

Pautsch säger att BFN har till uppgift att förenkla för företagen och att dessa krav är stränga. Hon håller inte med Ingblad och Lundqvist om att det är säkert att det blir en bättre redovisning om ofakturerade pågående arbeten på löpande räkning aktiveras, men framhåller ändå att redovisningen blir något sämre med tillämpning av alternativregeln. Det verkar inte heller som om Pautsch tycker det är så viktigt med redovisningen av pågående arbeten eftersom det enligt henne endast blir en engångseffekt ifall företag väljer att aktivera. Om det är så att företag fakturerar exakt lika mycket varje månad och varje år så kommer det bli som Pautsch säger och då håller vi med om att det inte finns några skäl att ta bort alternativregeln. Dock är det så att vi lever i en mycket föränderlig omvärld och intäkterna från pågående arbeten kan svänga mycket beroende på vilken konjunktur vi befinner oss i och då blir periodiseringsfrågan av pågående arbeten desto viktigare. Det är viktigt att den information som presenteras i redovisningen är aktuell så att korrekta beslut kan fattas och då håller inte Pautsch resonemang enligt oss att det skulle vara en engångsgrej som inte har någon effekt på informationens kvalitet.

Som nämnts tidigare så anser Brockert att det inte går att se till lagen om undervärdering av omsättningstillgångar kan ske och han menar att man måste motivera det med god redovisningssed utifrån syftet med lagen. Brockert hänvisar till att i förarbetena till den aktuella skatteregeln står det att redovisning av pågående arbeten ska ske enligt faktureringsmetoden på grund av de stora praktiska problem det skapar för företagen (prop. 1980/81:68 s. 1 40). Ingblad

och Lundqvist tycker att förarbetet till skattelagen som är från 1980 inte kan tillämpas idag då det har hänt så mycket på redovisningsområdet och hänvisar till att man måste titta på hur miljön såg ut då. Då överensstämde skattelagen med hur redovisningen såg ut och exempelvis fick man ta upp omsättningstillgångar till noll. Brockerts argumentet är enligt Ingblad och Lundqvist överkört sedan länge av andra lagar, vilket överensstämmer med teorin om lex posterior. Argumentet är också lägre i hierarkin vilket enligt derogationsregeln lex superior innebär att norm av högre dignitet går före, som därmed bidrar till att förarbetet inte är riktigt relevant i sammanhanget.

Enligt Brockert finns det fortfarande ett behov hos näringslivet att minska den administrativa bördan. Skulle det vara så att ÅRL inte är förenlig med alternativmetoden så bör lagstiftningen ändras istället för att redovisningen ska ändras. Brockert tror även att om alternativregeln tas bort så kommer det leda till att fler kommer göra fel i deklARATIONEN och drabbas av skattetillägg. Ingblad och Lundqvist menar att man inte kan hävda att bestämmelserna ska finnas kvar på grund av att det skulle vara enklare att följa redovisningen vid beskattning, inga förenklingar kan ha företräde framför lagen. I intervjun med Ingblad så menar han att det är lite överdrivet att det skulle vara så krångligt för företagen att redovisa pågående arbeten. Idag är det ändå så att det ska in i notapparaten, företagen måste ändå ta fram de uppgifter som skulle krävas för att ta upp pågående arbeten på löpande räkning.

Ingblad och Lundqvist håller med att det framgår av vissa förarbeten att förenkling är ett syfte men menar samtidigt att det är väldigt lätt att hänvisa till förenkling eftersom det är ett "modeord". De menar att man inte kan framföra förenkling som ett eget argument till att tillämpa alternativregeln utan man måste även titta på vilken vinst som erhålls av att redovisa pågående arbeten. Inom området pågående arbeten kommer det innebära att mycket mer relevant information visas i redovisningen om företagen redovisar pågående arbeten på löpande räkning. Även bolag som kan klassas som mindre enligt K2:s regelverk kan ha mycket stora värden av pågående arbeten som ej har tagits upp. Ingblad och Lundqvist tycker dock att det ska finnas någon form av begränsningsregel för mycket små företag så att de kan ha en förenklad redovisning.

Brockert avslutar med att säga att det finns skäl att titta på bokföringslagens grundläggande syfte, vilket är att skydda borgenärer, anställda och det allmänna. Brockert menar att det inte har funnits någon konflikt mellan förenklingsregeln och intressenters behov och att domen från 2011 inte har påverkat detta faktum. Ingblad och Lundqvist tycker Brockerts uttalande är märkligt då ÅRL säger att inkomster och utgifter ska periodiseras i ÅRL 2 kap. 4 §. Tillämpas någon annan princip som faktureringsprincipen eller kontantprincipen leder det till en resultatredovisning som är missvisande. Det redovisande företaget kan göra avsiktliga förskjutningar i fakturering eller betalningar och kan då medvetet påverka sitt resultat i önskad riktning. Att det inte finns någon konflikt mellan intressenter och förenklingsregler är enligt Ingblad och Lundqvist felaktigt.

