

# CHERRY-PICKING VID UPPRÄTTANDE AV KONTROLLBALANSRÄKNING – EN (O)MÖJLIGHET?

Examensarbete – Civilekonom  
Företagsekonomi

Jenny Andersson  
Kerstin Björkengren

VT 2015: CE28



HÖGSKOLAN I BORÅS

## **Förord**

Tiden vi har ägnat åt denna studie har varit intressant och givande. Vi vill därför passa på att tacka de personer som hjälpt oss under denna resa.

Först och främst vill vi tacka vår handledare Kjell Johansson, jur. dr. och universitetslektor i företagsekonomi, för hans ovärderliga vägledning och stöd. Vi vill även tacka våra respektive familjer för det stöd och uppmuntran vi fått under hela utbildningens gång.

Slutligen vill vi tacka Högskolan i Borås för fyra lärorika och roliga år.

Borås, Juni 2015

*Jenny Andersson*

*Kerstin Björkengren*

**Svensk titel:** Cherry-picking vid upprättande av kontrollbalansräkning – en (o)möjlighet?

**Engelsk titel:** Cherry-picking when preparing a balance sheet for liquidation purposes – an (im)possibility?

**Utgivningsår:** 2015

**Författare:** Jenny Andersson och Kerstin Björkengren

**Handledare:** Kjell Johansson

**Examinator:** Hossein Pashang

### **Abstract**

There are a number of safeguards to ensure that a company's equity remains in the company. These are included in the Swedish Companies Act. According to the rules for compulsory liquidation, directors and shareholders must immediately establish a balance sheet for liquidation purposes when the share capital is suspected to be consumed. A balance sheet for liquidation purposes is drawn up on the basis of a regular annual report, with permissions for a number of adjustments. One of these allowed adjustments include that assets can be valued to a higher worth, provided that the valuation principles are in accordance with the term "god redovisningssed", which can be translated into Generally Accepted Accounting Principles. The term "god redovisningssed" is not clearly defined in the wordings of the law. The Swedish Accounting Standards Board, also known as the agency BFN, has the statutory responsibility to develop and clarify what is meant by "god redovisningssed". BFN, however, does not have any regulatory powers. According to BFNs statements and general advice a mixture of their own regulations, "K-regelverken", is not allowed. This limitation hinders companies in their ambition to show the ability of future survival. This study aims to examine the possibility of mixing the regulations of K2 and K3 in order to prove a company's ability of going concern.

To fulfill the purpose of this study, a hermeneutic approach is applied. Relevant laws, bills, court cases etc. are analyzed to derive the meaning behind the term "god redovisningssed".

The circumstances that warrant the establishment of a balance sheet for liquidation purposes are vastly different from those prevailing at ordinary accounting. Our conclusion is, therefore, that there are different forms of "god redovisningssed", depending on the company's situation. Given this reasoning, it is our belief that cherry-picking when preparing a balance sheet for liquidation purposes should be allowed.

This paper is written in Swedish.

**Keywords:** Generally accepted accounting principles, cherry-picking, balance sheet for liquidation purposes, RedR 2, K2, K3, compulsory liquidation.

## Sammanfattning

I aktiebolagslagen finns ett antal skyddsregler för att säkerställa att ett bolags bundna eget kapital stannar kvar i bolaget. Enligt reglerna om tvångslikvidation är styrelse och aktieägare skyldiga att genast upprätta en kontrollbalansräkning vid misstanke om att aktiekapitalet håller på att förbrukas. En kontrollbalansräkning upprättas med utgångspunkt i en ordinarie årsredovisning, med ett antal justeringar. Bland annat får tillgångar tas upp till ett högre värde än i den ordinarie redovisningen under förutsättning att de värderingsprinciperna är förenliga med god redovisningssed. Vad som utgör god redovisningssed framgår inte av lagtexten. Myndigheten BFN har en lagstadgad uppgift att utveckla god redovisningssed, men ingen föreskriftsrätt. Enligt BFNs uttalanden och allmänna råd är blandning av K-regelverken inte tillåten, vilket begränsar företagen i deras möjlighet att påvisa fortlevnadsförmåga i kontrollbalansräkningen. Studiens syfte är att undersöka möjligheten att, med god redovisningssed som grund, blanda regelverken K2 och K3 för att kunna visa ett företags fortlevnadsförmåga i en kontrollbalansräkning.

För att uppfylla studiens syfte tillämpas ett hermeneutiskt synsätt. Relevanta lagtexter, propositioner, rättsfall, brevsvår från BFN, RedR2 samt regelverken K2 och K3 analyseras för att få fram innebörden av begreppet god redovisningssed.

De omständigheter som föranleder upprättande av kontrollbalansräkning är helt andra än de som råder vid ordinarie redovisning. Vår slutsats är därför att det finns olika former av god redovisningssed beroende på den situation som företaget befinner sig i. Med detta som utgångspunkt anser vi att cherry-picking vid upprättande av kontrollbalansräkning bör vara tillåtet.

**Nyckelord:** God redovisningssed, kontrollbalansräkning, RedR 2, K2, K3, tvångslikvidation, fortlevnadsprincipen, cherry-picking.

# Innehåll

<b>1 Inledning</b> .....	1
<b>1.1 Bakgrund</b> .....	1
<b>1.2 Problemdiskussion</b> .....	2
<b>1.3 Forskningsfrågor</b> .....	5
<b>1.4 Syfte</b> .....	5
<b>1.5 Avgränsningar</b> .....	5
<b>1.6 Terminologiska frågor</b> .....	5
<b>1.7 Disposition av uppsatsen</b> .....	5
<b>2 Metod</b> .....	7
<b>2.1 Datainsamlingsmetod</b> .....	7
<b>2.2 Urval</b> .....	7
<b>2.3 Studiens genomförande</b> .....	7
<b>2.4 Grounded theory</b> .....	8
<b>2.5 Reliabilitet och validitet</b> .....	9
<b>2.6 Källkritik</b> .....	9
<b>2.7 Etisk reflektion</b> .....	10
<b>3 Teoretisk referensram</b> .....	12
<b>3.1 Intressentteorin</b> .....	12
<b>3.2 Institutionell teori</b> .....	13
3.2.1 Tvingande isomorfism .....	13
3.2.2 Mimetisk isomorfism .....	13
3.2.3 Normativ isomorfism.....	14
<b>3.3 Föreskriftsrätt</b> .....	14
<b>3.4 Kontrollbalansräkning</b> .....	15
3.4.1 Kontrollbalansräkningens förfarande.....	15
3.4.2 Borgenärsskydd .....	21
<b>3.5 God redovisningssed</b> .....	22
3.5.1 Den svenska redovisningslagstiftningen .....	22
3.5.2 Begreppet god redovisningssed .....	22
3.5.3 Kompletterande normgivning .....	24
<b>3.6 Rättvisande bild</b> .....	28
<b>3.7 Fortlevnadsprincipen</b> .....	29
<b>3.8 Jämförbarhetsprincipen/Kontinuitetsprincipen</b> .....	29
<b>3.9 Försiktighetsprincipen</b> .....	30
<b>4 Empiri och analys</b> .....	31

<b>4.1 Propositioner</b> .....	31
4.1.1 Prop. 1975:104 Regeringens proposition med förslag till ny bokföringslag m.m. ..	31
4.1.2 Analys av Prop. 1975:104 Regeringens proposition med förslag till ny bokföringslag m.m. ....	31
4.1.3 Prop. 1995/96:10 del 2. Års- och koncernredovisning .....	31
4.1.4 Analys av Prop. 1995/96:10 del 2. Års- och koncernredovisning .....	32
4.1.5 Prop. 1998/99:130 Ny bokföringslag m.m. ....	32
4.1.6 Analys av Prop 1998/99:130 Ny bokföringslag m.m. ....	33
4.1.7 Prop. 2000/01:150 Likvidation av aktiebolag m.m.....	33
4.1.8 Analys av Prop. 2000/01:150 Likvidation av aktiebolag m.m. ....	35
4.1.9 Prop. 2009/10:61 En sänkning av kapitalkravet för privata aktiebolag. ....	36
4.1.10 Analys av Prop. 2009/10:61 En sänkning av kapitalkravet för privata aktiebolag.	36
<b>4.2 Rättsfall</b> .....	36
4.2.1 Rättsfall NJA 1988 s. 620 .....	36
4.2.2 Analys av Rättsfall NJA 1988 s. 620.....	36
4.2.3 Rättsfall NJA 1993 s. 484 .....	37
4.2.4 Analys av Rättsfall NJA 1993 s. 484.....	37
4.2.5 Rättsfall RÅ 1999 ref. 32.....	38
4.2.6 Analys av Rättsfall RÅ 1999 ref. 32 .....	38
<b>4.3 BFNs brevsvår till FAR</b> .....	38
4.3.1 Analys av BFNs brevsvår till FAR .....	39
<b>4.4 RedR 2 Kontrollbalansräkning</b> .....	40
4.4.1 Analys av RedR 2 Kontrollbalansräkning.....	40
<b>4.5 K2 och K3</b> .....	40
4.5.1 Analys av K2 och K3 .....	41
<b>5 Analys</b> .....	43
<b>5.1 Sammanfattande analys av den goda redovisningsseden</b> .....	43
<b>5.2 Teoretisk analys av BFN och FARs inflytande</b> .....	44
<b>6 Slutdiskussion och slutsatser</b> .....	48
<b>6.1 Slutdiskussion</b> .....	48
<b>6.2 Slutsats</b> .....	49
<b>6.3 Förslag till framtida forskning</b> .....	49
<b>7. Referenser</b> .....	50

## **Figurförteckning**

<b>Figur 1:</b> Schematisk tidsaxel över åtgärderna kring upprättande av kontrollbalansräkning...17	17
<b>Figur 2:</b> Flödesschema över åtgärderna kring upprättande av kontrollbalansräkning.....19	19
<b>Figur 3:</b> Viktiga normbildare på redovisningsområdet i Sverige.....27	27

## Förkortningslista

ABL	Aktiebolagslag (2005:551)
BFL	Bokföringslag (1999:1078)
BFN	Bokföringsnämnden
BFNAR	Bokföringsnämndens Allmänna Råd
EG	Europeiska Gemenskaperna
EU	Europeiska Unionen
FAR	Föreningen Auktoriserade Revisorer
FoU	Forskning och Utveckling
GBFL	Grundbokföringslag (1976:125)
HD	Högsta Domstolen
IASB	International Accounting Standards Board
IFRS	International Financial Reporting Standards
K2	BFNAR 2008:1
K3	BFNAR 2012:1
NJA	Nytt Juridisk Arkiv
Prop.	Proposition
RedR 2	FARs Rekommendationer i Redovisningsfrågor: kontrollbalansräkning (jan -15)
RÅ	Regeringsrättens Årsbok
SOU	Statens Offentliga Utredningar
ÅRL	Årsredovisningslag (1995:1554)



# 1 Inledning

Denna uppsats undersöker god redovisningssed vid upprättande av kontrollbalansräkningar. I detta avsnitt ges en kort bakgrund till omständigheterna kring en kontrollbalansräkning. Därefter problematiseras begreppet god redovisningssed i förhållande till en kontrollbalansräkning. Denna problematisering mynnar ut i studiens forskningsfrågor.

## 1.1 Bakgrund

Redovisningen är central för de finansiella marknaderna, den har stor betydelse för företagsledningars möjligheter att styra verksamheten och behövs för att tillgodose externa intressenters behov (Edenhammar, Norberg & Thorell 2013, s. 12). Det finns inte, och har aldrig funnits, någon riktig samstämmighet gällande synen på redovisningens yttersta syfte, vilket är en viktig orsak till vissa svårigheter med normgivningen på redovisningsområdet (Nilsson 2010, s. 18). Enligt Edenhammar och Norberg et al. (2013, s. 21) är den övergripande målsättningen med en årsredovisning att ge en rättvisande bild av företagets resultat och ställning. Redovisningens syfte har också definierats vara att tillhandahålla information som är användbar vid ekonomiskt beslutsfattande, vilket tenderar att betona de informationsbehov kapitalplaceringarna på de finansiella marknaderna kan ha (Nilsson 2010, s. 19). Falkman och Hedin (2000, s. 58) menar att det är problematiskt att utveckla mål för redovisning eftersom dessa baseras på respektive beslutsfattare och dess preferenser. Diskussionen kring vad som är redovisningens mål har lett till en fråga gällande vem som är den huvudsakliga användaren av informationen (Falkman & Hedlin 2000, s. 58). Nilsson (2010, s. 19) menar dock att vi i Sverige även är vana vid att beakta exempelvis statens, kommunernas och fackföreningarnas roll i sammanhanget. Finansiärer och investerare har, bland annat enligt ägar teorin, varit de huvudsakliga informationsanvändarna, men över tid har antalet intressenter ökat dramatiskt (Falkman & Hedlin 2000, s. 58).

För att målen med redovisningen ska fullgöras krävs det att redovisningsinformationen uppfyller ett antal krav, den måste bland annat vara tillförlitlig och relevant (Falkman & Hedlin 2000, s. 61). Redovisningsinformation kan anses som relevant då den ger användaren tidigare okänd information, som leder till väl underrättat beslutsfattande (Falkman & Hedlin 2000, s. 63). Kravet på tillförlitlighet kan anses vara uppfyllt då redovisningsinformationen är trovärdig och pålitlig, i den mån att den faktiskt avbildar det som är tänkt att avbildas (Falkman & Hedlin 2000, s. 64).

Fram till andra världskriget hade Sverige starka kopplingar till den tyska (kontinentala) redovisningstraditionen, vilken förlitar sig på lagstiftningen för att reglera redovisningsproblem (Nilsson 2010, s. 13). Efter andra världskriget har vår redovisning allt mer kommit att influeras av engelsk och amerikansk tradition, med dess omfattande självreglering och förlitande på starka professionella organisationer (Nilsson 2010, s. 13). Detta beror troligen till största del på att vår utrikeshandel och våra ekonomiska kontakter utvecklats i samförstånd med andra delar av världen (Nilsson 2010, s. 13). I och med Sveriges inträde i EU blev vi bundna av Europeiska Gemenskapernas bolagsdirektiv med dess rötter i den äldre kontinentala redovisningstraditionen, vilket så småningom resulterade i implementeringen av direktiven i den nya svenska Årsredovisningslagen (ÅRL) (Nilsson 2010, s. 14). Under de senaste åren har dock EU alltmer närmats sig International Accounting Standards Board (IASB)s normbildning, vilken har stark anknytning till den angloamerikanska redovisningstraditionen (Nilsson 2010, s. 14). Internationella regler utvecklade av IASB för värdering av skulder och tillgångar samt beräkning av vinst och förlust, har gjort att de internationella kapitalrörelserna har ökat kraftigt under de senaste åren

(Edenhammar, Norberg et al. 2013, s. 11). IASB verkar för en internationell harmonisering inom redovisning och utvecklar International Financial Reporting Standards (IFRS).

Bokföringslagen (BFL) innehåller bestämmelser om bokföringsskyldighet för vissa fysiska och juridiska personer. I denna lag regleras bland annat vilka som är bokföringsskyldiga, vad bokföringsskyldigheten innebär, hur den löpande bokföringen ska utföras samt hur den ska avslutas.

ÅRL innehåller bestämmelser om upprättande och offentliggörande av årsredovisning, koncernredovisning och delårsrapport. Här regleras bland annat vad en årsredovisning ska bestå av, hur tillgångar och skulder ska värderas samt vilka tilläggsupplysningar som ett företag är skyldigt att redovisa. Intressant att notera är att den rättsliga standarden på redovisningsområdet förutsätter en kompletterande normutfyllnad, bland annat i form av god redovisningssed (Thorell 2005/06, s. 87).

Bokföringsnämnden (BFN) är ett statligt expertorgan som har till uppgift att utveckla god redovisningssed. BFN har sedan 2004 arbetat med K-projektet som syftar till att ta fram fyra kategorier av regelverk för redovisning (BFN 2015). Premissen för K-projektet är reglerna i BFL, det är alltså kraven i BFL som avgör vilket av K-regelverken som ett företag ska respektive får tillämpa. Utgångspunkten är att ett aktiebolag som ska avsluta sin redovisning med en årsredovisning ska tillämpa K3-regelverket och mindre aktiebolag kan frivilligt välja att tillämpa K2. Regelverken ska tillämpas i sin helhet, vilket innebär att det inte är tillåtet att välja att tillämpa vissa regler ifrån K2 och andra ifrån K3. Det är tillåtet att i sin helhet byta från K2 till K3, dock inte i motsatt riktning (BFN 2015).

Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR) är en branschorganisation för revisorer, redovisningskonsulter och rådgivare (FAR u.å.). Organisationen arbetar för att utveckla revisions- och rådgivningsbranschen genom exempelvis utbildning, remissverksamhet och rekommendationer. FAR arbetar för att utveckla normgivning och god yrkessed både nationellt och internationellt (FAR u.å.).

Aktiebolagslagen (ABL) rymmer bestämmelser gällande bland annat bildande av aktiebolag, bolagsordning, bolagsstämma, nyemission av aktier och vinstutdelning. ABL innehåller även regler som syftar till att förhindra att ett bolag drivs vidare trots att det saknas tillräckligt eget kapital. En kontrollbalansräkning ska, enligt ABL 25 kap. 13 §, upprättas bland annat när det finns skäl att anta att bolagets eget kapital understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet. Intentionen är att skydda bolagets borgenärer från att hela bolagets kapital konsumeras innan avveckling inleds (BFN 2014). En kontrollbalansräkning fyller enligt Lindskog (2008, s. 59) två funktioner; den utgör ett kontrollinstrument och beslutsunderlag för styrelsen och aktieägarna samt ett instrument för styrelseledamöterna för att undvika medansvar. Posselius, Grosskopf, Gometz & Huldén (2000, s. 99) menar att man vid prövning av ett bolags fortlevnad även tar hänsyn till andra intressenter i företaget såsom anställda, ägare och samhället.

## 1.2 Problemdiskussion

Enligt ABL 1 kap. 3 § är ägarna av ett aktiebolag i normalfallet inte personligt betalningsansvariga för bolagets förpliktelser. Det finns dock regler som syftar till att skydda bolagets borgenärer, vilka när de inträder leder till betalningsansvar och/eller skadeståndsskyldighet. Det personliga ansvaret kan omfatta både bolagets företrädare såväl som aktieägarna. Enligt ABL 25 kap. 18 § blir bolagets företrädare personligt ansvariga då man har underlåtit att upprätta och låtit bolagets revisor granska en kontrollbalansräkning; då man inte har sammankallat till en första kontrollstämma; eller inte ansökt hos tingsrätten om

likvidation. Dessutom har aktieägarna ett personligt ansvar som uppstår då en aktieägare med vetskap om att bolaget är skyldig att gå i likvidation i enlighet med ABL 25 kap. 17 § 1 st. ändå deltar i ett beslut om att fortsätta verksamheten och ansvarar därmed solidariskt med styrelsen och andra beslutsdeltagare.

Enligt ABL 25 kap. 13 § ska en kontrollbalansräkning upprättas bland annat när det finns skäl att anta att bolagets eget kapital understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet. Kontrollbalansräkningen upprättas med syftet att identifiera de företag som har ekonomisk förutsättning att fortleva. Kontrollbalansräkningen skall enligt ABL 25 kap. 14 § upprättas enligt ÅRL med tillåtelse för vissa justeringar. Dessa justeringar innebär bland annat att andra värderingsprinciper än de som har använts i den ordinarie redovisningen får användas, under förutsättningen att de är förenliga med god redovisningssed. Vidare får tillgångar redovisas till nettoförsäljningsvärde.

FARs policygrupp för redovisning har till BFN ställt frågor gällande tillämpningen av K-regelverken vid upprättande av kontrollbalansräkning (BFN 2014). En av dessa frågor är: får ett aktiebolag blanda regler från olika K-regelverk när det upprättar kontrollbalansräkning, om regelverken varifrån reglerna hämtas var för sig hade kunnat tillämpas i årsredovisningen (BFN 2014)? När det gäller frågan om god redovisningssed menar FAR enligt brevsvaret från BFN (2014) att nuvarande praxis accepterar en större blandning mellan olika regler i en kontrollbalansräkning än vad som varit möjligt i en ordinarie redovisning. Samtidigt anser BFN att ABL och dess förarbeten ger uttryck för att begreppet god redovisningssed i ABL är detsamma som i ÅRL, det vill säga att andra redovisningsregler än de som skulle kunnat tillämpas när årsredovisningen upprättades inte kan tillämpas när kontrollbalansräkningen upprättas (BFN 2014).

