

# BOKFÖRINGSNÄMNDEN OCH DEN KONSTITUTIONELLA FRÅGAN

Magisteruppsats i Företagsekonomi

Sima Afsahi  
Tijana Radic

VT 2010



HÖGSKOLAN I BORÅS  
INSTITUTIONEN FÖR DATA- OCH AFFÄRSVETENSKAP

**Svensk titel:** Bokföringsnämnden och den konstitutionella frågan

**Engelsk titel:** The Swedish Accounting Standards Board and the constitutional issue

**Utgivningsår:** 2010

**Författare:** Sima Afsahi och Tijana Radic

**Handledare:** Håkan Javefors

### **Abstract**

Since the Accounting Standards Board (BFN) has chosen to develop the K-projects, there has been some criticism leveled at their norm-setting. Critics argue that K2 violates the Constitution, by BFN not having regulatory power and may only give out general advice. Furthermore, K2 breaks and restricts, according to some criticism, the Annual Accounts Act. It is the constitutional issue that this study is mainly focused on as well as taking a position to the criticisms that have been faced by BFN.

The study was of qualitative nature where interviews and relevant theory has helped us to reach a deeper understanding of the problems that exist with BFN's norm-setting.

In the theoretical framework we have set out the laws that show what BFN's powers are, and also two articles that address some of the criticisms leveled at the authority. We have also made a compilation of a statement by Professor Per Thorell written at the request of BFN. He concludes that K2 is compatible with ÅRL and that there is no constitutional problem.

We have interviewed three people with solid background from different areas of accounting. This to view the problem from various perspectives. One of them is chartered accountant at one of Sweden's largest auditfirms. The second is the judge of the administrative court of appeal in Gothenburg. Our last respondent is a lecturer at the School of Business in Gothenburg and was one of the founders of BFN.

In our analysis, we have compared what our respondents have argued for and linked that to the theory chapter. In the conclusions we have reached the conclusion that we believe that the criticisms raised in the study may be warranted. There are certain problems that BFN should review, inter alia, that they are not allowed to say that their rules "shall" be followed, and that they should only have can/allowed to-status. This because, as we mentioned above, BFN has no regulatory power and that is why of they violate the Constitution.

**Keywords:** Accounting Standards Board, the constitutional issue, statutory powers, K2.

## Sammanfattning

Sedan Bokföringsnämnden (BFN) valt att utveckla K-projekten har en viss kritik riktats mot deras normgivning. Kritikerna menar att K2 bryter mot grundlagen, Regeringsformen, genom att BFN inte har föreskriftsmakt och endast får ge ut allmänna råd. Vidare bryter och inskränker K2, enligt viss kritik, mot Årsredovisninglagen. Det är den konstitutionella frågan vår studie främst har fokuserat på samt att ta ställning till kritiken som BFN har fått möta.

Studien har varit av kvalitativ karaktär där vi genom intervjuer och relevant teori har skapat oss en djupare förståelse för problemen som finns med BFN:s normgivning.

I den teoretiska referensramen har vi redogjort för de lagar som visar vilka BFN:s befogenheter är samt två artiklar som tar upp en del av den kritik som riktats mot myndigheten. Vi har även gjort en sammanställning av ett utlåtande som professor Per Thorell skrivit på uppdrag av BFN. Han kommer fram till att K2 är förenligt med ÅRL och att det inte föreligger något konstitutionellt problem.

Vi har intervjuat tre personer med gedigen bakgrund från olika områden inom redovisning. Det här för att kunna se problemet från skilda perspektiv. En av dem är auktoriserad revisor på ett av Sveriges största revisionsbolag. Den andra är kammarrättsråd på kammarrätten i Göteborg. Vår sista respondent är universitetslektor på Handelshögskolan i Göteborg samt bland annat varit med och bildat BFN.

I analysen har vi jämfört vad våra respondenter argumenterat för samt kopplat det till teorikapitlet. I slutsatserna har vi kommit fram till att vi anser att kritiken som tagits upp i studien är berättigad. Det finns vissa problem som BFN borde se över, bland annat att de inte får lov att säga att deras regler ”skall” följas, utan de har endast kan/får-status. Det här eftersom, som vi nämnt ovan, BFN inte har någon föreskriftsmakt och på grund av det här bryter mot grundlagen.

**Nyckelord:** Bokföringsnämnden, den konstitutionella frågan, befogenheter, K2.

## Förord

Vi vill tacka vår handledare, Håkan Javefors, som har stöttat och lett oss fram till önskat resultat med studien.

Vi vill även tacka våra respondenter Anders Bengtsson, Sten-Eric Ingblad samt "Andersson". Slutligen vill vi särskilt tacka Sten-Eric Ingblad och hans kollega Pernilla Lundqvist för att de genom sina föreläsningar hjälpt oss med idén till uppsatsen.

## Begreppsprecisering

### **Bokföringsnämnden**

är ett statligt expertorgan med uppgift att utveckla god redovisningssed. Nämnden ger ut regler och informationsmaterial om bokföringslagen och årsredovisningslagen. (Bokföringnämndens hemsida)

### **Rådet för finansiell rapportering**

(Förut Redovisningsrådet) Redovisningsrådet och Redovisningsrådets Akutgrupp hade till uppgift att utfärda redovisningsrekommendationer och sprida information i redovisningsfrågor. De arbetade fram rekommendationer t.o.m. 2004, RR 1-RR 29, respektive uttalanden, URA 1-URA 43, som i första hand tog sikte på de företag vars aktier är föremål för offentlig handel eller som genom sin storlek hade ett stort allmänt intresse. (Bokföringnämndens hemsida)

### **K projekten**

Fyra särskilda regelverk utgivna av BFN som fördelar sig beroende på företagsform och storlek. (Bokföringnämndens hemsida)

### **BFN:s allmänna råd**

De allmänna råden publiceras fristående från det sammanhang i vilket de ingår. Ett allmänt råd är därför som regel otillräckligt för den som vill få en fullständig bild av vad som gäller på det område som avses med det allmänna rådet. ([Bokföringnämndens hemsida](#))

### **Årsredovisningslagen**

Årsredovisningslag (hädanefter ÅRL) (1995:1554), innehåller bestämmelser om upprättande och offentliggörande av årsredovisning, koncernredovisning och delårsrapporter. ([Wikipedias hemsida](#))

### **IASB**

IASB står för International Accounting Standards Board. Det är en internationell organisation som arbetar för att förbättra internationell finansiell redovisning. De arbetar även för en internationell harmonisering av redovisningsstandarder.

## **IAS förordningen**

Innebär att noterade företag i sin koncernredovisning fr.o.m. räkenskapsåret 2005 obligatoriskt följa av EG-kommissionen godkända internationella redovisningsstandarder i sin koncernredovisning.

Med internationella redovisningsstandarder avses International Accounting Standards (IAS) och International Financial Reporting Standards (IFRS), med tillhörande tolkningar från Standing Interpretations Committee (SIC) respektive International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC). (Finansinspektionens hemsida)

## **Samrob**

Dagens system för beskattning av företag innebär att det är god redovisningssed som styr beskattningstidpunkten, om det inte finns regler i inkomstskattelagen som anger något annat. Man brukar kalla det för det materiella sambandet mellan redovisning och beskattning. Utredningen har i haft i uppdrag att förutsättningslöst utreda hur sambandet mellan redovisning och beskattning ska se ut. Uppdraget har gällt en översyn av skattereglerna, men inte reglerna för bokföring och årsredovisning. (Regeringskansliets hemsida)

# Innehållsförteckning

|   |          |
|---|----------|
| BEGREPPSPRECISERING.....  | IV       |
| <b>1. BAKGRUND.....</b>   | <b>1</b> |
| 1.1 PROBLEMSTÄLLNING.....   | 2        |
| 1.2 FORSKNINGSPRÅGOR.....   | 3        |
| 1.3 SYFTE.....  | 3        |
| 1.4 AVGRÄNSNING.....  | 3        |
| 1.5 MÅLGRUPP.....   | 3        |
| <b>2. METOD.....</b>  | <b>5</b> |
| 2.1 VAL AV FORSKNINGSTRATEGI.....   | 5        |
| 2.2 UNDERSÖKNINGSFORM.....  | 5        |
| 2.3 URVAL.....  | 5        |
| 2.4 DATAINSAMLING.....  | 5        |
| 2.4.1 Intervjuteknik.....   | 6        |
| 2.5 ANALYS AV INSAMLAT MATERIAL OCH TOLKNING.....   | 6        |
| 2.6 KÄLLDISKUSSION.....   | 7        |
| 2.7 KAPITELINDELNING.....   | 7        |
| <b>3 REFERENSRAM.....</b>   | <b>9</b> |
| 3.1 LAGAR.....  | 9        |
| 3.1.1 Årsredovisningslagen.....   | 9        |
| 3.1.2 Bokföringslagen.....  | 9        |
| 3.2 REGERINGSFORMEN.....  | 10       |
| 3.3 OM BOKFÖRINGSNÄMNDEN.....   | 10       |
| 3.3.1 K2 – Mindre aktiebolag.....   | 11       |
| 3.3.2 Bokföringsnämndens normgivning.....   | 11       |
| 3.4 I VILKEN UTSTRÄCKNING KAN BOKFÖRINGSNÄMNDEN SES SOM ETT KVALIFICERAT NORMGIVANDE ORGAN?.....      | 12       |
| 3.4.1 Historik.....   | 12       |
| 3.4.2 Bokföringsnämndens verksamhetsområde.....   | 12       |
| 3.4.3 Avslutning.....   | 14       |
| 3.5 EXEMPEL PÅ HUR BOKFÖRINGSNÄMNDEN INSKRÄNKER OCH AVVIKER FRÅN ÅRSREDOVISNINGSLAGEN.....            | 14       |
| 3.5.1 Exempel 1.....  | 14       |
| 3.5.2 Exempel 2.....  | 15       |
| 3.5.3 Exempel 3.....  | 16       |
| 3.6 SAMMANFATTNING AV PER THORELLS UTLÅTANDE GÄLLANDE BOKFÖRINGSNÄMNDENS PROBLEM MED K-PROJEKTEN..... | 17       |
| 3.6.1 Lagstiftning på redovisningsområdet.....  | 17       |
| 3.6.2 Lagtolkningsfrågor på redovisningsområdet.....  | 17       |
| 3.6.3 Exempel.....  | 18       |
| 3.6.4 Skall- och får-regler.....  | 18       |
| 3.6.5 Immateriella tillgångar.....  | 19       |
| 3.6.6 Uppskrivningar.....   | 19       |
| 3.6.7 Avsättningar.....   | 20       |
| 3.6.8 Den kompletterande normgivningens roll och befogenheter.....                                    | 20       |
| 3.6.9 Har bokföringsnämnden rätt att ge ut olika regler för olika kategorier av företag?.....         | 20       |

|   |           |
|---|-----------|
| 3.6.10 Har Bokföringsnämnden rätt att förbjuda avvikelser från K2? .....                        | 20        |
| 3.6.11 Avslutning .....   | 21        |
| <b>4 EMPIRI.....</b>  | <b>22</b> |
| 4.1 KAMMARRÄTTEN.....   | 22        |
| 4.1.1 Bokföringsnämndens relation till domstolen .....  | 22        |
| 4.1.2 Bokföringsnämndens roll .....   | 22        |
| 4.1.4 Bokföringsnämndens befogenheter.....  | 23        |
| 4.2 REVISIONSBYRÅ.....  | 24        |
| 4.2.1 Allmänna åsikter om Bokföringsnämnden.....  | 24        |
| 4.2.2 K-projekten .....   | 24        |
| 4.2.3 Problemen med K2 .....  | 25        |
| 4.2.4 K3 .....  | 26        |
| 4.2.5 Kritiken mot Bokföringsnämnden.....   | 27        |
| 4.2.6 Vad som är på gång .....  | 27        |
| 4.3 INTERVJU MED STEN-ERIC INGBLAD .....  | 28        |
| 4.3.1 Kompletterande normgivningens roll.....   | 28        |
| 4.3.2 Kommentarer angående Thorells utlåtande .....   | 29        |
| 4.3.3 Diskussion kring huruvida ett företag kan dömas för brott genom att bryta mot K2<br>..... | 30        |
| 4.3.4 Framtiden med K3.....   | 30        |
| <b>5. ANALYS.....</b>   | <b>31</b> |
| 5.1 DET KONSTITUTIONELLA PROBLEMET .....  | 31        |
| 5.2 KRITIKEN MOT BOKFÖRINGSNÄMNDEN.....   | 31        |
| <b>6 SLUTSATSER.....</b>  | <b>33</b> |
| 6.1 DET KONSTITUTIONELLA PROBLEMET .....  | 33        |
| 6.2 BOKFÖRINGSNÄMNDENS BEFOGENHETER.....  | 34        |
| 6.3 KRITIKEN MOT BOKFÖRINGSNÄMNDEN.....   | 34        |
| 6.4 SLUTORD .....   | 35        |
| 6.5 FORTSATT FORSKNING .....  | 35        |
| <b>7 KÄLLFÖRTECKNING .....</b>  | <b>36</b> |
| <b>BILAGA 1 .....</b>   | <b>37</b> |
| <b>BILAGA 2 .....</b>   | <b>37</b> |
| <b>BILAGA 3 .....</b>   | <b>37</b> |



# 1. Bakgrund

---

I det här kapitlet kommer det att redogöras för bakgrunden till studiens forskningsfrågor samt en överblick av problemet.

---

Vi befinner oss i en tid där förändringar sker konstant i samhället och då också inom redovisningsområdet. IASB samarbetar med FASB, som är den amerikanska mosvarigheten till IASB, för att kunna hitta lösningar på en bättre harmonisering. Det här då de flesta företag i världen antingen följer FASB eller IAS regelverk. Även Sveriges medlemskap i EU har gjort att vi har varit tvungna att ändra på den redovisning som vi är vana vid för att harmonisera med resten av EU-länderna. Det ska dock framgå att det finns ett krav på systemkonsistens. Det här innebär att ingen ny lag kan införas i Sverige om det bryter mot en redan rådande lag. Alltså måste Sveriges lagar ändras. Dessa förändringar kan medföra förvirring för de som användarna av redovisningsregler och normer.

Enligt tidningen Dagens industri ger IFRS och EU ut regler och normer varje år på mer än 1500 sidor. Vad man ville framföra med artikeln var att det är omöjligt eller i alla fall väldigt svårt för ett företag att kunna hålla sig i takt med alla dessa ändringar som sker. (Dagens industri 20100316).

