



GÖTEBORGS UNIVERSITET
HANDELSHÖGSKOLAN

Företagsekonomiska Institutionen Handelshögskolan
vid Göteborgs Universitet

Kandidatuppsats VT 2012

SAMBANDET MELLAN REDOVISNING OCH BESKATTNING

MYNDIGHETERS STÄLLNINGSTAGANDE TILL SOU 2008:80

Av: Jakob Fors och Julia Grell

Handledare: Märta Hammarström

Förord

Vi vill passa på och tacka vår handledare Märta Hammarström för värdefull handledning och feedback i arbetet med uppsatsen samt de personer som på ett eller annat sätt hjälpt till under skrivandets gång. Ett speciellt tack riktar vi till Emelie Sundberg på Finansdepartementet för den snabba responsen angående remissvaren.

Göteborg, 31 maj 2012

Sammanfattning

Examensarbete i företagsekonomi, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, Extern redovisning, Kandidatuppsats, VT 12

Titel: Sambandet mellan redovisning och beskattning. Myndigheters ställningstagande till SOU 2008:80

Utgivningsår: 2012

Författare: Jakob Fors och Julia Grell

Handledare: Märta Hammarström

Sammanfattning:

Sambandet mellan *redovisning* och *beskattning* har varit etablerat i Sverige sedan 1928 års Kommunalskattelag. Sambandet i Sverige klassas som starkt och innebär att företagens redovisning också är underlag till beskattningen. En stark koppling har ofta inneburit att skattereglerna har haft ett stort inflytande över redovisningen. Sedan inträdet i EU har projektet för en internationell harmonisering av redovisningsnormer påverkat redovisningens utveckling i Sverige. 2008 kom slutbetänkandet från den statliga offentliga utredningen om sambandet mellan redovisning och beskattning som föreslog en total frikoppling och att sambandet skulle ersättas med nya kapital i inkomstskattelagen som reglerade beskattningstidpunkten, det vill säga när intäkter och kostnader skall tas upp i redovisningen. Det kom totalt 48 remissvar på utredningens förslag varav en majoritet var emot förslaget. Myndigheter är i sin myndighetsutövning bundna av bland annat objektivitetsprincipen och har krav på sig att svara på remiss vilket gör att gruppen skiljer sig från övriga remissinstanser. 18 av 48 remissvar kom från myndigheter.

Syftet med uppsatsen är att studera myndigheters inställning till frikopplingen mellan redovisning och beskattning och jämföra med övriga remissinstanser för att se om det råder någon skillnad mellan grupperna.

För att svara på frågan har en kvalitativ och en kvantitativ studie av de inkomna remissvaren genomförts där svaren har analyserats med syftet att skaffa kunskap om olika gruppers inställning till förslaget och deras inverkan på normgivningsprocessen. Resultatet av undersökningen visar att en majoritet av myndigheterna är, till skillnad från hela gruppen av remissvar, positiva till en frikoppling. Studien visar också att vissa grupper av myndigheter i större utsträckning är positiva till frikoppling än andra. De myndigheter som är mest insatta i redovisningsfrågor är emot förslaget och de myndigheter som utgår från ett juridiskt perspektiv, så som domstolar, är generellt sett för förslaget. Resultatet av studien visar på att gruppen myndigheter inte skiljer sig väsentligt från övriga instanser utan att viktiga faktorer för organisationernas inställning i frågan är vilken typ av verksamhet som organisationen bedriver samt hur de påverkas av förslaget.

Nyckelord: SamRoB, SOU 2008:80, redovisning och beskattning, frikoppling, remissvar.

Begreppsförklaringar

| | |
|---------|--|
| BFL | Bokföringslagen (1999:1078) |
| BFN | Bokföringsnämnden |
| BFNAR | Bokföringsnämndens allmänna råd |
| EG | Europaparlamentets och rådets förordning |
| FAR | Föreningen för Revisionsbranschen |
| FAR SRS | Föreningen för Revisionsbranschen tillsammans med Svenska revisorsamfundet |
| IAS | International Accounting Standards |
| IASB | International Accounting Standards Board |
| IASC | International Accounting Standards Committee |
| IFRS | International Financial Reporting Standards |
| IL | Inkomstskattelagen (1999:1229) |
| IFRS | International Financial Reporting Systems |
| KL | Kommunskattelagen (1928:370) |
| RF | Regeringsformen (1974:152) |
| RSV | Riksskatteverket |
| SamRoB | Utredningen om sambandet mellan redovisning och beskattning (SOU 2008:80) |
| SCB | Statistiska centralbyrån |
| SOU | Statens offentliga utredningar |

Innehållsförteckning

| | | |
|-------|--|----|
| 1 | Inledning..... | 1 |
| 1.1 | Inledning och bakgrund..... | 1 |
| 1.2 | Problemfördjupning..... | 2 |
| 1.3 | Frågeställning..... | 4 |
| 1.4 | Syfte..... | 4 |
| 1.5 | Avgränsning..... | 4 |
| 2 | Metod..... | 5 |
| 2.1 | Tillvägagångssätt..... | 5 |
| 2.2 | Datainsamlingsmetod..... | 5 |
| 2.3 | Kategorisering av remissvaren..... | 6 |
| 2.4 | Tillvägagångssätt vid analysen..... | 6 |
| 2.5 | Kritiskt förhållningssätt..... | 7 |
| 2.6 | Giltighetsanspråk..... | 7 |
| 3 | Litteraturgenomgång..... | 9 |
| 3.1 | Redovisningens och beskattningens historia..... | 9 |
| 3.2 | Redovisningens utveckling..... | 9 |
| 3.3 | Redovisningsteorier..... | 10 |
| 3.4 | Myndigheter..... | 11 |
| 3.5 | Sambandet mellan redovisning och beskattning..... | 12 |
| 3.6 | Frikoppling i andra länder..... | 13 |
| 3.7 | SOU 2008:80..... | 14 |
| 3.7.1 | Bakgrund till förslaget..... | 15 |
| 3.7.2 | Utredningens förslag..... | 16 |
| 3.7.3 | Utredningens huvudargument..... | 17 |
| 3.7.4 | Konsekvenser av utredningens förslag..... | 18 |
| 3.7.5 | Tidigare forskning om SOU 2008:80..... | 18 |
| 4 | Empiri..... | 20 |
| 4.1 | Indelning av remissvar..... | 20 |
| 4.2 | Upprättare..... | 20 |
| 4.3 | Reglerare..... | 21 |
| 4.4 | Experter..... | 22 |
| 4.5 | Användare..... | 23 |
| 4.6 | Myndigheters sammanfattande argument för frikoppling mellan redovisning och beskattning..... | 26 |

| | | |
|-------|--|----|
| 4.7 | Myndigheters sammanfattande argument emot frikoppling mellan redovisning och beskattning | 27 |
| 4.8 | Alla inkomna remissvar till SOU 2008:80 | 28 |
| 5 | Analys och slutsatser | 29 |
| 5.1 | Upprättare | 29 |
| 5.1.1 | Upprättare - Jämförelse med alla remissvar | 29 |
| 5.2 | Reglerare..... | 30 |
| 5.2.1 | Reglerare och övriga remissvar | 31 |
| 5.3 | Experter..... | 31 |
| 5.3.1 | Experter – jämförelse med alla remissvar | 32 |
| 5.4 | Användare..... | 32 |
| 5.4.1 | Användare - Jämförelse med alla remissvar | 33 |
| 5.5 | Slutdiskussion..... | 34 |
| 5.6 | Förslag till fortsatt forskning | 35 |
| | Litteraturlista..... | 36 |
| | Bilagor..... | 40 |

1 Inledning

Kapitlet inleds med en redogörelse för bakgrunden till forskningsområdet. Diskussionen leder fram till studiens problemformulering och syfte, därefter redovisas vald avgränsning.

1.1 Inledning och bakgrund

Kopplingen mellan redovisning och beskattning kan vara stark eller svag. Om kopplingen är stark, som den har varit och fortfarande är i Sverige, används i princip samma regler till årsredovisningen som till beskattning av företaget, dvs. samma regler har i stor utsträckning anammats både som god redovisningssed och som regler för beskattning. En svag koppling mellan redovisning och beskattning, som i USA och Storbritannien, kan innebära att företagen får upprätta en redovisningsmässigt korrekt årsredovisning och en annan redovisning till skatteverket, där exempelvis reglerna gällande värdering av tillgångar och skulder kan avvika. Ett exempel är reglerna för avskrivning där skattereglerna kan tillåta en snabbare avskrivning än enligt reglerna för årsredovisning. En stark koppling har ofta inneburit att skattereglerna får ett stort inflytande över redovisningen. I Sverige har införandet av IFRS-reglerna (International Financial Reporting Standards) för koncernredovisning medfört en frikoppling på koncernnivå, men för bolagen i koncernen (de juridiska personerna) som är beskattningssubjekten är kopplingen stark. (Johansson & Runsten 2005:51)

Huvuddragen för sambandet mellan redovisning och beskattning kom till redan på 1920-talet då kommunalskattelagen (1928) och bokföringslagen (1929) skapades. Sambandet gäller framförallt periodisering av inkomster och utgifter vilket är viktigt för den tidpunkt som intäkter och kostnader kommer att bli redovisade på. Sambandet mellan redovisning och beskattning har vid flera tillfällen varit ett objekt för utredning och diskussion. Från den senaste tjugoårsperioden är det värt att nämna:

Redovisningskommitténs förslag. Redovisningskommittén var namnet på en statlig utredning som 1995 bland annat lade fram förslaget att öka frikoppling mellan redovisning och beskattning med syftet att komma ifrån systemet med bokslutsdispositioner och obeskattade reserver, SOU 1995:43 (Statens offentliga utredningar 1995:43).

RSV:s förslag. I slutet på 1990-talet lade Riksskatteverket (RSV) fram två rapporter om sambandet mellan redovisning och inkomstbeskattning. Den första var rapporten Redovisning och beskattning av finansiella instrument inom företagssektorn (RSV Rapport 1996:1) som presenterade en grundlig granskning av skatte- och redovisningsfrågor gällande finansiella instrument. Rapporten blev delegerad till Finansdepartementet men gav inte upphov till några lagändringar. Den andra rapporten handlade om Sambandet mellan redovisning och inkomstbeskattning (RSV Rapport 1998:6) och innehöll några principförslag inom nedanstående områden: Forskning och utveckling, maskiner och inventarier, varulager, immateriella rättigheter, leasing, etc. En förfrågan om lagändringar angående frikopplingen av

sambandet mellan redovisning och beskattning på flera områden skickades till Finansdepartementet av RSV i november 1999 och en påminnelse lämnades in i februari 2002. Dock har dessa förslag inte lett till några lagändringar.

Inkomstskattelagen. Uppkomsten av IL (Inkomstskattelagen) har lett till att regleringen av sambandet mellan redovisning och beskattning har fått en annan form än i Kommunalbeskattningen (KL). Enligt Skatteverket har en frikoppling skett på vissa områden (exempelvis vilka regler som gäller för aktiverade utgifter för underhåll och reparation av inventarier och markanläggningar) vid övergången från KL till IL. (Skatteverket 2004)

Betänkande av IAS-utredningen. I juli 2003 lämnade IAS-utredningen (International Accounting Standards) rapporten Internationell redovisning i svenska företag (SOU 2003:71) som behandlade sambandet mellan redovisning och beskattning med betoning på frågan om IAS är passande som utgångspunkt för beskattningen. Utredningen kom fram till att det ibland kan vara godtagbart att upprätta redovisning enligt IAS för beskattningsändamål. Slutsatsen fick genomslag vid beskattningen av låne- och utvecklingskostnader. I övrigt bedömde utredningen att argumenten talar emot en ökning av användningen av IAS för beskattningsändamål. För att effektivisera användning av IAS i redovisningen skulle en minskning av kopplingen mellan redovisning och beskattning vara ett krav. (Skatteverket 2004:13)

1.2 Problemfördjupning

Utredningen om sambandet mellan redovisning och beskattning (SamRoB) är en statlig offentlig utredning med syfte att förutsättningslöst utreda hur sambandet mellan inkomstbeskattning och redovisning ska se ut, samt föreslå nödvändiga lagändringar för att kunna genomföra förslaget. Slutbetänkandet lades fram i september 2008 med förslaget att det materiella sambandet mellan redovisning och beskattning skulle upphävas samt att nya, speciellt framtagna skatteregler gällande beskattningstidpunkten, skulle tas fram i inkomstskattelagen och fungera som ersättning för det upphävda sambandet. Beskattningstidpunkten reglerar när inkomster och utgifter skall tas upp som intäkter och kostnader i redovisningen. (SOU 2008:80, s. 3)

De huvudsakliga anledningarna som presenteras i slutbetänkandet för upphävandet av sambandet är:

- Särskilda redovisningsprinciper i juridisk person har lett fram till att de huvudsakliga skälen för ett samband har försvunnit.
- De internationella standarderna IAS/IFRS blir svåra att lägga till grund för beskattning varför sambandet bör upphöra.
- Bokföringsnämndens K-projekt blir svårt att lägga till grund för beskattning på grund av att det blir allt för omfattande och svårtillämpat.

- Den konstitutionella frågan. Internationella organ som utvecklar standardiserade redovisningsregler får större inflytande över god sed, och det kan ifrågasättas om detta samband är förenligt med grundlagens krav vilka stadgar att skattelagen ska ges i form av lag.

Utredningen går också igenom möjligheterna till att minska det materiella sambandet men med ett bibehållande av ett visst grundläggande samband. Detta förslag avvisas i slutbetänkandet med den huvudsakliga anledningen att redovisningens nuvarande kurs är på väg mot ett frikopplande och om det inte sker nu så tycks det ändå vara omöjligt att undvika i framtiden. (SOU 2008:80, s. 20)

Under den efterföljande remisstiden hade 48 remissvar med synpunkter på utredningens förslag inkommit till Finansdepartementet. Majoriteten av svaren var negativt inställda till utredningens förslag, av olika anledningar, vilka kommer att redogöras för i kapitel 4. Remissförfarandet innebär att utredningens förslag skickas till myndigheter och organisationer som berörs av förslaget, för att de ska få möjlighet att komma med synpunkter. Det är en viktig del av den demokratiska processen i en rättsstat, men också viktigt för att experter och berörda kan genomlysas förslaget ifråga. Om en stor del av remissinstanserna är negativa till förslaget så kan det innebära att regeringen inte går vidare med frågan. (Regeringskansliet 2010)
Inget lagförslag har ännu arbetats fram baserat på utredningen, dock är utredningen fortfarande ett öppet ärende hos finansdepartementet (Finansdepartementet 2012).

Den här studien fokuserar på utredningen om sambandet mellan redovisning och beskattning (SamRoB) och på de inkomna remissvaren för att studera hur debatten förs i Sverige idag. I uppsatsen kommer vi att gå igenom och systematisera de inkomna remissvaren, analysera argumenten för och emot utredningens förslag för att sedan försöka att besvara forskningsfrågan. Huvudsakligen kommer svaren ifrån myndigheter att analyseras. Viss forskning har tidigare genomförts baserat på SamRoB och de inkomna remissvaren men då utifrån hela gruppen av inkomna svar. Vi vill komplettera forskningsfältet genom en undersökning om hur svenska myndigheter ställer sig till frågan om frikoppling. Myndigheter står för en stor del av de inkomna svaren (18 av 48). Dessutom är några av myndigheterna stora auktoriteter på redovisningsområdet, vilket gör det intressant att titta närmare på gruppen myndigheter. Myndigheter är enligt lag bundna till legalitetsprincipen och till objektivitetsprincipen i sitt myndighetsutövande, vilket innebär att alla beslut måste grundas i lag, att alla är lika inför lagen samt att beslut som är fattade av myndigheter ska vara sakliga och opartiska (Bohlin & Warnling-Nerep 2007:16). Dessa principer är grundläggande handlingsregler för myndigheter, dock gäller principerna endast vid tillämpandet och tolkandet av lagar och inte vid stiftandet av nya lagar. I normgivningsarbetet är riksdag och regering inte bundna av några sådana principer utan det är fritt fram att gynna eller missgynna olika grupper. Dock måste reglerna gå ihop med Europarättens överordnade lagar där det bland annat är reglerat om diskrimineringsförbud och otillåtna statsstöd (Påhlsson 2003:60). Myndigheter har dessutom en skyldighet att svara på remiss vid remissförfrågan från en utredning (Regeringskansliet 2003:5). På ovanstående områden skiljer sig myndigheter från andra organisationer varför vi specifikt vill undersöka gruppens ställningstagande i frågan.