En kontrollbalansräkning skall upprättas enligt tillämplig lag om årsredovisning. (ABL 25 kap. 14 §).

Enligt ovan utdrag från ABL framhålls det att kontrollbalansräkningar ska upprättas i enlighet med ÅRL. Detta talar för BFNs ståndpunkt ovan, eftersom detta resonemang alltså torde betyda att byte mellan K2 och K3 regelverken inte borde vara tillåtet, med hänvisning till BFNAR 2012:4.

Av punkt 2 följer att det alltid är tillåtet att byta till det allmänna rådet om årsredovisning och koncernredovisning, K3. Ett företag som tillämpar K3 får däremot endast byta till ett K2-regelverk om det finns särskilda skäl. Kravet på särskilda skäl gäller dock bara om företaget tidigare har tillämpat ett K2-regelverk. Ett företag kan alltså välja K3 som första K-regelverk och därefter byta till ett K2-regelverk utan att det finns särskilda skäl. Har företaget därefter bytt tillbaka till K3 får ett efterföljande byte till ett K2-regelverk endast göras om det finns särskilda skäl. (BFNAR 2012:4)

Med andra ord får företag som tillämpar K3-regelverket enligt BFN inte använda sig av värderingsprinciper som finns i K2, såvida särskilda skäl inte förekommer. Vad särskilda skäl kan utgöras av framgår dock inte av BFNs uttalande ovan. God redovisningssed beskrivs i förarbetena till BFL:

Vad som är god redovisningssed torde enligt utredningen kunna beskrivas genom en hänvisning till att det bör röra sig om en faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets bokföringsskyldiga. (Prop. 1975:104, s. 43)

BFN skriver dock i sitt brevsvaret till FAR att den praxis som framförs av FAR är av bolagsrättslig art, vilket gör att frågan faller utanför BFNs ansvarsområde (BFN 2014).

Enligt BFN kan K3 tillämpas istället för K2 av mindre företag, däremot kan inte större företag tillämpa K2 vid upprättning av en kontrollbalansräkning. Inte heller är en blandning av redovisningsregler från K2 och K3 möjlig med utgångspunkt i ABLs utformning (BFN 2014). Cherry-picking är ett begrepp som används för att beskriva när företag använder de mest fördelaktiga redovisningsprinciperna genom att blanda regler från olika regelverk (Oxford Dictionaries u.å.). Så kallad cherry-picking är utifrån ovan resonemang inte tillåten enligt BFN. Enligt FAR har dock praxis, fram till tidpunkten då frågorna gällande tillämpningen av K-regelverken vid upprättande av kontrollbalansräkning skickades in till BFN, tillåtit just detta.

I BFNs brevsvår från 2014-10-14, som diskuterats ovan, har FAR en annan inställning än BFN när det gäller cherry-picking. I januari 2015 har FAR reviderat RedR 2 Kontrollbalansräkning, vilken behandlar hur och när företag ska upprätta en kontrollbalansräkning. Här väljer FAR att följa BFNs linje i brevsvaret och menar att en blandning av regler från K2 och K3 inte är tillåten (RedR 2). Vidare argumenterar BFN för att endast de regelverk som kan tillämpas i den ordinarie redovisningen kan tillämpas i en kontrollbalansräkning (RedR 2).

I dagsläget tillåter alltså varken FAR eller BFN cherry-picking vid upprättande av kontrollbalansräkning. Vidare talar båda organisationer för att endast de redovisningsprinciper som är tillåtna i den ordinarie redovisningen bör få tillämpas vid upprättande av kontrollbalansräkning. Samtidigt är syftet med en kontrollbalansräkning att företag ska kunna bevisa sin fortlevnadsförmåga (Prop 2000/01:150, s. 37).

I ÅRL 2 kap. 4 § p. 2 finns en grundläggande regel att företag inte får byta redovisningsprincip, för värdering och klassificering med mera, och att dessa principer ska appliceras konsekvent från ett räkenskapsår till ett annat. Detta gäller främst för att upprätthålla jämförbarheten mellan räkenskapsår och företag (Prop. 2000/01:150, s. 38). Samtidigt är inte syftet med en kontrollbalansräkning att upprätthålla jämförbarheten, utan snarare att med hjälp av mätning av bolagets eget kapital vid en kritisk tidpunkt kunna påvisa företagets fortlevnadsförmåga. Med detta som grund bör det enligt vår mening alltså vara tillåtet att frånga vissa av de regler som gäller vid ordinarie redovisning.

BFN och FAR är inte lagstiftande organisationer, vilket i grund och botten gör att de inte har rätt att genom lag reglera redovisningspraktiken i Sverige. BFN har som huvudansvar att utveckla god redovisningssed och FAR har som mål att utveckla revisions- och rådgivningsbranschen genom att bland annat ge ut rekommendationer. En fråga som uppstår här är om BFN och FAR har rätt i att cherry-picking inte bör vara tillåtet? Vi ställer oss kritiska till att livskraftiga företag kan tvingas i likvidation på grund av att de endast tillåts tillämpa vissa värderingsprinciper. För att reda ut denna fråga behöver uttrycket god redovisningssed utredas vid upprättande av kontrollbalansräkning.

Enligt ABL 25 kap. 14 § p. 2 får tillgångar redovisas till nettoförsäljningsvärdet vid upprättande av kontrollbalansräkning. I denna punkt kommenteras inte god redovisningssed, vilket kan tolkas att man i detta fall får frånga denna princip. Som diskuterat ovan argumenterar BFN (2014) för att andra redovisningsregler än de som tillämpas i den ordinarie redovisningen inte ska få tillämpas vid upprättande av kontrollbalansräkning, med hänvisning till god redovisningssed och paragrafer i ABL och dess förarbeten. Med detta som grund borde inte redovisning till nettoförsäljningsvärde heller vara tillåten. Anläggningstillgångar får enligt K2 och K3 inte tas upp till nettoförsäljningsvärde, med andra ord frångår ABL 25 kap. 14 § p. 2 från den goda redovisningsseden som gäller i ÅRL.

### 1.3 Forskningsfrågor

Problemdiskussionen ovan mynnar ut i följande forskningsfrågor:

1. Är det förenligt med god redovisningssed att använda sig av cherry-picking vid upprättande av en kontrollbalansräkning i enlighet med regelverken K2 och K3?
2. Är det förenligt med god redovisningssed att använda sig av nettoförsäljningsvärde vid värdering av anläggningstillgångar vid upprättande av kontrollbalansräkning?

### 1.4 Syfte

Syftet med denna uppsats är att undersöka om det är förenligt med god redovisningssed att använda sig av cherry-picking vid upprättande av kontrollbalansräkning. Syftet är vidare att undersöka om det är förenligt med god redovisningssed att använda sig av nettoförsäljningsvärde vid värdering av anläggningstillgångar vid upprättande av kontrollbalansräkning.

### 1.5 Avgränsningar

Begreppet god redovisningssed förekommer i tre paragrafer i ÅRL<sup>1</sup> samt i elva paragrafer i BFL<sup>2</sup>. God redovisningssed beskrivs i förarbetena till BFL bland annat som en faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets av bokföringsskyldiga (Prop. 1975:104, s. 43.). Vi kommer att avgränsa vår studie till att undersöka vad god redovisningssed är och om det kan finnas olika former av denna beroende på situationen. Inom ramen för god redovisningssed diskuteras problematik kring värderingsfrågor, klassificeringsfrågor, vilka principer som ska vägleda redovisningen och tillämpbara teorier. Dessa frågor bör leda till en givande diskussion gällande vad som bör vara tillåtet vid upprättande av kontrollbalansräkning. Vi avgränsar vidare vårt syfte med denna studie till att undersöka god redovisningssed vid upprättande av kontrollbalansräkningar för aktiebolag som tillämpar antingen K2- eller K3-regelverken.

### 1.6 Terminologiska frågor

I metodavsnittet har vi valt att använda oss av det engelska uttrycket *Grounded Theory* istället för den svenska direktöversättningen grundad teori. Detta är ett medvetet val då begreppet grounded theory enligt vår uppfattning är ett vedertaget uttryck och någon svensk översättning inte har införts i den kvalificerade nationella metodlitteraturen.

Det engelska begreppet cherry-picking används i hela studien, vilket är ett medvetet val. Enligt vår uppfattning finns ingen passande svensk översättning för fenomenet.

Regelverken BFNAR 2008:1 och BFNAR 2012:1 kommer i denna studie benämnas K2 respektive K3. Denna benämning sker i pedagogiskt syfte för att öka läsarens förståelse.

### 1.7 Disposition av uppsatsen

Uppsatsen disponeras i fortsättningen på följande sätt. I kapitel 2 presenteras den för studien valda forskningsmetoden, samt reflektioner gällande studiens validitet, reliabilitet och etiska överväganden. I kapitel 3 redogörs för de teorier som används för att förklara normgivande organs inflytande över redovisningsregleringen samt för studien viktiga begrepp, varav god redovisningssed ges större utrymme. I kapitel 4 presenteras studiens empiri i form av

---

<sup>1</sup>ÅRL 2 kap 2 §, 7 kap 6 §, samt 7 kap 23 §.

<sup>2</sup>BFL 1 kap 1 §, 4 kap 2 §, 4 kap 4 §, 4 kap 5 §, 5 kap 1 §, 5 kap 2 §, 5 kap 8 §, 6 kap 4 §, 6 kap 6 §, 7 kap 3 § samt 8 kap 1 §.

propositioner, rättsfall, uttalanden från BFN etcetera. Av pedagogiska skäl har vi valt att presentera analysen i direkt anslutning till respektive utdrag. I kapitel 5 görs först en sammanfattande och övergripande analys av begreppet god redovisningssed, därefter analyseras BFN och FARs inflytande på det svenska redovisningsområdet. Slutligen presenteras i kapitel 6 en slutdiskussion med slutsatser och förslag till vidare forskning följande därefter.

## 2 Metod

För att besvara forskningsfrågorna under avsnitt 1.3, har en kvalitativ innehållsanalys tillämpats för att kunna utreda begreppet god redovisningssed. Det är viktigt att begreppet god redovisningssed kopplas till kontexten, vilken i denna studie är upprättande av kontrollbalansräkning.

### 2.1 Datainsamlingsmetod

För att kunna utröna vad som är förekommande praxis och lagstiftning på området, har vi undersökt och analyserat relevant lagtext, lagkommentarer och förarbeten. Vidare har vi analyserat vissa rättsfall som kan anses vara prejudikat för utveckling av praxis. Vidare utgörs en stor del av empirin av uttalanden från FAR och BFN då dessa organisationer innehar det största inflytandet över utvecklingen av god redovisningssed genom utgivning av rekommendationer och uttalanden.

För att hitta relevant lagtext, förarbeten, uttalanden etc., har vi i huvudsak använt oss av databaserna Karnov och Summon. Dessa databaser är relevanta källor till vetenskapliga artiklar, rättsfall, propositioner etcetera. Vi har fokuserat på sökorden ”god redovisningssed”, ”kontrollbalansräkning”, ”fortlevnadsprincipen” samt ”K2” och ”K3”.

### 2.2 Urval

I denna studie har ett hermeneutiskt synsätt tillämpats. Den centrala idén är att försöka få fram textens innebörd och intention utifrån det perspektiv som dess upphovsman haft (Starrin & Svensson 1994, s. 73). Detta synsätt leder till att hänsyn tas till textens historiska och kontextuella betydelse (Bryman 2012, s. 560). Detta blir relevant i denna studie då det är syftet bakom 25 kap. 14 § ABL som undersöks.

För att kunna genomföra studien har ett målstyrt urval använts. Ett målstyrt urval handlar enligt Bryman och Nilsson (2011, s. 350) i huvudsak om att välja ut organisationer, dokument etc. med direkt hänvisning till de forskningsfrågor som har formulerats. Studiens urval består av de relevanta lagar, förarbeten, lagkommentarer, uttalanden och rättsfall som berör ämnet god redovisningssed vid upprättande av kontrollbalansräkning. Större delen av det insamlade datamaterialet har utgjorts av officiella dokument från statliga myndigheter, såsom Riksdagen och BFN.

### 2.3 Studiens genomförande

I avsnittet teoretisk referensram har vi valt att presentera teorier som kan användas för att förstå de krafter som ligger bakom BFN och andra normgivande organs inflytande på svenska företags redovisning. Vidare presenteras relevanta redovisningsprinciper och andra begrepp för att ge läsaren en förståelse för de begrepp som används i ABL, ÅRL och BFL. God redovisningssed tillägnas en större del då enligt vår mening utgör grunden för problematiken kring cherry-picking vid upprättande av kontrollbalansräkningar. Dessa redogörelser syftar till att ge läsaren en förståelse för det komplexa begreppet ”god redovisningssed” och att utgöra ett verktyg för analys av vår empiri.

Under avsnittet empiri och analys har vi valt att presentera varje rättsfall, proposition etcetera för sig, med analys av respektive utdrag följande direkt efter. Vi har valt detta tillvägagångssätt för att tydligt koppla varje analys till rätt utdrag samt för att särskilja analysen från empirin. En del av studien har genomförts med en deduktiv forskningsansats, varvid empirin har analyserats utifrån redan befintliga teorier. Genom att utgångspunkten tas i redan befintlig teori antas objektiviteten kunna stärkas med ett deduktivt arbetsätt (Patel och

Davidsson 2011, s. 23). Under avsnittet teoretisk analys av BFN och FARs inflytande har vi valt att använda oss av befintliga teorier för att kunna förklara de krafter som råder inom redovisningsområdet i Sverige.

Vidare kommer vi att använda oss av forskningsmetoden *Grounded Theory*. Målet med grounded theory är att upptäcka eller generera en teori utifrån empiriska iakttagelser (Dey 1999, s. 1). Konceptet grounded theory förklaras mer ingående under avsnitt 2.4. Vi har valt att använda oss av grounded theory för att djupare analysera begreppet god redovisningssed. Vi bildar i denna studie vår egen uppfattning av vad som bör anses vara god redovisningssed, baserat på bland annat rättskällematerial.

## 2.4 Grounded theory

Grounded theory presenterades för första gången 1967, av Barony Glaser och Anselm Strauss i boken *The Discovery of Grounded Theory*. Grounded theory definieras här som upptäckten eller genereringen av en teori med data som utgångspunkt (Glaser & Strauss 1967, s. 1). Glaser och Strauss (1967, s. 45) menar att förutsättningarna inte bestäms utifrån en på förhand bildad uppfattning. Initialläget ska istället utgå från ett generellt ämne eller problem (Dey 1999, s. 3). De empiriska upptäckterna tillåts sedan ackumuleras för att ge upphov till en framväxande teori (Dey 1999, s. 4). Det generella problem denna studie kommer att fokusera på är den goda redovisningsseden vid upprättande av kontrollbalansräkning.

Inom grounded theory används så kallad *Theoretical Sampling*, vilket innebär att datainsamlingen i sin helhet inte kan bestämmas på förhand (Dey 1999, s. 4). Istället samlas ytterligare data in med utgångspunkt från den redan insamlade datan (Dey 1999, s. 5). Den ursprungligen insamlade datan baseras på det valda generella ämnet för undersökningen (Glaser & Strauss 1967, s. 45). Vi utgick ifrån god redovisningssed som den beskrivs i lagen och gick sedan vidare till propositioner, rättsfall etcetera. Tack vare BFNs lagstadgade uppgift att utveckla den goda redovisningsseden, samlade vi även in uttalanden från denna myndighet och andra organisationer som kan anses relevanta.

Första steget i den analytiska processen enligt grounded theory är kategorisering, ibland också benämnt kodning (Charmaz 2006, s. 42). I detta steg identifieras kategorier av datan och dess egenskaper (Dey 1999, s. 5). Charmaz (2006, s. 59) menar att det finns en styrka i grounded theory vad gäller kategoriseringen, då datan används aktivt i hela forskningsprocessen snarare än att enbart passivt läsas igenom. På så sätt uppenbaras nya möjligheter för analys (Charmaz 2006, s.59). I denna studie använder vi oss av två kategorier: vad som är god redovisningssed och vad som inte är god redovisningssed.

Enligt grounded theory bör datainsamling upphöra när inga nya konceptuella variationer eller idéer kan utläsas ur ytterligare inhämtad data (Dey 1999, s. 116). Glaser och Strauss (1967, s. 61) kallar detta teoretisk mättnad. Enligt Dey (1999, s. 9) har teoretisk mättnad uppnåtts när en tillfredsställande teori har uppstått. Vi valde att avsluta datainsamlingen när vi ackumulerat vad vi ansåg vara relevanta infallsvinklar, det vill säga lagar, rättsfall, propositioner och uttalanden samt rekommendationer från normgivande organisationer. Vi samlade data i så stor utsträckning som möjligt tills ytterligare insamlad information inte tillförde nya perspektiv inom ämnet.



## 2.5 Reliabilitet och validitet

Reliabiliteten anger enligt Ejvegård (2009, s. 77) tillförlitligheten hos och användbarheten av ett mätinstrument och dess måttenhet. Det är viktigt att man som forskare är observant och konsekvent när det gäller sin måttstock och måttenhet (Ejvegård 2009, s. 77). Tillförlitligheten handlar enligt Jacobsen, Sandin och Hellström (2002, s. 159) om huruvida vi kan lita på den information vi har samlat in. Intern reliabilitet handlar enligt LeCompte och Goetz (1982, s. 41) om huruvida alla observatörer är samstämmiga kring fenomenet som studeras. Extern reliabilitet gäller istället om oberoende forskare skulle generera lika resultat med hjälp av samma metod (LeCompte & Goetz 1982, s. 32). Båda perspektiven behandlar med andra ord problemspekter kring replikerbarheten av en undersökning (LeCompte & Goetz 1982, s. 32).

Validitet, även kallat giltighet, innebär att man som forskare verkligen mäter det som man avser att mäta (Jacobsen et al. 2002, s. 159). Vid en kritisk genomgång av källor bör man fråga sig om man samlat in de *rätta* enheterna och om dessa har förmedlat en *sann* information (Jacobsen et al. 2002, s. 259). Intern validitet berör frågan om det som observeras av forskaren verkligen är representativt för det fenomen som utgör subjektet för studien (LeCompte & Goetz 1982, s. 32). Extern validitet handlar om generaliserbarheten i resultatet av en studie (LeCompte & Goetz 1982, s. 32).

Det är svårt att hitta entydiga regler, procedurer eller kriterier för att uppnå god kvalitet i kvalitativa studier eftersom dessa kännetecknas av en stor variation (Patel & Davidson 2011, s. 109). Det är istället viktigt att forskningsprocessen beskrivs noggrant, från hur frågeställningen uppkommit till hur resultatet har redovisats (Patel & Davidson 2011, s. 109). Det har diskuterats kring huruvida kriterierna reliabilitet och validitet är relevanta i kvalitativa studier. Guba (1981, s. 80) menar att kriterierna reliabilitet och validitet kan ersättas av tillförlitlighet och kontextrealism. LeCompte och Goetz (1982, s. 31) framhåller dock att reliabilitet och validitet är viktiga i alla vetenskapliga undersökningar. Kvalitativa studier leder sällan till resultat som kan generaliseras till en större population, däremot kan de leda till förståelse av ett fenomen och vilka variationer detta fenomen uppvisar i relation till sin kontext (Patel & Davidson 2011, s. 109).

Vi anser att denna studie, i den mån en kvalitativ studie kan vara det, är replikerbar. Intern reliabilitet är uppnådd då båda författarna av denna uppsats kom till likartad analys och slutsats. Eventuella meningsskiljaktigheter löstes med en mer ingående diskussion av ämnet i fråga, dock var dessa få i antal och av ringa betydelse. Extern reliabilitet är uppnådd då hela empirin består av offentliga handlingar, som i de flesta fall går att hitta online. Genom att presentera våra sökord och använda databaser, ökar graden av replikerbarhet.

Vidare är den interna validiteten uppnådd då BFNs rekommendationer och uttalanden måste anses vara en representativ källa, tack vare dess lagstadgade uppgift att utveckla god redovisningssed. Vidare måste propositioner och lagar anses representativa då de utgör grunden för svensk rätt. Även rättsfall är representativa då dessa mynnar ut i prejudikat som bestämmer praxis. Eftersom något specifikt företag inte har undersökts blir resultaten generaliserbara i högre utsträckning. Med detta sagt borde vår framförda tes kunna appliceras på alla små och medelstora aktiebolag i Sverige.