Harmoniseringen inom redovisningsområdet kan man säga började i mars 1992 då Sverige med flera länder undertecknade EES-avtalet som sedan trädde i kraft 1 januari 1994. Sverige blev då skyldigt att följa EG:s bolagsrättsliga direktiv. Här ingår bland annat det fjärde direktivet som behandlar årsredovisningsfrågor och exempelvis bestämmelsen om att årsredovisningen ska ge "a true and fair view". Till följd av det har den anglosaxiska redovisningstraditionen påverkat de europeiska redovisningsreglerna. (Bokföringsnämnden och rättvisande bild, Balans nr 8/9 2009)

Bokföringsnämnden (hädanefter BFN) började i slutet på 90-talet att omformulera och anpassa Redovisningsrådets rekommendationer så att de skulle användas av de ickemarknadsnoterade aktiebolagen. Detta för att kunna uppnå en "rättvisande bild". De såg begreppet som ett mål som skulle åstadkommas trots att det inte finns någon exakt definition av det. Det här ökade naturligtvis företagets behov av kompetens och betydde i vissa fall att de skulle få ta hjälp av konsulter vars tjänster är kostsamma. Dessutom skulle kvaliteten på vissa företags finansiella rapporter minska eftersom de nya kraven byggde på andra värderingar än försiktighetsprincipen (som tidigare influerat hela Sveriges redovisningsregler). Subjektiviteten skulle komma före objektiviteten. (Från folkvandringstid till Bokföringsnämnden, Balans nr 10, 2007)

BFN ger ut allmänna råd i enlighet med bestämmelserna i 8 kap, §1, Bokföringslagen: "Bokföringsnämnden ansvarar för utvecklandet av god redovisningssed". Men vad menas egentligen med "utvecklandet" och vad är god redovisningssed? I förarbetena definieras den som "en faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets av bokföringsskyldiga". (Från folkvandringstid till Bokföringsnämnden, Balans nr 10, 2007)

I förarbetena till 1999 års bokföringslag på sidan 187 kan bland annat läsas: *Det är å ena sidan inte lämpligt att godta endast de synsätt och standarder som kommer till uttryck i redan förekommande praxis som god redovisningssed. Å andra sidan är det från grundlagssynpunkt inte möjligt att låta varje uttalande från ett normgivande organ konstituera god redovisningssed; en sådan ordning skulle i själva verket innebära att det normgivande organet gavs en egen föreskriftsrätt.*"

I ett annat stycke skrivs också: *"Vad som utgör god redovisningssed bör alltså i sista hand bestämmas av domstol genom en självständig prövning. Enligt vår mening är det emellertid naturligt att de uttalanden som ett kvalificerat normgivande organ gör tillmäts mycket stor betydelse när man tar ställning till vad som utgör god redovisningssed."*

Frågan om den rättstrygghet som finns i Sverige uppkommer självklart. Alltså om domstolarna litar på uttalanden av ett organ vars kompetens inte övertygar. (Från folkvandringstid till Bokföringsnämnden, Balans nr 10, 2007)

Även frågan om ett företag måste följa de nya samlade regelverken (K1-K4) som nämnden arbetar med att ta fram kommer upp. Å ena sidan är det uppenbart att lagstiftaren inte tycker att BFN har en monopolställning när det gäller förklarande av begreppet god redovisningssed. Dessutom är deras allmänna råd inte bindande. Å andra sidan anser lagstiftaren att det är naturligt att de uttalanden som ett "kvalificerat normgivande organ" gör ska tillmätas stor betydelse när det ska tas ställning till vad som utgör god redovisningssed. Vad händer då om de nya regelverken inte skulle följas? (Från folkvandringstid till Bokföringsnämnden, Balans nr 10, 2007: ).

## **1.1 Problemställning**

Beroende på storleken på ett företag ska de följa olika regelverk. De större noterade företagen följer de internationella normerna, närmare bestämt IAS/IFRS (genom IAS förordningen). Mindre företag och de som kan, men väljer att inte följa IAS, måste följa ÅRL samt göra ett val mellan BFN:s allmänna råd eller Redovisningsrådets rekommendationer 1-29. För att underlätta för de företag som följer ÅRL och BFN har BFN i samarbete med Skatteverket skrivit ihop K1-K4. Det var 2004 som BFN beslutade att inte längre anpassa Redovisningsrådets rekommendationer till onoterade företag. De skulle nu istället ta fram regler för olika kategorier av företag. Det här för att de insåg att de små bolagen behövde enkla och klara regler att följa. (Från folkvandringstid till Bokföringsnämnden, Balans nr 10, 2007)

I K-projekten delas företag upp i grupperna 1-4 baserat på storlek, där skattereglerna skiljer sig åt mellan de olika grupperna. Det här har utvecklats för att förenkla för företagen så att de lättare vet vilka regler de ska följa för korrekt och lättare bokföring samt beskattning. Det här är dock ett problem eftersom det enligt regeringsformen endast är riksdagen som får besluta om företagets skatteuttag. Den här befogenheten får inte delegeras. Vi kan också fråga oss om det är rättvist att organisationer ska "straffas" eller "tjänas" på att anställa/inte anställa fler, för att på så sätt få skatta på ett mer fördelaktigt sätt. Men den viktigaste frågan måste ändå vara om det är så att det finns ett konstitutionellt problem kring området. Ett konstitutionellt problem innebär att något inte är förenligt med grundlagen. Exempelvis om BFN med sina allmänna råd skulle bryta mot

den. I exempelvis K2 finns det regler som bryter eller gör inskränkningar på ÅRL. Det ska dock framgå att ett allmänt råd eller rekommendation som används av en kvalitativ representativ krets av bokföringsskyldiga blir GRS och skall därför följas på samma sätt som lagen.

Vad som är intressant med BFNAR 2008:1 (K2) är att BFN valt bort det som föreskrivs i EG:s fjärde bolagsrättsliga direktiv: att årsredovisningen ska ge "a true and fair view". I det allmänna rådet förekommer nämligen inte uttrycket "rättvisande bild" en enda gång. Det här innebär alltså att BFN valt att strunta i detta begrepp och bestämt att värderingen i stället enbart ska grunda sig på försiktighetsprincipen. Det enda som ska vara "rättvisande" är flerårsöversikten i förvaltningsberättelsen som ska ge en rättvisande översikt över utvecklingen av företagens verksamhet, ställning och resultat.

Att BFN valt bort "rättvisande bild" som ideal i BFNAR 2008:1 leder till förenklingar med tanke på att en sådan värdering ofta bygger på uppskattningar som i sin tur baserar sig på subjektiva antaganden. (Bokföringsnämnden och rättvisande bild, Balans nr 8/9 2009)

Det vi vill göra är att undersöka och identifiera BFN:s befogenheter och hur långt de sträcker sig. Kan ett företag som inte följer dessa råd dömas för brott och i så fall varför eller varför inte? Dessa frågor tror vi kommer kunna hjälpa oss att förstå BFN:s verksamhet samt vad de borde göra för att uppnå målet de har, vilket är en allmän önskan om bättre redovisning och utveckling av god redovisningssed. Frågorna är av komplex natur och ingår i en aktuell debatt. Det vi kan göra är ställa upp argumenten pro och kontra och sedan därifrån försöka analysera och komma fram till ett svar, vilket är vad vi kommer att göra för att på bästa sätt svara på våra forskningsfrågor.

## 1.2 Forskningsfrågor

- 1) Finns det ett konstitutionellt problem när det gäller BFN:s arbete?
  - 1a) Är kritiken som riktats mot BFN:s K-projekt berättigad?
- 2) Hur ser BFN:s verksamhetsområde och befogenheter ut?

## 1.3 Syfte

Syftet med studien är att identifiera BFN:s befogenheter, för att sedan analysera huruvida BFN:s arbete överskrider befogenhetsgränserna ur ett konstitutionellt perspektiv. Studien ska även ta ställning till kritiken som riktats mot BFN:s normgivning.

## 1.4 Avgränsning

Vi har valt att avgränsa oss mot de konstitutionella problem som BFN:s normgivning kan innebära. Uppsatsen kommer att fokusera på vad utgivningen av BFN:s allmänna råd och rekommendationer innebär för företag och vilka konsekvenser detta kan ha.

## 1.5 Målgrupp

Den här studien skrivs för att lysa fram ett ämne som är viktigt för användare av redovisning. Att företag, redovisare, revisorer, ekonomichefer vet om vad de enligt lag måste följa, vad de kan följa men framförallt vad de kan välja att inte följa är oerhört

viktigt. Framförallt är det viktigt på grund av att det förenklar deras arbete. Informationen är även essentiell för studenter då de snart kommer bli en av de ovan nämnda som ska använda sig av redovisningsreglerna.

## 2. Metod

*I det här kapitlet redogörs för de val vi har gjort samt vilka metoder samt strategier som använts för att förbereda, planera och utföra studien.*

---

### 2.1 Val av forskningsstrategi

Under vår studie har vi valt att anta en abduktiv forskningsstrategi för att relatera teori och empiri. Vi har hela tiden växlat mellan teori och verklighet. ”Abduktion utgår från empirisk fakta liksom induktionen, men avvisar inte teoretiska föreställningar och ligger i så måtto närmare deduktionen.”. Analysen av empiri kan kombineras med studier av tidigare teori, som inspiration för att upptäcka ett mönster som ger förståelse. Under forskningsprocessen har alltså alternering mellan teori och empiri skett. (Alvesson, M & Skoldberg, K, 1994, s.42)

Vår forskning har varit av kvalitativ karaktär eftersom vi har att göra med så kallade ”mjuka” data, exempelvis i form av kvalitativa intervjuer. Vi ansåg att undersökningsområdet är av sådan art att det var viktigt att genomföra personliga intervjuer för att kunna få en bättre förståelse av helheten. Det är vanligt att man antar ett hermeneutiskt förhållningssätt vid kvalitativa studier. Det innebär att vi har pendlat mellan delar och helhet, vilket kan liknas med att pendla mellan forskningsfrågorna och syftet med uppsatsen samt det vi vill få ut utav studien. Genom att pendla på detta vis har vi kommit fram till bättre slutsatser och därmed förstått problemet bättre (Patel & Davidson, 2008, s.28).

### 2.2 Undersökningsform

Studien har antagit en deskriptiv undersökningstyp. Det här då vi ville belysa ett eventuellt problem som finns med BFN. Vi begränsade oss alltså till att undersöka en viss aspekt av det område vi är intresserade av. Studier med deskriptiv undersökningsform brukar användas när det redan finns en viss mängd kunskap inom området och undersökningen är beskrivande. (Patel & Davidsson)

### 2.3 Urval

Ett icke-slumpmässigt urval har skett vid val av respondenter, på grund av att det endast finns vissa personer som besitter den kunskap som behövs för att kunna bidra med den information som studien behöver. En auktoriserad revisor har intervjuats, som vill vara anonym, från ett av de största revisionsbolagen i Sverige. Honom refererar vi till som Andersson framöver. Revisorn intervjuades för att vi ska få en bättre uppfattning om hur yrkeskunniga utifrån ser på BFN:s arbete. Att se på problemområdet från olika perspektiv är ytterst viktigt. Därför intervjuade vi även en åklagare från kammarrätten, Anders Bengtsson, som kunde bidra med bland annat hur stor vikt de fäster vid BFN:s uttalanden vid olika domslut. Det ska även framföras att Bengtsson jobbat för BFN och varit med en hel del när det diskuterats om frågan som studien ska behandla.

Naturligtvis ville vi även intervjua någon representant från BFN, så att vi också kunde få information internt från någon som kanske känner till verksamheten bäst. Men eftersom de är så pass få som arbetar på myndigheten och de anställda har fullt upp var det omöjligt att bestämma ett möte. Däremot har vi tagit del utav ett utlåtande som Per

Thorell (professor vid Uppsala universitet) gjort på uppdrag av BFN, där han lägger fram sin åsikt angående kritiken som BFN fått möta genom åren.

Ytterligare en respondent har intervjuats, nämligen Sten-Eric Ingblad, som är redovisningsexpert. Ingblad har varit mycket involverad i debatten kring BFN samt det konstitutionella problemet, vilket gjorde att vi fann honom som en intressant person att intervjua för studiens bästa.

## **2.4 Datainsamling**

Vad gäller information brukar man generellt säga att det finns två typer av metoder som kallas primär och sekundärdata. Primärdata som används i studien är den som vi framtagit själva med syftet att använda den för studien. Dessa kan vara intervjuer som sker med de personer som vi anser behövs för att ge studien en god validitet. Som förklarar ovan är våra primärdata intervjuer med tre kvalificerade respondenter från redovisningsvärlden.

Sekundärdata består utav artiklar, litteratur och lagtext som vi tagit fram genom Högskolan i Borås biblioteksdatabas. Information för den teoretiska referensramen samt empiri har vi först och främst samlat från en kurs i externredovisning.

### **2.4.1 Intervjuteknik**

Vi ansåg att det skulle bli lättare för respondenten att svara på våra frågor mer utförligt vid en personlig intervju än att svara på dem skriftligt. Vid en personlig intervju kunde vi lättare undvika missförstånd av frågorna som man inte kan göra vid exempelvis en enkät. Det här var en stor fördel med tanke på den tid vi hade på oss att genomföra studien.

Vad gäller frågornas utformning hade de en låg grad av standardisering och strukturering. Det innebär att rubriker och områden förebereddes och togs upp med respondenten. Vi har alltså inga klara frågor, utan dessa formulerades under intervjuens gång. Stort svarsutrymme lämnades till respondenterna för att på så sätt få så mycket information som möjligt. Det här för att kunna göra en kvalitativ analys av svaren men också för att respondenterna ska få prata relativt fritt och att det hela ska bli som en diskussion istället för en intervju. Intervjuerna spelades även in för att på ett bättre sätt kunna referera till respondenterna och tolka materialet.

Intervjuerna har även spelats in för på ett bättre sätt kunna referera till respondenterna.

## **2.5 Analys av insamlat material och tolkning**

Precis som vår forskningsstrategi skedde analysen och tolkningen av empiri och teori kvalitativt. Vi ville tolka och förstå innebörden av vårt insamlade material. I kvalitativa studier brukar validitet och reliabilitet vara sammanflätade. Det är svårt att säga vad som är vad.

Transkribering skedde analysen. Det här betyder att vi sammanställde insamlat material från intervjuer och litteratur. För att ytterligare stärka kvaliteten på sammanställningen av intervjuerna, gjorde vi återkopplingar med respondenterna. Det här för att säkerställa att vi uppfattat deras åsikter på rätt sätt.

Studiens validitet säkras genom triangulering. Genom att vi både analyserade lagen och intervjuade representanter från BFN, redovisningsspecialister samt domare gjorde att vi fick ett underlag för en rikare tolkning. Vi studerade samma fenomen fast i olika sammanhang, för att tolka variationen i det här. Efter att all data från intervjuerna var

transkriberad lät vi respondenterna ta del av resultatet och ge återkoppling om det inte skulle vara så att vi tolkat allt de sagt rätt. Det här kan man även göra vid slutet av studien för att få återkoppling angående huruvida de slutsatser och tolkningar man gjort är rimliga.

Validitet i kvantitativa studier säkerställs genom att vi studerar rätt företeelser, i det här fallet rätt respondenter och BFN:s verksamhetsområde. Detta stärks ytterligare med god teori och noggrannhet vid själva analysen. Vad gäller generaliseringen av kvalitativa studier är det oftast svårt att säga att de är generaliserbara då de alla är unika. (Patel, R. & Davidson, B, 200, s.14) Speciellt i det här fallet var det svårt eftersom det inte finns andra organisationer eller myndigheter som har de problemen vi kommit fram till att BFN har.