1.3 Frågeställning

Hur ställer sig svenska myndigheter till utredningens förslag om frikoppling mellan redovisning och beskattning (SOU 2008:80)? Skiljer sig myndigheter som grupp i sitt ställningstagande jämfört med hela gruppen av inkomna remissvar?

1.4 Syfte

Syftet med uppsatsen är studera myndigheters inställning till frikopplingen mellan redovisning och beskattning samt att jämföra myndigheter med övriga remissinstanser för att se om det råder någon skillnad mellan grupperna.

1.5 Avgränsning

Vi har valt att undersöka remissvar som kommit in från myndigheter då vi vill komplettera tidigare forskning som fokuserade på hela gruppen av remissvar. Vi har i princip utelämnat den internationella debatten från uppsatsen och inriktat oss på det svenska perspektivet då utvecklingen av redovisningsregler har en nationell prägel. Dock finns det internationella perspektivet med i utredningens huvudargument och har därför inte utelämnats helt från uppsatsen.

Vi behandlar inte alla aspekter av sambandet mellan redovisning och beskattning. Det är ett omfattande forskningsområde och vi har inte haft möjlighet att sätta oss in i alla perspektiv under denna begränsade uppsatstid på tio veckor. Vidare har vi valt att fokusera på de principiella frågorna som behandlas i utredningen och remissvaren då det är detta som är vårt intresseområde. Därför har vi inte gått närmare in på den lagtekniska aspekten av utredningen. Utredningens förslag om obeskattade vinster behandlas inte närmare i uppsatsen, utan det är utredningens huvudförslag som är i fokus, nämligen avskaffandet av det materiella sambandet mellan redovisning och beskattning.

2 Metod

I det här kapitlet redogörs inledningsvis för tillvägagångssättet för studien. Kapitlet fortsätter med en genomgång av datainsamlingsmetod och undersökningsmetod, kategorisering av remissvaren, kritiskt förhållningssätt till materialet och tillvägagångssättet samt diskuterar uppsatsens giltighetsanspråk.

2.1 Tillvägagångssätt

I den inledande fasen bestämde vi att ämnesområdet för uppsatsen skulle vara sambandet mellan redovisning och beskattning. Vi deltog därefter på den så kallade metodveckan på Handelshögskolan i Göteborg. Parallellt med metodveckan påbörjades arbetet med planeringsrapporten. Perioden därefter ägnades åt litteraturstudier för att fördjupa kunskaperna inom ämnesområdet. Frågeställningen arbetades om några gånger från att inledningsvis handla om Bokföringsnämndens K-projekt till att slutligen handla om utredningen om sambandet mellan redovisning och beskattning, SOU 2008:80. Data från utredningen samlades in och bearbetades. Det fortlöpande arbetet med att skriva litteraturgenomgång, empiri och analys genomfördes i den ordningen. Dock arbetades delar av litteraturgenomgången om allteftersom arbetet med analysen gick framåt.

2.2 Datainsamlingsmetod

I samhällsvetenskaplig forskning kan man använda sig av två undersökningsmetoder: den kvalitativa metoden och den kvantitativa metoden, vilka också kan användas i kombination (Johannessen & Tuft 2003:69). Den kvalitativa metoden syftar till att nå en djupare förståelse för forskningsområdet genom exempelvis djupintervjuer, observationer och fallstudier (Johannessen & Tuft 2003:14). Den kvantitativa metoden är ett sätt att pröva hypoteser genom att samla och analysera data. Metoden går ut på att se samband genom framtagen statistik (Johannessen & Tuft 2003:18).

V har valt att använda oss av både den kvalitativa och kvantitativa metoden. Remissvaren, vars texter av olika form och innehåll, har dels bearbetats för att finna bakomliggande orsaker till myndigheternas ställningstagande samt för att nå en djupare förståelse av normgivningsprocessen. Detta har kompletterats genom att kategorisera och kvantifiera svaren och upprätta enklare statistik över ställningstagandena hos myndigheterna och övriga remissinstanser. Myndigheternas svar har sedan ställts mot övriga instansers svar för att dra slutsatser.

I vår studie har vi använt oss av data i form av böcker, artiklar, lagar, SOU:er och remissvar. För att finna relevanta artiklar och böcker till litteraturgenomgången har vi gjort sökningar i databaser på sökorden: SamRoB, redovisning och beskattning, sambandet mellan redovisning och beskattning, frikoppling, remissvar, normbildning. Databasen som har använts för informationsinsamling är framförallt FAR Komplet (Föreningen för Revisionsbranschen). Sökningar har även gjorts i databaserna GUNDA, LIBRIS och www.uppsatser.se. Dessutom har Googles sökmotor använts för att finna mer information om ämnesområdet.

För att få tag på remissvaren till utredningen kontaktades Finansdepartementet. Remissvar på SOU:er publiceras i normala fall inte i sin helhet, men de går att få skickade till sig av Regeringskansliet, och då från det departement till vilken utredningen hör, i vårt fall Finansdepartementet. Remissvaren har sedan använts enligt nedan.

2.3 Kategorisering av remissvaren

Hulthén L, Imander C och Killander S har i sitt arbete *Normbildning kring SOU 2008:80* (2009) kommit fram till att de intressegrupper som utövar inflytande på svensk lagstiftning och normgivning på redovisningsområdet kan delas in i fyra kategorier, nämligen: upprättare, användare, reglerare och expertorganisationer. Vi valde att behålla dessa benämningar och använda kategorierna som utgångspunkt för vår undersökning av myndigheterna för att bygga vidare på deras forskning. Genom att behålla kategorierna ökar vi jämförbarheten mellan deras och vår studie och de förstärker varandra som komplement.

Enligt Hulthén med flera (2009) är *upprättare* ”ett företag som upprättar bokföring och förbereder finansiella rapporter”. Dessa rapporter blir disponibla för de *användare* som har något intresse i företaget och kan dra nytta av informationen som finns där i. Många olika aktörer kan agera som användare, exempelvis investerare, aktieägarna, kreditgivare, finansanalytiker med mera. Även svenska myndigheter är till stor del *användare* av finansiell information. Finansinspektionen (FI) och Bokföringsnämnden (BFN) placerades av författarna till gruppen *reglerare*. De är normgivare och standardsättare som i enlighet med Riksdagen ger ut instruktioner, föreskrifter och allmänna råd som ska appliceras av företagen. Den sista kategorin är *expertorganisationer*. Hit hör bland annat revisorer, akademiker med flera. Expertorganisationernas syfte är att komma med idéer och utforma förslag som kommer att förbättra de områden som de anses vara experter på.

2.4 Tillvägagångssätt vid analysen

De kategorier som analysen är indelad efter är användare, experter, reglerare, och upprättare. Gruppernas sammansättning redogörs för och svaren analyseras och struktureras med utgångspunkt i utredningens huvudargument för frikoppling. Huvudargumenten har vi sammanfattat till följande meningar:

- Särskilda principer i juridisk person har lett fram till att de huvudsakliga skälen för ett samband har försvunnit
- Internationell redovisningsnormgivning är mindre lämpad för beskattning
- Bokföringsnämndens olika regelverk för olika stora företag är svåra att lägga till grund för beskattning
- Förenlighet med konstitutionen (SOU 2008:80 del 1, s. 20)

Förutom huvudargumenten analyserade vi även andra argument som framkommit i remissvaren och som belyser utredningen på viktiga punkter. Dessa argument är bland annat:

- Den administrativa bördan

- Omvänd koppling mellan redovisning och beskattning
- Det nuvarande systemet är väl fungerande och är starkt etablerat
- Partiell koppling kunde ha utretts mer
- Bristande konsekvensanalys i utredningen

För de argument som lades fram av de övriga remissinstanser (alla utom myndigheternas) har vi använt oss av Hallbergs och Hilmerssons (2009) två argumenttabeller. Dessa har vi lagt som bilaga 4 och 5. Bilaga 4 visar remissinstansernas argument för avskaffningen av det materiella sambandet och bilaga 5 visar remissinstansernas argument emot avskaffningen av det materiella sambandet. Dessa argumenttabeller har vi alltså inte tagit fram själva. Genom stickprov i remissvaren har vi dock konstaterat att argumenttabellerna redovisar instansernas argument på ett tillfredställande sätt. Stickproven har utförts genom att läsa vart fjärde remissvar och kolla av att argumenten finns redovisade i tabellerna. Dessa argumenttabeller har vi använt oss av för att titta på argumenten från alla övriga instanser och jämföra de med argumenten från myndigheterna.

2.5 Kritiskt förhållningssätt

Det är svårt att komma fram till en absolut sanning i vad remissinstanserna tycker om regeringens förslag angående avskaffandet av sambandet mellan redovisning och beskattning eftersom undersökningen förutsätter en tolkning av den presenterade informationen i utredningen. Tolkning av information spelar avgörande roll för förståelse av verkligheten. Vi är medvetna om att remissvaren utformades av olika instanser och de personer som formulerade svaren kan ha tolkat den framkomna informationen på olika sätt. Enligt Johannessen & Tuft (2003:18) är objektivitet svårt att uppnå i samhällsvetenskapen då materialet som ligger till grund för studierna kan vara knutet till exempelvis politiska, ekonomiska eller moraliska värderingar. Inte minst bygger analysen i uppsatsen på vår tolkning av remissvaren.

I vår behandling av remissvaren försökte vi att ta hänsyn till alla framhållna argument och åsikter. Dock valde vi att lämna vissa av dem utanför vårt arbete på grund av att de inte ansågs ha någon koppling till frågeställningen. Några remissinstanser hade valt att inte ta ställning till utredningen över huvud taget och uttryckte det tydligt i remissvaret. Vissa remissvar hade vi svårt att klassificera då de endast hade tagit ställning till enstaka delar av förslaget, eller uttryckte åsikter som bedömdes vara orelaterade till utredningens förslag. Dessa remissvar bedömde vi antingen som positiva, negativa eller som att de inte tog ställning i frågan beroende på hur de uttryckte sig och i vilken omfattning de behandlade utredningens principiella frågor. Vi valde också att utelämna Anders Hultqvist svar samt Pernilla Lundqvist & Sten-Eric Ingblads svar från gruppen av myndigheter då vi bedömde att de svarade utifrån egen person och inte som representant för sina respektive myndigheter.

2.6 Giltighetsanspråk

Den insamlade informationen måste genomgå en kritisk granskning och bedömning av dess giltighet och tillförlitlighet (Bell 1995:62). För att förstärka pålitligheten, äktheten och trovärdigheten i en forskning brukar det diskuteras två begrepp, nämligen *reliabilitet* och *validitet* (Bryman & Bell 2005). *Reliabilitet* brukar

benämnas som trovärdighet och handlar om att en forskningsmetod som genomförs under samma omständigheter dock vid ett annat tillfälle bör komma fram till samma resultat. Alternativt när två eller flera forskare granskar samma fenomen. Om de kommer fram till samma resultat bedöms resultatet vara av hög reliabilitet (Johannessen & Tuft 2003:28). För att kunna fastställa mätningars kvalitet används begreppet *validitet*. Det går ut på att rätt verktyg ska användas vid rätt tillfälle och det bör vara lätt att skaffa sig kunskap om vilken population och vid vilka situationer som de framkomna resultaten är giltiga. Validiteten ska inte bedömas som något fastställt, klart och bestämt, utan det gäller att kvalitetskraven på en vetenskaplig forskning ska vara uppfyllda (Johannessen & Tuft 2003:48). Kortfattat anger reliabiliteten trovärdigheten medan validiteten mäter det som avses att mätas.

I uppsatsen ville vi undersöka vilka argument som myndigheter finner för och emot en frikoppling av sambandet mellan redovisning och beskattning. För att få fram resultatet gick vi igenom de 18 remissvaren från myndigheterna. Informationen i remissvaren sammanfattades och bearbetades noggrant för att ta fram alla synpunkter gällande utredningens principiella frågor. Om en annan forskare skulle utföra samma undersökning baserad på de inkomna remissvaren skulle den likväl kunna komma fram till ett annat resultat. Detta för att vi har använt en forskningsmetod som präglas av våra egna bedömningar för att kategorisera och analysera svaren. En annan uppdelning eller tolkning av svaren är möjlig att göra, det betyder dock inte att trovärdigheten blir lidande. Metoden som vi har använt oss av anser vi vara giltig och därmed blir trovärdigheten god.

Gällande validiteten i uppsatsen har vi försökt att vara så öppna som möjligt med hur vi har genomfört studien. Det gäller hur vi har avgränsat oss till myndigheter, och hur vi gått tillväga för att kategorisera svaren och tolkningen av dem, samt vilka svårigheter vi stött på i det arbetet. På så vis har vi försökt göra studien transparent vilket stärker vetenskapligheten, och med det anser vi att validiteten i uppsatsen är god.

3 Litteraturgenomgång

I det här kapitlet presenteras den litteratur som ligger till grund för uppsatsen och som vi anser hjälper läsaren att sätta sig in i diskussionen och redovisning och beskattning. Först redogörs för beskattningens och redovisningens historia samt den anglosaxiska- och kontinentala traditionen. Därefter redogörs för hur begreppen god redovisningssed och bokföringsmässiga grunder är sammankopplade. Senare presenteras SamRoB mer detaljerat samt hur en frikoppling mellan redovisning och beskattning ser ut i andra länder.

3.1 Redovisningens och beskattningens historia

Behovet av redovisning har funnits under lång tid. Bevis på registrering av transaktioner finns så tidigt som 3500 f.Kr. i Mesopotamien då lertavlor användes för att registrera lån och krediter med datum och varuslag, samt registrering av kostnader och förbrukning av olika varuslag. I Grekland 200 f.Kr användes redovisning i stor utsträckning för att registrera transaktioner men också framförallt för att kontrollera egendom i syfte att bevara värdet på ägarnas egendom men också för att använda som beslutsunderlag vid organisationsförändringar. Systemet med dubbel bokföring uppkom dock inte förrän på 1200-talet i vår tidräkning i det som idag är Italien och beskrevs första gången i skrift år 1494 av Luca Pacioli. Dubbel bokföring uppkom för att det fanns ett behov att kontrollera den ökande handeln och låneverksamheten. (Engström 1999:27)

Beskattningssystemet i Sverige uppstod efter det att Sverige som rike började enas under en gemensam kung efter 1000-talet. Skatterna gick till krigsmakten i form av varor, men omkring 1200-talet minskade betydelsen av flottan och handeln med andra länder började öka. Det ledde till att allt mer av skatterna som hittills togs ut av befolkningen i ett konkret syfte att stärka flottan istället succesivt omvandlades till årligen återkommande krav. (Löwnertz 1983)

Skatterättsligt har det vuxit fram regler om inkomstbeskattning för tre olika inkomstslag: tjänst, kapital och näringsverksamhet. Den beskattningsbara inkomsten är *nettot* av varje slag av de tre verksamheterna. Det är ett uttryck för den så kallade skatteförmågeprincipen som innebär att skatt ska betalas efter förmåga. En näringsverksamhet ska därför som grund beskattas *efter* avdrag för alla kostnader som verksamheten har (Påhlsson 2003:61). Det är inkomstbeskattning av *näringsverksamhet* som är föremål för SOU 2008:80.

3.2 Redovisningens utveckling

Redovisning som vi känner den idag med stor tyngd på värderingen av tillgångar och skulder tog fart under 1900-talet när det utvecklades avancerade redovisningsteorier vilket skedde framförallt i Tyskland och USA (Artsberg 2005:67). Länderna representerar två olika traditioner vilka brukar benämnas som den *kontinentala* och den *anglosaxiska* traditionen. Den kontinentala traditionen inkluderar de västeuropeiska länderna och Japan, dock inte Storbritannien, Irland och Holland som omfattas av den anglosaxiska traditionen vilken också inkluderar USA och de brittiska samväldesländerna. Den svenska redovisningstraditionen präglas av både den

kontinentala och den anglosaxiska traditionen. Under 1900-talet har den starka kopplingen mellan skattelagstiftningen och redovisningslagstiftningen influerat och påverkat redovisningen i Sverige. Enligt Smith (2006:67) är innebörden av den kontinentala traditionen att en redovisning som överensstämmer med lagen är en riktig redovisning.