## 2.6 Källkritik

Enligt Rienicker, Stray Jörgensen, & Hedelund (2014, s. 174) ska man förhålla sig kritisk till källorna i sin studie. Jacobsen et al. (2002, s. 210) menar att en källas kvalitet främst beror på vilken kunskap och kompetens informationens författare har. Patel och Davidson (2011, s. 68)

menar att källkritik i inledningen innebär att vi måste ta reda på var, när och varför dokumenten tillkommit. Vi har bedömt våra källor utifrån dess trovärdighet, författarens ställning, den ämnesmässiga relevansen och objektivitet. I referensramen har vi använt oss av kvalificerad ekonomisk och juridisk litteratur, exempelvis avhandlingar och vetenskapliga artiklar. Dessa källor granskas och publiceras i vetenskapliga forum (Höst, Regnell & Runeson 2006, s. 62). En del av författarna utgörs utav personer som varit eller är verksamma som redovisningsexperter inom Svenskt Näringsliv och representanter i BFN. I både referensramen och teorikapitlet har artiklar från tillförlitliga och relevanta tidskrifter använts, såsom Balans, Skattenytt och Accounting, Auditing & Accountability Journal. I teorikapitlet har vi även använt oss av facklitteratur, vilken på ett förenklat sätt beskriver de för denna studie relevanta teorierna.

Vår empiri består av propositioner, rättsfall, rekommendationer samt offentliga dokument såsom brevsvår från BFN. Propositionerna anser vi vara tillförlitliga och relevanta då de framhåller syftena bakom de studerade lagarna och ger vägledning om vad som troligen är gällande rätt. Rättsfallen i sin tur kan anses tillförlitliga då domstolar genom prejudicerande domar bestämmer vad som utgör praxis. Allmänna råd och offentliga dokument från BFN kan anses tillförlitliga och relevanta då myndigheten är ett statligt expertorgan med huvudsyftet att utveckla god redovisningssed i Sverige. Rekommendationer från FAR kan anses vara tillförlitliga eftersom den utgör en branschorganisation vars syfte bland annat är att utveckla normgivningen och god yrkessed genom att utge rekommendationer. Vidare kan FAR, vid sidan av BFN, anses ha en framstående position när det gäller normgivningen i Sverige.

Vi har valt att ordagrant citera utdrag ur alla propositioner, rättsfall, rekommendationer etcetera. I vissa av dessa utdrag förekommer stavfel och/eller språkfel. Vi har valt att inte korrigera dessa för att behålla det ursprungliga innehållet. Trots dessa mindre fel anser vi källorna vara tillförlitliga och relevanta.

## **2.7 Etisk reflektion**

Inom forskning handlar etik enligt Forsman (1997, s. 9) om två problem, ett direkt och ett indirekt. Moralerna i forskningens mål och medel utgör det direkta problemet, medan det indirekta problemet avser hur denna moral kan och bör upprätthållas (Forsman 1997, s. 9). Forskning bör vara saklig, objektiv och gärna oegennyttig (Forsman 1997, s. 17). Jacobsen et al. (2002, s. 482) menar att etiska dilemman huvudsakligen uppstår i situationer där vi med hänsyn till den valda forskningsmetoden vill dölja avsikten med en undersökning för den som undersöks. Informerat samtycke, krav på privatliv och krav på att bli korrekt återgiven är tre grundkrav som en undersökning bör försöka uppfylla (Jacobsen et al. 2002, s. 482). Metoden har utförts och resultat har analyserats utan avsikt att lura eller vilseleda någon. Ingen information eller empiri har avsiktligt undanhållits eller förvanskats. Publikationer av olika slag, som använts i vår empiri och analys, har alla varit offentligt tillgängliga. Största möjliga aktsamhet har tillämpats vid problemdiskussion och analys av empiri, för att erhålla ett så korrekt resultat som möjligt. Eftersom denna studie inte innehåller några intervjuer eller observationer, samt till utslutande del inrymmer offentliga dokument kan kraven på samtycke och privatliv enligt vår mening anses vara uppfyllda. För att uppfylla kravet om korrekt återgivning använder vi oss till större delen av citat så att ordalydelsen av varje lag, förarbete och uttalande framgår.

BFN är en statlig myndighet och av detta följer att handlingar och liknande publikationer, som offentliggjorts, är subjekt för analys och granskning. Enligt lag är BFNs uppgift att utveckla god redovisningssed, däremot har de ingen laglig rätt att föreskriva hur företag ska redovisa. Detta gör det intressant ur ett etiskt perspektiv att granska och analysera BFNs

rekommendationer och allmänna råd. En intressant fråga är om BFN har rätt att kräva att företag ska följa de av myndigheten utfärdade regelverken K2 och K3 i sin helhet.

### 3 Teoretisk referensram

I den teoretiska referensramen presenteras teorier som kan användas för att förstå BFN och andra normgivande organs inflytande på det svenska redovisningsområdet. Därefter följer redogörelser för föreskrivningsrätt, kontrollbalansräkningens förfarande, god redovisningssed och redovisningsprinciper. Dessa redogörelser syftar till att utgöra ett verktyg för analys av studiens empiri, men även ge läsaren en djupare förståelse för studiens område.

#### 3.1 Intressentteorin

Intressentteorin består av två grenar, en etisk och en positiv. Generellt för teorin är att den identifierar specifika grupper vilka har ett relevant intresse för organisationen. Intressentteorin handlar om sociala kontrakt. Dessa kontrakt berör de indirekta överenskommelserna mellan företag och specifika grupper snarare än endast samhällets förväntningar (Deegan & Unerman 2011, s. 348). Vad som ingår i de sociala kontrakten varierar således beroende på vilken grupp som situationen berör. Freeman och Reed (1983, s. 91) definierar intressenter som den individ eller grupp som kan påverka en organisations prestationer i dess strävan mot mål och objektiv eller som blir påverkad av dessa aktiviteter.

Den etiska grenen av intressentteorin är av normativ art. Enligt Hasnas (1998, s. 26) ska företagsledningen utifrån detta perspektiv agera med hänsyn till alla intressenters intressen och inte med utgångspunkt i endast aktieägarnas ekonomiska insats. Alla intressenter ska behandlas lika och då det uppstår konflikter mellan olika gruppers intressen ska organisationen sträva efter en balans mellan motsättningarna (Hasnas 1998, s. 26). Den etiska grenen av intressentteorin leder till att företagsledningen mer eller mindre kan tvingas frångå ekonomiska motiv, till exempel lönsamhetskrav (Stoney & Winstanley 2001, s. 608). En bredare syn på det etiska perspektivet är att alla intressenter har grundläggande rättigheter som inte får överträdas, vilket därmed också innebär ett informationskrav (Deegan & Unerman 2011, s. 350-351). Oavsett om intressenterna kan använda informationen eller inte och oavsett av vilket slag den är, har de rätt till att få ta del av den. Med andra ord kan det hävdas att företag utifrån det normativa perspektivet har ett socialt ansvar gentemot alla sina intressenter. Detta anknyter till begreppet *accountability*, genom vilket organisationer anses ha en skyldighet att tillhandahålla nödvändig information av finansiell såväl som icke-finansiell art gällande de prestationer och aktiviteter en organisation har ansvar för (Gray, Owen & Adams 1996, s. 38). Därav följer även att företag har ansvaret att vidta nödvändiga åtgärder eller avstå från vissa aktiviteter (Gray, Owen et al. 1996, s. 38).

Då den etiska grenen av intressentteorin beskriver hur ett företag borde agera, försöker den positiva grenen beskriva hur och varför företagsledningen förmodligen lägger särskild vikt vid några intressenters intressen framför andras (Deegan & Unerman 2011, s. 352). Enligt Gray et al. (1996, s. 46) lägger företag mer energi på att ta tillvara på de mer betydelsefulla intressenterna. Därför skiljs primära och sekundära grupper av intressenter åt (Clarkson 1995, s. 106). Primära intressenter utgörs således av sådana grupper av vilkas engagemang är nödvändiga för organisationens fortlevnad (Clarkson 1995, s. 106). Rätt information till avsedd intressent kan följaktligen användas som ett incitament för att bibehålla relationen med parten eller avleda uppmärksamhet och opposition (Gray, Owen et al. 1996, s. 46). Ju större betydelse den specifika intressenten utgör för företagets tillgångar, desto mer uppmärksamhet får intressenternas förväntningar (Deegan & Unerman 2011, s. 253). Därmed riktar organisationer specifik information och utför vissa aktiviteter till dessa intressenter för att stimulera till ett fortsatt förhållande dem emellan och på så sätt visa att man möter deras krav och intressen (Deegan & Unerman 2011, s. 253).

## 3.2 Institutionell teori

Företag har en tendens att rätta sig efter det beteende och uppförande som av samhället anses vara socialt accepterat. Detta fenomen förklaras bland annat med hjälp av institutionell teori (Broadbent et al. 2001, s. 569). Utvecklingen av den formella organisationsstrukturen är influerad av dess omgivning, vilket innebär att samhället sätter regler, normer och värderingar som företag förväntas rätta sig efter (Dillard et al. 2004, s. 509). Dessa förändringar sker oavsett hur stor den faktiska nyttan är (Carpenter & Feroz 2001, s. 569). Organisationer har dock en viss möjlighet att påverka och styra över dessa förväntningar och kan på så sätt forma en struktur och därmed visa att man följer dessa på ett adekvat sätt (Dillard et al. 2004, s. 509). Med andra ord strävar företag efter att uppnå legitimitet genom att anpassa sin organisation efter samhällets förväntningar (Fogarty 1992, s. 331).

Inom institutionell teori beskrivs detta tillmötesgående beteende utifrån olika perspektiv, till exempel tvingande-, mimetisk och normativ isomorfism (Broadbent et al. 2001, s. 569). Isomorfi anspelar på det sätt som organisationer anpassar sig efter institutionell praktik (Dillard et al. 2004, s. 509). Den här isomorfiska processen leder till att organisationer blir alltmer homogena inom den omgivning för vilken de är belägna inom (Carpenter & Feroz 2001, s. 566).

### 3.2.1 Tvingande isomorfism

Enligt DiMaggio och Powell (1983, s. 150) kan tvingande isomorfism uppstå ur både formella och informella påtryckningar från sådana organisationer vilka andra är beroende av, samt från samhällets kulturella förväntningar. Tvingande isomorfism sker främst när andra organisationer, speciellt myndigheter, utövar sitt inflytande över företag (Fogarty 1992, s. 334). Även politiska påtryckningar, statens lagstiftning och resurspåverkan utgör tvingande krafter (Eriksson-Zetterquist 2009, s. 79). Kravet att anpassa sig kan komma ur dominerande organisationers styrka genom övertalning eller inbjudan att delta i hemliga överenskommelser (Eriksson-Zetterquist 2009, s. 79). Dessa påtryckningar är inte nödvändigtvis tvingande i sig, men kan också vara av övertygande eller inbjudande karaktär (DiMaggio & Powell 1983, s. 150). Den här formen av institutionell teori ligger nära intressentteorin, då företag styr sina offentliga handlingar efter vad man vill ge uttryck för. Detta kan exempelvis bero på samhälleliga påtryckningar, som är tvingande (Deegan & Unerman 2011, s. 363). Carpenter och Feroz (2001, s. 571) menar att tvingande isomorfism kan vara avgörande för vilka redovisningsstandarder ett företag väljer att följa eller vilka principer som myndigheter anser att redovisningen ska följa. Förändringen som sådan kommer av en yttre källa, vanligen en för företaget betydelsefull intressent, myndighet eller annan kvalitetsledning (Tuttle & Dillard 2007, s. 393). Företagens intresse blir då att anpassa sig till de mest inflytelserika av intressenter och motivationen stammar ur en strävan efter den legitimitet som ryms i den av samhället socialt accepterade standarden (Tuttle & Dillard 2007, s. 393).

### 3.2.2 Mimetisk isomorfism

Mimetisk isomorfism syftar till företags benägenhet att härma andra som anses vara överlägsna eller framgångsrika (Dillard et al. 2004, s. 509). Imiterande krafter består av vanemässiga svar på osäkra situationer (Eriksson-Zetterquist 2009, s. 79). Organisationer blir av osäkerhet i sig drivna till att imitera andra (Eriksson-Zetterquist 2009, s. 79). Genom att imitera mer framgångsrika organisationer slipper mindre framgångsrika företag finna egna sätt att lösa problem (Eriksson-Zetterquist 2009, s. 80). Detta kan ses som en låg-risk och låg-kostnadsreaktion till förändringar i organisationers omvärld (Fogarty 1992, s. 334). Den huvudsakliga utgångspunkten i den mimetiska isomorfismen är att det råder stor osäkerhet om de förändringar som sker (Carpenter & Feroz 2001, s. 571). När situationer uppstår där

osäkerheten är hög och företag blir rådvilla, söker de sig till annan förekommande praxis och modeller som tidigare visat sig vara framgångsrika i frågan (Carpenter & Feroz 2001, s. 571).

De förändringar som antas av företag i den mimetiska isomorfismen är mer av en volontär art och den imiterade praxis som implementeras har fördelen att den i sig redan är legitimerad och socialt accepterad av samhället (Tuttle & Dillard 2007, s. 392). Unerman och Bennett (2004, s. 692) förklarar mimetisk isomorfism som resultatet av företagsledningens strävan efter att bibehålla eller öka företagets legitimitet utifrån intressenternas perspektiv. De menar vidare att misslyckade försök att följa socialt accepterad praxis inom samma bransch eller sektor kan få förödande effekter på företags legitimitet (Unerman & Bennett 2004, s. 692).

### **3.2.3 Normativ isomorfism**

Normativ isomorfism är ett resultat av professionalisering inom branscher och sektorer (Dillard et al. 2004, s. 509). Inflytande från professioner och utbildningar leder till normativa krafter som påverkar vad som är det rätta sättet att göra saker (Eriksson-Zetterquist 2009, s. 80). En viss profession kan ha en gemensam strävan för att definiera vilka metoder och förhållanden som ska gälla för deras arbete (Eriksson-Zetterquist 2009, s. 81). Med andra ord uppstår den normativa isomorfismen då ett område mognar (Tuttle & Dillard 2007, s. 393).

Institutionell legitimitet är graden av det stöd som ett företag har när det följer de normer och värderingar som omgivningen har socialt accepterat och dessa är ofta reglerade av samhälleliga institutioner (Carpenter & Feroz 2001, s. 570). Dessa normer och värderingar, som representerar en grupp samhälleliga förväntningar, utgör en källa för institutionella handlingsregler (Tuttle & Dillard 2007, s. 393). Normativ isomorfi kan också uppstå då en formell och professionell institution, exempelvis en myndighet som täcker hela sektorer och branscher, blir ledande i att influera normer och värderingar hos företag (Tuttle & Dillard 2007, s. 394). Av detta följer att institutionell legitimitet endast kan bli ifrågasatt av den samfälligheten som har auktoritet över vad som blir socialt accepterat (Carpenter & Feroz 2001, s. 570).

### **3.3 Föreskriftsrätt**

Föreskriftsmakt kan endast delegeras från riksdagen till regeringen om en föreskrift uppfattas som offentligrättslig (Johansson 2010, s. 65). I förlängningen innebär detta att ingen delegation får ske inom det privaträttsliga lagområdet (Johansson 2010, s. 65). En privaträttslig föreskrift kan åberopas av en enskild mot en annan enskild, medan en offentligrättslig föreskrift endast åberopas av eller mot en representant för det allmänna (Johansson 2010, s. 65). Enligt SOU 1996:157 bör reglerna om årsbokslut, årsredovisning, koncernredovisning och delårsrapportering klassificeras som privaträttsliga (Johansson 2010, s. 66). Reglerna om löpande bokföring och arkivering av räkenskapsmaterial bedöms med hänsyn tagen till syfte och ändamål som både offentligrättsliga och privaträttsliga (Johansson 2010, s. 66). Eftersom föreskriftsrätten inte får delegeras inom det privaträttsliga området, kan detta område endast regleras genom riksdagens beslut i lag (Johansson 2010, s. 65). Enligt svensk lag kan inte möjligheten att utfärda regler som måste följas av medborgare och företag delegeras till privaträttsliga organisationer (Ingblad 2002, s. 28). Däremot kan parterna i ett avtal civilrättsligt komma överens om att följa vissa regler (Ingblad 2002, s. 28).

Legalitetsprincipen är ett begrepp som används inom flera rättsområden, huvudsakligen sådana som har en offentligrättslig karaktär (Hultqvist 1995, s. 3). Legalitetsprincipen har främst utvecklats och behandlats inom straffrätten (Hultqvist 1995, s. 3). Myndigheters beslut måste enligt denna princip alltid ha något slags författningsstöd (Marcusson 2012, s. 73). Legalitetsprincipen är grundlagsfäst:

Den offentliga makten utövas under lagarna. (RF 1 kap. 1 § 3 st.)

Föreskrifter ska meddelas genom lag om de avser förhållandet mellan enskilda och det allmänna under förutsättning att föreskrifterna gäller skyldigheter för enskilda eller i övrigt avser ingrepp i enskildas personliga eller ekonomiska förhållanden. (RF 8 kap. 2 § p. 3)

Beslut som är betungande för medborgarna kräver ett kvalificerat författningsstöd, helst lagstöd (Marcusson 2012, s. 73). Legalitetsprincipen sätter gränser för tolkningen av bestämmelser (Hultqvist 2013, s. 15). Myndigheternas egna intressen får inte gå utöver föreskrifternas ordalag (Marcusson 2012, s. 74). Detta krav på lagstöd betyder i förlängningen att ett beslut av riksdagen fordras vid lagstiftning och därmed räcker inte föreskrifter utfärdade av regering eller förvaltningsmyndighet (Marcusson 2012, s. 74). Kravet innebär med andra ord att myndigheterna tvingas precisera en författningsmässig grund för sitt agerande (Marcusson 2012, s. 94). Myndigheterna förhindras därmed från möjligheten att föreskriva tvingande regler utan klart stöd av statsmakterna (Marcusson 2012, s. 94). Mannelqvist och Enqvist (2013/14, s. 326) menar att makt ska bedrivas under bindande rättsregler för att garantera att det offentliga beslutsfattandet är förutsebart och är legitimerande genom att det därmed skyddas från godtyckligt maktutövning.

## **3.4 Kontrollbalansräkning**

### **3.4.1 Kontrollbalansräkningens förfarande**

I ABL 1 kap. 3 § framgår att delägarna i ett aktiebolag som huvudregel inte är personligt betalningsansvariga för bolagets förpliktelser. Ett privat aktiebolag ska enligt ABL 1 kap. 5 § ha ett aktiekapital som ska uppgå till minst 50 000 kr, medan ett publikt aktiebolag enligt ABL 1 kap. 14 § ska ha ett aktiekapital på minst 500 000 kr. Intentionen är att aktiekapitalet ska fungera som en buffert för de skulder som bolaget åtar sig (Folkesson 2007, s. 67). Eftersom aktieägarna inte personligen kan krävas på betalningen av aktiebolagets skulder, finns regler om att bolagets aktiekapital inte får förbrukas (Folkesson 2007, s. 67). I ABL 25 kap. 13-20 § återfinns regler som syftar till att skydda bolagets borgenärer i form av likvidationsplikt (Folkesson 2007, s. 67).

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 utmätningsfordringen.

(ABL 25 kap. 13 §).

När aktiekapitalet är på väg att förbrukas, det vill säga när styrelsen har anledning att misstänka att det egna kapitalet understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet, måste en kontrollbalansräkning genast upprättas. Om kontrollbalansräkningen bekräftar denna misstanke måste styrelsen, enligt ABL 25 kap. 15 §, omgående kalla till en bolagsstämma (även kallad första kontrollstämman) för att pröva om bolaget ska likvideras. Väljer stämman att inte besluta för likvidation, ska enligt ABL 25 kap. 16 § en andra kontrollstämma hållas inom åtta månader från den första. Under denna andra kontrollstämma ska man på nytt pröva om bolaget ska gå i likvidation, med upprättande av en ny kontrollbalansräkning.

Om styrelsen har underlåtit att

1. i enlighet med 13 § upprätta och låta bolagets revisor granska en kontrollbalansräkning enligt 14 §,

2. i enlighet med 15 § sammankalla en första kontrollstämma, eller
3. i enlighet med 17 § ansöka hos tingsrätten om att bolaget skall gå i likvidation, svarar styrelsens ledamöter solidariskt för de förpliktelser som uppkommer för bolaget under den tid som underlåtenheten består.