Vid kvalitativa studier handlar det om att tolka och förstå. Vi ville förstå varför det finns personer som motsäger BFN:s arbete samt vad de har för argument. Men även BFN:s syn på det hela är viktigt. Vid kvalitativa studier läggs stor betydelse vid hur pass bra forskaren fångar upp exempelvis relationen mellan det normala, typiska och det speciella. Man ska även kunna argumentera för att den ena tolkningen är troligare än den andra. Vi anser ha god reliabilitet då de personer vi fått vår information från är personer som anses kunniga och är högt uppsatta inom de organisationer de är verksamma inom. Även lagen och normer är en pålitlig källa. (Patel, R. & Davidson, 2003, s.14)

## 2.6 Källdiskussion

Vi har främst använt oss av empiri i form av kvalitativa intervjuer. Det var då oerhört viktigt att vi tänkte på trovärdigheten hos våra källor. Just därför tror vi att det var så pass betydelsefullt att få kontakt med personer som har erfarenhet och kunskap inom redovisning. Självklart måste vi exempelvis förutsätta att sannolikheten är stor att de anställda eller före detta anställda på BFN inte kommer att vara kritiska utan endast tala positivt om organisationen. Det är även viktigt att vi beaktar att informationen från sekundärdata inte var avsedd för vår studie och att vi tar hänsyn till detta vid användandet av den informationen.

## 2.7 Kapitelindelning

*Kapitel 1* Inledning: Med underrubriker som bakgrund, problemdiskussion, problemställning, forskningsfrågor och syfte.

*Kapitel 2* Metod: Med underrubriker som innehåller vår forskningsansats, forskningsstrategi, undersökningstyp och urval. Vi beskriver här vilket perspektiv vi har samt med hjälp av vilka metoder vi har utfört studien.

*Kapitel 3* Teoretisk referensram: Med underrubriker där vi preciserar lagar, litteratur och vetenskapliga artiklar. Det teoretiska underlaget är viktigt för att kunna utföra den empiriska undersökningen.

*Kapitel 4* Empiri: Med underrubriker där vi presenterar våra respondenter samt vad de hade att säga.

*Kapitel 5* Analys: I det här kapitlet har grundtanken varit att göra en jämförande analys av vad respondenterna har sagt. Vi har även diskuterat de kopplingar som binder teorin med empirin.

*Kapitel 6* Slutsatser: Våra egna tankar och åsikter kring analysen samt svar på våra forskningsfrågor. Även förslag på vidare forskning återfinns i kapitlet.

Kapitel 7 Källförteckning



### 3 Referensram

---

*Det här kapitlet kommer att ta upp de lagar som är relevanta samt artiklar som berör problemområdet. Att ha en bra grund med teorier är viktigt för att sedan kunna jämföra dessa med verkligheten.*

---

#### 3.1 Lagar

För att kunna förstå varför vi gör den här studien och vad meningen är med den måste vi först förklara Sveriges rättskälrelära. I Juridisk argumentation används olika rättskälreläror som väger olika tungt i en domstol. Det finns en uppdelning som kan göras och den ser ut såhär:

”Skall-värde” – Rättskällor av den här typen skall följas. De rättskällor som hör hit är EG-förordningar, lagar och andra föreskrifter samt god redovisningssed.

”Bör-värde” – Rättskällor av den här typen bör följas om det inte finns goda skäl att avvika från dem. De är alltså inte fullt tvingande. Prejudikat och lagars förarbeten är rättskällor med bör-värde.

”Kan-värde eller Får-värde”- Dessa rättskällor får åberopas om användaren så vill. Institutionella rekommendationer från exempelvis Bokföringsnämnden och Redovisningsrådet hör till här.

##### 3.1.1 Årsredovisningslagen

Bestämmelser om upprättande och offentliggörande av årsredovisning, concernredovisning och delårsrapporter går att finna i Årsredovisningslagen (ÅRL Kap 1).

Årsredovisningslagen grundar sig främst på två bolagsrättsliga direktiv från EU. Att upprätta en minsta gemensam skyddsnivå för delägare, borgenären och andra som är i förbindelse med ett företag är syftet med direktivet (SOU 2008:67). Något som vi finner har stort värde för den här studien är det som står i 2 kap 2 -3 §.

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

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

##### 3.1.2 Bokföringslagen

I Bokföringslagen (1999:1078) ”finns bestämmelser om bokföringsskyldighet för vissa fysiska och juridiska personer.” Lagen fastställer vem eller vilka som är bokföringsskyldiga,

reglering av räkenskapsår, vad det innebär att vara bokföringsskyldig, lagar för löpande bokföring och verifikationer, hur den löpande bokföringen avslutas, arkivering av räkenskapsinformation mm, utvecklandet av god redovisningssed samt överklagande. Det är framförallt följande två paragrafer i BFL som är av intresse för denna studie

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

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

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

## 3.2 Regeringsformen

Sedan 1300-talet har det funnits skrivna regler för hur Sverige ska styras. Det var dock inte förrän 1634 som Sveriges allra första regeringsform utfärdades. Sedan dess har den bytts ut och förnyats fram tills 1974 då vi fick den nuvarande regeringsformen.

Regeringsformen är en av Sveriges grundlagar och talar om hur Sverige ska styras. Den består av 13 kapitel med regler för hur demokratin i Sverige ska förverkligas och hur makten ska fördelas mellan riksdagen, regeringen, kommunen, landstingen och domstolarna (riksdagen.se).

Vad som intresserar oss är kapitel 8, Lagar och föreskrifter, bland annat punkt 2§ som vi också ska titta närmare på. I kapitel 8 förklaras att riksdagen är Sveriges främsta lagstiftande församling samt vilka fall de ska lagstifta och vilka bestämmelser regeringen får besluta om. Dessutom finns det beskrivet hur riksdagen kan ändra det som finns i grundlagen. I 8:2§ kan vi läsa: ”Föreskrifter om enskildas personliga ställning samt om deras personliga och ekonomiska förhållanden inbördes meddelas genom lag. Sådana föreskrifter är bland andra:

1. föreskrifter om svenskt medborgarskap,
2. föreskrifter om rätt till släktnamn, om äktenskap och föräldraskap, om arv och testamente samt om familjeförhållanden i övrigt,
3. *föreskrifter om rätt till fast och lös egendom, om avtal samt om bolag, föreningar, samfälligheter och stiftelser* (riksdagen.se)

Den tredje punkten är den som berör vårt problemområde. Vad vi kan utläsa från detta är att redovisningsregler hänförs till det privaträttsliga området och enligt regeringsformen 8:2§ får detta område endast regleras av riksdagen genom lag. Riksdagen får inte heller delegera det här till Regeringen eller någon myndighet.

## 3.3 Om Bokföringsnämnden

BFN är en myndighet som arbetar under Finansdepartementet, regeringen. De har det främsta ansvaret när det gäller att utveckla god redovisningssed för företagens redovisning och bokföring. Det sker bland annat genom att de ger ut allmänna råd. En av

BFN:s huvuduppgifter är alltså att meddela normer till småföretagare. De deltar även i utredningar, ger uttalanden över författningsförslag samt yttranden till domstolar om vad god redovisningssed innebär vid olika situationer. (BFN:s hemsida)

### **3.3.1 K2 – Mindre aktiebolag**

Enligt BFN tog de ett stort steg i deras projekt mot förenkling av redovisningen den 11 juni 2008. Då antog de BFNAR 2008:1, Årsredovisning i mindre aktiebolag (K2). De fortsatte efter det att ta fram fyra kategorier av regelverk. K2 kommer att vara frivilligt fram tills att alla regelverk är klara och de förändringar som varit nödvändiga gjorts. Företagen kommer att kunna använda befintlig normgivning som alternativ.

I början av K2 finner vi följande paragraf:

*1.4. Detta allmänna råd ska tillämpas i sin helhet och utan avvikelser, trots det som anges i 2 kap. 3 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554). Ett företag som tillämpar det allmänna rådet får inte samtidigt tillämpa annan normgivning när årsredovisningen upprättas om inte annat framgår av punkt 1.5 BFNAR 2009:3 Allmänt råd om ändring i Bokföringsnämndens allmänna råd. (BFNAR 2008:1)*

### **3.3.2 Bokföringsnämndens normgivning**

Sedan slutet av 2001 ger BFN ut tre olika publikationer; allmänna råd, vägledningar och uttalanden. De allmänna råden är fristående och därför som regel inte tillräckliga för de som vill få en komplett bild av vad som gäller på ett visst område.

Vägledningarna ger på grund av det här en strukturerad framställning av hur redovisningen bör vara utformad med hänsyn till författningar och allmänna råd inom det aktuella området. Uttalandena behandlar mer begränsade frågeställningar (BFN:s hemsida).

De allmänna råden som BFN ger ut finns i en serie som heter "Bokföringsnämndens allmänna råd". De förkortas BFNAR som alltid efterföljer med uppgift om år och ordningsnummer (exempelvis BFNAR 2008:1). Enligt det som gäller för statliga myndigheters normgivning innehåller dessa allmänna råd bara normer som BFN själva har beslutat om. De allmänna råden är alltså fristående men är oftast också relaterade till någon annan bestämmelse som finns i BFL och ÅRL. För att råden ska kunna förstås på rätt sätt måste de läsas tillsammans med den aktuella bestämmelsen i lagen. De råden är inte formellt bindande föreskrifter. Dock anser inte BFN att beteckningen allmänna råd ger en helt rättvisande bild av reglernas betydelse. Eftersom BFN har ansvaret för utvecklandet av god redovisningssed får de allmänna råden anses ge uttryck för vad som är god sed och som enligt BFL och ÅRL ska följas. Det kan alltså endast bli så i undantagsfall att avvikandet från de allmänna råden innebär att företaget bryter mot lagen (BFN:s hemsidan).

### **3.4 I vilken utsträckning kan Bokföringsnämnden ses som ett kvalificerat normgivande organ?**

*Om inte annat anges, är det Balans nr 10, 2007, Från folkvandringstid till Bokföringsnämnden, Stefan Engström, auktor revisor, verksam vid Sonora Revision AB, som är informationskällan.*

I den här artikel ges en kortfattad historisk bakgrund till de frågor som präglar dagens redovisningsdebatt. Stefan Engström ifrågasätter i vilken utsträckning man kan se BFN som ett kvalificerat normgivande organ samt om de samlade regelverk som nämnden nu håller på att ta fram, alltid måste efterlevas.

#### **3.4.1 Historik**

I slutet av 1990 bestämde sig BFN, omotiverat, om att det inte var en större skillnad när det gällde redovisningen hos ett stort marknadsnoterat företag och t.ex. ett litet aktiebolag, ägt av en person med en begränsad verksamhet. Därför började BFN med att ta fram allmänna råd som anpassade innehållet i Redovisningsrådets rekommendationer till de icke marknadsnoterade aktiebolagen. Dessa mindre företag skulle behöva anlita dyra konsulter för att kunna ta hänsyn till de allmänna råden, då kompetensen inte finns på företagen. Detta medförde inte heller alltid bättre kvalitet på redovisningen utan i många fall blev det sämre.

Det tog inte lång tid innan det blev känt att de allmänna råd som BFN tog fram som förenklingar till motsvarande rekommendation från Redovisningsrådet inte skulle kunna beaktas av dessa företag. Motsägelserna var många, bland annat från revisorer som hellre önskade en kortfattat regelsammanställning för dessa företag i likhet med det som fanns i Storbritannien. Det tog en tid innan, som Engström beskriver det tiden och erfarenheten hann ikapp med BFN.

#### **3.4.2 Bokföringsnämndens verksamhetsområde**

2004 meddelade BFN att de inte ska gå vidare med arbetet av anpassningen av Redovisningsrådets rekommendationer för onoterade företag. BFN hade ändrat riktning och ville istället ta fram regler för dessa företag genom att ta fram samlade regelverk för några olika kategorier av företag. Skälet till omorienteringen var att den tidigare målsättningen var för ambitiös. De små företagen behövde enkla och klara regler som var kortfattade. Engström menar att även fränsett de allmänna rådets komplexitet måste även ambitionen, att i så hög grad som möjligt ha likartade regler för de mindre aktiebolagen som för de marknadsorienterade, ifrågasättas. Dessa olika företags intresser är inte ofta ute efter samma information.

Aktiebolagens finansiärer kan delas in i två huvudgrupper, nämligen aktieägare och borgenärer. I marknadsnoterade företag är oftast aktieägaren den viktigaste finansiären vilket gör det naturligt att redovisningen ska försöka återspegla en rättvisande bild.

Därmed skapar man ett underlag som tjänar till aktieägarens beslutsfattande gällande köp, sälj eller bibehållande av aktier.

Vad gäller de mindre aktiebolagen så har aktieägaren oftast redan full insyn i verksamheten och företagets ekonomiska förhållanden. Dessa företag är oftast mer beroende av sina borgenärer, kreditgivare. Enligt Engström hade det varit mer naturligt om BFN, med det kreditberoende som ofta präglar småföretagen, istället för att försöka efterlikna internationella aktieägarorienterade redovisningsrekommendationer, från början strävat efter redovisningsregler som medfört en försiktig värdering av tillgångsmassan för att därigenom tillgodose borgenärskretsens intresse. Han skriver även att varför detta inte skedde från början beror på avsaknaden av kunskap hos BFN:s ledamöter om småföretagandes villkor som man kan förvänta sig av och kräva av ledamöterna i ett kvalificerat normgivande organ i redovisningsområdet.

### 3.4.2.1 Bokföringsnämndens huvuduppgift

BFN ansvarar för utvecklandet av god redovisningssed enligt bestämmelserna i Bokföringslagen 8 kap 1 §. God redovisningssed definieras i lagens förarbeten som "en faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativ representativ krets av bokföringsskyldiga" med tillägget "att stor betydelse för innebörden av begreppet har givetvis de uttalanden i redovisningsfrågor som görs av den praktiskt och teoretiskt verksamma expertisen på redovisningsområdet". Uttrycket redovisningssed kan kopplas ihop med sedvänja och Engström tycker att som lagstiftaren till 1999 års bokföringslag gör, att tala om *utvecklandet av god redovisningssed* är lika absurt som att någon skulle komma på idén att genom allmänna råd utveckla sedvänja för att fira jul. Han menar att begreppet borde tas bort i så fall och ersättas med något annat som t.ex. "svensk redovisningsstandard".

Lagstiftaren kommer enligt Engström fram till att BFN ansvarar för utvecklande av god redovisningssed men att det inte fullt ut kan godtas att den goda redovisningsseden innebär detsamma som den uppfattning BFN har.

Svenska domstolar ställer ofta frågor till BFN, inför avkunnandet av en dom, om vad som kan betraktas som god redovisningssed i det aktuella fallet. Engström tvivlar dock på det värde som BFN:s alla uttalanden kan tillmätas med tanke på de fundamentala misslyckanden av allmänna råd och vägledningar som producerades fram tills 2003. Domslut som rör skatter och bokföringsbrott har under åren grundat sig på BFN:s syn på GRS. Det här är en syn som till vissa delar har getts upp. Det är därmed förväntat att domar i liknande fall kommer att dömas annorlunda då BFN kommer att hänvisa till de nya regelverken framöver, som avviker från det BFN tidigare pläderat för.

Engström skriver: "Med anledning av ovanstående uppkommer ofrånkomligen frågan i vilken utsträckning man kan se Bokföringsnämnden som ett *kvalificerat* normgivande organ?" Även fråga om vilken rättstrygghet som finns i Sverige uppkommer, om domstolarna grundar sina beslut på uttalanden från ett organ vars kompetens inte övertygar. Frågan uppstår även om företagen måste efterleva de nya "samlade regelverken" som nämnden arbetar med. Lagstiftaren ger inte BFN någon

monopolställning vid uttolkandet av begreppet god redovisningssed, som sagt innan. Inte heller är deras allmänna råd bindanden. Däremot anser lagstiftaren att det är naturligt att uttalanden som ett ”kvalificerat” normgivandeorgan ger ut ska tillmätas stor betydelse när man tar ställning till vad som utgör god redovisningssed. Utan tvivel så har och kommer domstolar att se BFN som de kvalificerade normgivande organ i brist på egen kunskap, även om domstolen avkunnat domar som avviker från BFN:s uttalanden.