Den anglosaxiska traditionen inrättades på de engelska medeltida traditionerna och grundas på sedvanerätt med kompletteringar från domstolars prejudikat istället för att gå efter nedskrivna lagar. Redovisningen enligt den anglosaxiska traditionen ska ge en "true and fair view" vilket i Sverige har översatts med "rättvisande bild". Kopplingen mellan redovisningen och beskattningen är i den anglosaxiska traditionen inte lika stark som i den kontinentala. (Smith 2006:67)

En av orsakerna till att traditionerna har utvecklats på olika sätt har att göra med att ägarförhållandena har skiljt sig åt mellan länderna (Artsberg 2005:89). I USA och Storbritannien har bolagen varit större och ägandet spritt genom aktieäggande, det vill säga att det har funnits mer av ett investeringsperspektiv, medan företag i den kontinentala traditionen i större utsträckning har varit familjeägda och eller med stort inflytande från stat och banker. Beroende på olika typer av användare av redovisning och beroende på vilka organ som har störst inflytande på utvecklingen av redovisningsnormer har redovisningsinformationen kommit att skilja sig åt mellan traditionerna. (Smith 2006:69)

Den kontinentala traditionen har på senare tid kommit att influeras av den anglosaxiska bland annat till följd av uppkomsten av multinationella företag och Storbritanniens inträde i EU som ledde till att "true and fair view" blev en överordnad princip inom EU (Smith 2006:69). Det innebär ett skifte i utformningen av regler som avspeglar att användandet har förskjutits mot ett aktieägarintresse. IASB utformar regler som syftar till att reglera multinationella företag där ägandet är spritt över hela världen. Eftersom reglerna inte är knutna till något särskilt land så har de heller inte utformats med hänsyn till nationella regleringar om borgenärsskydd, vinstutdelning och beskattning, och det menar SamRoB i sitt slutbetänkande (SOU 2008:80 del 2 s. 608) att det ger uttryck för en annan utgångspunkt än svensk redovisningslagstiftning. Ett uttryck för den här förändringen är att tillgångar i större utsträckning än tidigare ska värderas till verkligt värde snarare än anskaffningsvärde som länge har varit utgångspunkten i den kontinentala traditionen. Anskaffningsvärde hänger ihop med försiktighetsprincipen och ett borgenärsintresse som ger uttryck för att företag ska värdera sina tillgångar med viss försiktighet för att inte äventyra företaget. En försiktig värdering anses ligga i långivarens intresse (Smith 2006:84). Aktieägarintresset har varit framträdande i den anglosaxiska traditionen och under de senaste decennierna har aktieägarintresset blivit mer framträdande även inom länder tillhörande den kontinentala traditionen. Aktieägare anses ha mindre intresse av försiktiga värderingar och detta har kommit att avspeglas i IAS/IFRS-reglernas användning av värdering till verkligt värde (Smith 2006:89).

3.3 Redovisningsteorier

Redovisning är en ung vetenskap. I USA gjordes mycket av den grundläggande forskningen inom ämnet under den första halvan av 1900-talet. Forskningen gick i

stort sett ut på att hitta principer som på ett mer objektivt sätt kunde uttrycka resultat än de modeller som hade utvecklats genom århundraden av praxis. Artsberg (2005) redogör för forskningen på området under 1900-talet. Paton och Littleton (1940) argumenterar, enligt Artsberg, för att redovisningen som med sin begränsade förmåga att redogöra för affärshändelser, inte kan användas fullt ut som underlag för framtidsinriktade beslut. Redovisning fungerar framförallt som ett kontrollinstrument. Moonitz forskning från 1961 tar, enligt Artsberg, ett annat grepp där han argumenterar för ett aktieägarperspektiv. Han lägger fram ett problemlösningssperspektiv där han menar att redovisningen måste svara på omgivningens krav. Moonitz argumenterade att företagets omgivning är ett samhälle som bygger på privat ägande varför investeringsperspektivet är det dominerande synsättet. Ijiri (1983) studerar, enligt Artsberg, redovisning utifrån ett annat perspektiv och argumenterar för att redovisningen vuxit fram som en kompromiss av olika viljor och att praxis därför kan tyckas irrationell. Genom kompromisserna har man kommit fram till oomtvistliga regler, vilka de flesta kan enas kring och som därför ger en viss objektivitet. Redovisningens syfte är förenat med redovisningsskyldigheten och det är det som kan förse ägare med den trygghet som man får av vetenskapen att procedurer följs och rapporter upprättas på ett oomtvistligt sätt. Informationen används av ägarna till att försäkra sig om att företagsledningen sköter sina uppgifter som förvaltare av verksamheten. (Artsberg 2005:68-72)

Till följd av att utvecklingen av redovisningsregler har skett genom kompromisser mellan intressenter med olika viljor, ger redovisningen uttryck för en, ibland motstridig, teoretisk grund, vilket redovisningsprofessionen strävar efter att lösa (Artsberg 2005:74). Detta har man försökt att lösa genom att utveckla så kallade referensramar (*conceptual framework*) med övergripande principer för värdering av tillgångar, skulder och avsättningar och för bestämmandet av tidpunkten som en affärshändelse ska hänföras till. Bakgrunden till utvecklandet av principerna är framförallt att redovisningen ska vara användbar för personer som vill ta ställning till köp och försäljning av aktier; att informationen ska användas till att bedöma framtiden. De bakomliggande nationalekonomiska idéer som ligger bakom utvecklingen är idéer om att effektivisera resursallokering i ekonomin. För att uppnå effektivare marknader är det viktigt att kunna bedöma och jämföra information som företagen ger ifrån sig. (Artsberg 2005:75)

På 70- och 80-talet kom samhällsinriktad redovisningsforskning som undersökte hur redovisningsförändringar kom till genom att studera aktörerna som deltog i normbildningsprocesserna, deras argument och ståndpunkter, samt vilket inflytande olika parter hade i processerna. Artsberg (2005) redogör för Youngs forskning (1994) och för Hussein och Ketz forskning (1991), vilka kom fram till att redovisningsreglerna i praktiken inte utvecklades i en deduktiv process, med utgångspunkt i överordnade ideal och principer, utan att det i praktiken är kompromisser mellan deltagarna i processen, där redovisningsprofessionen inte är dominerande för utvecklingen. (Artsberg 2005:88)

3.4 Myndigheter

Myndigheter i Sverige är av tre typer: regeringen, domstolarna och förvaltningsmyndigheterna. I Regeringsformen (RF) kommer det till uttryck i 1 kap. 8 §: "För

rättsskipning finns domstolar och för den offentliga förvaltningen statliga och kommunala myndigheter”. Enligt Bohlin och Warnling-Nerep (2007:5) är dock den gränstragningen mellan förvaltning och rättsskipning inte alltid självklar då även förvaltningsmyndigheter kan ägna sig åt rättsskipning och domstolar åt förvaltningsärenden. En förvaltningsmyndighet är de statliga och kommunala organ som huvudsakligen ägnar sig åt offentlig förvaltning, borträknat domstolarna, regeringen och de beslutande politiska församlingarna vilka är riksdagen samt kommun- och landstingsfullmäktige (Bohlin & Warnling-Nerep 2007:12).

För att myndigheterna ska kunna fatta beslut krävs det att det finns stöd för beslutet i våra lagar. Principen kallas legalitetsprincipen och fastslås redan i Regeringsformen 1:1, det är en grundläggande princip i en rättsstat och den måste följas av alla statliga och kommunala organ, liksom av riksdagen. Objektivitetsprincipen är en annan viktig princip som kommer till uttryck i RF 1:9 som innebär allas likhet inför lagen och att myndigheter ska vara sakliga och opartiska (Bohlin & Warnling-Nerep 2007:16). Opårtiskheten gäller dock inte för riksdagen och regeringen i normgivningsarbetet (Påhlsson 2003:60).

3.5 Sambandet mellan redovisning och beskattning

Sambandet mellan redovisning och beskattning är mångfacetterat och det är, enligt utredningen om sambandet mellan redovisning och beskattning, inte en enkel sak att klassificera sambandet. Risken för missförstånd är överhängande om det inte preciseras vilket samband som åsyftas. Om det i beskattningssystemet finns regler för att beskatta företagets vinst innebär det alltid att det finns någon form av koppling mellan redovisning och beskattning. En första klassificering av sambandet kan göras genom en uppdelning i ett *rättsligt samband* och i ett *samband i praktiken*. Ett samband i praktiken kan synas där det inte finns några beskattningsbestämmelser som stadgar att redovisningen ska följas men där samma lösningar ändå har valts både inom redovisning och inom beskattning. Man talar då om ett samband i praktiken. Ett annat samband i praktiken är att de flesta skattskyldiga näringsverksamheter också är bokföringsskyldiga enligt bokföringslagen (BFL). Det är dock inget rättsligt samband då det inte finns några särskilda skatteregler som stadgar att upprättandet av deklARATIONER ska bygga på den löpande bokföringen, och då BFL inte heller är väsentlig för skattekontrollen. (SOU 2008:80, del 1:99)

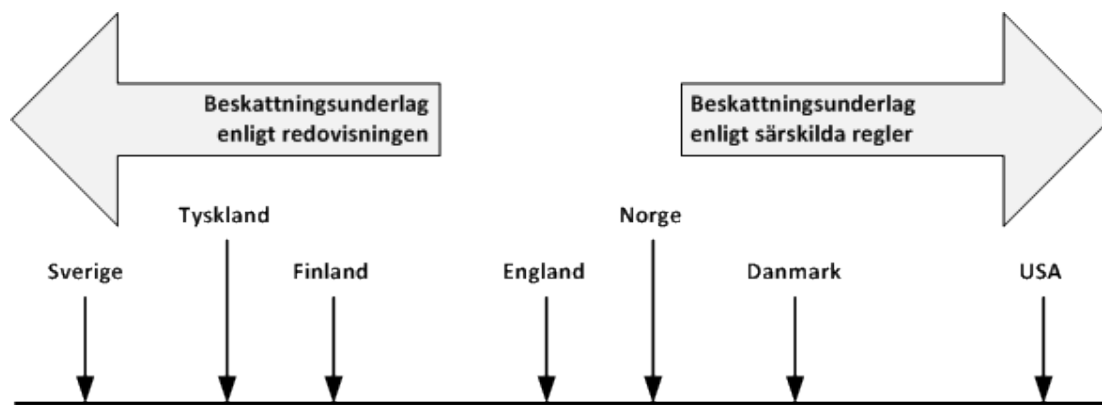
Vidare kan sambandet mellan redovisning och beskattning kategoriseras på tre sätt: materiellt samband, formellt samband, och inget samband. *Materiellt samband* är att god redovisningssed och redovisningslagstiftning ligger till grund också för beskattningen. Om redovisningen är upprättad enligt redovisningslagstiftningen och enligt god redovisningssed godtas resultatet även som grund för beskattning. Om redovisningen avviker från detta ska korrigeringar göras så att beskattningen kan ske utifrån ett redovisningsmässigt riktigt resultat. *Formellt samband* har innebörden att skattereglerna är utgångspunkten för redovisning. Den redovisningsmässiga redogörelsen för transaktionen måste därför följa den skattemässiga. Det finns därmed ett uttryckligt att redovisningens behandling av en transaktion ska stämma överens med den skattemässiga regleringen. Om *inget samband* föreligger är redovisning och beskattning frikopplade och följer olika regelverk vilka är fristående från varandra. (Skatteverket 2011:27) Beskattning av kapitalvinster och kapitalförluster i företag som drivs som enskilda näringsidkare är ett exempel på ett område som är frikopplat,

liksom reglerna om avsättningar till periodiseringsfond och expansionsfond i enskild näringsverksamhet. I dessa fall utgör redovisningen inte grunden för beskattningen vilket vanligtvis är fallet (Bjuvberg 2006:40). Det finns inga övergripande regler i svensk rätt som handlar om det formella sambandet, utan de formella sambanden regleras istället i särskilda bestämmelser gällande enskilda poster. Skillnaden mellan ett formellt och materiellt samband kan i vissa fall i praktiken vara liten. Det kan handla om var en regel finns placerad; det är ett materiellt samband om regeln finns i redovisningsreglerna; och ett formellt samband om regeln finns i skattereglerna. I andra fall är skillnaden stor, som i fallet med avdrag för värdeminskning med metoden för räknenskapsenlig avskrivning. Där krävs det att för att få använda avdraget vid beskattningen så måste metoden också tillämpas i redovisningen. Eftersom den metoden medför att företaget ibland kan göra en större avskrivning än en företagsekonomiskt korrekt modell är det många företag som tillämpar den metoden. Skillnaden mellan metoderna kommer till uttryck i redovisningen som överavskrivning. (SOU 2008:80, del 1:102)

Det redovisningsmässigt korrekta resultatet ligger till grund för beskattningen av företagen i Sverige vilket påvisar att det är ett materiellt samband mellan redovisning och beskattning (Bjuvberg 2006:37). Bestämmelserna som uttrycker sambandet mellan redovisning och beskattning finns huvudsakligen i inkomstskattelagen (IL) i 14 kap. 2-6 §§ under rubriken beskattningstidpunkten. I 14 kap. 2 § IL stadgas att resultatet ska beräknas enligt *bokföringsmässiga grunder*. Vidare stadgas att vid beräkning av resultatet ska inkomster tas upp som intäkt och utgifter tas upp som kostnad det beskattningsår som de hänförs till enligt *god redovisningssed*, om inte något annat är särskilt föreskrivet i lag. Begreppet bokföringsmässiga grunder är inte definierat i IL men finns beskrivet i propositionen till IL där det står att bokföringsmässiga grunder innebär att inkomster och utgifter i verksamheten ska periodiseras. Inkomster tas upp och utgifter dras av den period som de belöper sig på (prop. 1999/2000:2, del 2:176). Bokföringsmässiga grunder är alltså en inkomstberäkningsmetod som inte betyder något annat än att vid inkomstberäkning ska periodiseringsmetoden användas, inte kontantmetoden (SOU 2008:80, s. 107). Begreppet god redovisningssed som förekommer i 14 kap. 2 § IL är ett begrepp som infattar många saker i redovisningssammanhang, exempelvis värdering av tillgångar och skulder, men i inkomstbeskattning används begreppet bara för att bestämma beskattningstidpunkten, dvs. vilket år inkomster och utgifter ska tas upp som intäkt och kostnad (Skatteverket 2011).

3.6 Frikoppling i andra länder

Nedanstående figur är ett exempel på en kategorisering av hur sambandet ser ut i olika länder:



Källa: Skatteverket, 2004:15

I Sverige, Tyskland och Finland är det redovisningslagstiftaren som har det stora ansvaret gällande bestämmandet av skatteunderlag. I dessa länder är sambandet mellan redovisning och beskattning starka och Sverige har det starkaste sambandet av de tre länderna. England och Danmark som har frikopplade system har inslag av ett praktiskt samband mellan redovisning och beskattning. Det vanligaste är att det råder speciella skatteregler för små företag (Skatteverket 2004). USA utmärker sig genom att ligga långt ut till höger på skalan då det är en relativt stor skillnad mellan redovisning och beskattningsregler i landet.

Slutbetänkandet för SamRoB (SOU 2008:80 del 1:136) redogör för de grundläggande dragen hos några av de länder som klassificeras som frikopplade:

Danmark

Inget principiellt samband mellan redovisning och beskattning existerar. Istället regleras periodisering av inkomster och utgifter i lag och kompletteras av rättsliga ställningstaganden. Det finns också väl utvecklade regler gällande avskrivningar och om lagertillgångar. I praktiken finns dock ett tydligt samband där redovisning och beskattning influerar varandra, i större utsträckning för mindre företag.

Norge

Norge har relativt nyligen avskaffat sambandet vilket yttrades sig i att ta fram speciella skatteregler för periodisering av inkomster och utgifter. Dessa regler utgår från realisationsprincipen.

Storbritannien

I Storbritannien råder ett grundläggande allmänt samband mellan redovisning och beskattning, samtidigt som det finns omfattande speciella skatteregler vilket gör att sambandet i praktiken minskar.

3.7 SOU 2008:80

Nedan följer bakgrund till utredningen, utredningens förslag samt konsekvenser till förslaget.