Den som med vetskap om styrelsens underlåtenhet handlar på bolagets vägnar svarar solidariskt med styrelsens ledamöter för de förpliktelser som därigenom uppkommer för bolaget.

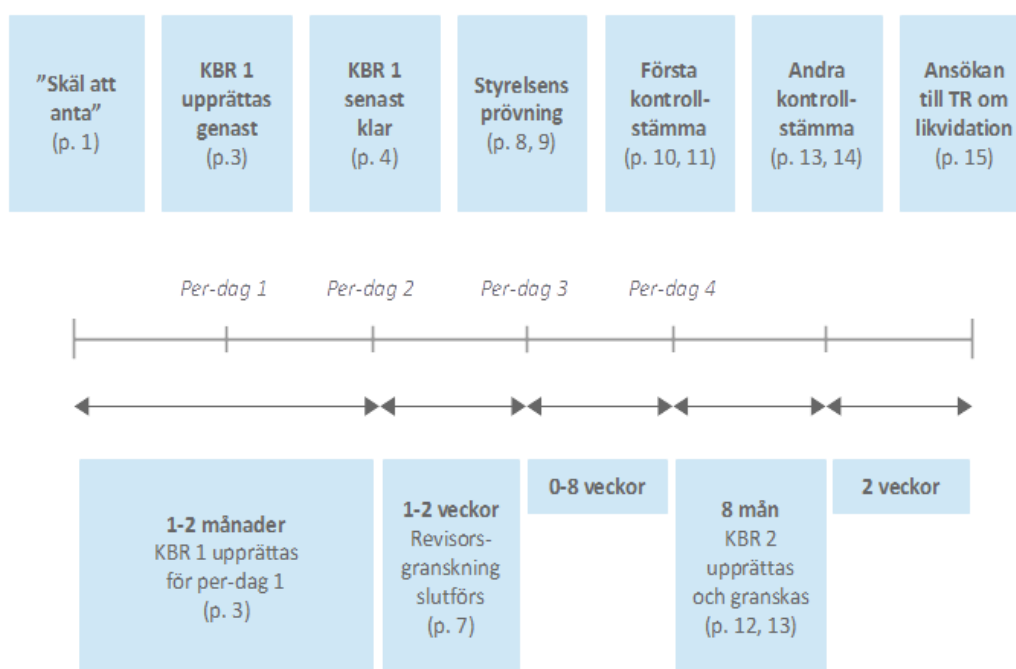
Ansvaret enligt första och andra styckena gäller inte för den som visar att han eller hon inte har varit försumlig.

I sådana fall som avses i 13 § 1 gäller ansvaret enligt första stycket 1 endast om bolagets eget kapital, beräknat enligt 14 §, understeg hälften av bolagets registrerade aktiekapital vid den tidpunkt då styrelsens skyldighet att upprätta kontrollbalansräkning uppkom. Ansvaret gäller inte om bolagets eget kapital hade stigit över denna gräns efter den angivna tidpunkten men innan kontrollbalansräkningen senast skulle vara upprättad. (ABL 25 kap. 18 §).

En aktieägare som med vetskap om att bolaget är skyldigt att gå i likvidation enligt 17 § första stycket deltar i ett beslut att fortsätta bolagets verksamhet ansvarar solidariskt med dem som svarar enligt 18 § för de förpliktelser som uppkommer för bolaget efter den tidpunkt som anges i 17 § andra stycket. (ABL 25 kap. 13 §).

Om styrelsen underlåter att upprätta och låta granska en kontrollbalansräkning, sammankalla till första och andra kontrollstämma och/eller att ansöka hos tingsrätten om likvidation, blir styrelsen personligt betalningsansvariga för de skulder och åtaganden som uppkommer för bolaget under tiden som denna underlåtenhet kvarstår. Även aktieägare kan bli personligt ansvariga om de deltar i beslut att fortsätta bolagets verksamhet, trots vetskap om skyldighet att gå i likvidation. Dessa regler är till för att skydda bolagets borgenärer. Normalt sett har företrädare för aktiebolag inget personligt betalningsansvar för bolagets förpliktelser (Bokelund Svensson & Broberg 2013, s. 41). Avsikten är att ett företag vars verksamhet är förlustbringande ska upphöra medan skulderna kan betalas till fullo av tillgångarna (Oppenheimer, B., Blomberg G., Bruhn D., & Reiner J. 2007, s. 29).





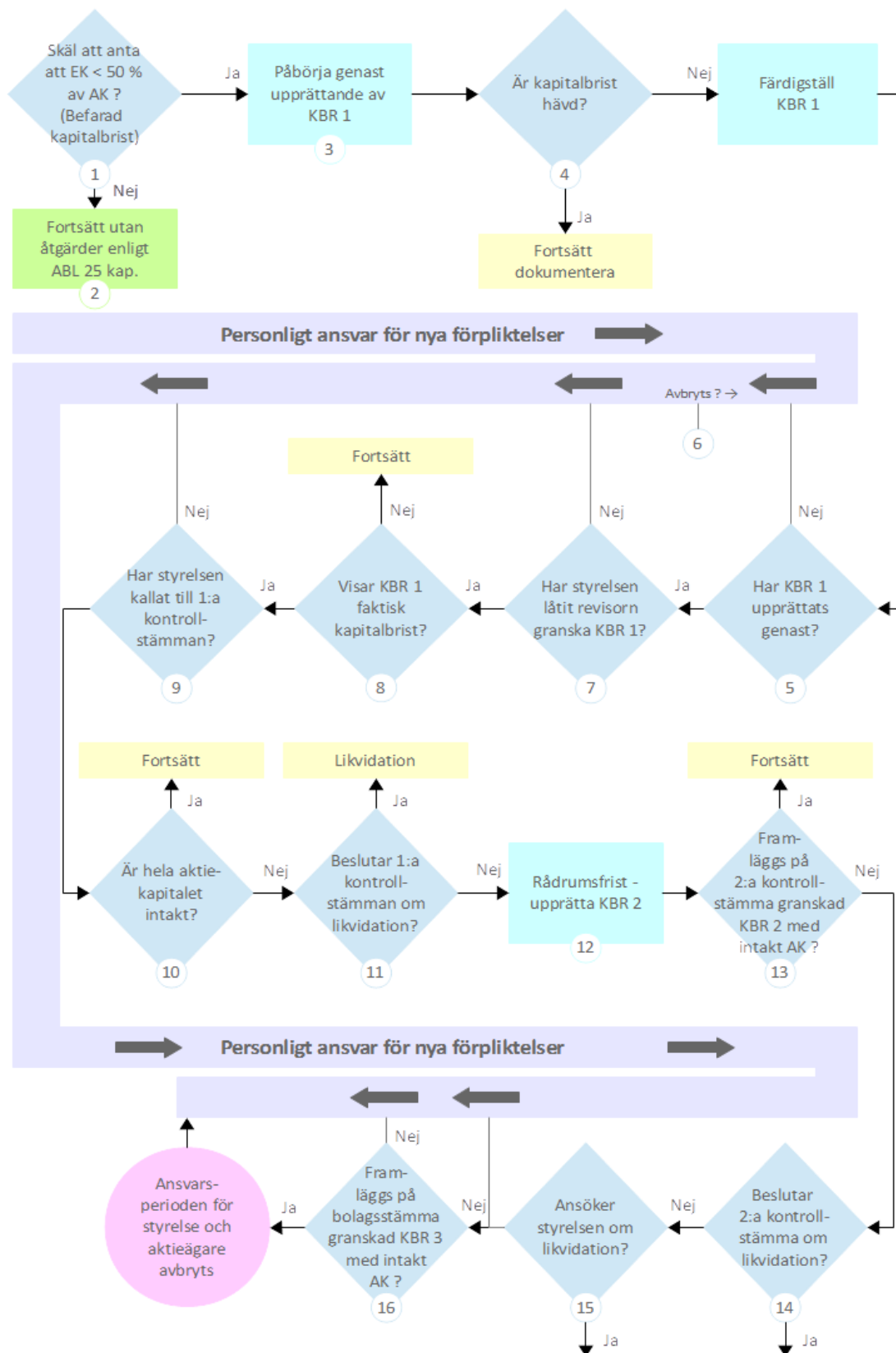
**Figur 1:** Schematisk tidsaxel över åtgärderna kring upprättande av kontrollbalansräkning (Oppenheimer et al. 2007, s. 29).

När styrelsen har skäl att anta att bolagets eget kapital understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet, föreligger så kallad *befarad kapitalbrist* (Oppenheimer et al. 2007, s. 24). Detta kan illustreras i p.1 i figur 1 ovan. Styrelsen har skyldighet att agera vid varje tidpunkt då befarad kapitalbrist föreligger (Oppenheimer et al. 2007, s. 24). Styrelsen har även skyldighet att agera efter ett misslyckat utmätningsförsök av bolagets tillgångar (Folkesson 2007, s. 68). Upprättandet av kontrollbalansräkningen måste initieras genast och fortskrida utan tidspilan (Oppenheimer et al. 2007, s. 31). Tidsfristen från det att styrelsen har *skäl att anta* och det att kontrollbalansräkningen senast måste vara upprättad får bedömas från fall till fall men bör röra sig om max en eller två månader (Oppenheimer et al. 2007, s. 32). Enligt lagen anses kontrollbalansräkningen upprättad först då minst hälften av styrelsens ledamöter har undertecknat den (Oppenheimer et al. 2007, s. 32).

Styrelsen har enligt ABL 25 kap. 13 § skyldighet att låta bolagets revisor granska kontrollbalansräkningen. Tidsfristen för revisorns granskning har inte kommenterats i förarbeten eller i doktrinen men ett riktmärke är enligt Oppenheimer et al (2007, s. 34) en till två veckor efter att styrelsen överlämnat kontrollbalansräkningen. När revisorn avlämnat sitt yttrande över granskningen ska styrelsen granska denna och pröva om man ska kalla till bolagsstämma (Oppenheimer et al. 2007, s. 35). Om den upprättade och granskade kontrollbalansräkningen bekräftar misstanken om kapitalbrist, ska styrelsen *snarast* möjligt utfärda kallelse till den första kontrollstämman (Oppenheimer et al. 2007, s. 36). Den maximala kallelsetiden, om inte annat är föreskrivet i bolagsordningen, är sex veckor. Styrelsen kan dock låta bli att kalla till extrastämma om ordinarie bolagsstämma ska hållas inom sex till åtta veckor efter att revisorn överlämnat sin granskning (Oppenheimer et al. 2007, s. 36). Bolagsstämman prövar frågan om likvidation med den upprättade och granskade kontrollbalansräkningen som utgångspunkt (Oppenheimer et al. 2007, s. 37). Beslutar stämman för att bolagets verksamhet ska fortsätta har bolaget enligt ABL 25 kap. 16

§ 1 st. en rådrumsfrist på åtta månader innan en andra kontrollstämma skall hållas. Under denna tid ska hela bristen i det registrerade aktiekapitalet täckas för att undvika skyldigheten att gå i likvidation (Oppenheimer et al. 2007, s. 37).

Inför den andra kontrollstämman har styrelsen enligt ABL 25 kap. 16 § 2 st. skyldighet att upprätta en ny kontrollbalansräkning i enlighet med ABL 25 kap. 14 § och låta denna granskas av en revisor. Visar den andra upprättande kontrollbalansräkningen att det egna kapitalet inte uppgår till det då registrerade aktiekapitalet, har styrelsen enligt ABL 25 kap. 17 § skyldighet att ansöka hos tingsrätten om likvidation, senast inom två veckor från den andra kontrollstämman. I figur 2 nedan illustreras åtgärder och ansvar i samband med upprättande av kontrollbalansräkning och prövning av likvidation.



**Figur 2:** Flödesschema över åtgärderna kring upprättande av kontrollbalansräkning (Oppenheimer, et al. 2007, s. 23).

I ABL 25 kap. 14 § återfinns regler som bland annat tillåter att tillgångar tas upp till ett högre värde än i den ordinarie redovisningen, under förutsättning att de värderingsprinciper som används är förenliga med god redovisningssed. Vidare får tillgångar redovisas till nettoförsäljningsvärdet.

En kontrollbalansräkning skall upprättas enligt tillämplig lag om årsredovisning. Vid beräkningen av det egna kapitalets storlek får följande justeringar göras.

1. Tillgångar får tas upp till ett högre värde och avsättningar och skulder tas upp till ett lägre värde än i den ordinarie redovisningen, om de värderingsprinciper som används vid upprättande av kontrollbalansräkningen är förenliga med god redovisningssed. Pensionsåtaganden som enligt 8 a § lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m. har redovisats under en delpost under rubriken Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser får dock inte tas upp till lägre belopp än vad som är tillåtet enligt 7 § samma lag.

2. Tillgångar får redovisas till nettoförsäljningsvärdet.

3. Skulder på grund av statligt stöd för vilket återbetalningsskyldigheten är beroende av bolagets ekonomiska ställning behöver inte redovisas, om stödet, i händelse av konkurs eller likvidation, skall betalas tillbaka först sedan övriga skulder har betalats.

Obeskattade reserver skall delas upp på eget kapital och uppskjuten skatteskuld.

Justeringar enligt första och andra styckena skall redovisas särskilt.

Kontrollbalansräkningen skall undertecknas av styrelsen. (ABL 25 kap. 14 §).

Dessa justeringar är tillåtna eftersom syftet med en kontrollbalansräkning är att utröna om företaget är livskraftigt, vilket kan utläsas ur utdrag från Prop. 2000/01:150 nedan.

Därutöver bör kontrollbalansräkningen utgöra ett instrument för att kontrollera om bolagets ekonomiska ställning är sådan att bolaget skall vara skyldigt att, om rekonstruktionsåtgärder inte vidtas, upphöra med sin verksamhet. Kontrollbalansräkningens funktion kan alltså sägas vara att skilja ut de bolag som inte har ekonomiska förutsättningar att fortsätta verksamheten. (Prop. 2000/01:150, s. 37).

Det framhålls av Posselius et al. (2000, s. 103) att en överdrivet försiktig värdering i denna kontext inte är önskvärd eftersom lagstiftarens avsikt med bestämmelserna innebär skyldighet för styrelsen att sträva efter en realistisk värdering. Eftersom påvisande av fortlevnadsförmåga är huvudsyftet med kontrollbalansräkningen framhålls det också att principerna om jämförbarhet och försiktighet inte bör förhindra företag från att tillämpa andra värderingsmetoder än de som används i den ordinarie redovisningen:

Syftet med en kontrollbalansräkning är inte att möjliggöra jämförelser mellan olika räkenskapsår utan enbart att mäta bolagets eget kapital vid en viss given tidpunkt. Det finns därför inte anledning att förbjuda ett bolag att i kontrollbalansräkningen tillämpa andra värderingsprinciper än det har tillämpat i årsredovisningen eller i en tidigare kontrollbalansräkning, under förutsättning att de tillämpade värderingsprinciperna står i överensstämmelse med lag och god redovisningssed. Om en annan värderingsprincip leder till ett större eget kapital än de värderingsprinciper som har tillämpats i årsredovisningen, bör således den förstnämnda principen kunna tillämpas. (Prop. 2000/01:150, s. 38-39)

Med andra ord upprättas alltså en kontrollbalansräkning med utgångspunkt i en ordinarie årsredovisning, men med ett antal tillåtna justeringar (Posselius et al. 2000, s. 102). De begränsningar som finns gällande att K2 och K3 måste tillämpas i sin helhet fanns inte när ABL skrevs och är inte förenliga med utformningen och syftet med ABL 25 kap. 14 § 1 st. p. 1 (Abrahamsson, Lundqvist & Månsson 2014). Detta innebär enligt Abrahamsson et al (2014) att lagparagrafen går före dessa regler i de allmänna råden. Enligt Cunningham (2007, s. 1417) används regler och principer av normgivare för att beskriva förväntningar och stipulera riktlinjer för redovisningen och att hänsyn därför måste tas till lagar och bestämmelsers ordalydelse och andemening. Peczenik (1995, s. 228) anser vidare att om en viss slutsats inte kan ges stöd åt i betydande mening av lagbestämmelse har den inget lagstöd och kan därmed inte anses vara juridisk. Med andra ord har en sådan slutsats under dessa förutsättningar således inget lagstöd och därmed har den inget juridiskt medhåll.

Alla justeringar gjorda i en kontrollbalansräkning skall enligt ABL 25 kap. 14 § 3 st. redovisas särskilt. Detta torde vara förenligt med god redovisningssed då Lindskog (2008, s. 63) menar att det finns utrymme för betydande valfrihet inom ramen för begreppet. Utifrån detta kan följande allmänna regel beaktas:

Då en årsbalansräkning och en kontrollbalansräkning upprättas vid samma tidpunkt skall, om båda är korrekt gjorda, kontrollbalansräkningen alltid visa minst samma eller i allmänhet bättre ställning än årsbalansräkningen. (Posselius et al. 2000, s. 102)

Specialreglerna i ABL 25 kap. 14 § ska alltså endast verka kapitalförbättrande, aldrig kapitalförsämrande (Lindskog 2008, s. 62) (Leffler 2008/09, s. 819). Utöver de i lagen stadgade justeringarna finns inga andra anvisningar gällande uppställningen av kontrollbalansräkningen eller formkrav (Lindskog 2008, s. 75). Det finns två metoder som tillämpas vid upprättande av kontrollbalansräkningen; *bruttometoden*, som är den vanligaste, samt *nettometoden* (Lindskog 2008, s. 75). Enligt bruttometoden utgår man från ordinarie balansräkning med tillägg för två kolumner, en för korrigeringsposter och en för summering (Lindskog 2008, s. 75). Nettometoden har utgångspunkt i den senast fastställda balansräkningen och gör därefter erforderliga justeringar (Lindskog 2008, s. 75). I praktiken brukar en kontrollbalansräkning upprättas i två steg: utgångspunkt i en ordinarie balansräkning och sedan justeringar av relevanta balansposter (Folkesson 2007, s. 70). Grunden till justeringarna redovisas normalt sett i fotnoter (Folkesson 2007, s. 70). En kontrollbalansräkning ska inte skickas in till Bolagsverket och blir aldrig offentlig, offentlighet av den skulle sannolikt leda till skada för bolaget och kreditproblem (Folkesson 2007, s. 70).

### 3.4.2 Borgenärsskydd

Kravet på en viss marginal mellan bolagets tillgångar och skulder har historiskt sett ansetts ha stor betydelse som borgenärsskydd (Prop. 2009/10:61, s. 7). De aktiebolagsrättsliga skyddsreglerna för borgenärer säkerställer att bolagets egna kapital stannar kvar i bolaget (Folkesson 2007, s. 59). Det finns i ABL ett antal regler om skydd för det egna kapitalet, bland annat vinstutdelningsregler, låneförbudsregler och tvångslikvidationsregler (Folkesson 2007, s. 59-60). Enligt reglerna i ABL 25 kap. 18-19 § blir styrelsen och aktieägarna personligt ansvariga för bolagets skulder då man underlåter att genomföra vissa steg vid misstanke om förbrukning av det egna kapitalet. Aktiekapitalets storlek är dock inte ensamt avgörande för borgenärernas skydd (Prop. 2009/10:61, s. 7). Utöver de aktiebolagsrättsliga skyddsreglerna finns även sakrättsliga borgenärsskyddsregler. Ur borgenärsskyddssynpunkt är de sakrättsliga reglernas syfte i första hand att motverka skentransaktioner när en gäldenär står inför en obeståndssituation, ett annat syfte är att bland annat gäldenärens borgenärer ska

kunna observera när gäldenären gör sig av med egendom (Folkesson 2007, s. 25). Detta ger gäldenärens intressenter möjlighet att handla innan det är för sent (Folkesson 2007, s. 25). Med detta avses att borgenären på så vis ska få tillfället att lämna in en konkursansökan mot gäldenären inom fristen för återvinning (Folkesson 2007, s. 25).