### 3.4.3 Avslutning

Den realistiska uppfattningen är att BFN:s nya samlade reglerverk bör observeras. Engström menar att frågan återstår om regelverken alltid måste efterlevas. Han skriver att om företaget väljer en redovisning som avviker från de "samlade regelverken", så bör detta bygga på i en i domstol hållbar argumentation, grundat på omständigheter som gör att det i det enskilda fallet till exempel "inte varit lämpligt att följa normgivande organs synsätt fullt ut", varför företaget valt att "följa den praxis som är faktiskt förekommande".

## 3.5 Exempel på hur Bokföringsnämnden inskränker och avviker från Årsredovisningslagen

*Om det inte finns annan källa är det Balans nr 8/9 2009, Bokföringsnämnden och rättvisande bild, Problem och motsägelser i "K2" trots förenklingsambitioner, Auktor revisor Stefan Engström är verksam vid Auditor Revisionsbyrå AB som gäller.*

I BFNAR 2008:1 finns det endast spår av begreppet "rättvisande bild" genom att det är möjligt att redovisa pågående arbeten enligt en huvudregel och en alternativregel. Dock kan en jämförelse mellan den ha till följd att det blir stora skillnader på resultat- och balansräkningen. Det här gör att BFN:s allmänna råd inte känns särskilt genomtänkt. Det är alltså tillåtet att välja mellan huvudregeln och alternativregeln när det gäller redovisning av pågående arbeten medan det är olovligt att lägga till andra rubriker, underrubriker, summeringsgrader eller poster än de som finns i uppställningsformerna i det allmänna rådet. För att årsredovisningen ska nå upp till kravet på rättvisande överblick i förvaltningsberättelsen, räcker det med att nettoomsättning, resultat efter finansiella poster och soliditet visas för de senaste fyra åren. Om företaget däremot upprättat en kontrollbalansräkning räcker det med att detta ska nämnas. Företaget behöver alltså inte redovisa vad kontrollbalansräkningen visat.

### 3.5.1 Exempel 1

Nedan följer tre exempel som visar på hur tillämpningen av BFNAR 2008:1 kan vara missvisande när det gäller den rättvisande bilden och jämförandet av företag.

Här behandlas redovisningen av pågående arbeten. Som nämnts ovan har företagen två valmöjligheter:

1. *Huvudregeln* – Nettoomsättningen ska påverkas av färdigställandegraden som sedan multipliceras med det erbjudna priset. Färdigställandegraden får vi genom att på balansdagen ställa de nedlagda kostnaderna i relation till de budgeterade kostnaderna.

2. *Alternativregeln* – Nettoomsättningen påverkas inte och de nedlagda kostnaderna redovisas som pågående arbete för annans räkning.

Det här innebär att om ett företag redovisar sina pågående arbeten enligt huvudregeln kommer de att få ett positivt resultat och även en förbättrad finansiell ställning i balansräkningen med samma belopp jämfört med den alternativa regeln.

BFN tillåter alltså olika sätt att redovisa pågående arbeten vilket leder till att syftet med att regelverket ska ha en förenklad karaktär inte blir helt uppfyllt.

### 3.5.2 Exempel 2

Enligt BFNAR 2008:1 ska av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar redovisas som samma post i resultaträkningen. Det här kan diskuteras eftersom det kan vara intressant att känna till de kostnader som är hänförliga till nedskrivningarna då de kan ge intressenterna information om misslyckade investeringar. Sedan gäller att om värdet på en finansiell anläggningstillgång är noll kronor ska nedskrivning göras till detta belopp. Däremot om värdet är högre än noll kronor behöver inte nedskrivning göras om tillgångens värde understiger det redovisade värdet med mindre än det lägsta av 25 000 kronor och 10 % av det egna kapitalet vid årets ingång.

I exemplet tittar författaren på ett företag som gått med förlust det gångna året. Det egna kapitalet var vid räkenskapsårets början 240 000. Årets resultat visar en förlust med 170 000 vilket gör att det egna kapitalet uppgår till 70 000 vid räkenskapsårets slut.

Vid utgången av räkenskapsåret har företaget en finansiell anläggningstillgång som har ett värde av 24 000. Egentligen har tillgången ett värde av noll kronor. Men för att bolaget ska kunna få skattemässig avdragsgillhet för förlusten har en person i företagsledningen tänkt köpa den för en krona.

Frågan uppkommer nu om den finansiella tillgången måste skrivas ned. På grund av att personen vill köpa tillgången för en krona är den upptagen i balansräkningen till större än noll. Men trots att den bara är värd en krona behöver alltså nedskrivning inte ske eftersom tillgångens värde är lägre än det redovisade värdet 23 999 (24 000 – 1). Det här värdet ska alltså jämföras med det lägsta av 25 000 kronor och 10 % av det egna kapitalet vid årets ingång, som är 24 000 (10 % av 240 000).

I och med att 23 999 är lägre än både 24 000 och 25 000 behöver alltså nedskrivning inte ske. I slutändan leder det här till att bolaget genom dessa regler slipper den tvångslikvidationsplikt som finns enligt aktiebolagslagen 25 kap. 13 §: *Styrelsen skall genast upprätta och låta bolagets revisor granska en kontrollbalansräkning*

1. när det finns skäl att anta att bolagets eget kapital, beräknat enligt 14 §, understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet, eller
2. när det vid verkställighet enligt 4 kap. utsköningsbalken har visat sig att bolaget saknar tillgångar till full betalning av utmättningsfordringen. Lag (2007:317).

### 3.5.3 Exempel 3

En annan aspekt av BFNAR 2008:1 som kan diskuteras är att det är avsikten vid ett förvärv som avgör om en tillgång är en anläggningstillgång eller en omsättningstillgång. Det innebär att en tillgång är en anläggningstillgång om företaget kommer använda den eller äga stadigvarande längre än tolv månader. Det här innebär således att ett företag med stort likvidöverskott som placerar det i värdepapper ska redovisa det som en finansiell anläggningstillgång om avsikten är att äga värdepappren under en period som är längre än ett år. Naturligtvis kan det här få tydliga negativa effekter för företagets kassalikviditet och balanslikviditet. Det här då det ofta är dessa nyckeltal som är väsentliga vid både offentliga och privata upphandlingar.

Eftersom företaget vet att nyckeltalen påverkas negativt och kan det leda till att bolaget utesluts vid ett affärsbeslut medför det att företagsledningen kan påstå att avsikten med innehavet av tillgången är att den ska avyttras inom tolv månader. På så sätt förskönas vissa nyckeltal snabbt och det är betydelselöst om värdepappren sen inte säljs inom tolv månader.

*Nedan följer ytterligare några exempel på hur K2 inskränker på ÅRL.*

- ÅRL tillåter att resultaträkningen är funktionsindeldad eller kostandsslagsindeldad *medan*
- K2 endast tillåter kostnadsslagsindeldad.
- Enligt ÅRL 4:2 kan utgifter för forsknings- och utvecklingsarbeten och liknande aktiveras *medan*
- K2 förbjuder aktivering (måste alltså kostnadsföras direkt) av egenupparbetade immateriella tillgångar såsom exempelvis utvecklingsutgifter.
- ÅRL 4:6 tillåter uppskrivning för anläggningstillgångar *medan*
- K2 bara tillåter uppskrivning på byggnad och mark och då högst till taxeringsvärde.
- ÅRL 4:14 a-e tillåter värdering till verkligt värde av vissa finansiella instrument *medan*
- K2 förbjuder värdering till verkligt värde enligt ÅRL 4:14 a-e. (Powerpoint presentation av Pernilla Lundqvist)

*Nedan följer exempel som visar hur BFNAR 2008:1 avviker från ÅRL.*

- Enligt ÅRL 4:4 ska anläggningstillgångar som har begränsad nyttjandeperiod skrivas av systematiskt över denna period *medan*
- BFNAR 2008:1 (K2) tillåter att nyttjandeperioden för maskiner, inventarier och immateriella tillgångar bestäms till fem år (oavsett verklig nyttjandeperiod).
- ÅRL 3:9 säger att en avsättning ska redovisas för sådana förpliktelser som är hänförliga till räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår som är säkra eller sannolika till sin förekomst. Det här *medan*
- K2 förbjuder avsättning på informella förpliktelser. Dessutom gäller ungefär samma som vid nedskrivningar som vi nämnde ovan, att avsättningarna inte behöver redovisas om summan av dem kan antas understiga det lägsta av 25 000 och 10 % av det egna kapitalet vid årets ingång. (Powerpoint presentation av Pernilla Lundqvist)



### **3.6 Sammanfattning av Per Thorells utlåtande gällande Bokföringsnämndens problem med K-projekten**

Sommaren 2006 kom Per Thorell med ett utlåtande, på uppdrag av BFN, där han kommer med sin åsikt angående BFN:s legitimitetsproblem. Alltså om BFN har rätt att inskränka tillämpningen av lagregler, i första hand ÅRL. Undersökningen gäller främst K2. Per Thorell har tidigare bland annat varit professor i Uppsala och chef för BFN (Universitet i Linköpings hemsida).

K2 präglas av förenklingar och schablonlösningar, vilket uppnås genom att alternativa redovisningslösningar i praxis och lag begränsas. K2 grundas på försiktighetsprincipen vilket bland annat innebär att tillgångar värderas till anskaffningsvärde.

Företagens bokföring och bokslut ska enligt redovisningslagstiftningen upprättas i enlighet med god redovisningssed. Det här kravet uppfylls genom att företagen tillämpar lag och relevant kompletterande normgivning. Flera frågor har kommit upp gällande det här. Bland annat om den kompletterande normgivningen kan införa regler som inte finns i lagstiftningen och vilket utrymme den kompletterande normgivningen har att tolka lagstiftningen. I slutändan ställs alltså frågan om vilka restriktioner för BFN:s normgivande uppdrag som följer av lagstiftningens utformning.

#### **3.6.1 Lagstiftning på redovisningsområdet**

ÅRL brukar beskrivas som en ramlagstiftning och trots att den tillkom 1995 är den till stora delar en omodern lagstiftningsprodukt som inte skiljer sig så mycket från 1976 års bokföringslag. Det här beror på EG-direktiven och nämns eftersom det orsakar tolkningsproblem. En stor svaghet är att lagen nästan inte skiljer mellan olika typer av företag och det är en stor skillnad mellan vad lagreglerna säger och dagens rörliga verklighet.

ÅRL är precis som BFL uppbyggd kring en god redovisningssed. Att tillämpa lagen leder till att bokslutet ger en ”rättvisande bild” av företagets ställning och resultat. God redovisningssed har historiskt utvecklats utifrån en väl dokumenterad sedvänja bland företagen. Om det på ett område saknas regler råder det ofta osäkerhet om vad som är god redovisningssed. Reglerna har behövts för att bekräfta praxis som till exempel rätten att aktivera utgifter för forskning och utveckling. Det är viktigt att förstå det samspel som finns mellan praxis och lagstiftning vid tolkning av lagstiftningen och innehållet i god redovisningssed.

Lagen reglerar ett begränsat antal frågor och utgör ingen tillräcklig grund för att upprätta ett bokslut. På grund av att lagstiftningen ser ut som den gör har den under många år i praktiken framstått som mer riktad till de organ som svarar för den kompletterande normgivningen än till företagen. De regler som företagen i praktiken använder är det normgivarna som utvecklar.

#### **3.6.2 Lagtolkningsfrågor på redovisningsområdet**

En ramlagsstiftning bidrar till att det uppkommer svåra tolkningsfrågor som måste bedömas med stor försiktighet. Det finns en lång tradition av kompletterande normgivning och här tillkommer också att ÅRL sällan eller aldrig tolkas i domstol. I rättsliga sammanhang prövas redovisningsfrågor indirekt genom exempelvis skatterätten.

Lagstiftningen här spelar en underordnad roll för nästan all praktisk tillämpning på redovisningsområdet handlar om tillämpning av den kompletterande normgivningen.

Ett annat förhållande som har betydelse för lagtolkningen på redovisningsområdet är att det såväl av uttryckliga lagbestämmelser som av förarbetena tydligt framgår att lagens innehåll till stor omfattning ska fastställas och utvecklas i den kompletterande normgivningen. För den här är BFN ytterst ansvarig. Ett exempel är de nya reglerna i ÅRL om förenklat bokslut vars innehåll helt bestäms av BFN, genom K1.

Reglerna i ÅRL är av många olika slag. Även om ÅRL i grunden är inriktad på bokslut finns det historiskt sett en stark koppling till skattereglerna som tydligt kommit till uttryck i regleringen. Vissa av reglerna hade lika gärna kunnat återfinnas i skattelagstiftningen. Det är också viktigt att nämna att ÅRL inte har genomtänkta definitioner av centrala begrepp som tillgångar, skulder, intäkter och kostnader.

Thorell skriver att han inte känner till något område där praxis i företagen och den kompletterande normgivningen har en lika stor roll vid tolkningen som på redovisningsområdet. Det här på grund av att all lagstiftning måste tolkas mot bakgrund till reglernas tillkomst och hur de uppfattas i praxis. Det här har inneburit att normgivarna har fått ett stort utrymme att utforma innehållet i god redovisningssed, vilket också lett till att den kompletterande normgivningen svarar för nästan hela det materiella innehållet i regleringen. Den kompletterande normgivningen bör därför beskrivas som en självständig reglering och som bara begränsas av lagens ramregler.

En av frågorna som Thorell hade att utreda var vilka regler i ÅRL som helt eller delvis inte kan ändras i den kompletterande normgivningen. Han belyste frågan med några exempel som ska redovisas för nedan. Han pratar också om tvingande och inte tvingande (fakultativa) regler.

### 3.6.3 Exempel

Tvingande regler inom redovisningen är exempelvis reglerna om bokföringsskyldighetens omfattning. BFN kan varken inskränka eller utvidga vilka som är bokföringsskyldiga eller vad det innebär. De kan till exempel inte säga att ett visst räkenskapsmaterial ska arkiveras i fem år när lagen stadgar tio. Däremot kan BFN bestämma vad som är räkenskapsmaterial. Vidare kan myndigheten inte heller utvidga eller inskränka till exempel skyldigheten att upprätta koncernredovisning.

Det finns regler i lagstiftningen som endast riktar sig till de större företagen. Dessa är exempelvis upplysningskrav, krav på finansieringsanalys och delårsrapport. Thorell menar på att dessa regler inte uppställer krav för de mindre bolagen. Det finns då inget lagligt hinder för BFN att uppställa ett sådant krav på mindre företag om de skulle finna det lämpligt. Det är alltså svårt för företagen att genom lagen härleda rättigheter eftersom de i stor omfattning är utformade som ”golv” för den kompletterande normgivningen.

### 3.6.4 Skall- och får-regler

Remisskritiken som kommit på K2 tar bland annat upp frågan om betydelsen av att man i en lagregel använder verbet *skall* eller *får* vid bedömningen av om en lagregel är tvingande eller inte. Alltså är lagstiftningen skall-regler alltid tvingande och får-regler alltid fakultativa?