Tre av respondenternas huvudargument är att de blir för krångligt för företag och att den administrativa bördan ökar om man måste redovisa pågående arbeten. Självklart leder det till mer administration men åsikterna går isär hur besvärligt det är, enligt Ingblad är det redan så att man måste räkna ut detta belopp. Hur svårt eller krångligt det är för företagen är utifrån materialet i denna uppsats lite svårt att ta ställning till men troligtvis kommer den nytta av att redovisa

pågående arbeten ändå vara större än vad kostnaden är för att redovisa eftersom pågående arbeten, i exempelvis konsultbolag, ofta handlar om stora belopp. Brockerts uttalande att förenklingsregeln (alternativregeln) skulle vara förenlig med intressenters behov anser vi är något märkligt. En grundläggande princip är att företaget ska visa en rättvisande bild av verksamheten och underlåter man att ta upp viktiga belopp så kommer inte en rättvisande bild att visas och då är inte informationen relevant för intressenter. I ÅRL står det dessutom att man ska vara rimligt försiktig och att inte ta upp pågående arbeten på stora belopp kan inte anses vara rimligt försiktigt utan borde anses var alldeles för försiktigt.

Ingblad och Lundqvist påpekar även BFN:s toleransgränser inom andra områden är mycket låga och exempelvis behöver intäkter och kostnader under 5 000 kronor inte periodiseras och maskiner och inventarier under ungefär 25 000 kronor kan kostnadsföras direkt. Dessa gränser är mycket mindre än vad pågående arbeten som ej fakturerats kan uppgå till i ett aktiebolag som klassificeras som litet. Ur ett redovisningsperspektiv är det anmärkningsvärt att olika poster i redovisningen behandlas så olika som det görs idag.

### *7.2.2.3 Normgivning och Praxis*

Efter att ha undersökt hur lagen, förarbeten och förenkling ställer sig mot en undervärdering av pågående arbeten på löpande räkning skall argumenten kring tillhörande praxis och normgivning diskuteras närmare. Det råder en del olika meningar hos respondenterna kring vad det är som gäller, Ingblad och Lundqvist menar att normgivning och praxis inte kan gå före lagen medan Knutsson stödjer sig på argumentet att normgivningen är förenlig med ÅRL vilket gör det tillämpligt med alternativregeln. Att det råder skilda åsikter hos respondenterna gör det därmed intressant att undersöka deras argument grundligt för att kunna dra en slutsats om vad som anses mest korrekt.

Pautsch anser att alternativregeln har varit praxis i många år vilket gör det möjligt för företagen att tillämpa alternativregeln. Hon menar att praxis har funnits så länge, att den är etablerad och att det är BFN:s uppgift att förenkla för företagen, så BFN har sagt att det är okej att använda alternativregeln i skattelagstiftningen och redovisningen. Som tydliggjorts ovan säger Pautsch dock att den egentligen inte har något gehör i ÅRL. Hon berättar att BFN ska se efter även hur företagen gör och anses det lämpligt det de gör, så kan BFN därmed säga att det är okej att använda alternativregeln. Varken före eller efter domen har varken lag eller förarbeten ändrats och såhär har alla godtagit att man redovisar innan domen. Även Knutsson anser det förenligt med normgivningen att undervärdera, i hennes artikel från 2001 stödjer hon sig på att BFN och dåvarande RFR anser att man kan redovisa enligt skatteregeln för pågående arbeten 17:26 IL och att det är förenligt med ÅRL. Både rekommendationer och praxis ger alltså enligt Knutsson stöd till att det är förenligt med ÅRL att redovisa enligt 17 kap 26 § IL. Under intervjun med Knutsson berättar hon dock att RFR har ändrat sina råd och rekommendationer efter att domen från HFD 2011 ref 20 blev fastställd. I dagsläget är det bara BFN som inte har ändrat sin normgivning efter domen från 2011. Knutsson menar att BFN kan komma att se över sin normgivning för medelstora bolag men att det fortfarande ska finnas möjlighet till förenkling för mindre bolag och därmed kunna tillämpa alternativregeln.

Ingblad och Lundqvist menar att alternativregeln tillämpas av många och är vedertagen vilket gör att den utgör praxis men tillägger att skälet till att alternativregeln har fått tillämpas är

beroende av att det funnits ett uttryckligt samband mellan redovisning och beskattning. Att ÅRL är en ramlag som ska fyllas ut med kompletterande normgivning är inget Ingblad och Lundqvist invänder mot men de menar däremot att utfyllnaden inte kan strida mot lag. Det finns inget annat skäl än skatteskal för att tillåta alternativregeln och därmed så har det enda giltiga skälet för att inte använda LVP fallit bort i och med frikopplingen.