## **3.5 God redovisningssed**

### **3.5.1 Den svenska redovisningslagstiftningen**

Den svenska redovisningslagstiftningen har enligt Bjuvberg (2006, s. 73) av tradition varit av ramlagskaraktär. Ramlagen kännetecknas av att den är öppen och ofta rymmer ett flertal rimliga tolkningar samt att den kräver kompletterande normgivning för att kunna tillämpas (Bjuvberg 2006, s. 73). Vid lagtillämpning används främst förarbeten, rättspraxis, doktriner och andra traditionella rättskällor där behov av utfyllnad för tolkning föreligger (Kellberg & Bjuvberg 2014, s. 38). Rättskällor består av de faktorer som påverkar en domares formulering av den regel denne baserar sitt avgörande på (Strömholm 1996, s. 313). Först och främst kommer lagen som tillhandahåller klara lösningar och kallas den fullt objektiverade källtypen (Strömholm 1996, s. 313). I nästa steg kommer så kallade delvis objektiverade källtyper, som består sedvanerätt och prejudikat (Strömholm 1996, s. 313). I sista hand kommer den icke-objektiverade fria källtypen, förhållandets natur, som består av alla faktorer som påverkar domstolarna att uppställa och följa en viss modell för sitt handlande (Strömholm 1996, s. 313). De tre viktigaste rättskällorna är enligt Ingblad och Fagerberg (2000, s. 30) lagen, prejudikaten och sedvanerätten. Förarbeten är ofta kortfattade och av det skälet är lagar ofta av ramkaraktär (Kellberg & Bjuvberg 2014, s. 38). Dessa rättskällor har dock inte alltid lyckats ge vägledning vid tolkning och tillämpning av redovisningsrätten (Kellberg & Bjuvberg 2014, s. 39). Av den anledningen har lagstiftaren angivit god redovisningssed som en rättslig standard och med det menas att utfyllnad vid tolkning av lag hämtas utanför de traditionella rättskällorna (Kellberg & Bjuvberg 2014, s. 38). God redovisningssed härstammar från sedvanerätten (Ingblad & Fagerberg, 2000, s. 30). Sedvanerätt är i detta fall en beskrivning av beteendet bland utövande redovisare (Ingblad 2002, s. 29).

### **3.5.2 Begreppet god redovisningssed**

Begreppet god redovisningssed är i sig vagt och det är komplicerat att hitta en metod för att definiera dess innebörd (Bjuvberg 2006, s. 147). Enligt Ingblad och Fagerberg (2000, s. 30) innebär god redovisningssed en skyldighet att följa lag och i lag intagna redovisningsprinciper. Begreppet består av två huvudsakliga villkor, god och sed (Thorell 1984, s. 52). God syftar till kravet på en teoretiskt och praktiskt acceptabel metod, medan villkoret sed avser en faktiskt tillämpad och etablerad praxis i en enskild fråga eller speciell bransch (Thorell 1984, s. 52). En metod anses som god om den uppfyller BFL och ABLs formella regler samt står i överrensstämmelse med BFLs övergripande syfte och målsättningar (Thorell 1984, s. 52).

God redovisningssed som begrepp har sitt ursprung i uttrycken *god köpmannased* och *allmänt vedertagen köpmannased* (Olsson 2012, s. 266). Dessa uttryck förekom för första gången i 1929 års BFL, respektive 1928 års kommunalskattelag, och ersattes av god redovisningssed i samband med införandet av 1976 års BFL (Olsson 2012, s. 266). Thorell (2005/06, s. 85) betecknar uttrycket god redovisningssed som en acceptabel redovisning i enlighet med lag och kompletterande normgivning. God redovisningssed kan närmast översättas till Generally Accepted Accounting Principles (GAAP) på engelska. GAAP definieras i sin tur som en samling av allmänt accepterade redovisningsprinciper, standarder och tillvägagångssätt som företag använder för att upprätta årsredovisningar och andra finansiella dokument (Investopedia u.å.). Falkman och Hedin definierar (2000, s. 23) GAAP som de principer som

är historiskt försvarbara och bygger på en etablerad praxis. Detta verkar till större del överensstämma med definitionen som används i förarbetena till BFL. I båda fall talas det om förekommande praxis, dvs. att det är allmänt accepterade och använda tillvägagångssätt som guidar företag i upprättandet av finansiella rapporter. God redovisningssed måste enligt förarbetena till BFL "så långt möjligt bestämmas genom en traditionell tolkning av föreskrifter i lag och andra författningar på området, en tolkning som främst bör grundas på föreskrifternas ordalydelse lästa i ljuset av deras syften och de allmänna principer som reglerna ger uttryck för" (Prop 1998/99:130, s. 187). GAAP uppfattas av många som ett normsystem som tillämpas på samma sätt som lagar och rättsfärdigas med hänvisning till rättvisa (Gangolly & Hussein 1996, s. 383). I en intervju med företrädare för några svenska normgivare på redovisningsområdet finns citatet "lagstiftningen har väldigt liten betydelse för redovisningen" (Ingblad 2002, s. 28). Thorell (2005/09, s. 88) framhåller att gränserna mellan lag och kompletterande normgivning är oklara, lagstiftningens funktion är att utgöra grunden för den kompletterande normgivningen. Det har aldrig varit tanken att ett företag ska upprätta ett bokslut enbart på grundval av lagstiftningen (Thorell 2005/06, s. 89). Det finns ett begränsat antal tvingande lagregler som varierar mellan olika områden (Thorell 2005/06, s. 89). Denna regelkonstruktion medför att gränsen mellan lag och annan normgivning blir flytande (Thorell 2005/06, s. 89). Detta leder till att det ibland blir oklart om lagreglerna är riktade mot företagen eller den kompletterande normgivaren.

Syftet med finansiell redovisning är enligt Spacek (1969) en rättvis och objektiv rapportering av rättigheter som är reglerade genom lag, redovisning är språket som vi använder för att uttrycka vår rätt till resurser (Gangolly and Hussein 1996, s. 383). Begreppet god redovisningssed föregicks av uttrycket vedertagen redovisningssed, samt allmänt vedertagen köpmannased (SOU 2008:80, s. 108).

Artsberg (2005, s. 52) hänvisar också till bokföringslagens förarbetens definition på begreppet god redovisningssed, med avseende på rådande praxis och rekommendationer från normgivande organ. Redovisaren kan i det enskilda fallet dock bli tvungen att istället frånga dessa för att kunna uppnå kravet på rättvisande bild (Artsberg 2005, s. 52). Vilken ordning som normkällorna och principerna ska ställas upp i en hierarki är svårt att fastställa inom redovisningsområdet. Det är slutligen domstolar som avgör hur lagen ska tolkas och redovisningen får rätta sig därefter, men i Sverige finns inte tillräckligt med prejudikatsfall som täcker alla möjliga redovisningsfrågor. Ur Ingblads artikel (2002, s. 29) framgår följande citat: "varken RR eller BFN har föreskriftsmandat och normerna har inte lagstatus. Det är alltid domstolen som i sista hand bestämmer innehållet i god redovisningssed". Därmed råder ännu stor osäkerhet kring redovisningssvårigheter, som till exempel vid upprättande av kontrollbalansräkning (Artsberg 2005, s. 52). FAR ger ut egna rekommendationer av redovisningspraxis och även om avsikten var att detta skulle upphöra när Redovisningsrådet bildades har denna utgivning ökat med publikationerna RedR och RedU (Nilsson 2010, s. 78). FARs redovisningskommitté arbetar med att fastställa vad som är tillåtet enligt god redovisningssed samt tolkning av lagar (Nilsson 2010, s. 78).

Begreppet god redovisningssed förekommer för första gången i *regeringens proposition med förslag till ny bokföringslag m.m* (Prop. 1975:104, s. 43) där det ersätter de dåvarande begreppen god köpmannased och allmänna bokföringsgrunder. Här framhålls att det bör röra sig om en faktiskt förekommande praxis samt att innebörden av begreppet kan skilja sig mellan branscher.

Enligt förslaget skall vid fullgörande av bokföringsskyldigheten iakttas "god redovisningssed". Denna bestämning är enligt utredningen väl inarbetad och ersätter det nuvarande begreppet god köpmannased och allmänna

bokföringsgrunder. Vad som är god redovisningssed torde enligt utredningen kunna beskrivas genom en hänvisning till att det bör röra sig om en faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets bokföringsskyldiga. Olika branschens särförhållanden kan föra med sig att vad som är god redovisningssed ibland får bestämmas branschvis. Uttalanden av branschorganisationer, som bearbetar redovisningsfrågor, kan ge upplysning om och öva inflytande på vad som är god redovisningssed. Utredningen framhåller att ett avgörande inflytande i redovisningsfrågor självfallet utövas av den expertis som praktiskt och teoretiskt verkar på redovisningsområdet. Särskild betydelse har de organ och sammanslutningar som representerar denna expertis såsom Näringslivets börskommitté och Föreningen auktoriserade revisorer. (Prop. 1975:104, s. 31.)

Begreppet god redovisningssed har under lång tid ansetts utgöra normgivningens i Sveriges allmänna grund (Nilsson 2010, s. 17). Johansson (2010, s. 94) menar att ”uttalandet beskriver det rådande förhållandet vid denna tidpunkt dvs. att tillämpad praxis var styrande för den goda redovisningsseden”. Med andra ord var det den rådande praxis som påverkade vad som faktiskt utgjorde god redovisningssed. God redovisningssed påverkas också av andra överväganden än redovisningsmässiga, till exempel skatterättsliga (Knutsson, Norberg & Thorell 2012, s. 54).

### 3.5.3 Kompletterande normgivning

Ursprungligen är det lagstiftningens så kallade rättsliga standard som gäller, dvs. att en årsredovisning ska upprättas i överrensstämmelse med god redovisningssed (Edenhammar, Norberg et al. 2013, s. 20). Denna rättsliga standard framgår av innehållet i ÅRL, men eftersom denna standard inte i sig ger svar på konkreta redovisningsfrågor, bestäms den väsentliga betydelsen av god redovisningssed nu i allt större utsträckning av kompletterande normgivning (Edenhammar, Norberg et al. 2013, s. 21). Enligt Kellgren och Bjuvberg (2014, s. 39) bestod den viktigaste källan för utfyllnad vid tolkning av lag i enlighet med den rättsliga standarden alltså av faktisk förekommande praxis. Praxis på bokföringsområdet har enligt Thorell (1984, s. 33) större betydelse än på andra rättsområden vid regelutläggningen. En påföljd av detta blev då att nya redovisningsmetoder var avhängiga av företagets förekommande praxis vid tidpunkten för införandet (Kellgren & Bjuvberg 2014, s. 137-138). Följaktligen kunde nya redovisningsmetoder uteslutas från god redovisningssed om den inte inkorporerades i förekommande praxis av företagen (Kellgren & Bjuvberg 2014, s. 138). Enligt Thorell (1984, s. 36) skall praxis följa utvecklingen på redovisningsområdet och anpassa utläggningen av lagen därefter, vilket kan ske genom en ändring av befintlig praxis eller genom en ändring av lagen. Det har dock enligt Bjuvberg (2006, s. 156) skett en förskjutning från att praxis är den huvudsakliga källan för god redovisningssed till att olika former av kompletterande normer har blivit avgörande för denna fråga. Grunden till detta är att den nationella kompletterande normgivningen inte längre baseras på tillämpad praxis, utan istället på internationella redovisningsstandarder (Bjuvberg 2006, s. 156). Bjuvberg (2006, s. 156-157) visar på att det finns olika uppfattningar om innebörden av god redovisningssed:

Av intresse i detta sammanhang är diskussionen kring god redovisningssed i förarbetena till BFL. Där konstaterade regeringen att innebörden av begreppet god redovisningssed är oklar och att olika uppfattningar förekommer. Som exempel på sådana uppfattningar anges att innehållet i god redovisningssed endast kan hämtas från faktiskt förekommande praxis samt att innehållet i god redovisningssed hämtas från den kompletterande normgivningen. Regeringens uppfattning är att ”inte något av dessa synsätt (bör) godtas fullt ut”. Regeringen anförde som sin



modell för fastställandet av god redovisningssed att ”vad som utgör god redovisningssed måste enligt vår mening så långt möjligt bestämmas genom en traditionell tolkning av föreskrifter i lag och andra författningar på området, en tolkning som främst bör grundas på föreskrifternas ordalydelse i ljuset av deras syften och de allmänna principerna som reglerna ger uttryck för. När en traditionell tolkning inte räcker för att besvara en viss fråga måste en utfyllande tolkning göras”. Beträffande den utfyllande tolkningen anförde regeringen att den ”lämpligen (bör) ha en förankring i faktiskt förekommande bokföring eller redovisning och alltså i någon mån ge uttryck för en redovisningssed hos bokföringsskyldiga. Som vi har angett ovan är det visserligen enligt vår mening inte lämpligt att tillmäta enbart faktiskt förekommande praxis betydelse. Den kompletterande normgivningen måste från tid till annan utvecklas och en läsning till den praxis som råder vore olycklig. Det kan också vara svårt att avgöra hur praxis ser ut. Även bokförings- eller redovisningsmetoder som ännu inte har fått genomslag i praxis men som utgör en vidareutveckling av redovisningsprinciper som anges i lag eller som godtas i praxis bör alltså tillmätas stor betydelse”. (Bjuvberg 2006, s. 156-157, med citat ur Prop 1998/99:130)

Med detta menar Bjuvberg (2006, s. 157) att en förskjutning har skett, där den kompletterande normgivningen har getts större utrymme i förhållande till praxis än som var fallet vid tiden för införandet för GBFL. Med andra ord tillåter gällande rätt att de normgivande organen driver och utvecklar god redovisningssed och att den kompletterande normgivningen numera är den främsta källan för utfyllnad av redovisningslagstiftningen (Bjuvberg 2006, s. 158). Vidare anför Bjuvberg (2006, s. 158) att det föreligger stark presumtion för att den kompletterande normgivningen ger uttryck för god redovisningssed.

I Sverige har BFN huvudansvaret för utvecklingen av god redovisningssed. Uttalanden från expertis inom branschorganisationer bedöms i förarbetet som centrala för att kunna ge rekommendationer i förhållande till olika branschens särförhållanden (Artsberg 2005, s. 128). Ett växande problem som blir allt svårare att hantera är att begreppet god redovisningssed kan skilja sig åt mellan branscher (Nilsson 2010, s. 18). Samtidigt menar staten att det inte helt kan överlämnas åt enskilda intresseorganisationer att fastställa vad som egentligen ska betraktas som god redovisningssed. Med detta som grund har BFN inrättats (Artsberg 2005, s. 128; Nilsson & Törning 2012, s. 81). Det främsta motivet till upprättandet av BFN var med andra ord att tillgodose det allmännas intresse att vara med och påverka utvecklingen på området (Thorell 1984, s. 48). BFNs uppgift är enligt Thorell (1984, s. 48) att avge rekommendationer baserade på systematiserad redovisningspraxis och på redovisningsteoretiska bedömningar. Enligt lagstiftaren i förarbetena till BFL skulle BFN ge generella uttalanden i redovisningsfrågor (Nilsson & Törning 2012, s. 81). Historiskt sett har revisionsorganisationer, både i Sverige och utomlands, dominerat utvecklingen av rekommendationer som kompletterar lagstiftningen (Edenhammar, Norberg et al. 2013, s. 23). BFNs allmänna råd är för större delen av de svenska företagen den huvudsakliga källan för normer, mycket tack vare uppdelningen i K1-K4-företag (Nilsson 2010, s. 69). Dessa allmänna råd som utfärdas av BFN är dock formellt sett inte bindande för någon (Johansson 2010, s. 66). Allmänna råd är enligt Författningssamlingsförordningen 1 § (1976:725) ”sådana generella rekommendationer om tillämpningen av en författning som anger hur någon *kan eller bör* handla i ett visst hänseende”. De allmänna råden behandlar med andra ord frågan om hur myndigheten anser att applicering av lag, förordning eller föreskrift bör ske inom sitt ansvarsområde (Johansson 2010, s. 66).

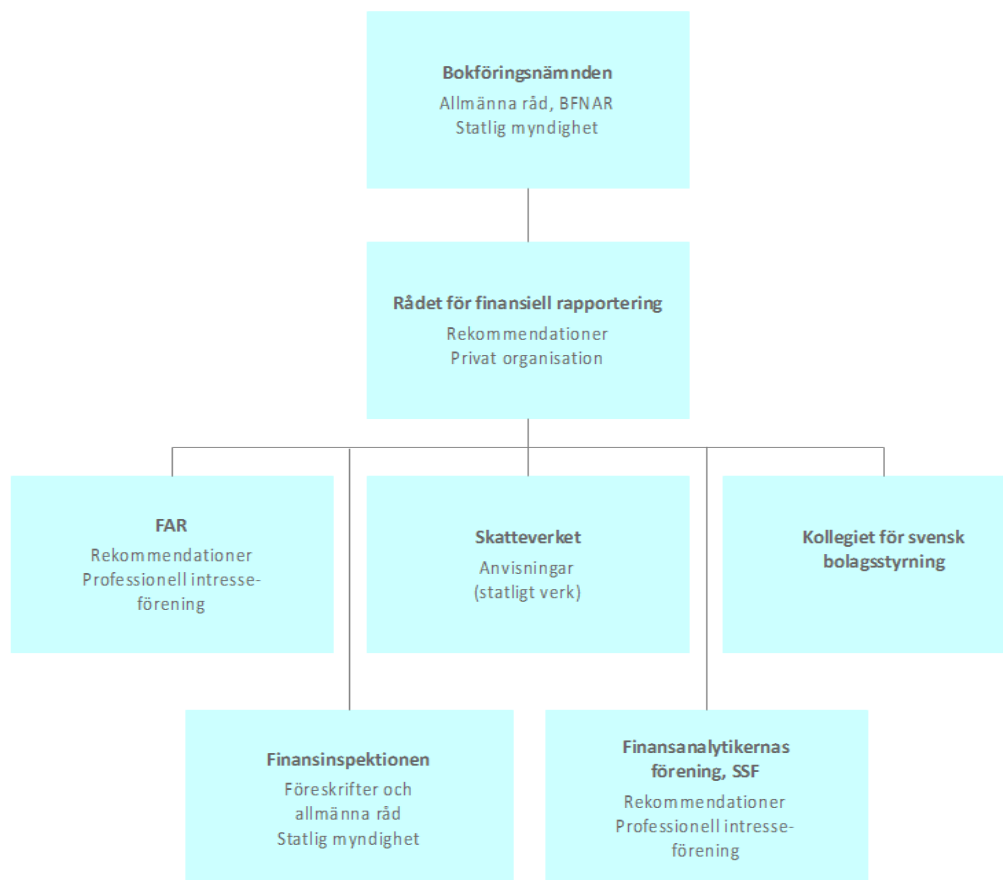
Lagen kan i vissa fall vara tvetydig, vilket gör det svårt att fastställa i vilken utsträckning den är tillämplig, i dessa fall bör andra rättskällor för att tolka lagen användas (Artsberg 2005, s.

50). I SamRoB-utredningen (SOU 2008:80, s. 147) belyses att finns en brist i lagstiftningen vad gäller god redovisningssed. På grund av denna brist uppstår ofta svårigheter när det kommer till att avgöra vad som är gällande rätt, även vid vanligt förekommande frågor (SOU 2008:80, s. 148). Då Regeringsrätten, numera Högsta Förvaltningsdomstolen, i hög utsträckning följer BFNs utlåtanden, talar detta för att andra synsätt i olika branscher får stå tillbaka (SOU 2008:80, s. 149). Norberg (2003, s. 512) menar att god redovisningssed är av dynamisk art, den förändras över tid och beror på omständigheterna i varje fall. Prejudikatvärdet när det gäller innehållet i god redovisningssed framstår som begränsat, domstolen måste ta ställning till det enskilda fallet (Norberg 2003, s. 512). Eftersom god redovisningssed kan förändras över tiden måste domstolen vara uppmärksam på omständigheterna som föreligger varje fall (Norberg 2003, s. 512). Bland annat kan olika avtalsvillkor påverka till exempel hur en post bör redovisas. Norberg (2003, s. 512) menar att det svårt att dra generella slutsatser i sammanhanget. Därför blir det svårt att på ett kort och konkret sätt definiera vad god redovisningssed egentligen är. Den goda redovisningssedens dynamiska art kan förklaras av att intressenters sammansättning och därmed informationsbehov förändras över tid, vilket avspeglar sig i företagets redovisning och i den kompletterande normgivningen. Detta dynamiska karaktärsdrag gör att innehållet i god redovisningssed är en färskvara (Bjuvberg 2006, s. 150). Bjuvberg (2006, s. 151) framhåller också att god redovisningssed har en subjektiv karaktär, vilket gör att det blir svårare att fastställa om en viss tillämpad redovisningsmetod är förenlig med denna. I många fall finns flera olika metoder för att redovisa en transaktion, här måste den bokföringsskyldige själv göra medvetna val (Bjuvberg 2006, s. 150). Bjuvberg (2006, s. 151) menar att subjektivitet i god redovisningssed avser den valfrihet som den bokföringsskyldige har i vissa situationer och att denna subjektivitet kan leda till en lägre redovisningskvalitet. Subjektiviteten består dock inte bara av förekomsten av alternativa metoder inom ramen för god redovisningssed, utan även av förekomsten av vagt uttrycka förutsättningar för tillämpningen av dessa alternativ (Bjuvberg 2006, s. 152). Vid val mellan två metoder kan den bokföringsskyldige exempelvis välja den som är mer förmånlig ur beskattningsperspektiv (Bjuvberg 2006, s. 151). Vidare kan företagen tack vare denna subjektivitet i viss utsträckning styra det redovisade resultatet (Bjuvberg 2006, s. 151).