3.7.1 Bakgrund till förslaget

Utredningen fick i uppdrag i oktober 2004 att utreda sambandet mellan redovisning och beskattning. Utredningen tog fyra år att slutföra och slutbetänkandet lämnades i september 2008 med titeln *Beskattningstidpunkten för näringsverksamhet* (SOU 2008:80). Utredningen lämnade ett delbetänkande i juni 2005 med titeln *Beskattning när tillgångar värderas till verkligt värde* (SOU 2005:53). Målet med granskningen var att förutsättningslöst utreda hur sambandet mellan redovisning och beskattning ska se ut i framtiden. Fokus låg på undersökningen av skattereglerna och inte på bokförings- och årsredovisningsregler, därför kom den centrala frågeställningen i utredningen att bli tidpunkten för beskattningen. Obeskattade vinster behandlades också i utredningen och en del i uppdraget handlade om att ta fram ett förslag om tillvägagångssätt för att inte dela ut obeskattade vinster, men det förslaget kommer inte att behandlas i uppsatsen. Det förslag som lades fram var att det materiella sambandet mellan redovisning och beskattning skulle upphävas. Det som föreslogs istället för sambandet var att det i inkomstskattelagen skulle utarbetas tydliga regler om beskattningstidpunkten. (Finansdepartementet 2008-11-19)

Bakgrunden till uppdraget finns i kommittédirektivet (2004:146) i vilket Finansdepartementet anger att med inflytande från internationella redovisningsregler på den svenska redovisningen blir det allt svårare att upprätthålla sambandet så som det ser ut idag. International Accounting Standards Board (IASB) f.d. International Accounting Standards Committee (IASC) är en privaträttslig organisation som har till uppdrag att verka för en harmonisering av redovisningsprinciper på en internationell nivå. Standarderna som utarbetats av IASC kallas International Accounting Standards (IAS) och de som utarbetas av IASB kallas för International Financial Reporting Standards (IFRS). Harmoniseringen av regler rör först och främst företag vars aktier köps och säljs på reglerade marknadsplatser. År 2002 antogs i Sverige en förordning om tillämpning av internationella redovisningsstandarder (Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002). Innebörden av förordningen är att alla noterade företag i Europeiska Unionen ska tillämpa standarderna i sina *koncernredovisningar*. I augusti 2002 tillsattes en utredning, den så kallad IAS-utredningen, med uppgift att se över om hur och vilka företag som skulle tillämpa reglerna samt om de dessutom skulle tillämpas i juridisk person och inte bara på koncernnivå. I oktober 2004 beslutade regeringen (prop. 2004/05:24) att både noterade och onoterade företag ska tillämpa svensk redovisningslagstiftning i sina redovisningar i juridisk person istället för att tillämpa de internationella standarderna. Vissa ändringar föreslogs för att underlätta för företag, till exempel att inom ramen för svensk lagstiftning kunna tillämpa internationella värderingsprinciper, samt att onoterade företag ska kunna upprätta sina koncernredovisningar efter internationella standarder. (Kommittédirektiv 2004:146)

Tiden efter lämnandet av slutbetänkandet hade remissinstanser möjlighet att komma med remissvar. Remisstiden sträckte sig till februari 2009 och fram till remisstidens utgång inkom det 48 svar till regeringskansliet. SOU 2008:80 är fortfarande ett pågående ärende hos Finansdepartementet (Finansdepartementet 2012). Systemet med att utredningar går på remiss, det vill säga, att låta myndigheter, organisationer och övriga intresserade komma med yttranden är lagstadgat i regeringsformen (RF 7:2) och är ett viktigt inslag i förberedelserna inför ett beslutsfattande. Yttranden är ett sätt att belysa frågan och se vilka konsekvenser ett förslag skulle kunna få.

Remissförfarandet är också ett sätt att främja ett demokratiskt beteende och deltagande i den offentliga debatten (Regeringskansliet 2003:5). Regeringen kan välja att lägga ner frågan eller att pröva andra lösningar i ärendet om majoriteten av remissinstanser intar en negativ inställning till regeringens förslag (Lagrummet 2011). Myndigheter som regeringen har direktivrätt över, det vill säga myndigheter under regeringen, har en skyldighet att besvara remisser. Dock är det ett fritt val att lämna synpunkter i svaren. Om myndigheten inte har några synpunkter räcker det att meddela om detta (Regeringskansliet 2003:5).

3.7.2 Utredningens förslag

Utredningen skiljer på företag av olika storlekar och använder sig av Bokföringsnämndens kategorier K1-K4 när man redogör för förslagets utformning och konsekvenser. K1 är enskilda näringsidkare med liten omsättning, K2 är mindre företag, K3 är stora företag, och K4 (IAS-företagen) är noterade bolag som använder sig av IFRS/IAS-regler i sin koncernredovisning (Bokföringsnämnden 2012a).

De förslag som utredningen har till uppdrag att förutsättningslöst utreda och ta ställning till är tre system: ett system utan materiellt samband (ett frikopplat system), ett system enligt nuvarande blandmodell och ett system med ett stärkt materiellt samband.

Utredningen föreslår att det materiella sambandet mellan redovisning och beskattning ska upphöra och istället ersättas med regler i inkomstskattelagen gällande beskattningstidpunkten i inkomstslaget näringsverksamhet. Skattereglerna kommer se olika ut beroende på företagens storlek:

"För de minsta företagen ska det finnas särskilda regler som bygger på betalningsströmmarna, dvs. en kontantmetod. Lager, inventarier, byggnader och markanläggningar tas dock upp som tillgångar på sedvanligt sätt. Reglerna i IL för övriga företag ska så långt som möjligt samordnas med vad som i sak gäller enligt K2-reglerna. Principer som ligger till grund för redovisning och beskattning för K2-företagen kommer ligga till grund för beskattningen av de större företag som tillämpar andra principer i redovisningen. För att möjliggöra för de företag som, på bekostnad av skattekrediter, vill minska den administrativa bördan föreslås en regel som innebär att företag helt eller delvis kan välja att tidigarelägga sin beskattning genom att samordna beskattningen med redovisningen i räkenskaperna. I vissa fall blir det tillåtet att samordna redovisning och beskattning även om det leder till en senareläggning av beskattningen."
(SOU 2008:80 del 2:460–461)

Utredningen tänker sig att de nya reglerna som ska ersätta det materiella sambandet ska placeras i två nya kapitel i inkomstskattelagen, 14a och 14b. Kapitel 14a ska behandla periodisering av inkomster och kapitel 14b ska behandla periodisering av utgifter. Reglerna som föreslås i utredningen bygger på traditionella redovisningsprinciper, där framförallt fyra principer lyfts fram: belöpandeprincipen, realisationsprincipen, försiktighetsprincipen och matchningsprincipen. Kapitlen ska inledas med generella regler som lyfter fram dessa principer och är tänkta att fungera som tolkningsram när de specifika reglerna inte räcker till för att tolka specifika situationer. (SOU 2008:80 del 1:22)

Belöpandeprincipen är huvudprincipen men kan behöva att kompletteras med realisations-, försiktighets- och matchningsprincipen för att göra vissa bedömningar. Belöpandeprincipen innebär att inkomster och utgifter ska fördelas på det beskattningsår som de är hänförliga till, vilket är i överensstämmelse med ”bokföringsmässiga grunder” i dagens redovisning. Bedömningen om vad som är det riktiga året ska göras efter när affärshändelsen äger rum, och alltså inte när betalningen sker. Det är i vissa fall en bedömningsfråga som kräver stöd av andra principer (SOU 2008:80 del 1:248). *Realisationsprincipen* uttrycker att en inkomst inte får tas upp som en intäkt i redovisningen förrän den är realiserad. Vad som menas med att inkomsten är realiserad innebär lite olika saker, beroende på vilken typ av vara eller tjänst det handlar om, men generellt sett innebär det att en transaktion ska ha skett, eller att en vara blivit levererad eller en tjänst har blivit utförd (SOU 2008:80 del 1:249). *Försiktighetsprincipen* innebär att vid värdering av tillgångar skall man välja det lägsta värdet av de tänkbara värdena. Vinster får inte anteciperas, det vill säga att intäkt eller vinst inte ska visas i redovisningen förrän försäljningen har ägt rum (Smith 2006:87). Enligt *matchningsprincipen* skall kostnader matchas mot intäkter, det vill säga att utgifter för de resurser som förbrukades för att generera intäkter skall matchas med dessa intäkter. Principens innehåll är beroende av när intäkterna erkänns i redovisningen och syftet är att skaffa en matchning mellan intäkter i kostnader i resultaträkningen. (Smith 2006 ss. 81, 103)

3.7.3 Utredningens huvudargument

De huvudsakliga argumenten som presenteras i utredningens slutbetänkande för upphävandet av sambandet är:

- Sambandet mellan redovisning och beskattning har byggts på sunda företagsekonomiska principer, men tillämpningen av allt fler särskilda redovisningsprinciper i juridisk person har lett fram till att de huvudsakliga skälen för ett samband har försvunnit.
- Harmoniseringen av redovisningsprinciper på ett internationellt plan har gjort att de internationella standarderna IAS/IFRS har fått ett stort inflytande på svensk redovisning. Dessa regler blir svåra att lägga till grund för beskattning varför sambandet bör upphöra. Svårigheten ligger i att värderingen av tillgångar är en svårare bedömningsfråga då en stor del av tillgångarna ska värderas till verkligt värde. Detta riskerar att leda till långdragna tvister mellan Skatteverket och de skattskyldiga. En skatterättslig bedömning bör vara lättare att tillämpa praktiskt varför värdering till anskaffningsvärde är en lämpligare värderingsgrund. (SOU 2008:80, s. 165)
- Bokföringsnämndens projekt med framtagande av nya redovisningsregler för fyra olika kategorier av företag, det så kallade K-projektet, blir svårt att lägga till grund för beskattning på grund av att det blir allt för omfattande och svårtillämpat.
- Den konstitutionella frågan. Inkomstskattelagen bygger på begreppet god redovisningssed som utvecklas först och främst av myndigheter och

branschorganisationer. Influenserna från de internationella organ som utvecklar standardiserade redovisningsregler får större inflytande över redovisningen, och det kan ifrågasättas om detta samband är förenligt med grundlagens krav vilka stadgar att *skattelagen ska ges i form av lag*. Ett materiellt samband är därför inte lämpligt. (SOU 2008:80, s. 20)

3.7.4 Konsekvenser av utredningens förslag

Utredningen gör ett försök att bedöma vilka administrativa konsekvenser som förslaget av frikoppling kan tänkas få för företagen. Utredningen påtalar att det är mycket svårt att uppskatta de administrativa konsekvenserna och att det ytterst är beroende av vilken typ av företag man talar om och det enskilda företagets förutsättningar, tillväxtpotential samt val av redovisningsstrategier. Utredningen argumenterar för att det för de flesta företag inte kommer leda till någon väsentligt ökad börda då det även i fortsättningen kommer finnas en samordning mellan redovisning och beskattning (SOU 2008:80 del 2:457). Det är den faktiska samordningen och inte den rättsliga samordningen som är avgörande för om den administrativa bördan blir större eller mindre (SOU 2008:80 del 2:461). Utredningen utgår ifrån företagens storlek vid bedömningen av effekterna där man använder sig av Bokföringsnämndens kategorier K1-K4.

- **K1-företagen.** "Reglerna för K1-företagen förenklas ytterligare i och med att kontantprincipen får än större genomslag. Detta innebär att dessa företags administrativa börda minskar." (SOU 2008:80 del 2:466).
- **K2-företagen.** "För K2-företagen kommer det även i framtiden att finnas en betydande samordning mellan redovisning och beskattning. Sannolikt kommer denna samordning inte att vara mindre än den är i dag eller mindre än den blir när de nyligen beslutade K2-reglerna börjar tillämpas." (SOU 2008:80 del 2:467). "De förenklingsregler som föreslås kommer att få stor betydelse för K2-företagen och bör leda till att den administrativa bördan inte ökar, även om det finns regler som, bedömda isolerat, får sådana effekter" (SOU 2008:80 del 2:469).
- **K3- och K4-företagen (IAS-företagen).** "För IAS-företagen och K3-företagen kommer den föreslagna förändringen i sambandet att få större betydelse för den administrativa bördan än vad det får för de mindre företagen." (SOU 2008:80 del 2:472). Dock förväntas konsekvenserna gällande de större företagen som redan tillämpar internationella regler att inte drabbas av någon större förändring då förslaget i all väsentlighet bygger på de normer som redan tillämpas av dessa företag. (SOU 2008:80 del 2:463)

3.7.5 Tidigare forskning om SOU 2008:80

Ett stort antal uppsatser har skrivits om frågor som berör utredningen på något vis, dock endast ett fåtal som behandlar och systematiserar de inkomna remissvaren. Hallberg och Hilmersson (2009) ställer forskningsfrågorna "Vilka huvudargument har remissinstanserna framfört för respektive emot utredningens förslag om att avskaffa det materiella sambandet mellan redovisning och beskattning?" och "Är Sverige redo

för att avskaffa det materiella sambandet mellan redovisning och beskattning?”. Hallberg och Hilmersson kom fram till att en klar majoritet av remissinstanserna var emot förslaget med huvudargumentet att den administrativa bördan skulle öka och att kostnader för utbildning och rekrytering av jurister skulle öka. Den slutliga kommentaren i uppsatsen blev att konsekvensanalysen i utredningens förslag var för dåligt utvecklad för att remissinstanserna skulle känna sig övertygade av förslagen. Därmed blev svaret på forskningsfrågan att Sverige inte var redo för att avskaffa det materiella sambandet mellan redovisning och beskattning.

Hulthén, Imander och Killander (2009) ställer forskningsfrågorna *”Vilka intressegrupper engagerar sig i normbildningen kring utredningen SOU 2008:80?”* och *”Vilka huvudargument förs fram och skiljer sig dessa mellan grupperna?”*. De grupper som identifierades delades in i kategorierna: upprättare, användare, reglerare och expertorganisationer. Användare och upprättare var överrepresenterade i remissvaren, och författarna diskuterar att upprättare har mycket att vinna på att delta aktivt i processen då de blir direkt påverkade av ökad administration och kostnader. Författarna visar också på att instanser som blir positivt påverkade av ett förslag är mindre benägna att lämna remissvar än instanser som blir negativt påverkade. Att gruppen användare är så stor förklarar författarna med att myndigheter är skyldiga att lämna remissvar vid förfrågan från utredningar. Användare är en komplex grupp då det finns många olika användare. Användare är aktiva i processen för att se till att nödvändig information ska införas i företagets redovisning. En gruppering är domstolar som har en tydligt juridisk ingångspunkt och där samsyn råder i frågan om frikoppling. I övrigt syns ingen samstämmighet. Författarna visar på att akademiker, som ingår i gruppen av experter, har mindre inflytande över normbildningsprocessen och att revisorer, som också ingår i gruppen, har lite mer inflytande. Det mindre inflytandet kommer av att experter generellt sett inte är lika engagerade i normbildningsprocessen. Det bristande engagemanget kommer av att man inte berörs på ett direkt sätt av nya regler. Dock är experter engagerade av ett inneboende intresse i en specifik fråga. Experter har en mer övergripande bild än exempelvis upprättare vilket författarna kopplar till att experterna har en större distans till normgivningen och inte påverkas direkt av ett förslag på det vis som upprättare påverkas. Revisorer berörs i större grad och står närmare upprättarna av redovisning varför de generellt sett är mer engagerade i processen. Den kritik som är mest genomgående bland remissvaren och som finns i remissvar i alla fyra kategorier är att utredningen är bristfälligt gjord på framförallt två punkter; att den administrativa bördan har underskattats samt att utredningen borde ha utrett alternativa lösningar i större utsträckning, dvs. möjligheten till att ha en partiell frikoppling i större eller mindre grad än den nuvarande enligt svensk lagstiftning. Kritiken kommer även från instanser som är positiva till utredningens förslag vilket ger extra tyngd åt kritiken. Författarna kommer fram till att många tunga instanser är kritiska till förslaget och att det därför kommer bli svårt att genomföra det.

4 Empiri

I empirin behandlas de inkomna remissvaren. Avsnittet inleds med en indelning av remissvaren i grupper, därefter följer en genomgång i korthet av remissinstansernas ställningstaganden och deras huvudargument. Sedan följer en sammanfattning av argumenten som framförts i remissvaren och avslutningsvis behandlas alla inkomna remissvar.

4.1 Indelning av remissvar

Remissvaren har enligt grupperingen i kapitel 2, indelats i kategorierna: upprättare, reglerare, experter, och användare.

Sammanlagt har det kommit in 48 remissvar på regeringens utredning SOU 2008:80. 18 av de inkomna svaren kom från myndigheter.

- 8 myndigheter var positivt inställda till regeringens förslag om frikopplingen mellan redovisning och beskattning
- 5 myndigheter var negativt inställda till regeringens förslag om frikopplingen mellan redovisning och beskattning
- 5 myndigheter valde att avstå från att yttra sig i frågan

Efter indelningen av remissvar enligt ovan nämnda kategorier framkom följande resultat:

- 1 myndighet är *upprättare*
- 2 myndigheter är *reglerare*
- 3 myndigheter är *experter*
- 12 myndigheter är *användare*

4.2 Upprättare

Den enda myndighet som hör till kategorin *upprättare* är Verket för Näringslivsutveckling (NUTEK), som har en positiv inställning till regeringens förslag. NUTEK:s uppdrag är att stödja en hållbar ekonomisk expansion genom skapandet av flera nya och växande företag. NUTEK arbetar med tillväxt i näringslivet samt med regelförenklingar för företag för att minska administrativa kostnader. Myndigheten poängterar att de har formulerat sitt remissvar utifrån de utgångspunkterna.