Pautsch håller inte med Ingblad och Lundqvist och anser att det inte finns någon tyngd i deras argument. Hon menar att man inte kan ändra tolkningar av ÅRL på grund av en skattedom och syftar på att FAR och RR har gjort den här tolkningen att det vid ÅRL:s införande var okej att tillämpa alternativregeln. Alla har varit överens om att det är okej och menar att det är en etablerad praxis med alternativregeln, vilket gör det förenligt med ÅRL, säger Pautsch. Pautsch försvarar BFN:s allmänna råd och säger att BFN tittar på redovisningen som sådan och även FAR:s tidigare normgivning stödde den existerande praxis att tillämpa alternativregeln, hon menar att praxis utgörs av redovisningen och den är etablerad.

Pautsch anser att det är okej att inte aktivera pågående arbeten på löpande räkning så länge man följer allt annat som står i BFN:s normgivning. Det här är ju en liten del av vår normgivning och man kan ju inte vänta med att fakturera bara för att man inte vill ta fram någon vinst, säger Pautsch. I BFNAR 2003:3 och K2 till exempel, så står det ju att man bara får göra såhär om man fakturerar på rätt sätt. Annars bryter man mot normgivningen säger Pautsch. Det går inte att anpassa sig och strunta i att fakturera.

Brockert tror inte det kommer ske några förändringar här och nu med redovisningen och menar att det finns risk att det kommer rinna ut i sanden. Så länge BFN inte ändrar sina allmänna råd så kommer inget att hända, företagen kommer följa BFN och den enkla redovisningen menar han. Han tycker att det är att komplicera för mycket om redovisningen skulle förändras. Han menar att de flesta kommer att fortsätta redovisa enligt alternativregeln eftersom de kommer att redovisa enligt BFN och så länge BFN tillåter "faktureringsmetoden" så kommer företagen tillämpa den. Att använda faktureringsmetoden är att likställa med alternativregeln eftersom man aktiverar i takt med fakturering.

Ingblad och Lundqvist tycker inte att BFN:s argument för att inte ändra sin normgivning är tillräcklig och vill att de skall tydliggöra sin ståndpunkt ytterligare. De tydliggör i deras ena artikel i Balans att både Rådet för finansiell rapportering och Far har uppdaterat sina rekommendationer. Däremot har BFN valt att inte uppdatera sina allmänna råd som berör redovisning av pågående arbeten på löpande räkning på grund av domen från 2011. Ingblad och Lundqvist hänvisar i Balans till att FAR sände, med anledning av domen i HFD 2011 ref 20, en skrivelse till BFN med en begäran om förändring av ett allmänt råd. BFN:s svar publicerades på deras hemsida som ovan nämnt och svaret från BFN är att man inte behöver ta upp pågående arbeten på löpande räkning i redovisningen och att det är i överrensstämelse med ÅRL även nu efter det att HFD har kommit med sin dom. Ingblad och Lundqvist står fast vid sin tidigare argumentering att domen får påverka på hur pågående arbeten på löpande räkning ska redovisas, på grund av att den gamla uppfattningen om att pågående arbeten på löpande räkning tillhör det kopplade området inte längre gäller.

Att använda sig av argumentet att det har varit och är en etablerad praxis att tillämpa alternativregeln är enligt oss inget hållbart argument. Lagen skall alltid gå före de normgivningar och praxis som ska ses som utfyllnad av lagen, precis som Ingblad och Lundqvist menar. Eftersom praxis och normgivning i detta fall inte överensstämmer med bestämmelserna i ÅRL är det ytterst märkligt att låta praxis och normer gå före lagen. Enligt rättskällor och normhierarki så ska de bestämmelser med ska- och börvärde tillämpas efter att lagen är uppfylld alternativt om lagen är svåräst. Eftersom vi har svårt att se att praxis och normgivning är förenlig med ÅRL då det tydligt står i ÅRL att omsättningstillgångar ska värderas till LVP så anser vi att BFN därmed borde se över sin normgivning. Det skall dock tilläggas att Pautsch i intervjun nämner att BFN:s normgivning kommer att upphöra när K3 är färdigt och ska implementeras. Men Pautsch säger också att hon anser det förenligt mellan normgivning och ÅRL för små bolag att tillämpa alternativregeln och syftar som ovan nämnt på förenkling för företagen. Brockerts argument om att det kan bli för komplicerat för bolagen att veta vad som intäktsföras och periodiseras är ett argument som både Knutsson och Pautsch håller med och att normgivningen och praxis därmed kan ses som korrekt utförd håller vi med om till viss del. Vi tror det kan bli en aning mer besvärligt för företagen att utesluta alternativregeln men redovisningen är inte till endast för företagen utan den ska även ge bland annat en rättvisande bild av företagets ekonomiska ställning. Så som praxis och BFN:s idag är utformad överensstämmer den inte med lagbestämmelsen i ÅRL när det gäller pågående arbeten på löpande räkning efter att domen HFD 2011 ref. 20 blev fastställd. Det tyder på att det därmed kanske är dags för företagen att få tillgång till annan normgivning och på sikt införa en ny praxis som överensstämmer med svensk årsredovisningslagstiftning.