En accepterad rättstillämpningsmaxim, som är viktig på redovisningsområdet, är att speciallag går före allmän lag och att yngre lag har företräde framför äldre lag (Artsberg 2005, s. 50). Inom svensk rätt är det endast Finansinspektionen som har föreskriftsmakt på redovisningsområdet (Johansson 2010, s. 67). I konstitutionell mening kan alltså kompletterande normgivning från andra organ inte vara tvingande (Edenhammar, Norberg et al. 2013, s. 30). I praktiken är trots detta den kompletterande normgivningen från exempelvis FAR ofta bindande ändå eftersom att det föreligger en stark presumtion för att denna ska vara uppfylld för att företag ska kunna hävda att man tillämpar god redovisningssed (Edenhammar, Norberg et al. 2013, s. 30). Vidare kan ett företag som ”bryter” mot god redovisningssed drabbas av indirekta sanktioner, som till exempel avregistrering från Stockholmsbörsen eller skadeståndsansvar (Bjuvberg 2006, s. 75). Enligt Johansson (2010, s. 95) konstitueras god redovisningssed för noterade bolag av *Regelverket för emittenter och noteringsavtalet*. Med detta menas att den goda redovisningsseden för noterade bolag utgörs av rekommendationer, föreskrifter och allmänna råd från rådet för finansiell rapportering, finansinspektionen och BFN i de frågor som inte regleras i en IFRS (Johansson 2010, s. 95). Därmed kan inte noterade bolag, utan att bryta mot börsens regler, utveckla egna redovisningsprinciper i sin årsredovisning som går emot IFRS-reglerna (Johansson 2010, s. 95). BFNs allmänna råd är inte bindande för företag, men organisationens inflytande på redovisningsområdet har stärkts under senare år (Nilsson 2010, s. 72). Enligt förarbetena till BFL har BFN ansvaret för att förbättra, förklara och analysera den rättsliga standarden god redovisningssed, men detta

innebär inte att myndigheten har rätt att utfärda bindande föreskrifter (Nilsson & Törning 2012, s. 264). BFNs uttalanden kan snarare betraktas som vägledande vid oklarheter i redovisningsfrågor. Vidare menar lagstiftaren att myndigheten inte bara får utfärda allmänna råd, men innehar också en skyldighet att intervensera där det är nödvändigt (Nilsson & Törning 2012, s. 264). BFNs publikationer refereras ofta till av domstolar och skattemyndigheten på liknande sätt som lagtext (Nilsson 2014, s. 75).

Thorell (2005/06, s. 100) menar att företag är väldigt bundna till att följa de av BFN och andra inflytelserika normgivare utgivna standarderna, tack vare regelverkens starka rättsliga ställning. Möjligheten att hitta belägg för att standarden inte tillämpas i praxis är närmast obefintlig (Thorell 2005/06, s. 100). Detta medför att en avvikelse från dessa är väldigt svår att motivera.



**Figur 3:** Viktiga normbildare på redovisningsområdet i Sverige (Nilsson 2014, s. 74).

I ovan figur illustreras viktiga normbildare på redovisningsområdet i Sverige. Enligt Nilsson (2014, s. 74) sköter dessa organisationer den övervägande delen av uttolkningen av god redovisningssed. Ingblad och Fagerberg (2001, s. 41) menar att uttalanden från BFN, Finansinspektionen och dåvarande Redovisningsrådet har stor vikt vid bestämmandet av vad som är god redovisningssed. Enligt Thorell (2005/06, s. 90) var den kompletterande normgivningens uppgift länge begränsad till att kodifiera rådande tillämpad praxis, men i takt med utvecklingen av redovisningsstandarder har den kompletterande normgivningen alltmer kommit att framstå som självständig utanför lagstiftningen. Vad som utgör god redovisningssed avgörs enligt Svensson och Edenhammar (2000, s. 73) i sista hand av

domstolar efter prövning av frågan. Innan dess ges uttalanden från kvalificerade normgivande organ mycket stor betydelse vid ställningstagande av god redovisningssed (Svensson & Edenhammar 2000, s. 73). Thorell (2005/06, s. 92), å andra sidan, menar att det ofta sägs att det är domstolarna som i sista hand avgör men att fastställandet av innehållet i god redovisningssed i själva verket görs av utpekade normgivande organ på redovisningsområdet. Domstolarna prövar alltså snarare standardernas auktoritet som uttryck för god redovisningssed vid tillämpningen av lag (Thorell 2005/06, s. 92). Thorell (2005/06, s. 92) menar att den kompletterande normgivningens regler idag tillkommer genom att normgivarna bestämmer vad man vill ha för regler för en viss bransch och först därefter undersöker om lagen utgör något hinder för detta. Den kompletterande normgivningen har alltså i verkligheten en annan utgångspunkt än att tolka lagstiftningen (Thorell 2005/06, s. 92). Enligt Thorell (2005/06, s. 92) utgör lagen endast i undantagsfall en restriktion i normgivningsarbetet. När företag ska fastställa innehållet i sin redovisning förväntas de i första hand att tolka standarderna och inte lagen (Thorell 2005/06, s. 92).

Normgivningen idag sker alltså ofta med koppling till lagen först efter att normgivarna bestämt vad de anser bör gälla (Thorell 2005/06, s. 92). Vidare skapar inte domstolarna normen ens när det saknas en standard på ett område (Thorell 2005/06, s. 92). Istället prövas vad som är en godtagbar redovisning i det rättsliga sammanhang frågan tas upp (Thorell 2005/06, s. 92). Om denna prövning resulterar i att det inte finns skäl att underkänna företagets redovisning ses detta inte som en norm, utan som en rättstillämpning (Thorell 2005/06, s. 92). Denna bedömning förhindrar inte att en annan redovisning också kan vara rättsligt acceptabel, domstolen konstaterar snarare att det valda sättet att redovisa inte går emot god redovisningssed (Thorell 2005/06, s. 92). Därmed kan den goda redovisningsseden ha mer än ett innehåll i dessa fall (Thorell 2005/06, s. 92). Så länge en redovisningsmetod uppfyller de formella och materiella krav samt de övergripande syften och mål som framgår av redovisningslagstiftningen, bör denna vara förenlig med god redovisningssed (Bjuvberg 2006, s. 147).

### **3.6 Rättvisande bild**

Det har av vissa författare framförts att begreppet god redovisningssed bör anses synonymt med det brittiska begreppet "true and fair view", som översatt till svenska blir "rättvisande-" eller "korrekt bild" (Nilsson 2010, s. 17). Principen om rättvisande bild härstammar från engelsk rätt (Johansson 2010, s. 89). Begreppet rättvisande bild återfinns i 2 kap. 3 § ÅRL. Nilsson (2010, s. 17) menar dock att både begreppet god redovisningssed och rättvisande bild knappast kan ha ansetts synonyma av lagstiftaren då de intagits var för sig i skilda paragrafer.

Balansräkningen, resultaträkningen och noterna skall upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat. Om det behövs för att en rättvisande bild skall ges, skall det lämnas tilläggsupplysningar.

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. Lag (1999:1112). (ÅRL 2 kap. 3 §)

I normalfallet uppfyller företag kravet om rättvisande bild om det följer gällande lag och god redovisningssed, men det finns också tillfällen då de tilläggsupplysningar som finns i ÅRL inte räcker till för att ge en rättvisande bild av företagets ställning (PriceWaterhouseCoopers 2012, s. 19). I dessa fall är företaget skyldigt att ge ytterligare tilläggsupplysningar (PriceWaterhouseCoopers 2012, s. 19). Denna osäkerhet är ett skäl till varför den rättsliga standarden god redovisningssed är så väl etablerad i den nationella lagstiftningen (Svensson & Edenhammar 2000, s. 73). Begreppet rättvisande bild är en del av EU-rätten och tolkas

uteslutande av EU-domstolen, vilket gör det problematiskt att på nationell nivå ge en förståelse för principen. Då god redovisningssed är mer väl etablerat i svensk redovisning än rättvisande bild, utgör det därför en mer passande vägledning för företag (Svensson & Edenhammar 2000, s. 73). Denna paragraf kan också tolkas som att avvikelser från BFN och andra normgivande organs allmänna råd kan vara tillåtet, men att upplysning om och skäl till detta ska lämnas i not.

### 3.7 Fortlevnadsprincipen

Fortlevnadsprincipen definieras i ÅRL:

Vid upprättandet av balansräkningen, resultaträkningen och noterna skall följande iaktas:

Företaget skall förutsättas fortsätta sin verksamhet. (ÅRL 2 kap. 4 § p. 1).

Fortlevnadsprincipen, ovan i utdrag från ÅRL, är även känd som postulatet om ”Going Concern”. Enligt denna princip förutsätts det att företaget kommer att vara verksamt under överskådlig tid (Nilsson 2010, s. 31). Thorell (1984, s. 103) menar att ett företag förväntas att fortleva om det inte finns bevis som kan visa motsatsen. Beroende på om värdering sker baserat på förutsättningen att verksamheten skall fortgå eller om den ska avvecklas kan skillnaderna bli betydande. Tillgångar kan exempelvis ha ett väldigt mycket lägre försäljningsvärde än det värde de har i bolagets rörelse (Lindskog 2008, s. 64). En avveckling kan vidare leda till betydande kostnader (Lindskog 2008, s. 64). En viktig förutsättning för värdering efter fortlevnadsprincipen är att det finns fog för antagande om att verksamheten kan bedrivas vidare. Samtidigt menar Lindskog (2008, s. 64) att fog saknas om bolaget inte har tillräckligt kapital för fortsatt verksamhet. Vidare gäller att värdering efter fortlevnadsprincipen endast får ske om verksamheten kan bedömas generera sådant resultat att den kan drivas vidare (Lindskog 2008, s. 65). Med andra ord kan fortlevnadsprincipen inte användas om det saknas vilja eller ekonomiska förutsättningar att fortsätta verksamheten (Oppenheimer et al. 2007, s. 44).

### 3.8 Jämförbarhetsprincipen/Kontinuitetsprincipen

Även jämförbarhetsprincipen definieras i ÅRL:

Samma principer för värdering, klassificering och indelning av de olika posterna och, i förekommande fall, delposterna skall konsekvent tillämpas från ett räkenskapsår till ett annat. (ÅRL 2 kap. 4 § p. 2).

Jämförbarhetsprincipen, som ovan är utdragen ur ÅRL, rymmer två aspekter. Ett företag måste kunna jämföras över tid, men även olika företag måste kunna jämföras (Artsberg 2005, s. 173). Principen innebär att företag ska göra konsekventa val av redovisningsmetoder, oavsett tidpunkt (Nilsson 2010, s. 41). Ändring av tillämpade redovisningsprinciper får endast ske med utförliga upplysningar och tungt vägande skäl i enlighet med kontinuitetsprincipen (Nilsson 2010, s. 41) (Lindskog 2008, s. 65). Detta gäller dock inte i fråga om kontrollbalansräkningar, vilket följer av ABL 25 kap. 14 § 1 st. p. 1:

Tillgångar får tas upp till ett högre värde och avsättningar och skulder tas upp till ett lägre värde än i den ordinarie redovisningen, om de värderingsprinciper som används vid upprättande av kontrollbalansräkningen är förenliga med god redovisningssed.

En kontrollbalansräkning skulle alltså kunna upprättas utan hänsyn till tidigare val av redovisningsprinciper, eftersom bolaget i ett sådant läge kan betraktas som nyfött (Lindskog 2008, s. 65). Detta följer av kontrollbalansräkningens syfte. Eftersom att syftet gör att

jämförelse mellan kontrollbalansräkningar inte ämnas, finns det inget som tvingar företag att följa kontinuitetsprincipen vid upprättandet av desamma. Vidare behöver alltså inte de tidigare tillämpade redovisningsprinciperna vid ordinarie årsredovisning påverka kontrollbalansräkningens upprättande (Lindskog 2008, s. 66).

### 3.9 Försiktighetsprincipen

Försiktighetsprincipen definieras i ÅRL:

Värderingen av de olika posterna och, i förekommande fall, delposterna skall göras med iakttagande av rimlig försiktighet.

Detta innebär särskilt att

- a) endast under räkenskapsåret konstaterade intäkter får tas med i resultaträkningen,
- b) hänsyn skall tas till alla ekonomiska förpliktelser som är hänförliga till räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår, även om dessa förpliktelser blir kända först efter räkenskapsårets utgång men före upprättandet av årsredovisningen, och att
- c) hänsyn skall tas till värdenedgångar oavsett om resultatet för räkenskapsåret är en vinst eller en förlust. (ÅRL 2 kap. 4 § p. 3)

Försiktighetsprincipen innebär att tillgångar och skulder i redovisningen alltid ska värderas försiktigt, samt att endast vinster som realiserats under det aktuella räkenskapsåret får beaktas (Nilsson 2010, s. 35). Syftet bakom försiktighetsprincipen är främst att skydda företagets borgenärer, genom att iaktta försiktighet förhindras att företaget töms på kapital och likvida medel via utdelningar av orealiserade vinster (Nilsson 2010, s. 36). Historiskt sett har försiktighetsprincipen beskrivits som att tillgångar får undervärderas men definitivt inte övervärderas (Edenhammar, Norberg et al. 2013, s. 47). På senare tid har den dock blivit mer ett uttryck för att redovisaren är skyldig att ta hänsyn till om tillgången gått ner i värde och att man vid bedömning av denna värdenedgång ska iaktta rimlig försiktighet. Det är också viktigt att försiktigheten inte överdrivs, eftersom detta kan leda till uppbyggande av dolda reserver, vilket belyses med kravet på rimlig försiktighet (PriceWaterhouseCoopers 2012, s. 20). Enligt Oppenheimer et al (2007, s. 44) behöver bolag med hänsyn till den speciella funktion som en kontrollbalansräkning har inte beakta försiktighetsprincipen.

## 4 Empiri och analys

Detta avsnitt kommer att bestå av relevant empiri, som utgörs av utdrag ur bland annat lagar och propositioner. För att underlätta och klargöra läsningen kommer respektive utdrag följas av analys.

### 4.1 Propositioner

#### 4.1.1 Prop. 1975:104 Regeringens proposition med förslag till ny bokföringslag m.m.

I förarbetena till BFL tas begreppet god redovisningssed upp för första gången:

Enligt förslaget skall vid fullgörande av bokföringsskyldigheten iakttas "god redovisningssed". Denna bestämning är enligt utredningen väl inarbetad och ersätter det nuvarande begreppet god köpmannased och allmänna bokföringsgrunder. Vad som är god redovisningssed torde enligt utredningen kunna beskrivas genom en hänvisning till att det bör röra sig om en faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets bokföringsskyldiga. Olika branschens särförhållanden kan föra med sig att vad som är god redovisningssed ibland får bestämmas branschvis. Uttalanden av branschorganisationer, som bearbetar redovisningsfrågor, kan ge upplysning om och öva inflytande på vad som är god redovisningssed. Utredningen framhåller att ett avgörande inflytande i redovisningsfrågor självfallet utövas av den expertis som praktiskt och teoretiskt verkar på redovisningsområdet. Särskild betydelse har de organ och sammanslutningar som representerar denna expertis såsom Näringslivets börskommitté och Föreningen auktoriserade revisorer. (Prop. 1975:104, s. 43)

#### 4.1.2 Analys av Prop. 1975:104 Regeringens proposition med förslag till ny bokföringslag m.m.

Här tydliggörs att god redovisningssed kan förstås som de principer och värderingsmetoder som faktiskt används av ett större antal företag. Det är tydligt att god redovisningssed inte kan anses vara något statiskt, utan förändras över tiden tillsammans med de normer och värderingar som råder i olika tidsperioder. Det framgår inte av propositionen vad som är en "kvalitativt representativ krets bokföringsskyldiga". Det kan enligt vår mening vara problematiskt att fastställa vad som är praxis i de flesta kontrollbalansräkningar utredas, när dessa *inte är offentliga* och inte har som syfte att bli offentliga. Vidare är det oklart vilka kontrollbalansräkningar som ska anses representativa för alla kontrollbalansräkningar. Tillverkande företag och FoU-företag har till exempel tillgångar av helt olika art, vilket medför att deras ordinarie årsredovisning samt kontrollbalansräkningar kan komma att se helt olika ut. Det är tydligt att bransch har stor betydelse för vad som kan anses vara god redovisningssed för ett enskilt företag. Av utdraget från propositionen ovan framhålls också att god redovisningssed kan behöva bestämmas branschvis, vilket enligt vår mening talar för att det till och med kan finnas mer än en form av god redovisningssed.

#### 4.1.3 Prop. 1995/96:10 del 2. Års- och koncernredovisning

Begreppet god redovisningssed diskuteras även i förarbetena till ÅRL:

God redovisningssed innebär givetvis en skyldighet att följa lag och i lag intagna redovisningsprinciper. Bland det sista kan särskilt nämnas kravet på rättvisande bild. Innehållet i god redovisningssed bör liksom hittills också bestämmas mot bakgrund av faktiskt förekommande praxis hos kvalitativt representativ krets av

bokföringsskyldiga. Särskild betydelse måste därvid tillmätas allmänna råd och rekommendationer av auktoritativa organ såsom Bokföringsnämnden, Redovisningsrådet och, såvitt gäller finansiella företag, Finansinspektionen. På så vis kommer hänvisningen till god redovisningssed bland annat att fylla ut och tolka lagens regler. Det kan däremot lika lite som tidigare komma i fråga att åsidosätta lagens bestämmelser med hänvisning till god redovisningssed. (Prop. 1995/96:10 del 2, s. 181)

#### **4.1.4 Analys av Prop. 1995/96:10 del 2. Års- och koncernredovisning**

Av ovanstående citat framgår att BFN och andra normgivande organ ges stort inflytande i vad som ska anses vara god redovisningssed. Det framhålls dock ändå att dessa organs uppgift främst är att tolka och utveckla begreppet god redovisningssed utifrån gällande lagstiftning och reda ut frågor där lagens utformning är bristfällig. Med andra ord har dessa organ alltså ingen rätt att föreskriva hur företag måste redovisa, utan istället förtydliga och ge riktlinjer. Detta talar enligt vår mening för att BFN inte har rätt med hänvisning till god redovisningssed kräva att företag måste tillämpa K-regelverken i sin helhet.

#### **4.1.5 Prop. 1998/99:130 Ny bokföringslag m.m.**

Även i förarbetena till en ny bokföringslag diskuteras begreppet god redovisningssed utförligt:

Det sägs ibland att innebörden i begreppet god redovisningssed är oklar. Ibland hävdas det att god redovisningssed enbart kan utgöras av den praxis som faktiskt förekommer. Andra hävdar att god redovisningssed bestäms genom de uttalanden som görs av normgivande organ såsom Bokföringsnämnden och Redovisningsrådet. Enligt vår mening bör inte något av dessa synsätt godtas fullt ut. 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.

Vad som utgör god redovisningssed måste enligt vår mening så långt möjligt bestämmas genom en traditionell tolkning av föreskrifter i lag och andra författningar på området, en tolkning som främst bör grundas på föreskrifternas ordalydelse lästa i ljuset av deras syften och de allmänna principer som reglerna ger uttryck för. När en traditionell lagtolkning inte räcker för att besvara en viss fråga, måste en utfyllande tolkning göras.