I ÅRL står bland annat:

- att balansräkningen *skall* innehålla företagets samtliga tillgångar och skulder. Däremot ges en begränsad definition om vad en tillgång och skuld är. Det här innebär då att det blir den kompletterande normgivningen som får bestämma definitionerna.
- att anläggningstillgångar *skall* värderas till anskaffningsvärde och om de har en begränsad nyttjandeperiod *skall* de skrivas av systematiskt över denna period. Här har den kompletterande normgivningen stort utrymme att tolka vad som är anläggningstillgångar och hur dessa ska värderas inom ramen för anskaffningsvärdeprincipen.

Den centrala frågan, när det gäller får-reglerna, är om dessa regler ger företagen en rätt att välja om de vill tillämpa en viss regel eller inte.

### 3.6.5 Immateriella tillgångar

Enligt ÅRL *får* utgifter för forskning och utveckling och av annan immateriell karaktär redovisas som tillgång. Utgifterna ska dock vara av väsentligt värde för rörelsen. Det sker också en uppräkningslista av vilka slags utgifter som får aktiveras men de avslutas med ”liknande arbeten” och ”liknande rättigheter och tillgångar”. Det här tolkas som att uppräkningslistan är nästan utan gräns och är alltså en typisk ramregel. I förarbetena har också förutsatts att reglernas tillämpning ska utvecklas i praxis.

BFN förbjuder aktivering av utgifter för egenupparbetade immateriella tillgångar. BFN har alltså i K2 villkorat tillämpningen av regelverket med att får-regeln i ÅRL inte tillämpas. Thorell ser inget hinder i det här. För ett företag är det frivilligt att tillämpa K2 och om de gör det får de vissa fördelar i form av enklare regler men också vissa nackdelar genom att vissa lagregler inte får tillämpas.

Med exemplet vill Thorell visa att efterlevandet av god redovisningssed innebär att ett företag tillämpar ett visst regelverk. Till en del är det tvingande regler, lagar, och till en del frivilligt, kompletterande normgivning. När bolaget sedan gjort sitt val av den frivilliga delen ska redovisningen bedömas efter vad regelverket innehåller. Det är alltså innehållet i regelpaketet som bestämmer hur stor möjlighet ett företag har att avvika från det.

### 3.6.6 Uppskrivningar

Enligt ÅRL *får* aktiebolag och ekonomiska föreningar göra uppskrivningar på anläggningstillgångar under vissa villkor. Eftersom värdet efter uppskrivningen kommer att överstiga anskaffningsvärdet är regeln ett undantag från ÅRL:s anskaffningsvärdeprincip. Det här är en gammal regel som egentligen inte är en redovisningsregel utan har istället stark koppling till likvidationsreglerna i ABL och lagen om ekonomisk förening. Den avser alltså att ge företagen rätten att slippa tvångslikvidera bolaget om det finns övervärden bland tillgångarna.

BFN har här inte rätt att bredda regelns tillämpningsområde till andra associationer eller tillgångsslag. Däremot säger de i K2 att det endast är tillåtet med uppskrivning på fastigheter och då högst till taxeringsvärdet. Av samma skäl i exemplet ovan anser Thorell att BFN har rätt att villkora och begränsa rätten till uppskrivning på ”vilket sätt som helst”.

### 3.6.7 Avsättningar

Enligt ÅRL *skall* samtliga avsättningar redovisas och vad som ska redovisas under rubriken avsättningar i balansräkningen. BFN har genom K2 valt att ställa krav på redovisning av avsättningar och säger bland annat att avsättningar som är lägre än 25 000 kr eller 10 % av företagets egna kapital inte behöver redovisas.

Thorell anser att 25 000-kronorsregeln är en väsentlighetsregel. Han menar på att det inte finns några invändningar mot en sådan reglering. Regeln är inte heller tvingande för företagen.

Lagstiftaren ställer genom ÅRL upp minimikrav och det finns ingenting som hindrar den kompletterande normgivningen från att ställa upp mer långtgående krav.

### 3.6.8 Den kompletterande normgivningens roll och befogenheter

När nya BFL kom infördes en regel som säger att det är BFN som ansvarar för utvecklandet av god redovisningssed. Vad det här innebär är diskuterat i förarbetena. Det finns bara några få lagregler som inte får sättas åt sidan av BFN. Eftersom BFN saknar föreskriftsmakt ger de formellt sett ut icke bindande regler. Men på grund av att de ger uttryck för vad som är god redovisningssed får den kompletterande normgivningen en stark ställning och hög legal status. I 2 kap. 3 § ÅRL återfinns att om företag avviker från den kompletterande normgivningen ska detta anges. Regeln säger dock ingenting om när företag har rätt att avvika.

### 3.6.9 Har bokföringsnämnden rätt att ge ut olika regler för olika kategorier av företag?

Den ovannämnda frågan kan också formuleras: Kan god redovisningssed vara olika i olika företag?

Lagstiftningen, ÅRL, är generell och gäller för nästan alla företag. Som nämnts tidigare är den av ramkaraktär vilket är nödvändigt för att den ska fylla sitt syfte. Det är meningen att den kompletterande normgivningen ska ge vägledning om hur reglerna ska tillämpas och även komplettera dem när det behövs.

Thorell anser att god redovisningssed kan vara olika i olika företag. Alltså exempelvis att vad som är tillgångar, skulder, intäkter eller kostnader kan vara olika i olika typer av företag. Det är den kompletterande normgivningen som har i uppgift att avgöra utformningen av dessa regler. Genom exemplen ovan har det framgått att den kompletterande normgivningen ofta gjort inskränkningar eller utvidgat tillämpningen av lagstiftningens ramregler. BFN har utgått från vad de ansett vara en bra redovisning för att sedan kontrollera om lösningen är förenlig med ÅRL.

### 3.6.10 Har Bokföringsnämnden rätt att förbjuda avvikelser från K2?

Remissinstanserna är mest kritiska till att inga avvikelser får ske från K2. Kan alltså en myndighet som inte har föreskriftsmakt villkora en regel eller ett regelverk på det här sättet och få det att framstå som tvingande reglering.

Thorell jämför K2 med IAS 1 där det står att inga avvikelser får göras, fast från IAS:en. Han säger dock också att BFN möjligen skulle kunna mjuka upp den här regeln. De skulle exempelvis kunna upprätta ett dokument där det framgår att avvikelser från värderingsregler inte är tillåtna men att det är okej att lämna upplysningar som går utöver vad som krävs i K2.

Thorell ställer också frågan om ett företags möjligheter att välja ett annat regelverk än K2 påverkas av avvikelseförbudet. Har till exempel ett företag rätt att upprätta ett bokslut enligt ÅRL istället för ett komplett K-regelverk? Thorell menar på att K2 är ett regelverk som tillåter förenklad redovisning i mindre bolag. Ett företag får välja K3 om det vill tillämpa en mer avancerad redovisning. Dessa regelverk kompletterar alltså varandra. Det finns ingen möjlighet att välja bort både K2 och K3 för att bara tillämpa ÅRL. Det är tanken att lagen ska kompletteras med normgivning.

### **3.6.11 Avslutning**

Thorells undersökning har visat att BFN:s normgivning begränsas av några tvingande regler och att det som kallas får-regler inte är av detta slag. BFN:s roll är att inte bara fastställa tillämpad praxis utan också att utveckla den. Thorell har i utlåtandet haft med exempel där han jämför K2 med RR:s regler för noterade företag. Han menar på att dessa också inskränker mot ÅRL. Vi har valt att inte ta med dessa exempel eftersom det skulle bli för omfattande och orelevant. Thorell säger alltså att normgivaren i både RR och BFN har utnyttjat lagens ramregler, får-regler, genom att i K2 förbjuda dem och i RR:s fall göra dem tvingande.

Som vi nämnde ovan skriver Thorell att en del av remisskritiken handlar om att BFN inte har föreskriftsmakt och därför inte får inskränka tillämpningen av en lagregel i ett allmänt råd. De kan heller inte förbjuda avvikelser från det allmänna rådet. Han nämner också att några hävdar att K2 är i strid med grundlagen, en konstitutionell fråga. Thorell svarar på detta med att den kritiken ofta är allmänt hållen och vag, vilket gör att den är svår att bemöta. Han säger också att om problemet skulle vara att K2 strider mot tvingande lagregler är föreskriftsmakten inte till någon nytta eftersom en föreskrift inte får strida mot lag. Kritiken saknar alltså grund för K2 är ingen föreskrift. Slutligen skriver Thorell att de inskränkningar och villkor som uppställs är förenliga med ÅRL.

## 4 Empiri

*I följande kapitel har vi sammanställt intervjuerna med studiens respondenter.*

---

### 4.1 Kammarrätten

För att få en inblick i BFN:s relation till domstolen, närmare bestämt kammarrätten, har vi valt att intervjua Anders Bengtsson som är domare på kammarrätten i Göteborg. Om inte någon annan referens anges är det Bengtsson som är informationskällan.

Kammarrätten är en förvaltningsinstans och Bengtsson dömer i alla typer av förvaltningsmål, särskilt mycket är det skattemål som kommer upp. Bengtsson har en gedigen bakgrund inom både juridik och redovisning. En domarutbildning samt 2,5 år på BFN som föredragare därefter 2 år i regeringsrätten där han jobbade med skattemål samt 4 år som kanslichef på BFN.

Bengtsson menar att de fall han får på hans bord är väldigt ofta skattemål. Det blir även en del fall som är vad han kallar teoretiska där frågor som exempelvis rör BFL gör sig giltiga. Det kan vara missköte enligt BFL som leder till uppsägning av alkoholtillstånd för restauranger eller krogar.

#### 4.1.1 Bokföringsnämndens relation till domstolen

BFN ger ut anvisningar, rättare sagt allmänna råd om hur ett företag ska redovisa, säger Bengtsson. Som domstol är man en konsument av dessa på det sättet att de ganska ofta åberopas i skattetvister. Både den enskilde, företaget och skatteverket kan åberopa olika regler och allmänna råd som finns.

Bengtsson förklarar att om man tittar till antal är det vanligast att de regler om löpande bokföring, arkivering, kassaregister och vad verifikationer ska innehålla osv. är de som hänvisas till mest frekvent. Vidare säger han att mål som handlar om skönstaxering ska Skatteverket bevisa att det saknas tillförlitligt underlag för och då är BFN:s allmänna råd viktiga. Om företaget valt att följa BFN kan man inte påstå att de gjort fel. De regler som skapas i BFN är rätt ofta diskuterade i rättstillämpningen enligt Bengtsson, då det kan vara frågor som ej berörs i regelverken annars.

#### 4.1.2 Bokföringsnämndens roll

Bengtsson finner det inte lämpligt att uttala sig om hans privata åsikter om BFN med tanke på att han arbetat för organisationen under en längre tid. Han anser sig dock ha redovisningskunskaper nog för att förstå problemen som kan uppkomma men tycker att det är ett gigantiskt område, själva redovisningen.

Även om Bengtsson arbetat med redovisningsfrågor så tycker han att det händer oerhört mycket som gör att det är svårt att hänga med. De redovisningsfrågor som dyker upp i domstol är mer sällan de som kanske behandlas inom IAS, utan det är mer klassiska saker, saker som man kan gå tillbaka 10-15 år och få samma svar ändå. Den typen av redovisningsfrågor berör hårddata. Det är alltså inte lika vanligt att fallen handlar om någon intressant kostnadsrelaterad fråga.

I en rättegång så anlitar parterna redovisningsexperter men det gör aldrig själva domstolen. Bengtsson har inte varit med om något fall där en domstol har valt att rådfråga en specialist, man använder alltid BFN för uttalanden om en specifik fråga. Förr

i tiden använde man sig av Redovisningsrådet men på den tiden var det mer uppdelning mellan RR och BFN och vad de sysslade med.

Att man vänder sig till BFN för yttranden tycker Bengtsson faller sig ganska naturligt pga. att regleringen har sett ut som den gjort. Gamla bokföringslagen var innan väldigt raminriktad och det fanns inte någon direkt vägledning. Därför var det meningen att BFN skulle utveckla praxis bl.a. genom att svara på frågor från domstolar. Sedan har det växt fram mycket mer regler, allmänna råd och mer internationalisering. Idag är det annorlunda och mer annorlunda kommer det att bli den dag BFN:s regelverk träder i kraft och domstolen får in mål som gäller de reglerna. Då är det tveksamt ifall domstolen kan fråga BFN vad deras regler betyder. Det är konstitutionellt en tveksam fråga.

Det finns fall där domstolen valt att inte gå efter det som sagts enligt BFN:s utlåtande och de målen rör högsta instansen, regeringsrätten. Bengtsson menar att det beror på att ibland är det lite sammanblandning av rollerna, att ibland så kan man söka ett svar på något man tror är en redovisningsfråga och därför frågar man BFN om hjälp. För att svara på frågan måste BFN göra olika saker, tex tolka avtal och ta reda på vad de innebär, vilket kallas Fact finding. Det viktiga är att ta reda på ”vad som har hänt?” Nästa steg är att titta på redovisningsreglerna eller principerna och mixa ihop de som hänt med principerna och få ett resultat. Alltså fallet, om X, så redovisningsprincip Y och därifrån får man ett svar enligt Bengtsson.

I flera av dess fall har BFN i sina yttranden fått tolka avtal och liknande och någon gång har regeringsrätten tyckt att de tolkat fel. Kanske inte att BFN har fel när det gäller beskrivning hur principerna fungerar men kanske annan uppfattning om vad som faktiskt hänt i det här specifika fallet. *Exempel* finns från ett fall med minskar, där ett företag fått ersättning för minskar som dött. Regeringsrätten tyckte något annat än BFN. Det är ett typiskt exempel på att man hade en annan uppfattning än BFN angående hur juridiken såg ut när det gällde detta. Målet rörde alltså mer en juridisk fråga. Samtidigt så är det naturligt att en högsta instans kan tycka annorlunda, de tillför den rättsliga dimensionen och det bör ej vara så dramatiskt enligt Bengtsson

Slutsatsen Bengtsson kommer fram till är då att när domstolen har avvikit från BFN har fallet rört juridisk frågor snarare än redovisningsfråga.

#### **4.1.4 Bokföringsnämndens befogenheter**

Bengtsson vet inte riktigt om K2 rättsligt kommer att hålla i domstolen. BFN kanske går för långt när de vill att företagen *skall* följa regelverket helt och hållet, i och med att deras uppgift ska vara att lämna råd om vad man *kan* eller *får* göra. Frågan är hur långt man kan gå med detta menar Bengtsson. Det är en svår fråga som fortfarande idag är oknäckt och problematisk.

Bengtsson förklarar att fallet skulle kunna komma till lagrådet som i det fallet får besluta om frågan. Det finns en lång tradition i Sverige där BFN har haft en unik makt redan tidigare, därför måste det här vägas mot historien. Försiktighet är viktigt där man talar om frågor som denna men det är en intressant fråga. Det finns inget uttalande än från lagrådet, som är ett intressant organ att höra från, och det kanske aldrig kommer dit. Lagrådet har i historien haft en förlåtande attityd, det vet man enligt Bengtsson då Finsansinspektionen har blivit förlåten.

Att BFN:s allmänna råd ska gälla som lag eller regler som måste följas är svårt att tro är förenligt med grundlagen. Men man kan motivera det med näringslagstiftning. Riksdagen har godtagit detta under en längre tid och därför har det blivit något slags konstitutionellt praxis, som gjort att grundlagen ändrat sig själv under tiden.