### **7.2.3 Vad kommer hända med redovisning av pågående arbeten i framtiden?**

Utifrån de argument som har presenterats i debatten angående pågående arbeten på löpande räkning så gör vi bedömningen att det inte är tillåtet att undervärdera omsättningstillgångar enligt ÅRL. Vi utgår från ett redovisningsperspektiv och anser därmed att det är av stor vikt att skapa en bra redovisning som ska ge en rättvisande bild, vilket inte kan uppnås om pågående arbeten som ej har fakturerats uteblir i redovisningen. Självklart ska hänsyn tas till den administrativa bördan för företag men dock tror vi att nyttan av att ta upp pågående arbeten är högre än kostnaden det skulle innebära att aktivera posten.

Studiens forskningsfrågor är komplicerade och det finns många olika åsikter om hur domen från 2011 påverkar redovisningen. Utifrån denna studie så får vi uppfattningen att BFN i dagsläget inte kommer att ändra sina nuvarande rekommendationer. Genom att BFN inte ändrar sina rekommendationer får inte domen genomslag i redovisningen eftersom många företag kommer att fortsätta att tillämpa BFN:s allmänna råd. Eftersom det är en redovisningsfråga och inte en skattefråga hur vida pågående arbeten ska tas upp i redovisningen så kan det bli svårt att få det prövat i domstol. Att pröva om alternativregeln strider mot ÅRL skulle innebära ett civilrättsligt mål där parterna själva får stå för kostnaderna vilket i sin tur förmodligen skulle innebära att få vågar driva den frågan.

Om inte BFN ändrar sina allmänna råd kommer företag troligtvis fortsätta tillämpa alternativregeln. BFN:s råd är inte formellt bindande men väger ändå väldigt tungt som svenskt normgivningsorgan. Är det så att alternativregeln strider mot ÅRL så är BFN:s allmänna råd felaktiga och strider därmed mot lagen vilket innebär att BFN inte tar hänsyn till lagstiftningen.

Eftersom BFN:s allmänna råd följs av många företag så får deras syn på alternativregeln stort genomslag i praktiken och strider det allmänna rådet mot lagens tänkta användning så har makten förflyttats från riksdag till BFN vilket strider mot regeringsformen. Utifrån ett konstitutionellt perspektiv blir det då problematiskt om domstolar ger BFN:s uttalanden allt för mycket makt.

Knutsson vill att BFN får ett ännu starkare mandat att skriva kompletterande regler bland annat på grund av att hon anser att ÅRL inte är någon bra lag. Lagen bygger på EG-direktiv och gör den enligt Knutsson svår att ändra. Hon tycker att BFN:s regler i praktiken borde vara bindande vilket de inte i juridisk mening är idag. Inget bolag som tillämpar BFN skall råka illa ut menar Knutsson utan företagen skall kunna förlita sig på BFN. Vi håller med om att inget företag som följer BFN ska råka illa ut men om deras allmänna råd strider mot lag så kan det just bli den effekten.

Att kopplingen mellan redovisning och beskattning kan ställa till problem visas tydligt i denna uppsats. En fråga som blir aktuell är om kopplingen mellan redovisning och beskattning är att föredra? I intervjuerna och Balansartiklarna är Ingblad och Lundqvist för en frikoppling och de andra är mer eller mindre emot en frikoppling. Det främsta argumentet mot frikoppling är att det skulle bli så krångligt för företagen med två frikopplade system. Förslaget från SOU 2008:80 om en frikoppling fick mycket kritik från tunga instanser och även där var det främsta argumentet att det skulle bli en allt för tung administrativ börda för företagen eftersom det skulle innebära två olika system. Redan i förarbetet till ÅRL tas frågan om det starka sambandet upp och det beslutas då att sambandet ska behållas men det diskuteras även att en frikoppling troligtvis är oundviklig i framtiden. I ett inledande skede kommer en frikoppling förmodligen innebära mer administration för företagen men på sikt tror vi att det skulle bli enklare för företagen med två separata system. Idag blir både redovisningen och beskattningen komplicerade eftersom båda systemen är stora och påverkar varandra i hög grad.