NUTEK tillstyrker utredningens förslag. De menar att det rådande sambandet har funnits i generationer och det är svårt att tänka på ett nytt sätt. Emellertid har globaliseringen påverkat affärsverksamheter och redovisningsnormer som nu genomgår en anpassning till den internationella utvecklingen på redovisningsområdet: ”för de företag, som redovisar enligt IAS och IFRS har sambandet i dag i praktiken upphört”. Detta framför myndigheten som det tyngst vägande skälet till frikoppling. Myndigheten ansluter sig också till utredningens uppfattning om att en frikoppling skulle vara bättre ur ett konstitutionellt perspektiv men även för att de nödvändiga skatteförenklingarna ska kunna genomföras. NUTEK accepterar kostnader som kommer att uppstå till följd av ökningen av den administrativa bördan, dock har svårt

att värdera omfattningen av dessa och menar att man måste vara försiktig med komplicerade regler av tillväxskäl. (NUTEK, Dnr 013-2008-4795, 2009-02-17).

4.3 Reglerare

De två myndigheter vilka klassas som *reglerare* är Bokföringsnämnden och Finansinspektionen. Båda myndigheterna avstyrker utredningens förslag.

Bokföringsnämnden (BFN) är statens expertorgan på redovisningsområdet och befinner sig under regeringen. Myndigheten är huvudansvarig för utvecklingen av god redovisningssed både i offentlig redovisning och i företagens bokföring (Bokföringsnämnden 2012b). *Bokföringsnämnden (BFN) avstyrker utredningens förslag*: ”De skäl som utredningen har framfört är inte tillräckligt starka för att motivera en så omfattande ändring av dagens system som förslaget innebär. BFN anser att nuvarande system ska behållas och utvecklas”. Det nuvarande systemet är starkt etablerat och har vuxit fram under lång tid. De portalparagrafer som ska ersätta god redovisningssed har aldrig prövats i praxis varför det kommer ta mycket lång tid att bli av med osäkerheter kring begreppens innebörd. BFN påpekar att utredningens förslag om avskaffandet av det materiella sambandet föreslagits trots att det i utredningsdirektivet anges att ”ett sådant ytterlighetsalternativ är orealistiskt”. BFN förvånas av att utredningen, trots direktivets avfärdande av frikoppling, inte har utrett en partiell koppling i större utsträckning. BFN håller med utredningen om att det inte är lämpligt att använda de internationella reglerna till grund för beskattningen, särskilt inte gällande värdering till verkligt värde då BFN menar att det inte är rimligt att betala skatt på orealiserade värdeförändringar. Dock kommer det inte vara ett problem för sambandet då värdering till verkligt värde berör så pass få företag och för de som berörs kan en partiell frikoppling bättre lösa problematiken. BFN menar att utredningens förslag riskerar att bli en **omvänd koppling** där redovisningen ger en mindre rättvisande bild än idag:

”Utredningen föreslår en frikoppling men som i praktiken blir en omvänd koppling. Detta eftersom den normgivning som med den föreslagna ordningen behöver växa fram på skatteområdet av praktiska skäl kommer att påverka utformningen av företagens årsredovisningar. I praktiken finns därför en stor risk att det blir skattelagstiftningen och inte ÅRL som kommer att styra redovisningen, särskilt i de mindre företagen. Det är givet att företagen, så långt möjligt, vill undvika olika värden på tillgångar och skulder i deklarationen respektive årsredovisningen. BFN gör därför bedömningen, tvärtemot utredningen, att det finns en risk, om förslaget genomförs, att kvaliteten på årsredovisningarna försämras och att årsredovisningen inte kommer att ge den rättvisande bild som EU:s redovisningsdirektiv och ÅRL föreskriver.”

BFN framför kritik mot att utredningen felaktigt utgår från koncernredovisningen som det enda företagsekonomiskt korrekta resultatet. BFN menar att det är en fråga om intressentperspektiv där flera resultat kan vara korrekta och där informationsbehovet skiljer sig åt mellan användare. Juridisk person är det beskattningsbara subjektet och koncernen är ointressant ur skattesynpunkt och därför bör diskussionen om det materiella sambandet ske utifrån juridisk person istället för ur koncernperspektiv. BFN håller inte med utredningen om att skattereglerna skulle vara allt för krångliga

att tillämpa de nya K-regelverken. Tvärtom menar BFN att regelverken ger en heltäckande och en mer stabil grund att bygga beskattningen på. Dessutom är regelverken framtagna i samarbete med just Skatteverket. Vidare anser BFN att de konsekvenser som kan uppstå till följd av införandet av de nya reglerna innebär att alla enskilda näringsidkare och andra företag får två avskilda regelsystem att anpassa sig till. Enligt BFN är det orimligt att genomföra ett radikalt skattemässigt systemskifte då det i utredningen inte eftersträvades någon praktisk skillnad. BFN menar att utredningens förslag är en formell frikoppling men ett bibehållet samband i praktiken. Myndigheten är positiv till att införa ytterligare förenklingsregler för företagen men betonar att de föreslagna förenklingarna kan implementeras ”oavsett om en frikoppling sker eller inte. Var förenklingsreglerna lämpligen ska finnas - i BFN:s normgivning eller IL - är dock beroende av den slutliga lösningen avseende det materiella sambandet”. BFN betonar också att utredningen ”grovt har underskattat de kostnadsmissiga och andra konsekvenser som förslaget ger”. (Bokföringsnämnden, Dnr 08-109, 2009-02-19)

Finansinspektionens uppgift är att övervaka företagen på finansmarknaden. Myndigheten bidrar till att det finansiella systemet fungerar effektivt och fyller de existerande kraven på stabilitet (Finansinspektionen 2012). *Finansinspektionen avstyrker utredningens förslag* och i sina argument utgår myndigheten från principen att redovisningen i *finansiella* företag inte ska påverkas av skatteregler och att skattekonsekvenser inte ska beaktas under redovisningens utformning. ”Finansinspektionens principiella inställning är att skatteregler inte ska påverka redovisningen i finansiella företag. Det vill säga redovisningen ska utformas utan hänsyn till skattekonsekvenser”. Myndigheten känner en viss oro för vilka konsekvenser som kommer att uppstå vid ändrad beskattningstidpunkt för näringsverksamhet och vilka följder det skulle medföra vid beräkning av soliditet, betalningsförmåga och kapitaltäckning på grund av redovisningens samband med reglerna för solvens och kapitaltäckning. Dessutom är Finansinspektionens bedömning att utredningen underskattar den ökade administrativa belastningen för finansiella bolag, bland annat kostnader för systemanpassningar och behovet av utvidgad kunskap och kompetens hos anställda som förslaget innebär. Finansinspektionen bedömer att det är nödvändigt med mer detaljerade konsekvensanalyser om den påverkan som förslaget betyder för de finansiella företagen. Finansinspektionen betonar att man i sitt ställningstagande begränsar sig till de delar i utredningen som direkt berör sitt eget ansvarsområde. (Finansinspektionen, FI Dnr 08-9034, 2009-02-20)

4.4 Experter

Kategorin *experter* består av 3 myndigheter: Handelshögskolan i Stockholm, Företagsekonomiska institutionen vid Lunds universitet och Riksrevisionen. Lunds universitet ställer sig negativt till förslaget. De två andra myndigheterna avstod helt från att yttra sig i ärendet.

Företagsekonomiska institutionen vid Lunds universitet är en central akademisk miljö för utveckling, forskning och utbildning som rör förvaltningars ekonomi och företag (Företagsekonomiska institutionen vid Lunds universitet 2012). *Myndigheten*

avstyrker utredningens förslag och lägger fram argument dels ur ett undervisningsperspektiv, dels angående den vetenskapliga bas som betänkandets slutsatser och förslag baserades på. Lunds Universitet tyckte inte att det förekom en tillräcklig grund för huvudresonemangen att det skulle finnas behov av skilda redovisningsprinciper för beskattning och affärsverksamheter. Kritik framförs därmed mot utredningens utgångspunkt i koncernen, istället för att utgå från den juridiska enheten som är föremål för skattelagarna och affärsredovisningen.

”Utredningens förslag kommer att innebära att man inte bara explicit måste ta ställning till vilka principer beskattningsreglerna skall bygga på utan också om dessa principer skall vara annorlunda än de som används i affärsredovisningen. Betänkandet drar slutsatsen att de internationella redovisningsreglerna (de så kallade IAS-reglerna) inte är lämpliga som underlag för beskattning. Vad man däremot skall betänka är att IAS-reglerna endast gäller för ett fåtal företag i Sverige (noterade företag och enbart i koncernredovisningen). Vi menar att skall man diskutera om affärsredovisningens principer är relevanta skall detta göras utifrån det regelverk som gäller för den juridiska enheten (som ju är skattesubjekt i Sverige) och formuleras av svenska normgivare. Varför skulle man inte kunna lägga BFN:s regelverk till grund för beskattningen? Detta diskuteras inte i betänkandet”.

Kritik framförs mot det omvända sambandet som kommer uppstå där redovisningsreglerna i mindre bolag kommer att få anpassas efter skattereglerna. Skatteverket är inte redovisningsexperten utan beskattningen bör rimligtvis baseras på redovisningsprinciper där BFN och andra organ är bättre lämpade att utveckla regler än Skatteverket. Remissvaret betonade även de pedagogiska problemen som användning av flera parallella regelverk kan leda till. Även en markant ökning av den ekonomiska bördan skulle blivit oundviklig för utbildningsväsendet. Lunds universitet diskuterar också själva frågan om hur normbildningsprocessen ska utformas vilken är ett viktigt steg för att nå acceptans för reglerna. ”Redovisningsregler (både för beskattning och för affärssammanhang) utmärker sig genom att kräva teknisk expertis och erfarenhet och det är en av anledningarna till att man tidigare överlät redovisningsutvecklingen till god redovisningssed och att man idag har partssammansatta organ som utvecklar redovisningsnormer.” I övrigt anser universitetet att utredningen är väl genomförd. (Företagsekonomiska institutionen vid Lunds Universitet, 18 februari 2009)

4.5 Användare

Av de 11 myndigheter som ingår i kategorin *användare* var Ekobrottsmyndigheten och Skatteverket emot utredningens förslag, 6 instanser var för förslaget, och 3 instanser tog inte ställning till förslaget. De tre myndigheter i kategorin som avstod från att yttra sig är: Kammarkollegiet, Svea Hovrätt samt Bolagsverket.

Ekobrottsmyndigheten är ett kunskaps- och kompetenscentrum som verkar inom ekobrottsområdet där utredningsteam bestående av ekorevisorer, poliser och åklagare sysslar med ekobrottsbekämpning (Ekobrottsmyndigheten 2011).

Ekobrottsmyndigheten avstyrker utredningens förslag och anser att det nuvarande systemet är både välfungerande och väl etablerat. Ett radikalt systemskifte skulle leda till att den sammanhängande helheten överges. Företagen skulle ställas inför behov av tillämpning av två skilda regelsystem (ett för redovisning och ett för beskattning) som hade kunnat leda till en försvagad situation, med bland annat ökade kostnader och behov av kunskap. ”Det kan befaras att vissa företagsidkare /.../ söker undvika det merarbete som de dubbla regelverken medför och mer fokusera på det skatterättsliga regelsystemet än på redovisningsreglerna. Detta kan medföra att de lägger det skatterättsliga systemet till grund även för bokföringen och att de därmed åsidosätter den påbudna bokföringsplikten och blir misstänkta för brott”. Myndigheten bedömer att en frikoppling mellan redovisning och beskattning skulle förvärra redan existerande problem. Ekobrottsmyndigheten ger uttryck för att det är många omständigheter i utredningen som är bristfälligt utredda. Myndigheten tycker att konsekvenserna av en förändring ej är tillräckligt utredda, likaså de straffrättsliga konsekvenserna. (Ekobrottsmyndigheten, Dnr EBM A-2008/0288, 2008-12-12)

Skatteverket är förvaltningsmyndighet för fastighetstaxering, folkbokföring beskattning och registrering av bouppteckningar (Skatteverket 2012). Skatteverket är väl insatt i redovisningsfrågor och inom myndigheten finns en expertgrupp som publicerar uttalanden och tolkningar i olika redovisningsfrågor som berör skattegranskning (Norberg & Thorell 2007:110). *Myndigheten avstyrker utredningens förslag*. Enligt myndigheten bygger den rådande rättspraxisen på erfarenheter och menar att eftersom dagens system fungerar väl är det omotiverat med onödiga förändringar. ”Nuvarande ordning är effektiv och resurssnål eftersom det är samma transaktioner som ligger till grund för redovisningen och beskattningen”. Skatteverket varnar för väsentligt ökade kostnader för företagen liksom hos Skatteverket på grund av ökande planerings- och ledningsbehov. Dessutom, menar man, kommer en osäkerhet uppstå inom rättsområdet under en lång tid tills att en ny rättspraxis är etablerad. Skatteverket menar att sambandet bör bestå men att det bör göras en utredning om vissa delar i lagstiftningen där sambandet är oklart eller inte fungerar på ett tillfredsställande sätt, och ger exempel på bland annat garantiutgifter, lager och pågående arbete och inventarier.

Skatteverket kritiserar utredningen för att felaktigt utgå från sambandet mellan koncernredovisning och beskattning när det är den juridiska personen som är aktuell för beskattning och därför borde vara föremål för utredningen. Dessa principer utvecklas på nationell nivå och är inte nödvändigtvis grundade på principer hänförliga till IAS/IFRS. Skatteverket påpekar att den skattedrivna redovisningen som kritiseras i utredningen antagligen kommer stärkas genom utredningens förslag, genom det omvända sambandet som uppstår när man vill ha det praktiska sambandet kvar. Redovisningsreglerna kommer då få följa skattereglerna i större utsträckning än i dag. Skatteverket motsätter sig utredningens slutsatser att ett materiellt samband inte är förenligt med grundlagen, och menar att sambandet har varit etablerat i lagstiftningen under så pass lång tid att det talar för att sambandet är legitimt.