Till lagrådet kommer frågan om regeringen bestämmer sig för att lägga fram ett förslag, antingen ett lagförslag som på något vis säger att K2 ska gälla eller backa upp K2. Eller också ett som följer samrob, då säger man emot K2.

Sådana här processer är intressanta teoretiskt men de är oerhört svåra, enligt Bengtsson.

## **4.2 Revisionsbyrå**

För att kunna få kunskap om BFN utifrån ytterligare ett perspektiv har vi intervjuat en auktoriserad revisor i Borås som jobbar för en av de största revisionsbyråerna i Sverige. Han har valt att vara anonym och vi har valt att kalla honom Andersson. Om inte någon annan referens anges är informationskällan Andersson.

### **4.2.1 Allmänna åsikter om Bokföringsnämnden**

Andersson har jobbat med redovisningsfrågor inom X (sin revisionsbyrå) och har alltid varit intresserad av redovisningsfrågor och är därför lite redovisningsnörd på det sättet, som han uttrycker det själv. Han har läst en hel del om redovisning och även K2, vilket han inte tror att många revisorer gjort. Andersson har dessutom, tillsammans med en kollega, spelat in en film om K2-regelverket som ligger i firmans intranät där den 45 minuter långa filmen lär oss vad K2 innebär. Han tror annars inte att man som ”vanlig” revisor är speciellt ofta i kontakt med BFN. Det här på grund av att, i alla fall i Anderssons fall, företaget har egna duktiga redovisningsexperter. Domstolen däremot har inte detaljkunskaper inom redovisningsområdet, anser Andersson. Det är anledningen till att de vänder sig till BFN och ber dem uttala sig om vad som är GRS vid olika rättsfall.

### **4.2.2 K-projekten**

De flesta mindre bolagen har möjlighet att välja K2, som ska vara ett enklare regelverk, och många kommer givetvis också att göra det här, menar Andersson. Sedan finns det de företag som har ambitioner att växa, bli större och redan från början vill ha ett regelverk som ger en bättre och mer rättvisande bild. Det är nämligen mycket schabloner i K2, berättar Andersson. Det kommer utan tvivel finnas de som väljer att använda K3 redan från start eftersom det visar deras potential, prestation och balansräkning på ett bättre sätt. Det är vad företagen har att fundera på, alltså vad det är för bild de vill ge sina intressenter.

Det finns vissa frågor som direkt strider mot ÅRL i K2, säger Andersson. Enligt ÅRL får företag aktivera utvecklingskostnader eller kostnadsföra dem direkt medan K2 säger att de inte får aktiveras, utan att de måste kostnadsföras. BFN har alltså dragit en gräns och sagt att företag inte får välja det andra alternativet i ÅRL.

Vad BFN gör är att försöka hantera det här eftersom de vill få in alla bolagen i någon typ av regelverk som är enkelt och för att kunna göra det enkelt måste även begränsningar göras. Aktivering av utvecklingskostnader är inget som är lätt att göra. Det är väldigt svåra frågor att ta ställning till och det kräver att man har förfinade redovisningssystem, tycker Andersson. Då anser man från BFN:s sida att, vill man göra det här får man göra



det men då hänvisar de till K3 som är någon typ av normalsystem. Då kan företagen inte tillämpa det förenklade paketet (K2). De måste välja ett K-projekt att ingå i.

Andersson berättar vidare att det inte finns några bolag i Borås som tillämpar K2. Han tror att det beror på att bolagen inte är medvetna om att det här är på gång. Bolagen är inte intresserade och om de är intresserade tror han att de gjort på samma sätt som dem, vilket är att de har på revisionsbyrån rekommenderat sina kunder att sitta lugnt i båten, att de inte ska ta sig an och tillämpa K2 än eftersom de inte behöver det. Det är först 2012 de behöver välja och fram till dess kan de tillämpa samma regelverk som finns idag. Då har revisionsbyrån även tid att göra en analys på hur det nya regelverket kan påverka de olika företagen.

Ur en företagares syn är redovisningsfrågorna inte det första de fokuserar på, enligt Andersson. Företagare prioriterar sin verksamhet, lönsamhet och internredovisning som till många sätt skiljer sig ifrån externredovisningen. Ledarna tittar hellre på lönsamhet på produkt och liknande vilket är det viktiga för dem. Även att få ner kostnader och få upp lönsamheten läggs extra energi på. Sedan har de flesta en ekonomiavdelning som ser till att externredovisningen blir som den ska. Men just när det gäller företagen tror inte Andersson att det är många som tänker på externredovisningen.

BFN:s arbete ska förenkla för företagen men kritiker menar på att det blir mer jobb för dem med tanke på allt nytt de måste införa. Det kommer bli så att de som är rådgivare på revisionsbyråer kommer ha den detaljkunskapen, för det har inte företagen idag, anser Andersson.

#### **4.2.3 Problemen med K2**

Andersson förklarar att det i samband med BFN:s utgivning av K2 var väldigt mycket frågor och synpunkter som uppkom, särskilt frågan om det är lagligt att skära av vissa möjligheter för bolag på det sätt som BFN gör. Är det förenligt med ÅRL? Sten-Eric Ingblad är en av dem som skickade in synpunkter på det här och var kritisk. Det här gjorde även ett antal domstolar från olika delar av landet. Det här ledde till att BFN blev osäkra och kände att de måste titta extra på de frågor som det uppkommit kritik om. Ett uppdrag gick då till professor Per Thorell på Uppsala universitet. Han fick uppdraget att behandla just frågan om strider K2 mot ÅRL? I hans utlåtande, som är på 19 sidor, hävdar Thorell att det inte gör det, berättar Andersson. Efter det här gick BFN vidare, fastställde och gav ut K2 regelverket.

Redovisning är ett komplext område, menar Andersson. Det finns viss vägledning och då är det lagen som gäller. Sedan finns även en massa normgivning runt omkring. Än så länge har företagen kunnat plocka fritt från olika regelverk, bara de gjort upplysningar om det. Andersson menar också att vi inte ska glömma IAS-regelverket som kom in och påverkade de noterade bolag så att de blivit avklippa från vissa möjligheter som ÅRL ger. Ingen kritik fördes mot det här men nu när K2 gör samma sak, ropar man från olika håll. Andersson anser att det inte är någon egentlig skillnad på tillämpningen mellan IAS:en och K2. Det är bara det faktum att det ena avser små bolag och det andra avser större noterade bolag. Sedan är det också så att IAS-regelverket ska följas enligt en EG förordning som står över svensk lag. BFN å andra sidan har endast befogenhet att ge ut allmänna råd som bolagen *kan* och *bör* följa om det inte finns skäl för motsatsen.

När K2 ska börja tillämpas tror inte Andersson att det är så många revisorer som springer och gör något korståg och säger att innehållet strider mot lagen. På något sätt har BFN ändå tagit och satt ner foten då. Många företag har inte gått över till K2 på grund av att man inte vet hur K3 ser ut än. Det finns ingen anledning att välja än, tycker Andersson och hans kollegor på revisionsbyrån.

Det skulle förmodligen vara besvärligt om många företag väljer att följa K2 med vissa undantag. Upplysningarna skulle vara väldigt långa och det hela skulle vara krångligt. Det är därför bland annat som BFN säger att om ett företag valt att följa K2 ska de följa alla regler. Sedan kan man kritisera och tycka att det är skarpt, tycker Andersson vidare.

Andersson förklarade också att vi på något sätt behöver ha normgivning för de mindre och medelstora bolagen och att det är BFN som har varit den instansen. Ibland har det blivit bra och ibland har det blivit mindre bra. Deras stora problem är resurserna, menar Andersson. Det har tagit oerhört lång tid för dem att ta fram dessa K-projekt. De tog fram K1 och K2 relativt snabbt. Men K3:an däremot har alla väntat och väntat på, berättar Andersson.

#### **4.2.4 K3**

Det allmänna regelverket som BFN utgår ifrån är egentligen K3, som ska bygga på IFRS regler för mindre bolag. K3 har inte kommit ut än dock. Där ges förhoppningsvis samma möjligheter som ÅRL ger. Andersson menar att BFN kanske blir tvungna att ta bort vissa bitar som strider mot ÅRL i K3. Det kan man dock inte veta säkert än. Självklart kan det vara så att K3 även innehåller regler som strider mot ÅRL precis som i fallet med IFRS. Det finns speciella redovisningsrekommendationer RR 30 och RR 32 som talar om hur man ska hantera det här.

Det är IFRS för SMES (small and medium sized entities) som blir grunden för K3. Man kan alltså kalla det för ett IFRS light. På så sätt bildas ett redovisningsspråk som är gemensamt även för dem som inte är noterade. Det är den ambitionen BFN har, att på något sätt rensa upp och bilda fyra regelverk som ska göra det lite lättare dels att tillämpa och dels att förstå och jämföra olika typer av företag. Andersson tycker att ambitionen som BFN har är lysande men att det sedan är lite knöligt att få det allt på plats.

När K3 och K4 kommit kommer företagen att kunna välja vilket regelverk de ska följa. Om det är ett litet företag kan de ingå i K2 eller också K3 men de har även möjlighet att välja K4 och tillämpa IFRS. Då är det just det regelverket som gäller fullt ut. Företagen kommer inte att kunna använda en regel i K3, en i K4 och en i K2. För så är det nu, förklarar Andersson, bolagen kan plocka lite som de vill. Sedan när bolagen måste välja vilket regelverk de ska tillhöra kommer det bli lättare att jämföra olika typer av bolag på ett bättre sätt. Det är det som är syftet.

När kommer nya K3-regelverket då? Det har ropats efter den i flera år och BFN har lovat att den ska komma före sommaren, berättar Andersson. Den ska vara på remiss under hösten och sen ska man kunna tillämpa detta frivilligt kanske redan från 2010. I varje fall från 2011. Sedan säger de preliminära uppgifterna också att om de blir så att K3 kommer ut före sommaren så ska företagen före 2010 är slut välja vilket regelverk de ska följa. Det ska då inte vara tillåtet att fortsätta tillämpa de gamla uttalandena och råden. Då är

det K2, K3 eller K4 som gäller för ett aktiebolag och de måste gå över till det aktuella regelverket.

Andersson har ingen koll på hur stort K3 kommer att vara. Det är dock klart att det kommer vara mer omfattande än K2. Ska företag då tillämpa det blir det mycket att ta till sig där också.

#### **4.2.5 Kritiken mot Bokföringsnämnden**

Det är inte så lätt att skriva de här regelverken, menar Andersson. Syftet var att K2 skulle vara enkelt men regelverket är nästan 300 sidor med alla vägledningar exempelvis. Det är rätt mycket för småföretagen. Det är självklart lätt att tycka att BFN hade kunna göra ett bättre jobb med K-projekten. Men det är som sagt ett tufft jobb, anser Andersson. Mycket av de 300 sidorna är vägledning, där det allmänna rådet inte är så långt men vägledningen om hur man ska tolka det är långt. Det blir väldigt mycket och Andersson kan tänka sig att även K3 blir väldigt omfattande. Det är därför det tar sådan tid. Tittar man på de internationella influenserna har det hänt mycket. Det är svårt och det är svårt att göra lätt. Andersson förklarar att han inte vet hur många de är som jobbar på BFN för tillfället men när han besökte kontoret i Stockholm var det 6,5 heltidstjänster. De har alltså en del problem med resurserna. Regelverken ska skrivas, de ska de yttra sig i domstolsärenden och så finns det en hel del annat också som ligger på deras bord.

Det är dock klart att BFN:s arbete kan göras bättre. Men då måste det tillföras resurser, tror Andersson. Nu är det statliga anslag som finansierar BFN och så vitt han förstår så har de inte fått så mycket mer pengar att jobba med de senaste åren. Därför kanske det inte blir riktigt den spetsen på det som det skulle kunna ha blivit om det varit bättre finansierat och även hanterats på ett bättre sätt. Är någon sjuk, mammaledig eller liknande så påverkar det BFN då de bara är, som redan nämnts, ca 6,5 heltidsanställda. Sedan vill samhället att allt ska gå fort och de har helt enkelt inte hunnit med.

Angående ökade kostnader för företagen i och med K-projekten, menar Andersson att i steg ett, det året företaget går över till ett nytt regelverk, så är det klart att det kommer att kostnaderna kommer att öka. Det här då måste siffror räknas om och det måste tas fram en ny typ av årsredovisning som uppfyller de nya kraven. Så att år ett så är det klart att det antagligen blir dyrare, säger Andersson. Förhoppningsvis så kan det år två och tre och så vidare sedan, när man får lite snurr på det, bli lite billigare. Men det är som sagt 300 sidor och det kräver att revisorer och de som är redovisningskonsulter tar till sig regelverken. Sedan är det självklart att de kommer att ta betalt för det. Det är en möjlighet för oss, i vår affär, förklarar Andersson. För i hans syn finns det inte många ekonomiavdelningar, chefer som kommer att sitta och läsa det här regelverket.

#### **4.2.6 Vad som är på gång**

Förutom K3 är det också på gång att man vill ta bort en del notkrav som finns både i ÅRL och i K2. Tas de bort från ÅRL ska de bort från K2 också. På så sätt får företagen ner antalet nötter. Det finns även förslag på att ta bort förvaltningsberättelse. Då börjar det likna någonting om man pratar om förenkling, tycker Andersson. Då blir det en mindre produkt men det tåls att fundera över om inte förvaltningsberättelsen exempelvis ger viktig information. Det är lite dubbelbottnat, menar Andersson. Den som är mottagare, tror han gärna ser en fyllig förvaltningsberättelse där han får en beskrivning av

vad som har hänt under året och efter balansdagen. Tas det kravet bort så är det kanske ingen som kommer lämna den informationen, vilket kan göra att företagen förlorar på det i längden.

### **4.3 Intervju med Sten-Eric Ingblad**

Vår sista intervju var med Sten-Eric Ingblad. Det här både för att vi ville få hans åsikter och kommentarer angående Thorells utlåtande men också för att det var hans och Pernilla Lundqvists föreläsningar som varit inspiration till uppsatsen. Syftet var alltså att knyta ihop säcken.

Ingblad har varit universitetslektor större delen av hans liv på Handelshögskolan i Göteborg. Han har även arbetat på Öhrlings som redovisningsexpert under många år. När Redovisningsrådet bildades i början av 1989 lånades Ingblad ut av PricewaterhouseCoopers för att vara direktör. Han skulle styra och köra igång verksamheten. Trots att Ingblad är pensionerad nu sedan många år tillbaka håller han fortfarande på mycket med redovisning och inte minst rättsprocesser. Vid sådana försöker han att reda ut vad som är GRS inför domstolen i samband med skattefrågor och bokföringsbrott.

När det gäller BFN var Ingblad med när myndigheten bildades i mitten på 1970-talet. Han har följt hela deras utveckling och känt de flesta av ledamöterna och även de kanslichefer de haft under årens lopp. Ingblad berättar att han haft mycket intressanta diskussioner med dem och att det här med BFN är en lite udda historia. Han lägger till att det är värt minst en femdagarsföreläsning.

#### **4.3.1 Kompletterande normgivningens roll**

Ingblad anser att den kompletterande normgivningen, exempelvis BFN, har en väldigt stor roll just nu på redovisningsområdet. BFN ger ut, som redan nämnts, allmänna råd med mera och det är klart att dessa påverkar den goda redovisningsseden.