En sådan utfyllande tolkning bör lämpligen ha en förankring i faktiskt förekommande bokföring eller redovisning och alltså i någon mån ge uttryck för en redovisningssed hos bokföringsskyldiga. Som vi har angett ovan är det visserligen enligt vår mening inte lämpligt att tillmäta enbart faktiskt förekommande praxis betydelse. Den kompletterande normeringen måste från tid till annan utvecklas och en lösning till den praxis som råder vore olycklig. Det kan också vara svårt att avgöra hur praxis ser ut. Även bokförings- eller redovisningsmetoder som ännu inte har fått genomslag i praxis men som utgör en vidareutveckling av redovisningsprinciper som anges i lag eller som godtas i praxis bör alltså tillmätas stor betydelse.

För att en på detta sätt definierad redovisningssed skall kunna användas för att fylla ut lagens regler bör den dock uppfylla vissa allmänna kvalitetskrav.



Huruvida den gör det, bör bedömas mot bakgrund av de ändamål som bär upp lagstiftningen. Härvid bör inte bara bokförings och redovisningsaspekter vägas in utan också exempelvis civilrättsliga och skattemässiga aspekter bör beaktas. Också den internationella utvecklingen på redovisningsområdet – normeringen inom EG och International Accounting Standards Committee kan här nämnas som de för närvarande viktigaste exemplen – måste tillmätas betydelse.

I några fall kan det utifrån sådana allmänna överväganden vara ganska okomplicerat att slå fast hur lagens regler skall tolkas och fyllas ut, dvs. vad som utgör god redovisningssed. I många andra fall behövs det klargörande uttalanden. Det behövs därför ett eller flera ”normgivande organ” som kan identifiera de normer som bör användas när lagens regler fylls ut. Ett sådant normgivande organ bör visserligen inte ges normgivningsmakt i regeringsformens mening. 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. (Prop 1998/99:130 s. 187-188)

#### **4.1.6 Analys av Prop 1998/99:130 Ny bokföringslag m.m.**

I första stycket framhålls att det finns två åsikter om vad god redovisningssed utgörs av. Vissa hävdar att god redovisningssed endast utgörs av förekommande praxis, medan andra hävdar att den utgörs av de uttalanden som normgivande organ, exempelvis BFN och RR, gör. Samtidigt betonas att det ur grundlagssynpunkt inte är möjligt att ge dessa normgivande organ föreskriftsrätt. Detta innebär med andra ord att BFN och FAR inte har rätt att kräva att företag ska följa deras rekommendationer.

I andra och tredje stycket tydliggörs det att god redovisningssed så långt som möjligt ska utläsas ur lagar och förarbetens ordalydelse och syfte. Vid de tillfällen då lagen inte räcker till krävs tolkning, men vem är det som då ska ges tolkningsföreträde? Tolkningen bör grundas i faktiskt förekommande praxis samtidigt som det framhålls att det inte endast är denna förekommande praxis som ska ges betydelse. Kompletterande normgivning måste utvecklas och bör inte vara låst till den praxis som råder. Detta talar enligt vår mening för att lagstiftaren pekar på att god redovisningssed kan utvecklas och att inget talar emot för att den kan utvecklas i olika former och riktningar. Vidare kan detta också tala för att god redovisningssed utvecklas även utan BFNs inblandning.

I fjärde och femte stycket framhålls det att eftersom tolkning och utfyllnad av lagen kan vara väldigt komplicerad, behövs klargörande uttalanden från ett eller flera normgivande organ. Dessa normgivande organ tillmäts mycket stor betydelse vid tolkningen av god redovisningssed. Dock betonar lagstiftaren att dessa organ inte ska ges normgivningsmakt i regeringsformens mening. Enligt vår uppfattning talar detta för att BFN finns till för hjälp vid lagtolkning och inte för att utge föreskrifter.

#### **4.1.7 Prop. 2000/01:150 Likvidation av aktiebolag m.m.**

Syftet med en kontrollbalansräkning diskuteras i förarbetena till ABL:

Kontrollbalansräkningen bör, såsom tidigare har nämnts, tjäna som underlag för bolagsstämmans beslut i frågan om bolaget skall gå i likvidation eller inte. Det är därför viktigt att den utformas på ett sätt som ger aktieägarna ett gott beslutsunderlag i den frågan. Därutöver bör kontrollbalansräkningen utgöra ett instrument för att kontrollera om bolagets ekonomiska ställning är sådan att

bolaget skall vara skyldigt att, om rekonstruktionsåtgärder inte vidtas, upphöra med sin verksamhet. Kontrollbalansräkningens funktion kan alltså sägas vara att skilja ut de bolag som inte har ekonomiska förutsättningar att fortsätta verksamheten. Det är naturligt att vid den prövningen utgå från sedvanliga redovisningsprinciper vilka normalt kan antas ge en rättvisande bild av bolagets ställning. Samtidigt måste det emellertid beaktas att dessa principer inte alltid tar hänsyn till kontrollbalansräkningens speciella funktion. Så kan t.ex. den allmänna försiktighet som kommer till uttryck i flera av årsredovisningslagens redovisningsregler medföra att bolagets framtidsmöjligheter och fortlevnadsförmåga inte fångas upp i tillräcklig grad; en generell tillämpning av årsredovisningslagen skulle då kunna leda till att i och för sig livsdugliga bolag tvingas vidta åtgärder som egentligen inte är nödvändiga. (Prop. 2000/01:150, s. 37)

Syftet med en kontrollbalansräkning är inte att möjliggöra jämförelser mellan olika räkenskapsår utan enbart att mäta bolagets eget kapital vid en viss given tidpunkt. Det finns därför inte anledning att förbjuda ett bolag att i kontrollbalansräkningen tillämpa andra värderingsprinciper än det har tillämpat i årsredovisningen eller i en tidigare kontrollbalansräkning, under förutsättning att de tillämpade värderingsprinciperna står i överensstämmelse med lag och god redovisningssed. Om en annan värderingsprincip leder till ett större eget kapital än de värderingsprinciper som har tillämpats i årsredovisningen, bör således den förstnämnda principen kunna tillämpas. (Prop. 2000/01:150, ss. 38-39)

En särskild fråga är om en sådan möjlighet bör vara begränsad till sådant som enligt årsredovisningslagen får tas upp som tillgång eller om även annat som representerar ett förmögenhetsvärde skall kunna beaktas. Frågan får särskild betydelse i fråga om vissa särskilda slag av utgifter som ett bolag har för att bygga upp immateriella värden i bolaget men som enligt god redovisningssed inte får aktiveras som tillgång. Så kan exempelvis vara fallet med utgifter som ett bolag har haft för att internt arbeta fram ett varumärke. Ibland kan det vara uppenbart att det upparbetade varumärket, trots att det inte får tas upp som tillgång i den offentliga redovisningen, har ett betydande försäljningsvärde. Mot bakgrund av kontrollbalansräkningens särskilda syfte – att skilja ut de företag som har ekonomiska förutsättningar att fortleva – är det naturligt att den som upprättar en kontrollbalansräkning får ta hänsyn till även detta slag av resurser, under förutsättning att de har ett påvisbart försäljningsvärde. Att begreppet ”tillgång” i detta sammanhang måste ges en sådan vidare innebörd får med hänsyn till reglernas angivna syfte anses så självklart att det inte särskilt behöver anmärkas i lagtexten. (Prop. 2000/01:150, ss. 39-40)

Det kan vara naturligt att kontrollbalansräkningen upprättas i överensstämmelse med de värderingsprinciper som har tillämpats i den senaste årsredovisningen. De särskilda omständigheter som kan vara för handen när kontrollbalansräkningen upprättas kan dock motivera att man – inom ramen för vad årsredovisningslagarna och god redovisningssed medger – avviker från de redovisningsprinciper som har tillämpats i den senaste årsredovisningen. (Prop. 2000/01:150, s. 92)

Enligt 2 kap. 4 § första stycket 2 årsredovisningslagen är ett företag skyldigt att tillämpa samma redovisningsprinciper från ett år till ett annat. Den bestämmelsen gäller inte vid upprättandet av en kontrollbalansräkning. Detta framgår av punkten 1 i första stycket. Tillgångar får sålunda tas upp till ett högre värde än i

årsredovisningen medan avsättningar och skulder får tas upp till ett lägre värde, under förutsättning att de värderingsprinciper som används i kontrollbalansräkningen är förenliga med god redovisningssed. Som exempel kan nämnas att ett bolag, som har skrivit av en tillgång enligt en avskrivningsplan som har visat sig bygga på en felaktig uppfattning om tillgångens livslängd, i kontrollbalansräkningen bör kunna ta upp tillgången till det värde som den skulle ha bokförts till om en mera korrekt avskrivningsplan hade tillämpats. Bestämmelsen är avsedd att kunna användas också när en tillgång över huvud taget inte har tagits upp i årsredovisningen, under förutsättning att så hade kunnat ske. En sådan situation är när bolaget tidigare har kostnadsfört utgifter, vilka enligt god redovisningssed hade kunnat aktiveras och tas upp som en tillgång; bolaget får då i kontrollbalansräkningen göra en dylik aktivering. Det är givet att denna möjlighet bör utnyttjas med försiktighet. (Prop. 2000/01:150, s. 93)

Enligt punkten 2 (ABL 25 kap. 14 § 1 st. p. 2) får tillgångar värderas till nettoförsäljningsvärde, dvs. det beräknade försäljningsvärdet med avdrag för förutsebara försäljningskostnader. En liknande bestämmelse finns i hittills gällande rätt. Med ordet ”tillgångar” avses i detta sammanhang inte endast sådana tillgångar som enligt god redovisningssed får redovisas i den offentliga redovisningen utan också andra resurser som har ett påvisbart värde för bolaget. Användandet av ordet ”nettoförsäljningsvärde” är inte avsett att förhindra att en tillgång eller skuld tas upp till ett uppskattat nettoförsäljningsvärde i de fall ett observerbart sådant inte existerar. (Prop. 2000/01:150, s. 93)

#### **4.1.8 Analys av Prop. 2000/01:150 Likvidation av aktiebolag m.m.**

Det framgår tydligt ur ovan utdrag att det främsta syftet med upprättande av en kontrollbalansräkning är att undersöka ett företags ekonomiska förutsättningar till fortlevnad. Här framhålls även att principerna om till exempel försiktighet inte kan ta hänsyn till den speciella funktionen som kontrollbalansräkningen har. En för strikt tillämpning av de regler som gäller i ÅRL skulle kunna leda till onödiga likvidationer. Detta stycke talar alltså för att den goda redovisningssed som gäller i ÅRL inte nödvändigtvis är densamma som i kontrollbalansräkningar.

I andra stycket talar lagstiftaren för en avvikelse från de regler som gäller i ÅRL, men att dessa avvikelser måste ändå vara förenliga med god redovisningssed. Denna formulering tyder på att det faktiskt finns olika former av god redovisningssed. Om det endast fanns en form av god redovisningssed torde uteslutande de principer som följer av ÅRL tillåtas.

Ur tredje stycket kan det utläsas att det finns tillfällen då det är befogat att göra avsteg från den goda redovisningsseden som gäller av ÅRL. Det är intressant att lagstiftaren i stycket ovan anser att denna eventuella avvikelse är så pass självklar att den inte behöver nämnas i lagtexten, med avseende på kontrollbalansräkningens syfte. Även detta tyder på att det finns olika former av god redovisningssed i skilda sammanhang.

Fjärde stycket kan tyckas vara motsägande till vad som sagts tidigare. Här begränsas redovisaren till ÅRLs ramar, men fortfarande är avvikelser från den ordinarie redovisningen i viss mån tillåtna.

I femte stycket ovan framgår det tydligt att ett företag inte måste tillämpa jämförbarhets-/kontinuitetsprincipen vid upprättande av kontrollbalansräkningar. Förutsättning för att kunna tillämpa andra principer är dock att dessa andra principer ändå skulle ha kunnat tillämpas i den ordinarie redovisningen.

I fallet med nettoförsäljningsvärdet framgår det i sjätte stycket ovan att värderingsprincipen tar över och god redovisningssed hamnar i skymundan. En viktig fråga som kan ställas här är varför det endast är i detta fall som lagstiftaren tar helt avstånd från god redovisningssed? Det är också intressant att lagstiftaren tillåter att även sådana tillgångar som inte får aktiveras i ordinarie redovisning också får värderas till nettoförsäljningsvärde, om ett värde kan påvisas. Det ska tilläggas att det också framgår att även om ett observerbart nettoförsäljningsvärde inte finns, hindrar inte detta att tillgången ändå tas upp till ett uppskattat nettoförsäljningsvärde.

#### **4.1.9 Prop. 2009/10:61 En sänkning av kapitalkravet för privata aktiebolag.**

I förslaget till ändringar i ABL framgår vad reglerna om tvångslikvidation på grund av kapitalbrist syftar till:

Reglerna om tvångslikvidation på grund av kapitalbrist syftar till att sätta en gräns för hur långt en förlustbringande verksamhet får drivas innan aktieägarna antingen avvecklar verksamheten eller stärker bolagets ekonomiska ställning. Vid en låg nivå på aktiekapitalet är det särskilt viktigt att det finns verkningfulla regler som förhindrar att aktieägarna på ett vårdslöst och för borgenärerna skadligt sätt fortsätter att driva verksamheten, eftersom aktieägarna då själva endast riskerar ett mindre belopp. (Prop. 2009/10:61, s. 12)

#### **4.1.10 Analys av Prop. 2009/10:61 En sänkning av kapitalkravet för privata aktiebolag.**

Här framgår att det främsta syftet med regelverket kring upprättandet av kontrollbalansräkningar är säkerställa att endast livskraftiga företag kan få fortsätta bedriva sin verksamhet. För att kunna påvisa ett företags överlevnadsförmåga, kan till exempel en redovisning av egenupparbetade tillgångar vara nödvändig, vilket endast är tillåtet i K3 (K3 18 kap. p. 18.5). Dessa tillgångar kan ha en kritisk roll för företags framtida intäktsförmåga. Utifrån denna ståndpunkt torde det vara tillåtet att blanda regelverk för att på bästa sätt kunna visa på de värden som finns i företaget.

## **4.2 Rättsfall**

### **4.2.1 Rättsfall NJA 1988 s. 620**

I rättsfallet NJA 1988 s. 620: *Fråga om styrelseledamöters ansvar enligt 13 kap. 2 § aktiebolagslagen*, även kallat Helens Rör, framhålls det att en kontrollbalansräkning inte ska visa en sämre ekonomisk ställning än en ordinarie årsredovisning. Detta bygger på att redovisaren vid upprättande av kontrollbalansräkning får använda sig av andra värderingsprinciper än i den ordinarie redovisningen.

En kontrollbalansräkning kan inte visa sämre ställning än en årsbalansräkning som upprättats enligt god bokföringssed men väl en bättre. I en årsredovisning har man skyldighet att redovisa tillgångarna enligt lägsta värdets princip, vilket innebär att man skall ange ett lågt och försiktigt bedömt värde. I en kontrollbalansräkning skall däremot varulagret tas upp till det verkliga värdet vilket definieras som skillnaden mellan försäljningspris och försäljningskostnad. (NJA 1988, s. 630)

### **4.2.2 Analys av Rättsfall NJA 1988 s. 620**

Med tanke på vad vi belyste att BFN framhåller under avsnitt 1.2, problemdiskussion, det vill säga att endast de principer som får tillämpas i den ordinarie redovisningen borde få tillämpas vid upprättande av kontrollbalansräkningar, blir detta utdrag särskilt intressant. Om samma principer ska gälla vid ordinarie- som vid en kontrollbalansräkning kan inte

kontrollbalansräkningen visa en bättre ställning, vilket är en grundläggande förutsättning enligt citatet ovan. Rättsfall har prejudikat och går alltid före allmänna rekommendationer. I avsnitt 3.5 framgår att de tre främsta rättskällorna är lagen, prejudikaten och sedvanerätten. Allmänna rekommendationer är just rekommendationer och inte en rättskälla.

Vidare framhålls i citatet att värdering av alla tillgångar till lägsta värdets princip, med andra ord en försiktig värdering, inte gäller i en kontrollbalansräkning. Istället ska varulager tas upp till det verkliga värdet. Tillåtelse till avvikelse från försiktighetsprincipen vid upprättande av kontrollbalansräkning talar enligt vår mening för att det finns olika former av god redovisningssed.

#### **4.2.3 Rättsfall NJA 1993 s. 484**

I rättsfallet NJA 1993 s. 484: *I mål om personlig betalningsskyldighet för styrelseledamöter enligt 13 kap. 2 § aktiebolagslagen*, även kallat Trancom-fallet, framhålls det att reglerna som tillåter andra värderingsprinciper vid upprättande av kontrollbalansräkning syftar till att förhindra att livskraftiga företag tvingas i likvidation på grund av dolda reserver.

Vid bedömningen av hur Trancoms ekonomiska ställning skall anses ha varit blir 13 kap. 2 § 3 st. aktiebolagslagen tillämpligt. Lagrummet, som hade samma lydelse i nov 1983 som i dag, innehåller bl a regler om hur det egna kapitalets storlek skall beräknas vid upprättande av kontrollbalansräkning. Utgångspunkten är att tillgångarna i en kontrollbalansräkning skall värderas enligt vanliga regler (se prop 1975:103 s 501 f). I 13 kap. 2 § 3 st. har emellertid förts in vissa undantag som är avsedda att förhindra att ett bolag tvingas i likvidation i fall då det har dolda reserver av sådan storlek att det i verkligheten inte föreligger ekonomisk grund för tvångslikvidation. (NJA 1993, s. 503-504)

Det förhållandet att vanliga värderingsregler i princip är tillämpliga, när en kontrollbalansräkning skall upprättas, har ansetts innebära att tillgångarna - liksom skulderna - skall värderas under antagandet att bolaget fortsätter sin verksamhet under obegränsad tid (se bla Kedner, Kommentar till aktiebolagslagen mm, 9 uppl 1992 s 273 samt NJA 1988 s. 620). I litteraturen har saken uttryckts så, att en fortlevnadsprincip (going concern-princip) skall tillämpas. (NJA 1993, s. 504)

#### **4.2.4 Analys av Rättsfall NJA 1993 s. 484**

Av citatet ovan från rättsfallet framgår det att fortlevnadsprincipen har en central roll för avgörande kring vilka regler som får tillämpas vid upprättandet av en kontrollbalansräkning. Utifrån detta borde enligt vår mening en blandning av regelverken K2 och K3 vara tillåten. I K3 är det tillåtet att aktivera egenupparbetade immateriella tillgångar, till skillnad från K2 där det är otillåtet (K3 18 kap. p. 18.5).. Ett företags fortlevnadsförmåga kan till exempel bero på den FoU som nedlagts och som kommer inbringa intäkter i framtiden.

Även här talas om att en kontrollbalansräkning ska upprättas med utgångspunkt i ordinarie balansräkning med vissa undantag. Dessa undantags syften är att påvisa dolda reserver och ska med andra ord endast öka tillgångarnas värde. Därmed anser vi att även detta rättsfall talar för att det finns flera former av god redovisningssed. Den goda redovisningssed som gäller vid upprättande av kontrollbalansräkning synes enligt vår mening vara en helt annan än den som gäller vid ordinarie redovisning.

#### **4.2.5 Rättsfall RÅ 1999 ref. 32**

I rättsfallet RÅ 1999 ref. 32, även kallat Key Code fallet, framgår att ett företag kan välja mellan olika alternativ i sin redovisning.

Om god redovisningssed ger utrymme för olika alternativ i fråga om periodiseringen skall beskattningen grundas på det av bolaget i redovisningen valda alternativet. (RÅ 1999 ref. 32, s. 5)

#### **4.2.6 Analys av Rättsfall RÅ 1999 ref. 32**

Av citatet ovan framgår det att det inom ramen för god redovisningssed finns fler än ett alternativ som kan anses vara tillåtet. Vidare framgår det att företag självt får välja det alternativ som är mest fördelaktigt. Även detta citat talar enligt vår mening för att god redovisningssed inte enbart handlar om den enda ”rätta” värderingsprincipen. Förekomsten av olika alternativ pekar på att det finns fler än en form av god redovisningssed.

Enligt Ingblad (2002, s. 29) fastställer Regeringsrätten, nuvarande Högsta Förvaltningsdomstolen, att två eller flera goda redovisningsseder kan förekomma vid lösning av ett problem. Företag har rätt att välja vilken av dessa seder det ska tillämpa. Förekomsten av fler än en god redovisningssed talar enligt vår mening för att cherry-picking och redovisning till nettoförsäljningsvärde borde vara tillåtet vid upprättande av kontrollbalansräkning.