(Skatteverket, Dnr 131 564291-08/112, 2009-02-20)

Kammarrätten i Stockholm är en allmän förvaltningsdomstol vars huvuduppgift är att hantera och lösa tvister mellan företag, organisation, enskilda personer och kommun och stat (Kammarrätten i Stockholm 2012). *Kammarrätten tillstyrker delar*

av förslaget. Myndigheten anser att utredningens förslag är positivt ur en konstitutionell aspekt. Vidare anser Kammarrätten i Stockholm att det är positivt med frikopplingen då förvaltningsdomstolarna får en ledande roll vid praxisbildningen angående periodiseringsfrågor. Dock var Kammarrätten i Stockholm tydlig med att utredningen grovt underskattat de kostnader som frikopplingen skulle innebära och att förslagen därmed inte kan verkställas före det utretts vilka resurser som krävs. (Kammarrätten i Stockholm, Adm Dnr 326-2008, 2009-03-04)

Kammarrätten i Göteborg är en allmän förvaltningsdomstol. Myndighetens huvuduppdrag är att pröva och bedöma tvister i förvaltningsmål, det vill säga mellan myndigheter och enskilda näringsidkare (Kammarrätten i Göteborg 2009). *Kammarrätten i Göteborg tillstyrker utredningens förslag.* Myndigheten anser att det är positivt ur ett konstitutionellt perspektiv att koppling mellan redovisning och beskattning skulle upphävas och istället ersättas med nya regler angående beskattningstidpunkten i inkomstskattelagen (1999:1299). ”Eftersom det kommer att finnas uttryckliga bestämmelser i inkomstskattelagen som anger när intäkter ska tas upp och utgifter dras av kommer rättstillämpningen att gälla tillämpning av och tolkning av lag i stället för som tidigare god redovisningssed”. Kammarrätten håller med utredningen om att det inte kommer krävas större resurser för förvaltningsrätterna för att genomföra förslaget. (Kammarrätten i Göteborg, Adm Dnr 324/08, 2009-02-20)

Länsrätten i Västmanlands län. Länsrätterna blev 2010 till förvaltningsrätter som har tagit över verksamheten och pågående mål. Mål som är vanliga i förvaltningsrätterna är skattemål, mål enligt socialtjänstlagen och laglighetsprövning av kommunala beslut (Sveriges Domstolar 2011). *Länsrätten i Västmanlands län tillstyrker utredningens förslag* och poängterar att: ”I likhet med utredningens förslag anser länsrätten, såvitt kan bedömas, att fördelarna med möjligheten att tidigarelägga beskattningstidpunkten så att den överensstämmer med den skattskyldiges redovisning överväger nackdelarna”. Enligt dem kommer förslaget att leda till ett förenklat regelsystem bland annat genom att förtydliga när tidpunkten för beskattningen av inkomster i näringsverksamheten ska infalla. De varnar dock för uppkomsten av merarbete för förvaltningsdomstolarna och även för en viss ökning av kunskap och utbildningsbehov inledningsvis. Länsrätten menar att osäkerheten på rättsområdet kan bli hämmande för näringslivet. Länsrätten kritiserar utredningen för att inte utreda fler alternativ än dagens samband och total frikoppling. De påpekar också att det blir svårt att komma ifrån begreppet god redovisningssed då det kommer uppkomma situationer där regleringen inte är heltäckande och behöver falla tillbaka på god sed. Länsrätten diskuterar den konstitutionella frågan utan att vilja ta ställning. Länsrätten framför att då sambandet har varit etablerat sedan 1928 och inte tagits upp till diskussion tidigare talar till sambandets fördel. Däremot talar den snabba utvecklingen av god redovisningssed till dess nackdel, då det kan innebära en minskad förutsebarhet i skattesystemet. Länsrätten framför också åsikten att frågan om sambandets framtid är allt för stor och berör så många parter att beslutet inte kan botten i denna strikt juridiska fråga som utgör den konstitutionella frågan, utan beslutet bör fattas utifrån helt andra grunder. (Länsrätten i Västmanlands län, Adm Dnr 121-08, 2002-09-23)

Länsrätten Göteborg. *Länsrätten tillstyrker utredningens förslag* och menar att de flesta faktorer talar för en frikoppling mellan redovisning och beskattning. Enligt Länsrätten i Göteborg har utvecklingen gällande god redovisningssed medfört en ökad osäkerhet vid taxering av näringsverksamhet, men påpekar dock att: ”även med utredningens förslag kommer det sannolikt att uppstå situationer som inte fångas upp av lagstiftningen och där god redovisningssed måste läggas till grund för bedömningen”. Ett antal frågor skulle behöva prövas i en domstolsprocess och detta bör beaktas av lagstiftaren inför en reform. Dock valde Länsrätten att inte gå in på mer konkreta synpunkter på lagförslagen utan fokuserade på de grundläggande frågeställningarna. (Länsrätten Göteborg, Dnr 261/2008)

Länsrätten i Stockholms Län. *Länsrätten i Stockholms län tillstyrker utredningens förslag.* Då vi inte fick det här remissvaret bifogat från regeringskansliet kan vi inte närmare redogöra för rättens argumentation, utan endast för myndighetens ställningstagande vilket har hämtats från Hallbergs och Hilmerssons (2009) argumenttabell (bilaga 4).

Kronofogdemyndigheten (KFM) har tidigare varit en del av Skatteverket men är nu en självständig myndighet under Finansdepartementet. Kronofogdens huvuduppgift är att utifrån ett opartisk ställningstagande skapa jämvikt mellan den som ska betala och den som ska ha betalt (Kronofogden 2012). *Kronofogdemyndigheten tillstyrker utredningens förslag.* ”Genom att regler om beskattningstidpunkt införs i inkomstskattelagen uppnås en ökad tydlighet och reglerna kan bli föremål för praxisbildning”. För företag som figurerar hos kronofogdemyndigheten kommer utredningens förslag att medföra en förenkling och minskade administrativa kostnader. Myndigheten menar att de nya reglerna borde leda till att ett minskat antal företag med inkomplett bokföring och även gynnsammare förutsättningar för företagen att ”göra rätt för sig”. (Kronofogdemyndigheten, Dnr 801 26628-08/112, 2009-02-16)

Statistiska centralbyråns uppdrag är att ta fram statistik som ska fungera som underlag för beslutsfattande, debatt och forskning. SCB sammanställer uppgifter för aktiebolag, ekonomiska föreningar, handels- och kommanditbolag, stiftelser, ideella föreningar och enskilda näringsidkare (SCB 2009). *Statistiska centralbyrån tillstyrker regeringens förslag.* De anser att samstämmigheten mellan deklaration och årsredovisning bör vara god för att kunna få jämförbara siffror. ”Utgångspunkten för de nya skattereglerna har varit att dessa ska utformas med traditionella redovisningsprinciper som utgångspunkt, vilket för SCB ger en positiv signal inför framtiden trots att de materiella sambanden mellan redovisning och beskattning föreslås bli avskaffade”. De hyser en viss oro för att förslaget skulle kunna försvåra jämförbarheten i företagsdata för myndigheten, då man använder sig både av skattedata och företagsdata. Om sambandet avskaffas finns en risk att diskrepansen mellan källorna blir större. (Statistiska centralbyrån, Dnr 2009/318, 2009-02-16)

4.6 Myndigheters sammanfattande argument för frikoppling mellan redovisning och beskattning

- Det är svårt att tänka i nya banor men vårt system påverkas av omvärlden och måste anpassas till förändringarna. Det befintliga sambandet mellan

redovisning och beskattning har funnits i årtal och hämmar utvecklingen av bättre redovisningsnormer.

- Ur det konstitutionella perspektivet är det fördelaktigt med en frikoppling mellan redovisning och beskattning, då den kan leda till att förvaltningsdomstolarna får en dominerande roll vid praxisbildningen. Frågan är om det överhuvudtaget går ihop med grundlagen att beskattningen bygger på redovisningsprinciper som utvecklas av internationella organisationer som IASB.
- Frikopplingen mellan redovisning och beskattning kommer att resultera i ett förenklat regelsystem.
- Nya beskattningsregler blir lättare att förstå och tillämpa. Det blir enklare för företagen att ”göra rätt för sig”.

Flera myndigheter som är positiva till förslaget uttrycker i sina remissvar att de kostnader och den ökande ekonomiska bördan som kommer att uppstå till följd av regelsystembyte vägs upp av de fördelar som kommer att uppnås, trots att utredningens uppfattning om kostnader och administration kan vara grovt underskattad.

4.7 Myndigheters sammanfattande argument emot frikoppling mellan redovisning och beskattning

- Det nuvarande systemet är väl fungerande och väl etablerat. Det finns varken allvarliga brister eller behov för ett så genomgripande och radikalt systembyte.
- Den sammanhängande helheten skulle överges vid ett systemskifte.
- De kostnader som skulle följa med frikopplingen är grovt underskattade och inte tillräckligt utredda. En ordentlig undersökning av vilka resurser som krävs är nödvändig.
- Den osäkerheten på rättsområdet som kommer att uppstå i samband med den eventuella frikopplingen kan komma att hämma näringslivet.
- Den administrativa belastningen är grovt underskattad. Likaså kommer utbildnings- och kunskapsbehovet bli större än utredningen beräknat.
- Med utredningens förslag om frikoppling finns det en risk att det blir en omvänd koppling och redovisningen kommer få anpassa sig till beskattningen, vilket leder till att redovisningen ger en mindre rättvisande bild än idag.
- Utredningen eftersträvar ingen egentlig skillnad mellan redovisning och beskattning och därför är det både onödigt och dyrt att genomföra förslaget.
- Den konstitutionella frågan är inget problem. Sambandet är väl etablerat och det faktum att det varit etablerat ända sedan 1920-talet talar för att det inte strider mot grundlagen.
- Utgångspunkten för utredningen är felaktig. Utredningen har utrett sambandet mellan koncernredovisning och beskattning, när de istället skulle ha inriktat sig på den juridiska personen som är skattesubjektet.

I övrigt är respondenterna skeptiska mot utredningens genomgång av alternativa lösningar och tycker att utredningen skulle ha undersökt fler alternativ än total frikoppling.

4.8 Alla inkomna remissvar till SOU 2008:80

Totalt inkom 48 remissvar och en majoritet av alla insatser (25 av 48) anser att utredningens förslag angående en frikoppling mellan redovisning och beskattning inte bör genomföras. 12 instanser var för förslaget och 11 valde att inte ta ställning till förslaget. Bilaga 1 visar i tabellform hur myndigheterna tog ställning i frågan. Bilaga 2 visar i tabellform hur alla remissinstanser tog ställning i frågan. Bilaga 3 visar i diagramform en uppställning av ställningstagandet.

För en detaljerad uppställning över vilka argument som alla olika instanser använde i sin argumentation har vi använt oss av Hallbergs och Hilmerssons (2009) två argumenttabeller. Dessa har vi lagt som bilaga 4 och 5. Bilaga 4 visar remissinstansernas argument för att avskaffa det materiella sambandet och bilaga 5 visar remissinstansernas argument emot att avskaffa det materiella sambandet.

5 Analys och slutsatser

Analysen utgår från indelningen i kategorierna: upprättare, reglerare, experter och användare. I varje kategori analyseras de inkomna svaren och struktureras med utredningens huvudargument som grund (se kap. 3.9.3). Utöver huvudargumenten analyserar vi andra argument som framkommit i remissvaren som belyser utredningen på viktiga punkter. Argumenten anges i kursiv stil nedan. Svaren från myndigheter ställs i förhållande till alla inkomna remissvar och analyseras med hjälp av litteraturen i kapitel 3. Kapitlet avslutas med en slutdiskussion och förslag till fortsatt forskning.

5.1 Upprättare

Gruppen upprättare representeras av en myndighet: Verket för näringslivsutveckling (NUTEK), som är för genomförandet av regeringens förslag om frikoppling. NUTEK:s uppdrag är att stödja en hållbar ekonomisk expansion genom skapandet av flera nya och växande företag. Myndigheten arbetar också för regelförenklingar för företag (NUTEK 2009). Myndigheten är noga med att påpeka att remissvaret är skrivet utifrån ovanstående förutsättningar.

Särskilda principer i juridisk person har lett fram till att de huvudsakliga skälen för ett samband har försvunnit. Detta framhåller NUTEK som det tyngst vägande skälet för en frikoppling. Samtidigt menar myndigheten att det blir svårt men nödvändigt att byta bort ett system som har funnits i generationer.

Förenlighet med konstitutionen. NUTEK ansluter sig till utredningens uppfattning att en frikoppling skulle vara bättre i ett konstitutionellt perspektiv, och för att ge lagstiftare makt att genomföra de nödvändiga regelförenklingarna för företagen.

Den administrativa bördan. NUTEK delar utredningens uppfattning att den administrativa bördan kan öka, men att ökningen är acceptabel då förenklingarna för den stora andelen av företagen är viktig.

5.1.1 Upprättare - Jämförelse med alla remissvar

Gruppen *upprättare* består av totalt 17 remissinstanser varav NUTEK är den enda myndigheten och den enda remissinstans i hela gruppen som är för en frikoppling. 14 är emot förslaget och 2 tar inte ställning i frågan. Upprättare består till stor del av försäkringsbolag och företrädare för intresseorganisationer som exempelvis Näringslivets skattedelegation, Svenskt näringsliv, Svensk bankförening och Lantbrukarnas Riksförbund. Instanserna företräder därmed en stor del av företagen i Sverige (bilaga 2). Försäkringsbolag anger i första hand att det nuvarande systemet är väl fungerande. Intresseorganisationerna argumenterar framförallt för att den administrativa bördan blir för stor, och argumenterar i övrigt emot utredningens alla huvudargument. NUTEK arbetar för tillväxt i näringslivet och verkar därför ha en agenda som överensstämmer med intresseorganisationernas mål vilket gör det intressant att titta på hur grupperna kan komma till så olika ståndpunkter i frågan. Här kan diskrepansen mellan grupperna ha att göra med att NUTEK ser förslagets fördelar utifrån de mindre företagens perspektiv (K1- och K2-företag) vilka bedöms få en

minskad administrativ börda, medan intresseorganisationerna till stor del representerar de större företagen (K3- och K4-företag) vilka bedöms få en större administrativ börda om förslaget genomförs. Hulthén, Imander och Killander (2009) menar att upprättare kommer att delta aktivt i processen i större utsträckning om de blir direkt påverkade av beslutet. Författarna visar också på att instanser som blir positivt påverkade av ett förslag är mindre benägna att lämna remissvar än instanser som blir negativt påverkade, vilket stämmer in på empirin; den stora andelen svar från instanser som är negativt inställda, och att inga svar kommit in från övriga instanser som är positiva till förslaget. Däremot kan myndigheters skyldighet att svara på remiss ha bidragit till att NUTEK:s svar som representerar de företag som påverkas positivt av förslaget.

5.2 Reglerare

Gruppen reglerare representeras av två myndigheter: Bokföringsnämnden och Finansinspektionen. BFN har fått regeringsmakt av staten att ta fram redovisningsnormer, vilket innebär att BFN är en betydelsefull organisation för utvecklingen på redovisningsområdet (Bokföringsnämnden 2012b). FI:s huvuduppgift är att kontrollera företagen på finansmarknaden (Finansinspektionen 2012) samt att utforma regler för finansiella bolag och har därför ett starkt inflyttande över normgivningsutvecklingen. Båda instanser avstyrker utredningens förslag.

Särskilda redovisningsprinciper i juridisk person har lett fram till att de huvudsakliga skälen för ett samband har försvunnit. BFN motsäger sig detta och menar att utredningens utgångspunkt är felaktig. Utredningen har fokuserat på sambandet mellan koncernredovisning och beskattning men koncernredovisningen är ointressant ur skattesynpunkt.

Internationell redovisningsnormgivning är mindre lämpad för beskattning. BFN delar utredningens uppfattning men menar att värdering till verkligt värde inte kommer bli ett problem för de flesta företagen. För de företag som påverkas kan en partiell frikoppling bättre lösa problematiken.

Bokföringsnämndens olika regelverk för olika stora företag är svåra att lägga till grund för beskattning. Bokföringsnämnden menar istället att dessa regelverk, tvärt om mot vad utredning uttrycker, är heltäckande och en stabilare grund för beskattningen. Dessutom är de framtagna i samarbete med Skatteverket.

Den administrativa bördan bedöms av både BFN och FI vara underskattade.

Omvänd koppling. BFN varnar för att utredningens förslag kan leda till en omvänd koppling där skattereglerna kommer att påverka redovisningsnormerna i större utsträckning än idag och bidra till en mindre rättvisande bild av företaget. FI delar den åsikten.

Det nuvarande systemet är väl fungerande och starkt etablerat. BFN menar att det inte är motiverat att byta system när utredningen ändå inte eftersträvar någon praktisk skillnad.

Partiell koppling kunde ha utretts mer. BFN menar att utredningen har föreslagit ett system som utredningsdirektivet beskrivit som ett orealistiskt ytterlighetsalternativ och borde istället ha utrett alternativa partiella kopplingar i större utsträckning.

Bristande konsekvensanalys i utredningen. FI anser att utredningens konsekvensanalys var bristfällig, särskilt vad gäller de finansiella bolagen. Finansiella bolags redovisning bör som princip inte påverkas av skattelagstiftningen, men risken är överhängande att redovisningen påverkas av utredningens förslag om förändrad beskattningstidpunkt vid beräkning av bland annat soliditet och kapitaltäckning.

5.2.1 Reglerare och övriga remissvar

BFN och FI var de enda reglerarna bland utredningens alla remissvar så här finns ingen grupp att jämföra med utanför myndigheterna. De två myndigheterna gör sina bedömningar utifrån lite olika perspektiv. Finansinspektionen valde att svara utifrån sin position som reglerare och utövare av kontroll av *finansiella* bolag och remissvaret var begränsat till ett fåtal principiella synpunkter som berör finansiella bolag, medan BFN, som reglerare och utvecklare av redovisningsnormer för *alla* organisationer (Bokföringsnämnden 2012b), kom med väl underbyggda synpunkter på utredningens huvudargument. Reglerarna kan anses ha ett stort inflytande då myndigheterna har regeringsmakt inom sina respektive områden. Deras svar ger med stor sannolikhet en viss tyngd till kritiken som i huvudsak var inriktad på utredningens principiella frågor.

5.3 Experter

Gruppen experter består av tre remissinstanser som är myndigheter. Företagsekonomiska institutionen vid Lunds universitet är emot förslaget och de andra två myndigheterna avstår från att yttra sig. I förhållande till utredningens huvudargument har Lunds universitet endast behandlat frågan om särskilda principer i juridisk person.

Särskilda principer i juridisk person har lett fram till att de huvudsakliga skälen för ett samband har försvunnit. Företagsekonomiska institutionen framför kritik mot själva utgångspunkten i utredningen och menar att diskussionen om affärsredovisningens principer ska föras utifrån de regelverk som är relevanta för den juridiska enheten, och inte utifrån IAS-reglerna vilka är aktuella för koncernredovisning för ett fåtal noterade bolag.