Som Ingblad och Lundqvist nämner så finns det andra konsekvenser av ett starkt samband, idag drivs det flera processer där sambandsfrågan är i fokus. För företagen är en rättslig process både tidskrävande och kostsam vilket måste beaktas vid diskussion om frikoppling. Idag måste hänsyn tas till att det är ett jättelikt system som är svårt att förstå för de flesta praktiker. Som vår uppsats visar så tycker experter väldigt olika inom redovisningsrätt och hämtar argument utifrån många olika håll. Det redovisningsrättsliga området är komplicerat och ett alternativ till att komma tillrätta med problemet är enligt oss att frikoppla de två systemen. Den största vinsten en frikoppling skulle innebära är framförallt en bättre och mer informativ redovisning. Skattereglerna påverkar i hög grad redovisningens kvalitet och en frikoppling skulle leda till att en mer rättvisande bild genom att företagets verksamhet skulle avspeglas mer korrekt.



## 8. Slutsats och Diskussion

*Här följer en avslutande diskussion där vi kortfattat förtydligar svaren på studiens forskningsfrågor som följs av en vidare diskussion. Sedan följer förslag på fortsatt vidare forskning som nästkommande studenter skulle kunna undersöka.*

---

### 8.1 Svar på forskningsfrågorna

#### **Hur argumenterar de inblandade parterna i rättsfallet HFD 2011 ref. 20?**

Utifrån genomgången av rättsfallet HFD 2011 ref. 20 är det främsta argumentet till den avgörande domen det tidigare domslutet från rättsfallet RÅ 2006 ref. 28. HFD gör en likvärdig bedömning i fallet från 2011 trots att bolagen har hanterat området på olika sätt i redovisningen. Enligt Skatterättsnämnden kan IL tolkas på olika sätt men väljer att följa E&Y:s tolkning att lagen säger att området är frikopplat. Detta tyder på att IL inte är optimalt skriven vilket kan ses som problematiskt då en skattelagstiftning ska vara tydlig och enkel att använda. Men nu när domen från 2011 är fastställd är det klarlagt vilken tolkning som ska tillämpas och området pågående arbeten på löpande räkning ska därmed ses som frikopplat.

#### **Vilka argument använder studiens utvalda experter för hur pågående arbeten på löpande räkning ska hanteras i redovisningen efter att det blev fastställt att området är frikopplat?**

Utifrån de argument som har presenterats i debatten angående pågående arbeten på löpande räkning så gör vi bedömningen att det inte är tillåtet att undervärdera omsättningstillgångar enligt ÅRL. Vi anser inte att de förda argumenten i denna studie om att alternativregeln är förenlig med ÅRL är tillräckliga. Trots att ÅRL är en ramlag som ska kompletteras med normgivning och god redovisningssed anser vi inte att man kan bryta mot bestämmelserna i lagen. Vi utgår från ett redovisningsperspektiv och anser därmed att det är av stor vikt att skapa en bra redovisning som ska ge en rättvisande bild, vilket inte kan uppnås om pågående arbeten som inte har fakturerats uteblir i redovisningen. Självklart ska hänsyn tas till den administrativa bördan för företag men dock tror vi att nyttan av att ta upp pågående arbeten är högre än kostnaden det skulle innebära att aktivera posten. RFR och FAR har gjort en likvärdig bedömning och ändrat sina råd och rekommendationer. BFN har dock valt att inte ändra sina allmänna råd och menar att det i samband med domen 2011 inte har skett någon förändring på redovisningsområdet. Alternativregeln kommer därmed finnas kvar i svensk redovisning trots att den möjligtvis strider mot lagen.

Under studiens gång har vi förstått att det råder olika uppfattningar om redovisningsrätt och hur den ska tolkas. Detta beror nog främst utifrån vilket perspektiv man innehar. Som det ser ut idag så kan vissa områden inom svensk redovisning ses som komplicerade, vilket har gjort förslaget om frikoppling från SOU 2008:80 intressant som en lösning på problemet. Utifrån denna studies fyra respondenter är endast en av dessa positivt inställd till en frikoppling mellan redovisning

och beskattning. De som är negativt inställda till förslaget om en frikoppling anser att det skulle innebära alltför höga kostnader för mindre företag, vilket vi delvis håller med om. På sikt tror vi att en frikoppling är den bästa lösningen på den komplicerade redovisningen.

## **8.2 Vidare diskussion**

Skulle det vara så att alternativregeln inte strider mot ÅRL tycker vi det ändå är lite märkligt att BFN inte vill att pågående arbeten på löpande räkning ska redovisas, då syftet med redovisning är att avspegla företagets verksamhet korrekt. Trots att Pautsch säger att BFN har hårda krav på sig att göra det enkelt i redovisningen för företag anser vi att förenkling inte kan gå före att utelämna viktig information som pågående arbeten på löpande räkning. En fråga vi ställer oss är om BFN inte hellre borde driva redovisningsarbetet framåt.