Sedan står det i BFL att BFN:s främsta uppgift är att svara för utvecklingen av GRS. Ingblad menar att det är där det brister lite för han anser att BFN inte gör det här på ett lämpligt sätt. Han rekommenderar att BFN borde skriva ett allvarligt dokument till regeringen och framföra att de vill ha en ändring av grundlagen, så att de kan ge ut bindande föreskrifter. Det har redan kommit ett sådant här förslag under 90-talet under ledning av Bo Svensson som då var ordförande i BFN. Han satt även sedan som ordförande i Högsta domstolen. Han lade alltså fram ett förslag till BFN:s ledamöter och ville att BFN skulle skicka en skrivelse till regeringen med ovannämnt innehåll och se till att de får lov att ge ut bindanden föreskrifter. BFN:s majoritet röstade då emot förslaget.

Det Ingblad försökte förklara var att det inte var han och Lundqvist som startade kritiken som finns mot BFN. Det är gamla saker som dyker upp då och då. Ingblad menar också på att Svensson är en väldigt duktig jurist och att han insåg att det BFN ger ut är fel och att det strider mot BFL. Svensson ville ha en ändring.

Enligt Ingblads uppfattning ska BFN alltså skicka en begäran till regeringen om ändring i grundlagen. Problemet med det är att det här tar många år. Det måste bland annat vara ett riksdagsval emellan för att det ska ske någon ändring i grundlagen. Under tiden tycker Ingblad att BFN ska sluta med att säga att det de gör är bindande eftersom att det inte stämmer.

### 4.3.2 Kommentarer angående Thorells utlåtande

När vi ställde första frågan om Thorell ville Ingblad mer än gärna utveckla och kommentera hans verk. ”Det är ett ganska bedrövligt aktstycke det han har skrivit, tycker jag nog.” Ingblad och Lundqvist kritiserar BFN:s arbete utifrån flera utgångspunkter och då inte minst Thorells försvar. Den främsta kritiken de har är att K2 inte stämmer överens med grundlagen. Ingblad anser att det är få människor som inte håller med om den här kritiken, vilket kan utläsas i SamRob utredningen. Ingblad och Lundqvist anser också att det är opraktiskt att ha den här osäkerheten kring vilket regelverk som ska följas. De menar på att det leder till överklaganden och liknande vilket medför ökade kostnader för företagen.

När det gäller avsättningar och 25000 kronors-regeln, som också Thorell tar upp, säger Ingblad kort och gott att BFN helt enkelt inte får lov att ställa upp sådana krav. Det enda de får göra är att tycka men ”det finns inget som säger att man är piskad att följa det”. Thorell menar att börsbolagen, de ska följa IASB och han förstår inte varför BFN inte då kan kräva att de onoterade ska följa de regler som BFN ger ut. Ingblad kontrar här med att BFN och IASB är två helt olika rättsfigurer. Från början var det så att börsbolagen ingick ett avtal med börsen. De lovade rent civilrättsligt att de lovar att följa IASB om de ska vara börsnoterade. BFN å sin sida har ingen möjlighet att lova bort lagar som riksdagen har bestämt om. Ingblad menar på att det är naturligt att om riksdagen har lagar som ska följas så finns det ingen myndighet som kan säga att företag kan slippa att följa lagarna och göra något annat istället. Han säger också att: ”Konstitutionellt är det ju fullständigt häpnadsväckande att Thorell kan säga något så dumt.”

Som vi nämnt ovan anser Thorell att ÅRL är omodernt och dess största svaghet att den inte skiljer på olika typer av företag. Ingblad anser också att ÅRL inte går in och reglerar särskilt djupgående och att det är därför man kan säga att den gäller för alla företag. Vidare tycker Ingblad inte att ÅRL är så fruktansvärt omodern. I sådana fall beror det på att Sverige ville ha en gemensam lagstiftning som i hela EU. Det här tar naturligtvis många år att få till stånd. Fjärde direktivet började diskuteras strax efter det att andra världskriget tog slut. Det var då tyskar och fransmän som satte igång processen, vilken är väldigt lång. ÅRL är fullt användbar, menar Ingblad, och lägger till att Thorell överdriver det här argumentet enormt. Det är också nu det kommer fram att Thorell tidigare var kanslichef för BFN och Ingblad menar på att han därför var partisk när han skrev utlåtandet. Thorell tar ofta ställning i förmån för BFN och Ingblad tvivlar inte på att BFN valde honom eftersom de visste att han skulle skriva utredningen till förmån för BFN. Ingblad berättar vidare att Thorell ofta är hos BFN och umgås med ordföranden. De två har även skrivit en lärobok i redovisning tillsammans.

Det är inte många revisorer som kan det här med det konstitutionella problemet, anser Ingblad. Han har alltid föreläst om att ekonomer måste kunna lite juridik också. Det här på grund av att när någon ska argumentera så är det oftast om i vilken utsträckning rättskällor är tvingande. En person som inte kan lite om grundlagen klarar inte av den diskussionen, menar Ingblad. Det är också en av anledningarna till att han har tagit upp BFN på redovisningsföreläsningarna och säger då att det BFN ger ut inte är tvingande enligt lag utan kan bli det indirekt genom att vissa allmänna råd blir GRS. Ingblad menar

också på att det är väldigt nödvändigt att kunna framföra detta inför en domstol. Annars står man alltid som förlorare inför den.

#### **4.3.3 Diskussion kring huruvida ett företag kan dömas för brott genom att bryta mot K2**

Ingblad tycker att det här är svårt att svara på. Han tycker samtidigt att det är intressant och nämner att han har diskuterat mycket kring det här ämnet med Lundqvist. Han berättade bland annat att när det uppstår ett skatterättsfall pläderar skatteverket hårt. Om det då inte finns någon motpart som kan sätta sig in i problemet så kan det hända att det går igenom. Allting hänger på hur parterna argumenterar inför domstolen.

#### **4.3.4 Framtiden med K3**

Ingblad anser inte att K2 innebär lättare och bättre redovisning, tvärtom. Han tycker att det är ett direkt misslyckande. Vidare fortsätter han med att det inte är någon lättnad när BFN inför många nya regler och det är inte lätt att läsa allting. Snart är det också sagt att K3 ska komma. Ingblad hoppas att inte den också innehåller ”hemmagjorda grejer”, som K2. Den internationella SME (small medium entities)-historien kom ut i höstas. Den bidrog till att redovisningsdjungeln blev ännu större. Syftet med SME var att det ska följas av de onoterade bolagen medan de noterade följer IAS. Ingblad och Lundqvist har hela tiden påpekat det här i remissvaren att de tycker att BFN borde vänta med att ge ut ny normgivning till dess att SME finns. Därefter kan BFN hoppa in och förenkla SME lite, dock inte hitta på nya regler. ”Det är fullständigt vansinnigt”, säger Ingblad. Bland annat därför tycker han att K2 är en väldigt dålig produkt.

BFN har haft SME, som kom ut i början av hösten 2009, lite som mall när de har gjort K3. Det är planerat att K3 ska komma ut i juli 2010. Ingblad hoppas att SME har följts så mycket som möjligt. Problemet kan vara att BFN tagit hänsyn till skattelagar och gjort anpassningar till det. Det är också en av anledningarna till att Ingblad och Lundqvist inte anser att K2 är någon förenkling. En till faktor som bidrar till att K2 inte är någon förenkling är att skatteverket flera gånger kommit med ändringar som BFN måste plocka in i sin K2. Det här leder till att K2 avviker från sund redovisning, menar Ingblad.

## 5. Analys

---

*Under studiens gång har vi samlat information både av teoretisk karaktär och empirisk. I detta kapitel kommer vi att ställa dessa mot varandra och se vilka likheter och skillnader som vi kan hitta för att kunna komma fram till en slutsats.*

---

Världen befinner sig i ett konstant skede av förändring. I och med det här försöker vi människor hela tiden utveckla nya mekanismer och sätt att handskas med dessa ändringar på. Vad som är viktigt att ha i minnet är att förändringar och utvecklingar inte alltid behöver innebära förbättring. Vad som är en förbättring är dock en uppfattning som är svårt att bedöma då det involverar personliga åsikter. Det här gäller även för redovisningen och de problem och frågor som uppkommer där.

### 5.1 Det konstitutionella problemet

Som vi nämnt i studien förklarar Thorell att ÅRL inte skiljer på företagens storlek och behov och därför inte passar in i dagens ständigt rörliga verklighet. Han menar på att det är ett av skälen till varför BFN:s arbete kan inskränka på eller som kritikerna kallar det bryta mot ÅRL men fortfarande vara förenligt med det. Att ÅRL inte skiljer på företagens storlek är visserligen sant till en viss del men det innebär inte att det ger BFN eller något annat normgivande organ rätten att sätta ”lagar”. Om det anses att ÅRL är omodernt finns det sätt att gå till väga för att göra ändringar i regelverket för att bättre kunna anpassa lagarna till dagens organisationer. Om inte den vägen, finns även möjlighet att ändra i grundlagen så att BFN ges ”rätten” att ge ut lagar, vilket också Ingblad rekommenderar att BFN ska göra.

Thorells slutsatser efter utlåtandet 2006 är, som vi nämnt, att de inskränkningar och villkor som uppställs i K2 är förenliga med ÅRL. Vi tycker dock att de konkreta ”bevis” som Engström tar upp i sin artikel om både totala avvikelser och inskränkningar från ÅRL kan tala för sig själva. Thorells försvar och argument angående just det här området är vaga.

Efter intervjun med Ingblad kan ingen tvivla på vad han anser om BFN och Thorells utlåtande. Han<sup>1</sup> går så långt att han menar på att BFN med stor sannolikhet valde Thorell att utföra uppdraget på grund av hans bakgrund och för att de visste att han skulle skriva till deras förmån. Andersson däremot tyckte att det skulle vara alldeles för konspiratoriskt tänkande.

### 5.2 Kritiken mot Bokföringsnämnden

Andersson<sup>2</sup> förklarade att vi på något sätt behöver ha normgivning för de mindre och medelstora bolagen och att BFN har varit den instansen. Ibland har det blivit bra och ibland har det blivit mindre bra. Deras stora problem är resurserna, menar Andersson<sup>3</sup>. Det har tagit oerhört lång tid för dem att ta fram dessa K-projekt. Som Andersson<sup>4</sup> säger

---

<sup>1</sup> Intervju med Sten-Eric Ingblad, 2010-05-13

<sup>2</sup> Intervju med auktoriserad revisor Andersson, 2010-04-28

<sup>3</sup> Intervju med auktoriserad revisor Andersson, 2010-04-28

<sup>4</sup> Intervju med auktoriserad revisor Andersson, 2010-04-28

vill de förenkla för företagen och de har knappa resurser för att göra detta. Engström menar dock i sin artikel att frågan är i vilken utsträckning man kan se BFN som ett kvalificerat normgivande organ i största allmänhet. Det här då BFN kommer att hänvisa till de nya regelverken framöver, som avviker från det BFN pläderat för förut. Det är svårt att ta ställning till, då båda sidornas argument är trovärdiga.

De motsättningarna vi upptäckte mellan Andersson<sup>5</sup> och Ingblad<sup>6</sup> är följande:

- *Ingblad*<sup>7</sup> anser att om K2 slår igenom kommer det att leda till att företagen får ökade kostnader. Det här på grund av alla nya regler de måste lära sig att tillämpa med hjälp av konsulter de då tvingas anställa, vilkas tjänster är kostsamma. *Andersson*<sup>8</sup> håller inte med på den här punkten utan menar på att det självklart kommer att bli ökade kostnader, men i värsta fall endast de tre första åren. Därefter kommer företagen lära sig de nya reglerna och det kommer att bli lättare för dem att redovisa på det nya sättet.
- När det gäller SamRob propagerar *Ingblad*<sup>9</sup> för argumenten att det kommer göra så att det blir lättare i längden för företagen att redovisa. *Andersson*<sup>10</sup> anser att den här ”skilsmässan”, som den brukar kallas, endast kommer att göra så att det blir mer komplicerat för bolagen eftersom de kommer vara tvungna att göra två olika bokslut.

Vi tycker att det är intressant att de har samma, fast ändå olika, argument för sina två olika åsikter. Det vi menar är att om Ingblad<sup>11</sup> nu anser att slopandet av sambandet mellan redovisning och beskattning kommer att göra det lättare för företagen i längden, kan det inte vara så att K-projekten kommer att göra det samma? Och tvärtom i Anderssons<sup>12</sup> fall, att naturligtvis kommer det att vara lite komplicerat i början om företagen ska göra olika bokslut men det kommer eventuellt att löna sig i längden?

---

<sup>5</sup> Intervju med auktoriserad revisor Andersson, 2010-04-28

<sup>6</sup> Intervju med Sten-Eric Ingblad, 2010-05-13

<sup>7</sup> Intervju med Sten-Eric Ingblad, 2010-05-13

<sup>8</sup> Intervju med auktoriserad revisor Andersson, 2010-04-28

<sup>9</sup> Intervju med Sten-Eric Ingblad, 2010-05-13

<sup>10</sup> Intervju med auktoriserad revisor Andersson, 2010-04-28

<sup>11</sup> Intervju med Sten-Eric Ingblad, 2010-05-13

<sup>12</sup> Intervju med auktoriserad revisor Andersson, 2010-04-28



## 6 Slutsatser

---

*Med hjälp av analysen ska vi i följande kapitel svara på studiens forskningsfrågor.*

---

### 6.1 Det konstitutionella problemet

Under studiens gång har vi mer och mer insett att det här är en fråga som inte har ett klart ja- eller nej-svar. Det finns många som anser att det föreligger ett konstitutionellt problem med BFN:s arbete och det finns ännu fler som försvarar BFN starkt och menar att kritiken saknar grund. Vi anser att det är bra att BFN finns och att de har som mål att förenkla den externa redovisningen för de onoterade bolagen. Dock måste vi hålla med kritikerna om att det inte är rättfärdigat att de försöker ge sina rekommendationer och råd skall-status då de trots allt inte har dessa rättigheter. Det här även om Thorell menar på att om ÅRL inte valt att sätta krav utan låter företagen välja mellan två alternativ och att det då inte är fel av BFN att sätta ett krav och utesluta ett av alternativen. Det är främst riksdagen som har förordningsmakt och kan ge ut lagar som måste följas.

Det är möjligt att personer som Thorell och andra som argumenterar för BFN har glömt en viktig aspekt. Att jämföra IAS-förordningen med BFN:s K2 och påstå att det kan finnas skall-regler i IAS och därför också i K-projekten, anser vi inte är korrekt. Det här grundar vi på Sveriges rättskällelära. EU-förordningar står över Sveriges grundlagar och det är därför det kan stå i IAS att det ”skall” tillämpas. BFN:s regler däremot har endast kan/får-status och om vi tittar på BFN:s befogenheter (vilka kan utläsas i förarbetena till ÅRL och BFL) ser vi att de inte har någon föreskriftsmakt. Det här innebär att BFN:s normgivning står under EU-förordningar och lagen som skall följas. Det finns säkert några som nu kan invända och mena på att vissa av BFN:s allmänna råd kan bli GRS och då få skall-status. Det stämmer, men vi får fortfarande inte glömma att EU:s förordningar står över de svenska lagarna samt att en kvalitativ representativ krets av bokföringsskyldiga ska göra på ett visst sätt för att det ska kunna kallas GRS.