Omvänd koppling. Lunds universitet menar att för mindre bolag riskerar förslaget att redovisningsreglerna kommer att få anpassa sig till skattereglerna.

Övrigt. Universitetet påpekar även de pedagogiska problem som kommer uppstå med en ändring till två parallella regelverk, samt att det är viktigt att beakta själva normgivningsprocessen vid framtagandet av nya redovisningsnormer för att nå en bred acceptans för de nya reglerna. Lunds universitet menar att utredningen inte diskuterat den frågan om hur processen kan se ut när sambandet är upplöst.

5.3.1 Experter – jämförelse med alla remissvar

Gruppen experter består av totalt 9 instanser varav 3 är myndigheter men där bara 1 myndighet tar ställning. 5 av 9 instanser är emot förslaget, 2 instanser tar inte ställning, och 2 instanser är för förslaget om frikoppling. Expertgruppen består av akademiker och redovisningsorganisationer som FAR SRS och Sveriges redovisningskonsulters förbund (SRF). Sveriges advokatsamfund stödjer utredningens huvudargument att den internationella utvecklingen har lett till en omfattande speciallagstiftning, och ger medhåll i frågan om förenlighet med konstitutionen, samt att förutsebarheten i skattesystemet kommer bli större med en frikoppling (bilaga 4). Advokatsamfundet intar därmed samma ståndpunkter som flertalet av domstolarna. Ingblad och Lunqvist är också positiva till förslaget och framhåller redovisningens utveckling, internationell redovisning samt förenlighet med konstitutionen som anledning till frikoppling (bilaga 4). FAR SRS och SRF som representerar en stor del av revisionskåren kritiserar förslagets alla huvudargument till frikoppling (bilaga 5). Hulthén, Imander, och Killander (2009) visar på att akademiker har ett mindre inflytande över normbildningsprocessen och att revisorsfirmor, som här är representerade av FAR SRS och SRF, har ett något större inflytande. Inflytandet har enligt Hultén med flera att göra med gruppernas olika grad av engagemang. Engagemanget bestäms till viss del av hur stora de direkta effekterna på en organisation förväntas bli. Experterna står längst ifrån de direkta effekterna och därför är det andra faktorer som påverkar experternas engagemang, exempelvis personligt intresse i en viss fråga.

5.4 Användare

Gruppen användare består av 12 remissinstanser som är myndigheter och gruppen är den största myndighetskategorin. Av de 12 myndigheterna var Ekobrottsmyndigheten och Skatteverket de enda som var emot utredningens förslag, 7 instanser var för förslaget och 3 instanser tog inte ställning. De tre myndigheterna som avstod från att yttra sig är: Kammarkollegiet, Svea Hovrätt och Bolagsverket.

Särskilda redovisningsprinciper i juridisk person har lett till att de huvudsakliga skälen för sambandet försvunnit. Skatteverket argumenterar för att harmoniseringen av redovisningsprinciper på internationell nivå är en felaktig utgångspunkt för utredningen och pekar på att det är den juridiska personen som är skattesubjektet, inte koncernen. Dessa principer utvecklas på nationell nivå och är inte nödvändigtvis grundade på IAS/IFRS. Utredningen borde haft den juridiska personen i fokus för utredningen. Redovisningens utveckling, menar Länsrätten i Göteborg, har medfört en ökad osäkerhet vid beskattningsfrågor, vilket skulle tjäna på en frikoppling. Dock påpekar Länsrätten att det även efter reformen kommer finnas behov av god redovisningssed när lagstiftningen inte räcker till.

Förenlighet med konstitutionen. Kammarätten i Göteborg menar att en frikoppling bättre skulle gå ihop med grundlagen. Även Kammarätten i Stockholm och Länsrätten i Göteborg delar den åsikten och menar att det är en fördel att reglerna hamnar i IL istället för i redovisningsrekommendationerna. Skatteverket däremot anser att sambandet är förenligt med grundlagen och att det faktum att sambandet har existerat sedan 1928 talar till dess fördel. Länsrätten i Västmanlands län instämmer i Skatteverkets resonemang och menar dessutom att den konstitutionella frågan inte får

vara avgörande för beslutet om frikoppling eftersom det finns andra viktigare aspekter av frågan. I övrigt vill inte Länsrätten i Västmanlands län ta ställning i den konstitutionella debatten.

Den administrativa bördan. Kammarrätten i Göteborg anser att den administrativa bördan inte kommer att bli särskilt stor, utan ger sitt stöd till utredningens bedömning. Kammarrätten i Stockholm ställer sig däremot mycket tveksam till den bedömningen och menar att det osäkra rättsläget kommer öka antalet mål i förvaltningsrätterna. Även Skatteverket anser att utredningens bedömning är grovt underskattad och att förslaget kommer leda till ökad administration och ökade kostnader för företag och myndigheter. Kronofogdemyndigheten stödjer utredningens förslag och menar att regelförenklingen kommer den största andelen av företag till gagn, och att förenklade regler kommer leda till att färre företag hamnar hos kronofogden vilket även minskar deras börda.

Omvänd koppling mellan redovisning och beskattning. Skatteverket påtalar att den skattedrivna redovisningen som utredningen kritiserar antagligen kommer att stärkas med utredningens förslag om frikoppling när man vill behålla det praktiska sambandet mellan redovisning och beskattning.

Det nuvarande systemet är väl fungerande och starkt etablerat. Skatteverket argumenterar för att sambandet fungerar bra, är väl utvecklat och etablerat och dessutom är resurseffektivt då samma redovisning ligger till grund också för beskattningen. Dock menar Skatteverket att det finns områden där sambandet är oklart eller fungerar otillfredsställande och som skulle tjäna på en utredning. Ekobrottsmyndigheten delar Skatteverkets åsikt att systemet är välfungerande och att förslaget skulle innebära att man övergav ett väletablerat system, vilket skulle kunna leda till en ökad risk för ekonomisk brottslighet. Statistiska centralbyrån, som ställer sig positiv till frikoppling, uttrycker en oro för att jämförbarheten i data från skatteverket och företag kan bli sämre med ett frikopplat system.

Partiell koppling kunde ha utretts mer. Ekobrottsmyndigheten påpekar att det i utredningen är många omständigheter som är bristfälligt utredda, särskilt konsekvenserna av förslaget, både straffrättsliga och andra konsekvenser.

5.4.1 Användare - Jämförelse med alla remissvar

Hela gruppen av inkomna remissvar består av 20 remissinstanser varav 12 är myndigheter. 8 av 20 är för en frikoppling, 6 av 20 är emot, och 6 tar inte ställning till förslaget. Av de 8 användare som är för förslaget är 7 användare myndigheter. Endast LO, utöver myndigheterna, är för en frikoppling.

Användare har generellt sett ett snävare perspektiv i sina svar och svaren är kortare. Skatteverket skiljer ut sig från gruppen användare genom att formulera ett betydligt längre svar där detaljerna i utredningen analyseras grundligt. Skatteverket är en instans som har ett relativt stort inflytande över normutvecklingen i Sverige då de har egna redovisningsexperter som arbetar med att tolka redovisnings- och skattenormer (Norberg & Thorell 2007:110), och därmed kan det ges en viss tyngd till argumenten. En juridisk grupp finns bland användarna bestående av 7 domstolar. 5 av domstolarna är för utredningens förslag och de resterande 2 väljer att inte ta ställning. Förutom

domstolarna är det svårt att se något generellt samband i svaren. Det tycks inte finnas något som tyder på att myndigheter argumenterar i samförstånd utan delningen myndigheterna emellan tycks lika stor som delningen mellan myndigheter och andra organisationer. Gruppen användare är stor och diversifierad och remissvaren tycks formulerade utifrån respektive verksamhets perspektiv och efter den effekt som utredningens förslag beräknas få den på egna verksamheten.

5.5 Slutdiskussion

Syftet med denna uppsats är att studera myndigheters inställning till sambandet mellan redovisning och beskattning genom att studera de inkomna remissvaren till SOU 2008:80. Forskningsfrågorna är: *Hur ställer sig svenska myndigheter till utredningens förslag om frikoppling mellan redovisning och beskattning (SOU 2008:80)? Skiljer sig myndigheter som grupp i sitt ställningstagande jämfört med hela gruppen av inkomna remissvar?*

För att svara på forskningsfrågorna har vi delat in myndigheterna i fyra kategorier: upprättare, användare, reglerare och experter. Svaren har analyserats utifrån gruppstillhörighet.

Kategorin *upprättare* drabbas direkt av förslaget genom de nya reglerna som ska ersätta sambandet. Upprättarna är väl representerade bland remissvaren. Myndigheternas upprättare NUTEK är för förslaget då frikopplingen bedöms minska den administrativa belastningen för de flesta företag i Sverige, och framförallt för de mindre företagen. Övriga upprättare är så gott som enhälligt emot förslaget. I gruppen finns representanter för näringslivets större företag vilka bedöms, både av utredningen och av dem själva, få en ökad administrativ börda. Domstolarna, som hör till gruppen *användare*, är för utredningens förslag eftersom de ser frågan i ett juridiskt perspektiv och poängterar att en frikoppling är mer förenligt med konstitutionen. Ekobrottsmyndigheten är emot förslaget eftersom de bedömer att risken för ekonomisk brottslighet ökar. Kronofogden är för förslaget för att de bedömer att färre företag kommer hamna hos fogden när reglerna blir enklare. Skatteverket är emot frikopplingen med motiveringen att det redan finns ett fungerande och resurseffektivt system samt att en frikoppling tros öka den administrativa bördan och skapa ett osäkert rättsläge. Bland övriga *användare* är Finansbolagens förening, Svenska riskkapitalföreningen och Svenska bankföreningen emot förslaget och uppger att den administrativa bördan bedöms öka. I kategorin *reglerare* är BFN emot förslaget med den samlade bedömningen att ett materiellt samband bättre uppfyller alla krav på ett redovisningssystem. FI är också emot förslaget men svarar utifrån sin bedömning av konsekvenserna för finansiella bolag, som utgör myndighetens verksamhets-område. Kategorin *experter* påverkas i mindre utsträckning av de direkta effekterna och kan därför argumentera utifrån sina utgångspunkter som experter inom sina områden. Företagsekonomiska institutionen vid Lunds universitet är emot förslaget och menar att själva utgångspunkten för utredningen är felaktig. FAR SRS och SRF, som är organisationer för revisorer och redovisningskonsulter, är emot utredningens förslag då de anser att det redan finns ett fungerande system och att den administrativa bördan för företag och myndigheter bedöms öka. Sveriges advokatsamfund är för utredningens förslag med motiveringen att förenligheten med konstitutionen blir bättre (jfr domstolarna). Ingblad och Lundqvist är för en frikoppling och uppger bland

annat att redovisningens utveckling har lett till att de huvudsakliga skälen till sambandet har försvunnit och att en frikoppling är mer förenligt med konstitutionen.

Forskningsfrågorna kan besvaras med att majoriteten av myndigheterna är för en frikoppling och att de därmed skiljer sig i förhållande till alla inkomna remissvar där en majoritet är emot en frikoppling. Men då vi i undersökningen har sett att olika kategorier av myndigheter svarar på olika sätt kan vi konstatera att myndigheter egentligen inte skiljer sig från övriga grupper av remissinstanser. Precis som Hultén med flera (2009) har visat så svarar instanserna utifrån perspektivet av sina verksamheters uppdrag, och det tycks vara så oavsett om det handlar om myndigheter, företag eller intresseorganisationer. Det som verkar ha störst betydelse för ställningstagandet är först och främst vilka effekter ett förslag får på instansernas egna verksamheter. Vilka de effekterna beräknas bli har att göra med den typ av verksamhet som bedrivs. Dessutom är det av betydelse *hur* effekterna slår mot verksamheten; en positiv inverkan leder till en lägre grad av engagemang; en negativ inverkan leder till en högre grad av engagemang (Hultén med flera 2009). Det tycks därför som att myndigheternas skyldighet att svara på remisser är den största skillnaden mellan myndigheter och andra organisationer. Skyldigheten att svara på remisser kan ses som en funktion som bidrar till att upprätta balansen mellan instanser som är för och instanser som är emot, och därigenom bidrar till en mer nyanserad bild av effekterna. Svaren tenderar annars att i större utsträckning komma från de instanser som drabbas av de negativa effekterna av förslaget.

Artsberg (2005) redogör för Young's forskning (1994) samt Hussein & Ketz (1991) vilka forskade i hur redovisningsregler förändras över tiden och vilka organ som har mest inflytande över processen. Båda studierna visar på att regler utvecklas mer som en förhandlingsprocess mellan olika parter, och inte så mycket genom en härledning från övergripande redovisningsprinciper (Artsberg 2005:88). De myndigheter och övriga som är de tyngre instanserna, dvs. de som sannolikt har störst inflytande på normgivningens utveckling är emot förslaget. Utredningen är dock fortfarande ett pågående ärende hos finansdepartementet och därför återstår det att se om utredningen kommer leda till ett lagförslag och vilket perspektiv som i så fall blir det normerande perspektivet.

5.6 Förslag till fortsatt forskning

Under arbetet med denna kandidatuppsats har vi fått en intressant fråga som vi inte hade möjlighet att utreda. Frågan gällde hur skillnaden mellan regler i redovisningen upplevs mellan dotterbolag i olika länder med regelverk av varierande grad av frikoppling. Exempelvis om en svensk koncern har ett dotterbolag i Danmark.

En annan fråga som skulle vara intressant att utreda är hur debatten om sambandet mellan redovisning och beskattning har utvecklats sedan SOU 2008:80. Vi skulle vilja undersöka vilka frågor som står i fokus och vilka instanser som för debatten i dag.

Litteraturlista

Tryckta källor

Artsberg, Kristina, 2005: *Redovisningsteori –policy och –praxis*. 2 uppl. Malmö: Liber Ekonomi.

Bohlin, Alf & Warnling-Nerep, Wiweka, 2007: *Förvaltningsrättens grunder*. 2uppl. Vällingby: Nordstedts Juridik AB.

Bell, Judith, 1995: *Introduktion till forskningsmetodik*. Lund: Studentlitteratur.

Bryman, Alan och Bell, Emma, 2005: *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. Malmö: Liber ekonomi.

Europaparlamentets och rådets förordning(EG) nr 1606/2002. Tillgänglig:
<http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2002:243:0001:000:sv:PDF>
Läst: 2012-05-11

Engström, Stefan, 1999: *Över 5000 år av redovisning – men vad händer i nästa millennium?* Balans nr. 12/99.

Hallberg, Linda & Hilmersson, Marie, 2009: *Utredningen om sambandet mellan redovisning och beskattning – en studie av inkomna remissvar*. Magisteruppsats: Högskolan i Borås.

Hulthén, Louise m.fl., 2009: *Normbildning kring SOU 2008:80 – En analys av remissvaren*. Magisteruppsats: Ekonomihögskolan Lunds universitet.

Johannessen, Asbjörn & Tuft Per Arne, 2003: *Introduktion till samhällsvetenskaplig metod*. Malmö: Liber.

Johansson, Sven-Erik & Runsten, Mikael, 2005: *Företagets lönsamhet, finansiering och tillväxt*. 3 uppl. Lund: Studentlitteratur AB.

Kommittédirektiv 2004:146.

Löwnertz, Susanne, 1983: *De svenska skatternas historia*. RSV Info 1982-83.

Norberg, Claes & Thorell, Per, 2007: *Redovisningsfrågor i Skattepraxis*. Uppsala: Iustus.

Påhlsson, Robert ,2003: *Inledning till skatterätten*. 3 uppl. Uppsala: Iustus.

Proposition 1999/2000:2

Proposition 2004/05:24. Tillgänglig: http://www.riksdagen.se/sv/Dokument-Lagar/Forslag/Propositioner-och-skrivelser/Internationell-redovisning-i-s_GS0324/

Proposition 2006/07:27. Tillgänglig:
http://www.riksdagen.se/sv/Dokument-Lagar/Forslag/Propositioner-och-skrivelser/Begreppet-nettoomsattning-i-bo_GU0327/

RSV Rapport 1996:1. Tillgänglig:
<http://www.skatteverket.se/rattsinformation/skrivelser/aldrear/1999/1999/skrivelser19991108.4.18e1b10334ebe8bc80003096.html>

RSV Rapport 1998:6

Regeringskansliet, 2003: *Svara på remiss – hur och varför*. SB PM 2003:2.