I dagsläget så måste domstolarna beakta två stora system när de dömer i redovisningsfall på grund av det starka sambandet. Vi anser att man inte kan begära att jurister ska besitta omfattande kunskap inom redovisningsrätt men ändå är det dem som i dagsläget får göra rättsliga bedömningar, med hjälp av BFN:s uttalanden. Vi ifrågasätter då om det blir rättssäkert för företagen och vad det ger för effekter på redovisningen.

## **8.3 Förslag vidare forskning**

Vi tycker det skulle vara intressant att göra en kvantitativ undersökning gällande pågående arbeten på löpande räkning som en uppföljning på vår studie, där man kan undersöka ett flertal företags årsredovisningar för att se om alternativregeln tillämpas. En sådan studie hade kunnat klargöra i hur stor utsträckning redovisningen blir mer informativ och därmed hur stor effekt det har att aktivera ofakturerade pågående arbeten på löpande räkning.

Det skulle även vara intressant att undersöka hur redovisningskonsulter ställer sig till området pågående arbeten och om de redovisar annorlunda på grund av domskälen i HFD 2011 ref. 20. Då hade frågan om det är svårt för att aktivera pågående arbeten på löpande räkning kunnat fastställas.

## Källförteckning

Agell, A. & Malmström, Å (2010). *Civilrätt*. Uppl. 21 Malmö: Liber

Bengtsson, A. (2003) Redovisningsrättens Bermudatriangeln - redovisning av tjänsteuppdrag på löpande räkning [Elektronisk] *Svensk skattetidning* (4) Tillgänglig: Miscellaneous Ejournal [2012-05-16]

Bernitz et al. (2010). *Finna rätt - Juristens källmaterial och arbetsmetoder*. Uppl. 11 Stockholm: Norstedts Juridik

Bjuvberg, J. (2006). *Redovisningens betydelse för beskattningen*. Uppl. 1 Stockholm: MercurIUS Förlags AB

Bjuvberg, J. & Kellgren, J. (2008). *Redovisning och beskattning: om redovisningens betydelse för inkomstbeskattningen* Uppl. 2:1 Malmö: Studentlitteratur

Bokföringsnämnden, BFN (2011) *Ert brev ang. begäran om ändring i BFNAR 2003:3* [Elektronisk]. <http://www.bfn.se/skrivelser/Ovrigt/skrivelse-beg-om-andr-i-BFNAR-2003-3.pdf> Hämtad: [2012-04-20]

Bokföringsnämnden, BFN (2012) *Om BFN* [Elektronisk]. <http://www.bfn.se/bfn/infobfn.aspx> Tillgänglig: [2012-04-31]

Brockert, M. (2012a). Komplikerat att frikoppla redovisning och beskattning. [Elektronisk] *Balans* (2). Tillgänglig: FAR Komplet [2012-04-20]

Brockert, M. (2012b). Får pågående arbete på löpande räkning undervärderas? [Elektronisk] *Balans* (4). Tillgänglig: FAR Komplet [2012-04-20]

Finansdepartementet (2004) *Utredning om sambandet mellan redovisning och beskattning*. Stockholm: Beslut vid regeringssammanträde den 21 oktober 2004. Direktiv (2004:146)

Hallberg, L. & Hilmersson, M. (2009) *Redovisning och beskattning - en studie av inkomna remissvar*. Magisteruppsats. Högskolan i Borås.

Hellner, J. (1994) *Rättsteori: en introduktion* Stockholm: Juristförlag

International Financial Reporting Standards, IFRS (2012). *About the IFRS Foundation and the IASB* [Elektronisk]. Tillgänglig: <http://www.ifrs.org/The+organisation/IASCF+and+IASB.htm> [2012-04-31]

Ingblad, S-E. (1997) Ryktet om dolda reservers död överdrivet [Elektronisk] *Dagens Industri*, 15 maj Tillgänglig: Mediarkivet [2012-05-15]