Eftersom Ingblad<sup>13</sup> förklarade att domstolar skickat in remisser och kritiserat K2 så tror vi inte att företag kommer kunna dömas för brott om de skulle avvika från BFN:s normgivning. Frågan är om Skatteverket i de fallen kan vinna ifall de pläderar för ett mål o anser att ett företag skulle ha tillämpat en K2 regel och de inte gjort det. Bengtsson<sup>14</sup> ville inte yttra sig för mycket på den punkten för oro inför framtiden om han skulle få ett liknande fall på sitt bord. Han var inte heller säker på om K2 skulle kunna hålla i rätten.

---

<sup>13</sup> Intervju med Sten-Eric Ingblad, 2010-05-13

<sup>14</sup> Intervju med kammarrättsråd Anderson Bengtsson, 2010-05-06

## 6.2 Bokföringsnämndens befogenheter

Vi har uppmärksammat att det finns en skillnad på hur BFN:s befogenheter ska se ut och hur de själva ser på dem. Det här hänger bland annat ihop med den konstitutionella frågan som vi diskuterat ovan. BFN har i samband med K-projekten tagit sig rätten att ge dessa regler så kallad skall-status. De har framfört att om företag använder sig av exempelvis K2 får de varken använda något annat regelverk eller avvika från K2. Vi anser inte att de borde kunna göra så här egentligen.

BFN har som sagt ingen föreskriftsmakt och kan inte ge några av sina normer skall-status, med undantag av de råd som blir GRS. Vad som blir GRS i sin tur är de metoder som en kvalitativ representativ krets av bokföringsskyldiga använder sig utav. Som framgått av intervjuerna är det ytterst få företag som använder sig av något av K-projekten i väntan på K3. Därav kan inte heller argumenteras för att BFN:s normgivning på den punkten är GRS. Lagstiftaren har kommit fram till att det inte går att säga att det är skäligt nog att kalla det GRS bara för att företagen gör på ett visst sätt men inte heller ska normgivaren ha makten att uttala sig helt oberoende utav företagen.

## 6.3 Kritiken mot Bokföringsnämnden

Skälet till varför man började med K-projekten var för att simplificera redovisningen för de mindre och onoterade företagen. Tanken var att förenkla reglerna och på det sättet sänka onödiga kostnader för företagen. Vad som oroar oss är att K2 är på ca 300 sidor och innehåller nya regler som är okända och enligt Ingblad<sup>15</sup> ”hemmagjorda”. Vi tror att det kommer ta lång tid för revisorer och ekonomiansvariga ute på företagen att inte bara lära sig allt ”det nya” utan också att tillämpa de nya reglerna. Det här medför merarbete för företagen internt och de får extra kostnader i form av konsulter eller revisorer då kunskapen oftast inte finns i företagen. Eftersom K3 ska vara lite mer avancerad än K2 kommer den säkerligen vara mer omfattande och innehålla ännu mer nytt. På grund av det här anser vi att en direkt förenkling inte skett.

Enligt vad vi har upplevt har kritiken mot BFN inte kommit från många håll. Även om Ingblad<sup>16</sup> inte håller med oss på just den punkten, anser han att det inte är många som har kunskaper om problemet med den konstitutionella frågan och att kunna tolka och läsa förarbeten är svårt. Han menar även på att de flesta företagen och revisorerna endast följer regler utan att ifrågasätta dem. De här skälen gör det svårt för många att kritisera BFN. Det är därför vi tror att kritiken inte haft någon riktig genomslagskraft. Kunskaperna är helt enkelt otillräckliga och situationen för komplicerad att sätta sig in i, för de flesta. Ett annat skäl är att då BFN är ett statligt organ förväntas det att de är kunniga nog och de som är verksamma inom området har fått den uppfattningen att om BFN uttalar sig om något så kan det inte vara fel. Ute i praktiken anses alltså BFN vara en auktoritet.

---

<sup>15</sup> Intervju med Sten-Eric Ingblad, 2010-05-13

<sup>16</sup> Intervju med Sten-Eric Ingblad, 2010-05-13

Per Thorell valdes, ur en grupp av redovisningskunniga, för ett expertutlåtande vad gäller kritiken som förts mot BFN:s K-projekt. Det han kom fram till i detta utlåtande var att inget i K2 kan anses bryta mot grundlagen och ÅRL. Det som inte framgår om man inte är insatt är att Thorell är före detta kanslichef på BFN. Vi anser på grund av det här att BFN:s val inte var passande. Att välja någon som varit delaktig i BFN:s arbete sedan innan anses av oss vara olämpligt därför att den personen men största sannolikhet kommer att skriva utlåtandet till BFN:s fördel. Vilket även blev utfallet. Vi förstår också att det här kan anses aningen långsökt samt konspiratoriskt men det är inte omöjligt att det var det som BFN grundade sitt val på. De kunde istället valt någon utomstående som kan anses vara opartisk.

## **6.4 Slutord**

Avslutningsvis anser vi att det föreligger ett konstitutionellt problem med BFN:s normgivning. På grund av det här har vi också kommit fram till att den ovannämnda kritiken som finns mot BFN är berättigad. Vi anser alltså att BFN överskrider sina befogenheter och att organisationen borde se över sitt verksamhetsområde. Det här för att på ett bättre sätt fullfölja sitt åtagande enligt lagen.

## **6.5 Fortsatt forskning**

En aspekt som vi finner intressant är problemet som Bengtsson tar upp angående att domstolarna förmodligen inte kommer ha möjligheten att rådfråga BFN i mål som berör tillämpningen av K-projekten. Han anser att det är en konstitutionellt tveksam fråga. Vi håller med och har svårt att tro att BFN skulle argumentera emot sina egna regler i en rättsprocess. Är det möjligt att fortsätta ta hjälp utav BFN eller kommer domstolen få ta hjälp av andra organisationer, när företagen börjar tillämpa K-projekten? Det är även något vi föreslår till fortsatt forskning.

Vi tycker även att det vore intressant att studera K3 när den kommer ut för att se om det föreligger liknande problem som med K2.

## 7 Källförteckning

### Elektroniska källor

#### Bokföringnämndens hemsida:

10331, Tillgänglig:

<http://www.bfn.se/redovisning/inledning.aspx>

[www.bfn.se/aktuellt/info-kprojekt.pdf](http://www.bfn.se/aktuellt/info-kprojekt.pdf)

<http://www.bfn.se/redovisning/RADET/radet.aspx>

<http://www.bfn.se/aktuellt/aktuellt pagaende.aspx>)

#### Finansinspektionens hemsida:

103331, Tillgänglig:

[www.fi.se/upload/20.../30.../IFRS\\_Undersok\\_050210.pdf](http://www.fi.se/upload/20.../30.../IFRS_Undersok_050210.pdf)

#### Linköping universitets hemsida:

100503, Tillgänglig:

<http://www.ida.liu.se/labs/eis/rac/byraer/ernst.htm>

#### Riksdagens hemsida:

100406, Tillgänglig:

[http://www.riksdagen.se/templates/R\\_Page\\_5558.aspx](http://www.riksdagen.se/templates/R_Page_5558.aspx)

[http://www.riksdagen.se/templates/R\\_PageExtended\\_6080.aspx](http://www.riksdagen.se/templates/R_PageExtended_6080.aspx)

#### Wikipedias hemsida:

103331, Tillgänglig:

<http://sv.wikipedia.org/wiki/Årsredovisningslagen>

100601, Tillgänglig:

[http://sv.wikipedia.org/wiki/International\\_Accounting\\_Standards\\_Board](http://sv.wikipedia.org/wiki/International_Accounting_Standards_Board)

### Litterära källor

Alvesson, M & Sköldberg, K, 1994, s.28, 42

Balans nr 8/9 2009, Bokföringnämnden och rättvisande bild, Auktor revisor Stefan

Balans nr 10, 2007, Från folkvandringstid till Bokföringnämnden, Stefan Engström, auktor revisor, verksam vid Sonora Revision AB

BFL, 1 kap §1, BFL 199.1078

Dagens industri 100316

Engström är verksam vid Auditor Revisionsbyrå AB

Patel, R. & Davidson, 2003 s. 14

Powerpoint presentation av Pernilla Lundqvist, kursmaterial I kursen *Externredovisning 3* VT 2010

Per Thorells utlåtande, 2006-07-05, ”Rätten att inskränka tillämpningen av uttryckliga lagregler i den kompletterande normgivningen på redovisningsområdet”

## **Muntliga källor**

*Intervjufrågorna återfinns som bilaga.*

Intervju med auktoriserad revisor Andersson, 2010-04-28

Intervju med kammarrättsråd Anderson Bengtsson, 2010-05-06

Intervju med Sten-Eric Ingblad, 2010-05-1

## **Bilaga 1**

### **Intervjufrågor till Revisor Andersson.**

Vad anser du om Bokföringsnämnden och deras arbete?

Brukar ni kontakta dem i behov av råd?

Hur och till vilken grad använder ni BFN:s råd och rekommendationer?

Varför tror du den negativa åsikten finns om BFN?

Varför vänder sig domstolen till BFN när de behöver råd

Kan du förklara K-projekten och meningen med dem lite djupare?

## **Bilaga 2**

### **Intervjufrågor till kammarråd Anders Bengtsson**

Kan du redogöra för din bakgrund samt vad det är du gör idag?

Har du stött på redovisningsfall i ditt arbete?

Om ja, vilka sorters?

Vilken relation har domstolen till BFN?

Vad anser ni om Bokföringsnämnden som organisation?

Har du några vidare redovisningskunskaper?

Varför väljer domstolarna att rådfråga BFN vid de tillfällen då kunskapen domstolen har inte räcker till?

Hur tolkas de svar/uttalanden som ni får från BFN?

Om ett fall skulle dyka upp i domstolen där ett företag valt att följa ÅRL och inte normerna enligt den K-grupp som den tillhör, kan de då förlora mot t.ex. Skatteverket eller dömas för ett eventuellt brott?

Om ja, varför?

Om nej, varför?

## **Bilaga 3**

### **Intervjufrågor till redovisningsexpert Sten-Eric Ingblad**

Kan du berätta lite om dig själv och det arbete du gjort under dina verksamma år inom redovisningsområdet?

Under kursen externred 3 har du och din kollega visat en stark motsättning till det arbete BFN gör, kan du kortfattat förklara varför?

Hur stor roll tycker du att den kompletterande normgivningen har?

Vi har varit i kontakt med en auktoriserad revisor som uppmana oss att läsa Per Thorells utlåtande som skrev i samband diskussionerna kring problemen med K2. Där kommer han fram till något som man kan säga är direkta motsatsen till dina åsikter. Vi antar att du läst den och undrar vad du anser om att Thorell jämför K2 med IAS och att om företagen SKALL följa IAS vrf ska det inte kunna stå i K2 att de SKALL följa K2?

Anser du som Thorell att ÅRL är omodern? Och att en stor svaghet är att den inte skiljer mellan olika typer av företag?

*BFN förbjuder aktivering av utgifter för egenupparbetade immateriella tillgångar. BFN har alltså i K2 villkorat tillämpningen av regelverket med att får-regeln i ÅRL inte tillämpas. Thorell ser inget hinder i det här. För ett företag är det frivilligt att tillämpa K2 och om de gör det får de vissa fördelar i form av enklare regler men också vissa nackdelar genom att vissa lagregler inte får tillämpas. Vad anser du om det här?*

Om det här med avsättningar och 25 000 kronors regeln säger Thorell följande: Lagstiftaren ställer genom ÅRL upp minimikrav och det finns ingenting som hindrar den kompletterande normgivningen från att ställa upp mer långtgående krav. Anser du att det stämmer?

Åklagare i kammarrätt sa Lagrådet varit förlåtande mot t.ex. Finansinspektionen innan. Kan de kanske vara det även mot BFN om ärendet skulle komma till Lagrådet om att BFN:s normgivning bryter mot grundlagen?

Thorell jämför K2 med IAS 1 där det står att inga avvikelser får göras, hur ser du på detta?

Varför fortsätts diskussionen när BFN valde Thorell för att skriva detta expertutlåtande som ett avslut på den kritik som getts på BFN:s arbete?

Med risken för att låta konspiratoriska så undrar vi om du tror att BFN kan ha valt Thorell då de redan innan vetat om Thorells åsikter om K2 och vad han anser om de konstitutionella problemen? Alltså att de kan ha valt just honom då de visste att han skulle på ett sätt godkänna?

Om de råd som BFN ger ut strider mot lagen varför tror du inte att någon högre instans som te.x. lagrådet har reagerat på detta?

Tror du att ett företag som väljer att inte följa ett råd i K2 ,när det väl börjat tillämpas, kommer att kunna ”straffas”, att fallet tas upp i domstolen av då t.ex. skatteverket?

Anser du att K-projekten kommer att göra det lättare för företagen att redovisa på ett bättre sätt?

Kan BFN införa regler som inte finns i lagstiftningen?

Vad tycker du att BFN borde ha för roll? Eller hur skulle de kunna förbättra sitt arbete?

**Högskolan i Borås** är en modern högskola mitt i city. Vi bedriver utbildningar inom ekonomi och informatik, biblioteks- och informationsvetenskap, mode och textil, beteendevetenskap och lärarutbildning, teknik samt vårdvetenskap.

På **institutionen för data- och affärsvetenskap (IDA)** har vi tagit fasta på studenternas framtida behov. Därför har vi skapat utbildningar där anställningsbarhet är ett nyckelord. Ämnesintegration, helhet och sammanhang är andra viktiga begrepp. På institutionen råder en närhet, såväl mellan studenter och lärare som mellan företag och utbildning.

Våra **ekonomiutbildningar** ger studenterna möjlighet att lära sig mer om olika företag och förvaltningar och hur styrning och organisering av dessa verksamheter sker. De får även lära sig om samhällsutveckling och om organisationers anpassning till omvärlden. De får möjlighet att förbättra sin förmåga att analysera, utveckla och styra verksamheter, oavsett om de vill ägna sig åt revision, administration eller marknadsföring. Bland våra **IT-utbildningar** finns alltid något för dem som vill designa framtidens IT-baserade kommunikationslösningar, som vill analysera behov av och krav på organisationers information för att designa deras innehållsstrukturer, bedriva integrerad IT- och affärsutveckling, utveckla sin förmåga att analysera och designa verksamheter eller inrikta sig mot programmering och utveckling för god IT-användning i företag och organisationer.

**Forskningsverksamheten** vid institutionen är såväl professions- som design- och utvecklingsinriktad. Den övergripande forskningsprofilen för institutionen är handels- och tjänsteutveckling i vilken kunskaper och kompetenser inom såväl informatik som företagsekonomi utgör viktiga grundstenar. Forskningen är välrenommerad och fokuserar på inriktningarna affärsdesign och Co-design. Forskningen är också professionsorienterad, vilket bland annat tar sig uttryck i att forskningen i många fall bedrivs på aktionsforskningsbaserade grunder med företag och offentliga organisationer på lokal, nationell och internationell arena. Forskningens design och professionsinriktning manifesteras också i InnovationLab, som är institutionens och Högskolans enhet för forskningsstödjad systemutveckling.



**HÖGSKOLAN I BORÅS**

VETENSKAP FÖR PROFESSION

BESÖKSADRESS: JÄRNVÄGSGATAN 5 · POSTADRESS: ALLÉGATAN 1, 501 90 BORÅS  
TFN: 033-435 40 00 · E-POST: INST.IDA@HB.SE · WEBB: WWW.HB.SE/IDA