Skatteverket, 2004: *Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning*.
Tillgänglig:
<http://www.skatteverket.se/rattsinformation/handledningarhandbocker/redovisningochbeskattningskv305/redovisningochbeskattning/2004.4.18e1b10334ebe8bc80003764.html>

Skatteverket, 2008: *Skatteverkets ställningstaganden. Årsredovisning i mindre aktieföretag och bokföringsmässiga grunder*. Dnr/målnr/löpnr: 131 634847-08/111.
Tillgänglig:
<http://www.skatteverket.se/rattsinformation/stallningstaganden/arkiv/ar/2008/stallningstaganden2008/13163484708111.5.ed340c11d3fb2d88680003475.html>

Skatteverket, 2011: *Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning*.
Solna : Skatteverket.

Smith, Dag, 2006: *Redovisningens språk*. 3 uppl. Lund: Studentlitteratur AB.

SOU 1995:43

SOU 2003:71

SOU 2008:80

Elektroniska källor

Bokföringsnämnden, 2012a. Tillgänglig
<http://www.bfn.se/aktuellt/aktuelltprojekt.aspx> Läst: 2012-05-26

Bokföringsnämnden, 2012b. Tillgänglig: <http://www.bfn.se/bfn/infobfn.aspx>
Läst: 2012-05-24

Ekobrottsmyndigheten, 2012. Tillgänglig: www.ekobrottsmyndigheten.se
Läst: 2012-05-27

Företagsekonomiska institutionen vid Lunds universitet, 2012. Tillgänglig: <http://www.fek.lu.se/Default.asp?id=3308> Läst: 2012-05-27

Finansdepartementet, 2008. Tillgänglig: <http://www.regeringen.se/sb/d/10044/a/111260> Läst: 2012-05-07

Finansinspektionen, 2012. Tillgänglig: <http://www.fi.se/Om-FI/> Läst: 2012-05-24

Kammarätten i Göteborg, 2009.
Tillgänglig: <http://www.kammarrattenigoteborg.domstol.se/Kammarratten/>
Läst: 2012-05-27

Kammarätten i Stockholm, 2011.
Tillgänglig: <http://www.kammarrattenistockholm.domstol.se/om-Kammarratten-i-stockholm/>
Läst: 2012-05-27

Kronofogdemyndigheten, 2012.
Tillgänglig: <http://www.kronofogden.se/Kronofogdenikorthet.html>
Läst: 2012-05-27

Lagrummet, 2011: *Vad är en remiss?*
Tillgänglig: <http://www.lagrummet.se/lar-dig-mer/faq/Om-lagar/#525>

Regeringskansliet, 2010. Tillgänglig: <http://regeringen.se/sb/d/1522/a/13504>
Läst: 2012-05-18

Skatteverket, 2012a: *Bokföring – vad kräver lagen?* Tillgänglig: <http://www.skatteverket.se/foretagorganisationer/startadriavaavslutaforetag/bokforingbokslut/bokforingvadkraverlagen.4.18e1b10334ebe8bc80005195.html>
Läst: 2012-05-13

Skatteverket, 2012b: *Om Skatteverket.* Tillgänglig: <http://www.skatteverket.se/omskatteverket/omoss.4.65fc817e1077c25b832800015922.html>
Läst: 2012-05-27

Statistiska centralbyrån, 2009. Tillgänglig: <http://www.scb.se>
Läst: 2012-05-17

Sveriges Domstolar, 2011. Tillgänglig: <http://www.domstol.se/Om-Sveriges-Domstolar/Domstolarna/Forvaltningsratt/> Läst: 2012-05-28

Övrigt

Finansdepartementet, 2012. Mailkontakt med registrator Emelie Sundberg 2012-05-11 angående ärendets (SOU 2008:80) status.

Myndigheters remissvar till SOU 2008:80

Bokföringsnämnden, 2009. Dnr 08-109
Bolagsverket, 2009. Dnr AD 41-960/2008
Ekobrottsmyndigheten, 2008. Dnr EBM A-2008/0288
Företagsekonomiska institutionen vid Lunds universitet (2009)
Finansinspektionen, 2009. FI Dnr 08-9034
Handelshögskolan i Stockholm, 2008. HHS Dnr 22/230-08
Kammakollegiet, 2008. Dnr 12-17165-08
Kammarrätten i Göteborg, 2009. Adm dnr 324/08
Kammarrätten i Stockholm, 2009. AdmD-326-2008
Kronofogden, 2009. 801 26628-08/112
Länsrätten i Göteborg (2009). Dnr 261/2008
Länsrätten i Västmanlands län, 2009. Adm dnr 121-08
NUTEK, 2009. 013-2008-4795
Riksrevisionen, 2008. Dnr FI 2008/5181
Statistiska centralbyrån, 2009. Dnr 2009/318
Skatteverket, 2009. 131 564291-08/112
Svea Hovrätt, 2009. Dnr 2008/592

Bilagor

Bilaga 1, (egen tabell). **Myndigheters ställningstagande**

| | MYNDIGHETER | KATEGORI | För | Emot |
|----|--|-----------------|------------|-------------|
| 1 | Bokföringsnämnden | reglerare | | x |
| 2 | Bolagsverket | användare | - | - |
| 3 | Ekobrottsmyndigheten | användare | | x |
| 4 | Företagsekonomiska institutionen i Lund | experter | | x |
| 5 | Finansinspektionen | reglerare | | x |
| 6 | Handelshögskolan i Stockholm | experter | - | - |
| 7 | Kammarkollegiet | användare | - | - |
| 8 | Kammarrätten i Göteborg | användare | x | |
| 9 | Kammarrätten i Stockholm | användare | x | |
| 10 | Kronofogdemyndigheten | användare | x | |
| 11 | Länsrätten i Göteborgs län | användare | x | |
| 12 | Länsrätten i Stockholms län | användare | x | |
| 13 | Länsrätten i Västmanlands län | användare | x | |
| 14 | Riksrevisionen | experter | - | - |
| 15 | Skatteverket | användare | | x |
| 16 | Statistisk centralbyrån | användare | x | |
| 17 | Svea Hovrätt | användare | - | - |
| 18 | Verket för Näringslivsutveckling (NUTEK) | upprättare | x | |

Upprättare – 1 av 1 FÖR

Användare – 7 av 12 FÖR, 2 av 12 EMOT, 3 av 12 inget svar

Reglerare – 2 av 2 EMOT

Experter – 1 av 3 EMOT, 2 av 3 inget svar

SAMMANLAGT: 18 svar

- **För: 8**
- **Emot: 5**
- **Inget svar: 5**

Bilaga 2, (egen tabell). **Alla remissinstansers ställningstagande**

| | REMISSINSTANS | KATEGORI | FÖR | EMOT |
|----|--|-----------------|------------|-------------|
| 1 | AFA försäkring | Upprättare | | x |
| 2 | Anders Hultqvist | Experter | | x |
| 3 | Bokföringsnämnden | Reglerare | | x |
| 4 | Bolagsverket | Användare | - | - |
| 5 | Dina Försäkringar AB | Upprättare | - | - |
| 6 | Ekobrottsmyndigheten | Användare | | x |
| 7 | Företagsekonomiska institutionen vid Lunds universitet | Experter | | x |
| 8 | FAR SRS | Experter | | x |
| 9 | Fastighetsägarna Sverige | Upprättare | | x |
| 10 | Finansbolagens förening | Användare | | x |
| 11 | Finansinspektionen | Reglerare | | x |
| 12 | Företagarna | Upprättare | | x |
| 13 | Försäkringsförbundet | Upprättare | | x |
| 14 | Försäkringsjuridiska föreningen | Upprättare | | x |
| 15 | Handelshögskolan i Stockholm | Experter | - | - |
| 16 | Ingblad och Lundqvist | Experter | x | - |
| 17 | Kammarkollegiet | Användare | - | - |
| 18 | Kammarrätten i Göteborg | Användare | x | |
| 19 | Kammarrätten i Stockholm | Användare | x | |
| 20 | Kronofogdemyndigheten | Användare | x | |
| 21 | Lantbrukarnas Riksförbund (LRF) | Upprättare | | x |
| 22 | LO | Användare | x | |
| 23 | Länsrätten i Göteborgs län | Användare | x | |
| 24 | Länsrätten i Stockholms län | Användare | x | |
| 25 | Länsrätten i Västmanlands län | Användare | x | |
| 26 | NUTEK | Upprättare | x | |
| 27 | Näringslivets regelnämnd | Upprättare | | x |
| 28 | Näringslivets skattedelegation | Upprättare | | x |
| 29 | Riksrevisionen | Expert | - | - |
| 30 | Saco | Användare | - | - |
| 31 | Skatteverket | Användare | | x |
| 32 | Statistiska centralbyrån | Användare | x | |
| 33 | Stockholms universitet | Användare | | x |
| 34 | Stockholms handelskammare | Upprättare | | x |
| 35 | Svea Hovrätt | Användare | - | - |
| 36 | Svensk Handel | Upprättare | - | - |
| 37 | Svensk Industriförening | Upprättare | | x |
| 38 | Svensk bankförening | Användare | | x |
| 39 | Svensk Riskkapitalförening | Användare | | x |
| 40 | Svensk Näringsliv | Upprättare | | x |
| 41 | Sveriges advokatsamfund | Experter | x | |
| 42 | Sveriges Byggindustrier | Upprättare | | x |
| 43 | Sveriges kommuner och landsting | Upprättare | | x |

| | | | | |
|----|--|------------|---|---|
| 44 | Sveriges redovisningskonsulters förbund | Experter | | x |
| 45 | Swerma | Användare | - | - |
| 46 | Sydsvenska industri- och handelskammarens redovisningskommitté | Upprättare | | x |
| 47 | TCO | Användare | - | - |
| 48 | Virin, Nicklas | Experter | | x |

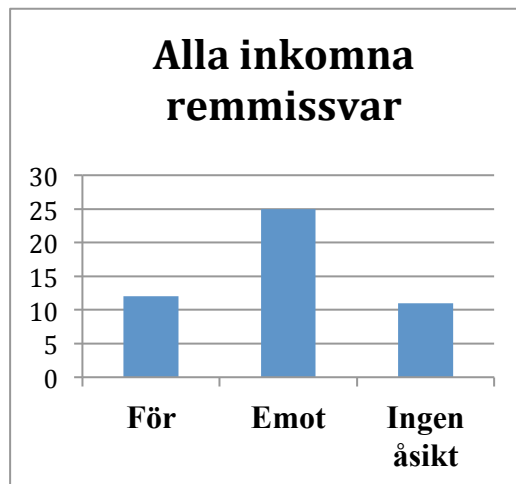
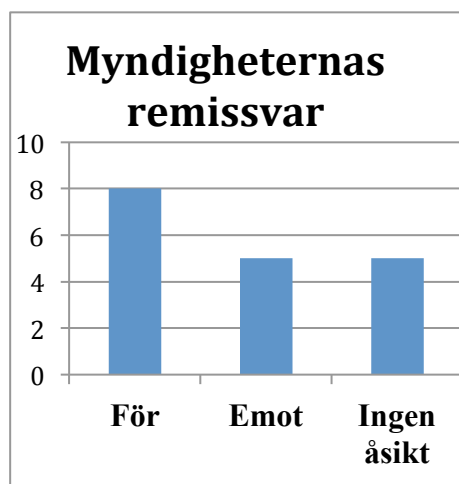
Alla

| Kategori | Antal | Myndigheter | För | Emot | Ingen åsikt |
|------------|-------|-------------|-----|------|-------------|
| Upprättare | 17 | 1 | 1 | 14 | 2 |
| Användare | 20 | 12 | 8 | 6 | 6 |
| Reglerare | 2 | 2 | - | 2 | - |
| Experter | 9 | 3 | 2 | 5 | 2 |

Myndigheter

| Kategori | Antal | För | Emot | Ingen åsikt |
|------------|-------|-----|------|-------------|
| Upprättare | 1 | 1 | - | - |
| Användare | 12 | 7 | 2 | 3 |
| Reglerare | 2 | - | 2 | - |
| Experter | 3 | - | 1 | 2 |

Bilaga 3, egna modeller. **Diagram över ställningstagande**



För: 8
Emot: 5
Ingen åsikt: 5

För: 13
Emot: 25
Ingen åsikt: 10

Bilaga 4. **Argument för avskaffningen av det materiella sambandet**

| REMISSINSTANSER | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|----------------------------------|----------|----------|----------|----------|----------|
| Ingblad och Lundqvist | x | x | x | | |
| Kammarrätten i Göteborg | | | x | | |
| Länsrätten i Göteborg | | | | x | |
| Länsrätten i Stockholms län | | | x | x | |
| Länsrätten i Västmanlands län | | | | x | |
| Statistiska centralbyrån (SCB) | x | | | | |
| Sveriges Advokatsamfund | | x | x | | x |
| Verket för Näringslivsutveckling | | x | | | |
| SUMMA | | 2 | 3 | 4 | 3 |
| | | | | | 1 |

Argument:

1. Redovisningens utveckling
2. Den internationella utvecklingen
3. Den konstitutionella frågan
4. Utredningen har gjort en förtjänstfull genomgång
5. Förutsägbara regler

Tabell hämtad från Hallberg och Hilmersson (2009:55)

BILAGA 5. Argument emot att avskaffa det materiella sambandet

| REMISSINSTANSER | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | 13 | 14 | 15 | 16 | 17 |
|--|---|---|---|---|---|---|---|---|---|----|----|----|----|----|----|----|----|
| AFA försäkring | | | | X | | | | X | | | | | | | | | |
| Bokföringsnämnden | X | X | X | | X | X | | | X | X | | | | | | | |
| Ekobrottsmyndigheten | | | | | | | | X | X | | | | | | | | |
| Företagsekonomiska institutionen vid Lunds universitet | X | | | | | | | | | | | | | | | | |
| FAR SRS | | X | X | X | X | X | X | | | | | | | | | | |
| Fastighetsägarna Sverige | | | | | | | | | | | | | | | | | X |
| Finansbolagens förening | | | | | | | X | | | X | | | | | | | |
| Företagarna | | | | | | | | | | | | | | | | | X |
| Försäkringsjuridiska föreningen | | | | | | | | X | | | | | | | | | |
| Lantbrukarnas Riksförbund (LRF) | X | | X | X | X | X | X | X | X | X | X | | | | | | |
| Näringslivets regelnämnd | | | | | | | | | | X | X | | | | | | |
| Näringslivets skattedelegation | | | X | X | X | X | | X | | X | | X | | | | | |
| Riksrevisionen | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Saco | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Skatteverket | X | | | X | X | | | X | X | | | | | | | X | |
| Statistiska centralbyrån | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Stockholms universitet | | X | | X | | X | | X | | | | | | | | | |
| Stockholms handelskammare | | | | | | | | | | | | | | | | | X |
| Svensk Handel | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Svensk Industriförening | | | | X | | | | | | | X | | | | | | |
| Svensk bankförening | | X | | | | | X | | X | | | X | X | X | | | X |
| Svensk Riskkapitalförening | | | | | X | X | | | | X | X | | | | | | |
| Svensk Näringsliv | | | | | | | | | | | | | | | | | X |
| Sveriges Byggindustrier | | X | | | X | | | X | X | | | | | | | | |
| Sveriges redovisningskonsulters förbund | X | X | X | X | X | X | X | | X | | X | | | X | | | |
| Sydsvenska industri- och handelskammarens redovisningskommitté | X | X | X | X | | | | | | X | | | X | | | | |
| Virin, Nicklas | | | | | | | | | | | | | | | | | X |
| SUMMA | 6 | 7 | 6 | 9 | 9 | 7 | 5 | 8 | 7 | 7 | 5 | 2 | 2 | 2 | 1 | 1 | 5 |

Argument:

1. Redovisningens utveckling
2. Den internationella utvecklingen
3. Kategoriseringen K1-K4
4. Den konstitutionella frågan
5. Den administrativa bördan: ökat administrativt arbete för företag
6. Den administrativa bördan: ökad arbetsbörda för myndigheter
7. Den administrativa bördan: administrativa merkostnader
8. Sambandet fungerar bra
9. Rättsosäkerhet
10. Partiell frikoppling kunde ha utretts mer
11. Bristande konsekvensanalys
12. Behov av kompetent personal ökar
13. Utredningen har inte förutsättningslöst prövat hur sambandet ska se ut
14. Oförenligt med förenklingsarbete
15. Bokslut, deklarationsteknik och kontroll blir mer komplicerat
16. Förslagets konsekvenser är oöverblickbara

Övrigt:

17. Hänvisar till yttrandet från Näringslivets Skattedelegation

Tabell hämtad från Hallberg och Hilmersson (2009:56)