- Ingblad, S-E. & Lundqvist, P. (2011a). *Argumentation i redovisningsfall*. Göteborg
- Ingblad, S-E. & Lundqvist, P. (2011b). Skattedom ändrar redovisning av pågående arbeten. [Elektronisk] *Balans* (11). Tillgänglig: FAR Komplet [2012-04-20]
- Ingblad, S-E. & Lundqvist, P. (2012a). BFN saknar argument. [Elektronisk] *Balans* (2). Tillgänglig: FAR Komplet [2012-04-20]
- Ingblad, S-E. & Lundqvist, P. (2012b). Ska redovisningssedimenten verkligen vara kvar? [Elektronisk] *Balans* (3). Tillgänglig: FAR Komplet [2012-04-20]
- Ingblad, S-E. & Lundqvist, P. (2012c). Varför frågå redovisningens regler? [Elektronisk] *Balans* (5). Tillgänglig: FAR Komplet [2012-04-20]
- Knutsson, M. (2001) Redovisning och beskattning av pågåendearbeten på löpande räkning. [Elektronisk] Svensk skattetidning (6-7) Tillgänglig: Miscellaneous Ejournal [2012-05-16]
- Knutsson, M. (2012). Skattedom ändrar inte redovisning av pågående arbeten. [Elektronisk] *Balans* (1). Tillgänglig: FAR Komplet [2012-04-20]
- Lodin, S-O et al. (2011) *Inkomstskatt - en läro- och handbok i skatterätt*. Lund: Studentlitteratur
- Marton, J. et al (2010) *IFRS - i teori och praktik*. Uppl. 2. Riga: Bonniers
- Norberg, C. & Thorell, P. (2010). *Redovisningsfrågor i skattepraxis*. Uppl. 2. Uppsala: Iustus Förlag
- Peczenik, A. (1995) *VAD ÄR RÄTT? Om demokrati, rättsäkerhet, etik och juridisk argumentation*. Uppl. 1. Göteborg: Nordstedts Juridik
- Rådet för finansiell rapportering, RFR (2012). *Rådet för finansiell rapportering* [Elektronisk]. [http://www.radetforfinansiellrapportering.se/vanstermeny/startside\\_1](http://www.radetforfinansiellrapportering.se/vanstermeny/startside_1) Hämtad: [2012-04-31]
- Slutbetänkande av utredningen om sambandet mellan redovisning och beskattning (2008). [Elektronisk] Stockholm: Fritzes offentliga publikationer. Statens Offentliga Utredningar; 2008:80
- Smith, D. (2010) *REDOVISNINGENS SPRÅK*. Uppl. 3. Lund: Studentlitteratur
- Törnqvist, R. (2001) Redovisning och beskattning av pågåendearbeten på löpande räkning. [Elektronisk] Svensk skattetidning (1) Tillgänglig: Miscellaneous Ejournal [2012-05-01]
- Westermarck, C. (1997) Ny lag innebär slutet för dolda reserver [Elektronisk] *Dagens Industri*, 25 april Tillgänglig: Mediarkivet [2012-05-15]

Zetterström, S. (2012) *Juridiken och dess arbetsätt: en introduktion*. Uppsala: Iustus

IFRS (2012). *About the IFRS Foundation and the IASB* [Elektronisk]. Tillgänglig:  
<http://www.ifrs.org/The+organisation/IASCF+and+IASB.htm> [2012-04-31]

# Bilaga 1

## Frågor intervju: Mats Brockert

1. Är det okej med dig att vi nämner ditt namn i vårt arbete?
2. Är det okej med att vi spelar in intervjun för att vi i efterhand skall kunna ta del av materialet?
3. Stämmer det att du är tjänstledig från Skatteverket för att just nu arbeta på BFN?
4. Vad har du för utbildningsbakgrund? Tidigare erfarenheter?

### *HFD 2011 ref. 20:*

5. Kan du börja med att sammanfatta din ståndpunkt som har förts i tidningen Balans angående pågående arbeten?
6. Anser du att domen i HFD 2011 ref. 20 var överraskande?

### *Hur domen påverkar redovisningen:*

7. Kan du utveckla hur domen i HFD 2011 ref. 20 påverkar kopplingen mellan redovisning och beskattning när det gäller just pågående arbeten?
8. Anser du att pågående arbeten i redovisningen är frikopplat från beskattning?
9. Anser du att normgivningen stöder ÅRL? Eller anser du att någon av dem borde ändras?
10. Om du anser att ÅRL eller den kompletterande normgivningen behöver ändras, på vilket sätt i så fall?

### *Sambandsfrågan:*

11. Tycker du att svensk redovisning i takt med ökad internationalisering påverkas/utvecklas mer mot en frikopplad redovisning?
12. Vi antar att du är emot en frikoppling med tanke på vad du skriver i Balans angående SOU 2008:80? Tycker du att rättssystemet avseende redovisning och beskattning är fullkomligt rättssäkert? Finns det några problem som kan uppstå till följd av det nuvarande systemet?

## Bilaga 2

### Frågor intervju: Sten Eric Ingblad

1. Är det okej med dig att vi nämner ditt namn i vårt arbete?
2. Är det okej med att vi spelar in intervjun för att vi i efterhand skall kunna ta del av materialet?
3. Vad har du för utbildningsbakgrund? Tidigare erfarenheter?

#### *HFD 2011 ref. 20:*

4. Anser du att domen i HFD 2011 ref. 20 var överraskande? Anser du att argumenten bakom domskälen i fallet är realistiska och välgenomtänkta?
5. I HFD 2011 ref. 20 refererar parterna till RÅ 2006 ref. 28, anser du att högsta förvaltningsdomstolen har analyserat utfallet av RÅ 2006 ref. 28 korrekt?

#### *Hur domen påverkar redovisningen:*

6. Kan du utveckla hur domen i HFD 2011 ref. 20 påverkar kopplingen mellan redovisning och beskattning när det gäller just pågående arbeten?
7. Om du tycker att redovisningen påverkas av domen, tror du att det kommer bli mer komplicerat för företagen att redovisa pågående arbeten?

#### *Sambandsfrågan:*

8. Tycker du det är problematiskt att vissa områden inom svensk redovisning och beskattning är frikopplade medan andra områden inte är det? Blir det inte svårt i praktiken för redovisare?
9. Vi antar att du är för en frikoppling med tanke på vad du skriver i Balans? Tycker du att rättssystemet avseende redovisning och beskattning är fullkomligt rättssäkert?
10. Anser du att normgivningen stöder ÅRL? Eller anser du att någon av dem borde ändras?
11. Om du anser att ÅRL eller den kompletterande normgivningen behöver ändras, på vilket sätt i så fall?

## Bilaga 3

### Frågor intervju: Margit Knutsson

1. Är det okej med dig att vi nämner ditt namn i vårt arbete?
2. Är det okej med att vi spelar in intervjun för att vi i efterhand skall kunna ta del av materialet?
3. Vad har du för utbildningsbakgrund? Tidigare erfarenheter?

#### ***HFD 2011 ref. 20:***

4. Anser du att domen i HFD 2011 ref. 20 var överraskande? Anser du att argumenten bakom domskälen i fallet är realistiska och välgenomtänkta?
5. I HFD 2011 ref. 20 refererar parterna till RÅ 2006 ref. 28, anser du att högsta förvaltningsdomstolen har analyserat utfallet av RÅ 2006 ref. 28 korrekt?

#### ***Hur domen påverkar redovisningen:***

6. Kan du utveckla hur domen i HFD 2011 ref. 20 påverkar kopplingen mellan redovisning och beskattning när det gäller just pågående arbeten?
7. Om redovisningen förändras på grund av domen, tror du att det kommer bli mer komplicerat för företagen?
8. I Balans skriver du att alternativregeln inte står i strid med ÅRL, kan du förklara det mer ingående?
9. I artikeln i Balans skriver du att det kan finnas anledning för BFN att se över sin normgivning mot bakgrund av domen i HFD 2011 ref. 20, på vilket sätt?

#### ***Sambandsfrågan:***

10. Tycker du det är problematiskt att vissa områden inom svensk redovisning och beskattning är frikopplade medan andra områden inte är det? Blir det inte svårt i praktiken för redovisare?
11. Vad anser du om SOU:n 2008:80 och förslaget om en frikoppling? Är du för eller emot?
12. Vi har läst din artikel från 2001 i Svensk Skattetidning. Har du samma ståndpunkt nu som då? Kan du förtydliga dina argument?



## Bilaga 4

### Frågor intervju: Gunvor Pautch

1. Är det okej med dig att vi nämner ditt namn i vårt arbete?
2. Är det okej att vi spelar in intervjun för att vi i efterhand skall kunna ta del av materialet?
3. Vad har du för utbildningsbakgrund? Tidigare erfarenheter?

#### *HFD 2011 ref. 20:*

4. Känner du till rättsfallet HFD 2011 ref. 20?
5. Anser du att domen i fallet var överraskande? Anser du att argumenten bakom domskälen i fallet är realistiska och väl genomtänkta?
6. I HFD 2011 ref. 20 refererar parterna till RÅ 2006 ref. 28, anser du att högsta förvaltningsdomstolen har analyserat utfallet av RÅ 2006 ref. 28 korrekt?

#### *Hur domen påverkar redovisningen:*

7. Kan du utveckla hur domen i HFD 2011 ref. 20 påverkar kopplingen mellan redovisning och beskattning när det gäller just pågående arbeten?
8. Om redovisningen förändras på grund av domen, tror du att det kommer bli mer komplicerat för företagen? I så fall, hur?
9. Har du noterat debatten kring pågående arbeten i de senaste numren av tidningen Balans? Vad anser du vara korrekt i förhållande till domen av HFD 2011 ref. 20 och redovisningen av pågående arbeten på löpande räkning? Vad tycker du om de olika argumenten som förs i artiklarna?
10. Anser du att BFN:s normgivning stödjer ÅRL när det gäller pågående arbeten på löpande räkning?
11. Tycker du att ÅRL och kompletterande normgivning i dagsläget är korrekt utformad i förhållande till domen av rättsfallet HFD 2011 ref. 20? Eller anser du att någon av dessa borde ändras? I så fall, hur?

#### *Sambandsfrågan:*

12. Vad anser du om SOU:n 2008:80 och förslaget om en frikoppling? Är du för eller emot?
13. Tycker du det är problematiskt att vissa områden inom svensk redovisning och beskattning är frikopplade medan andra områden inte är det? Blir det inte svårt i praktiken för redovisare?