### **4.3 BFNs brevsvår till FAR**

I BFNs brevsvår till FAR: Redovisning i kontrollbalansräkning enligt aktiebolagslagen 2014-10-14, har de båda organisationerna olika ståndpunkter i frågan huruvida cherry-picking bör vara tillåtet. Här menar BFN att en kontrollbalansräkning ska upprättas med tillämpning av ÅRL, men att vissa avsteg är tillåtna.

När kontrollbalansräkningen upprättas enligt ABL får vissa justeringar göras som innebär avsteg från vad som gäller för årsredovisningen. En av dessa justeringar innebär att tillgångar, avsättningar och skulder får värderas enligt andra värderingsprinciper, om principerna är förenliga med god redovisningssed. En annan att tillgångar får redovisas till nettoförsäljningsvärde. Denna möjlighet till justering är avsedd att ta hänsyn till kontrollbalansräkningens särskilda funktion varvid t.ex. mindre vikt fästs vid den allmänna försiktigheten som kommer till uttryck i flera av bestämmelserna i ÅRL. (BFN 2014)

Såvitt BFN känner till saknas också rättspraxis som ger stöd för att begreppet god redovisningssed ska förstås på annat sätt i ABL än i ÅRL. (BFN 2014)

I den skrivelse som FAR bifogat till sin skrivelse anförs att en etablerad praxis accepterar en större blandning mellan olika regler i en kontrollbalansräkning än vad som varit möjligt i en ordinarie årsredovisning. Skulle detta vara en accepterad bolagsrättslig praxis, talar en del för att frågorna mer är av bolagsrättslig art än redovisningsrättslig och skulle därmed falla utanför BFNs ansvarsområde. BFNs tolkning – som alltså ligger närmare aktiebolagslagens lydelse och vad som anförs i förarbetena – är att bestämmelserna om kontrollbalansräkning förutsätter att ÅRL och god redovisningssed tillämpas. Detta innebär att god redovisningssed inte kan tolkas på annat sätt i ABL än i ÅRL. (BFN 2014)

God redovisningssed – så vitt gäller regelverken K2 och K3 – innebär att regelverken var för sig ska ses som sammanhållna och att de tillämpas i sin helhet av den kategori av företag som berörs. Detta begränsar valmöjligheterna i kontrollbalansräkningen eftersom den redovisningsmässiga behandlingen ska ha varit möjlig att tillämpa i årsredovisningen. Några andra redovisningsregler än de som skulle kunnat tillämpas när årsredovisningen upprättades kan alltså inte tillämpas när kontrollbalansräkningen upprättas. Av det nu anförda följer att BFNs regelverk K3 kan tillämpas i stället för K2 av ett mindre företag. Däremot kan inte ett större företag tillämpa K2 när det upprättar en kontrollbalansräkning. Inte heller torde en blandning av redovisningsregler från K2 och K3 vara möjlig så som ABL är utformad. (BFN 2014)

#### 4.3.1 Analys av BFNs brevsvår till FAR

I BFNs brevsvår framhålls att kontrollbalansräkningen har en särskild funktion, vilken torde vara att skilja ut livskraftiga företag från icke-livskraftiga. Om detta resonemang ska följas bör alltså byte av redovisningsprincip, oavsett om det gäller värdering till nettoförsäljningsvärde eller cherry-picking vara tillåtet. Om det är tillåtet att frånga K2 och K3 för att kunna tillämpa värdering till nettoförsäljningsvärde, varför skulle det inte vara tillåtet att tillämpa cherry-picking? Båda är avsteg från principer i den ordinarie årsredovisningen. Å andra sidan kan möjligheten till värdering till nettoförsäljningsvärde anses vara en specialregel som inte har något med god redovisningssed att göra. God redovisningssed kan enligt vår uppfattning inte gå före vad som uttryckligen står i lagtexten.

BFN menar vidare att ABL ligger utanför myndighetens ansvarsområde, men att både ABL och dess förarbeten ger uttryck för att begreppet god redovisningssed har samma innebörd i ÅRL som i ABL (BFN 2014). FAR å andra sidan menar att nuvarande praxis accepterar en större blandning mellan olika regler i en kontrollbalansräkning än vad som varit möjligt i en ordinarie redovisning (BFN 2014).

Vi ställer oss frågande till BFNs uttalande angående frånvaro av rättspraxis då rättsfallet NJA 1988 s. 620 framhåller att en kontrollbalansräkning inte kan visa en sämre ställning än den ordinarie balansräkningen. Även rättsfallet RÅ 1999 ref. 32 pekar enligt vår mening på förekomsten av flera former av god redovisningssed. Om det inte finns olika former av god redovisningssed, kan frågan ställas varför det är tillåtet att värdera till nettoförsäljningsvärde, vilket enligt ÅRL inte är förenligt med god redovisningssed. I domen för Trancom-fallet tillät dessutom HD för aktivering av de immateriella tillgångar som företaget hade för sin FoU-verksamhet. Alltså finns rättspraxis som pekar på att det finns andra former av god redovisningssed.

BFN framhåller starkt i femte stycket ovan att endast de regler och principer som är tillåtna i den ordinarie redovisningen bör vara tillåtna vid upprättande av kontrollbalansräkning. I detta fall synes det som att BFN till viss del säger emot sig själv. Uttalandet att god redovisningssed i ABL bör följa god redovisningssed i ÅRL och därmed inte tillåta cherry-picking, blir motsägelsefullt. God redovisningssed i ÅRL är densamma som i BFL och i förarbetena till BFL beskrivs god redovisningssed just som faktiskt förekommande praxis. Om förekommande praxis tillåter cherry-picking vid upprättande av kontrollbalansräkning, som FAR framhåller (BFN 2014), torde alltså detta vara tillåtet. BFN och FARs respektive yttranden i BFNs brevsvår (BFN 2014) innebär olika möjligheter för företag att bevisa sin förmåga för fortlevnad. Det kan ifrågasättas om inte detta gör att själva syftet med en kontrollbalansräkning går förlorat? Om andra principer inte kan användas, kommer kontrollbalansräkningen inte kunna påvisa ett större kapital än en ordinarie årsredovisning, vilket kommer leda till likvidation av vissa företag. Dessa företag kan mycket väl ha

fortlevnadsförmåga, men på grund av dessa restriktiva rekommendationer inte kunna påvisa detta.

## 4.4 RedR 2 Kontrollbalansräkning

RedR 2 är FARs rekommendation för upprättande av kontrollbalansräkning.

De alternativa redovisningsprinciper som tillämpas i en kontrollbalansräkning måste vara förenliga med god redovisningssed och således vara möjliga att tillämpa även i en ordinarie årsredovisning. I en ordinarie årsredovisning tillämpas BFNAR 2008:1 (K2), BFNAR 2012:1 (K3) eller RFR 2. Det är inte förenligt med god redovisningssed att blanda regler från olika regelverk vid upprättandet av en årsredovisning. Konsekvensen av detta är att det inte heller är möjligt att, med stöd av 25 kap. 14 § p. 1 ABL, blanda värderingsprinciper från flera regelverk vid upprättande av en kontrollbalansräkning. (RedR 2 p. 5.2)

Endast de regelverk som kan tillämpas i den ordinarie redovisningen kan tillämpas i en kontrollbalansräkning. FAR anser att korrigeringar enligt 25 kap. 14 § p. 1 ABL endast kan ske om de nya principerna skulle kunnat tillämpas i en ordinarie redovisning. Större företag kan därför inte tillämpa K2 i en kontrollbalansräkning. Företag som i den ordinarie redovisningen kan välja mellan K2 och K3 kan göra samma val även i en kontrollbalansräkning. (RedR 2 p. 5.3)

### 4.4.1 Analys av RedR 2 Kontrollbalansräkning

FAR följer här BFNs resonemang och hänvisar till att god redovisningssed i ABL är densamma som i BFL och ÅRL. Med detta som utgångspunkt sätter FAR stopp för möjligheten till cherry-picking vid upprättande av kontrollbalansräkning. Vi ställer oss kritiska till detta uttalande eftersom det i rättsfallet Helens Rör fastställs, som redogjorts för i avsnitt 4.2.1 ovan, att en kontrollbalansräkning inte kan visa en sämre ställning än en ordinarie balansräkning, utan endast en bättre. För att kunna visa en bättre ställning måste andra redovisningsprinciper tillämpas, annars kommer kontrollbalansräkningen visa exakt samma ställning som årsredovisningen. Vidare kan företag inte visa på en fortlevnadsförmåga som inte syns i den ordinarie balansräkningen, om undantag från den goda redovisningssed som gäller i ordinarie redovisning inte är tillåtna.

Vi ställer oss starkt kritiska till formuleringen i denna rekommendation. Här skriver FAR explicit att det inte är möjligt att med stöd av 25 kap. 14 § p. 1 ABL, blanda värderingsprinciper från K2 och K3 samt att detta är en konsekvens av BFNs K-regelverk. Med tanke på att BFN inte har rätt att lagstifta, gäller dessa regelverk inte heller som lag. Därmed finns ingen rätt att förbjuda blandning av regelverken. Lagen går alltid före BFNs rekommendationer. Samtidigt är det väldigt svårt för företag att motivera avsteg från BFN och FARs rekommendationer tack vare dess inflytande över svensk redovisningsreglering. Detta diskuteras mer under avsnitt 5.2.

Ett stopp för möjligheten till cherry-picking vid upprättande av kontrollbalansräkning borde enligt vår mening också leda till att möjligheten att redovisa till nettoförsäljningsvärde tas bort. Denna värdering är inte heller förenlig med den goda redovisningssed som gäller i BFL och ÅRL. Något som talar för BFNs ståndpunkt är dock att möjligheten till värdering till nettoförsäljningsvärde kan ses som en specialregel.

## 4.5 K2 och K3

Som utgångspunkt ska enligt BFNAR 2012:1 (K3) kap. 1 p. 1.3 alla företag som är skyldiga att följa ÅRL tillämpa regelverket K3. Mindre aktieföretag kan enligt K3 kap. 1 p. 1.3 2 st.



istället välja att tillämpa BFNAR 2008:1 (K2). Större företag aktiebolag definieras i ÅRL 1 kap. 3 § 1 st. företag som uppfyller mer än ett av följande villkor:

- a) medelantalet anställda i företaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,
- b) företagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kronor,
- c) företagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor.

Mindre företag i sin tur är enligt ÅRL 1 kap. 3 § 1 st. p. 5 företag som inte är större företag. I både K2 och K3 1 kap. p. 1.4 framhålls att regelverken ska tillämpas i sin helhet och utan avvikelse. I K2 framhålls att ett företag får avvika från fortlevnadsprincipen, jämförbarhetsprincipen och försiktighetsprincipen när en sådan avvikelse anges i detta regelverk:

Ett företag får avvika från de grundläggande redovisningsprinciperna som anges i 2 kap. 4 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) endast när det anges i detta allmänna råd. (K2 2 kap. p. 2.1)

Motsvarande punkt finns inte i K3. En anledning till detta kan tänkas vara att K2 ska vara ett förenklat regelverk för mindre företag medan K3 är ett regelverk för större företag. Egenutvecklade produkter och/eller tjänster får aktiveras enligt K3 men ej enligt K2.

En egenupparbetad immateriell anläggningstillgång får inte redovisas som tillgång trots att 4 kap. 2 § årsredovisningslagen (1995:1554) ger viss möjlighet till det. Utgifter som kan hänföras till en sådan tillgång ska redovisas som kostnad. (K2 10 kap. p. 10.3)

Utgifter som inte får tas upp som tillgång och som alltid ska redovisas som kostnader är utgifter för

- a) internt upparbetade varumärken, utgivningsrätter för tidningar och publikationer, kundregister och liknande poster,
- b) etablering av verksamheter inklusive utgifter för advokatarvoden och utgifter för att bilda en juridisk person, utgifter för att etablera en ny affärs- eller företagsenhet eller utgifter för att inleda nya verksamheter eller lansera nya produkter eller processer,
- c) utbildning,
- d) reklam och säljfrämjande åtgärder,
- e) omlokalisering eller omorganisation av delar av ett företag eller hela företaget, eller
- f) internt upparbetad goodwill (K3 18 kap. p. 18.5)

#### 4.5.1 Analys av K2 och K3

Intressant att notera är att BFN i både K2 och K3 framhåller att regelverken ska tillämpas av alla företag som tillämpar ÅRL. Detta pekar på att regelverken är obligatoriska trots att de inte gäller som lag.

Det är intressant att notera att BFN i K2 2 kap. p. 2.1 tillåter en avvikelse från ÅRL 2 kap. 4 §. BFN tillåter med andra ord avsteg från fortlevnadsprincipen, jämförbarhetsprincipen och försiktighetsprincipen. Detta ställer vi oss frågande till då ÅRL är just en lag, medan K-regelverken endast är allmänna råd utfärdade av BFN. Ett allmänt råd kan aldrig gå före lagen

eftersom BFN, som visat i avsnitt 3.3, inte har någon föreskrivningsrätt. Vi ställer oss frågande till hur BFN kan motivera en sådan regel i detta allmänna råd.

Motivet till skillnaden vad gäller redovisning av egenupparbetade immateriella tillgångar i regelverken går ej att hitta i kommentarerna (Oppenheimer 2013). Enligt Oppenheimer (2013) kan BFNs förenklingsregler i K2 på lång sikt bli kostsamma för företaget och leda till omotiverade likvidationsfrågor enligt ABLs 25 kap. Trots att det enligt ÅRL är tillåtet att aktivera utgifter för immateriella tillgångar, har BFN valt att utesluta denna möjlighet i K2 (Oppenheimer 2013). Vidare är det inte tillåtet att aktivera *alla* egenupparbetade tillgångar i K3.

I både K2 och K3 gäller lägsta värdets princip, dvs. att företaget ska värdera sitt varulager till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. Med försäljningsvärde avses enligt K2 12 kap. p. 12.13 det pris som varan kan säljas för enligt villkor som är normala i verksamheten. Värdering till nettoförsäljningsvärde, som är tillåtet vid upprättande av kontrollbalansräkning, är alltså inte tillåten i varken K2 eller K3. Genom detta undantag tillämpas varken K2 eller K3 i sin helhet vid upprättande av kontrollbalansräkning, vilket är vad BFN talar för i sitt uttalande. Om ett undantag kan göras, varför skulle det inte kunna finnas fler? BFN menar, som nämnt tidigare, att god redovisningssed i kontrollbalansräkning är densamma som i ÅRL, dvs. att K2 och K3 ska tillämpas i sin helhet även vid upprättande av kontrollbalansräkning. Betyder detta att specialregeln om värdering till nettoförsäljningsvärde inte faller inom god redovisningssed? Om den inte är förenlig med god redovisningssed, varför är den då tillåten? I vår mening talar specialregeln för att det finns flera former av god redovisningssed.

## 5 Analys

I detta avsnitt presenteras först en sammanfattande analys av den goda redovisningsseden. Därefter följer en analys av BFN och FARs inflytande på det svenska redovisningsområdet, vilken kopplas till de teorier som presenterats i avsnitt 3.1 samt 3.2.

### 5.1 Sammanfattande analys av den goda redovisningsseden

Det är tydligt att en kontrollbalansräknings främsta syfte är att undersöka ett företags fortlevnadsförmåga. För att inte tvinga livskraftiga företag att gå i konkurs tillåts justeringar med hänsyn till god redovisningssed, men även specialregeln om nettoförsäljningsvärde som är specifik för kontrollbalansräkningar. Samtidigt framhålls det av BFN (2014) att man i en kontrollbalansräkning endast bör kunna tillämpa sådana principer och metoder som kan tillämpas i den ordinarie redovisningen, med hänvisning till att god redovisningssed i kontrollbalansräkning inte kan vara en annan än den i den ordinarie redovisningen. Om detta är fallet, varför tillåts då värdering till nettoförsäljningsvärde av övriga tillgångar än varulager? Denna värderingsmetod är ej tillåten i den ordinarie redovisningen. Om ett undantag kan göras för denna specialregel, varför skulle god redovisningssed förhindra cherry-picking? Om endast de principer som är tillåtna i den ordinarie redovisningen borde få vara tillämpbara i en kontrollbalansräkning borde värdering till nettoförsäljningsvärde inte vara tillåten. Om detta följs, vad är då skillnaden mellan en ordinarie balansräkning och en kontrollbalansräkning? Bjuvberg (2006, s. 147) framhåller, som visat under avsnitt 3.4, att en redovisningsmetod bör anses förenlig med god redovisningssed så länge alla formella och materiella krav samt övergripande syften och mål med redovisningslagstiftningen är uppfyllda. Det övergripande syftet med en kontrollbalansräkning är att påvisa fortlevnadsförmåga, alltså bör cherry-picking och värdering till nettoförsäljningsvärde vara tillåtet enligt vår uppfattning.

En fråga som vi ställer oss är; Vad är det som säger att god redovisningssed i ordinarie redovisning respektive i kontrollbalansräkning är densamma? Om syftena bakom upprättandet av rapporterna skiljer sig åt, borde då inte god redovisningssed i de båda rapporterna också kunna hållas isär? Begreppet god redovisningssed myntades vidare, som nämnt i avsnitt 3.4, för första gången i Prop. 1975:104. Vi ställer oss frågande till om begreppet kan ha samma innebörd idag som det hade för 40 år sedan. En ytterligare fråga är om lagstiftaren vid den tiden verkligen kunde förutse alla de olika former och syften med redovisning som finns idag. I prop. 1975:104 framhålls att god redovisningssed kan förstås som de principer och värderingsmetoder som faktiskt används av ett större antal företag, vilket inte förhindrar tolkningen att det skulle kunna finnas olika former av denna goda redovisningssed. Norberg (2003, s. 512) framhöll, som visat under avsnittet god redovisningssed, att denna förändras över tid och beror på omständigheterna i varje fall vilket också tyder på att det finns olika former av god redovisningssed. Prejudikatvärdet, vad gäller god redovisningssed, anses begränsat eftersom redovisningsområdet är väldigt dynamiskt och därmed befinner sig i ständig förändring (Norberg 2003, s. 512). Som visat i avsnitt 3.4, menar Thorell (2005/06, s. 92) att god redovisningssed kan ha olika innehåll beroende på sammanhanget. Även detta anser vi peka på förekomsten av olika former av god redovisningssed. Också rättsfallen Helens Rör, Trancomfallet och Key Code fallet talar enligt vår mening för denna uppfattning. Domen för Helens Rör slår klart och tydligt fast att en kontrollbalansräkning *inte kan* visa en sämre ställning än en ordinarie balansräkning. Om det endast hade funnits en form av god redovisningssed skulle företaget enligt vår mening inte kunna visa varken en bättre eller en sämre ställning än den i den ordinarie redovisningen. Trancomfallet i sin tur talar för att fortlevnadsprincipen är avgörande för att andra principer, såsom försiktighetsprincipen, kan åsidosättas. Detta i sig utgör enligt vår mening en annan form av god redovisningssed

eftersom det inte är ett krav att alla de principer som gäller i en ordinarie balansräkning ska tillämpas. Dessutom är värderingen till nettoförsäljningsvärde ett klart avsteg från en klar lagregel och den goda redovisningsseden som gäller i ÅRL. Key Code fallet slog fast att företag ska välja mellan olika alternativ i sin redovisning, vilket också talar för förekomsten av fler än en form av god redovisningssed. Som visat under avsnitt 3.5 är det enligt Ingblad (2002, s. 29) alltid domstolen som i sista hand bestämmer innehållet i god redovisningssed. Eftersom BFN inte har föreskriftsmandat och dess normer inte har lagstatus går rättsfallens prejudikat alltid före BFNs uttalanden och allmänna råd (Ingblad 2002, s. 29).

Det slås fast i ÅRL 2 kap. 4 § 4 st. att det är tillåtet att avvika från fortlevnadsprincipen, jämförbarhetsprincipen och försiktighetsprincipen om det finns särskilda skäl för detta, och denna avvikelse är förenlig med god redovisningssed och kravet på rättvisande bild.

Om det finns särskilda skäl och det är förenligt med 2 och 3 §§, får avvikelse göras från vad som föreskrivs i första stycket. I så fall skall upplysning om skälen för avvikelserna och en bedömning av dess effekt på företagets ställning och resultat lämnas i en not. (ÅRL 2 kap. 4 § 4 st.).

En kontrollbalansräkning, om något, borde väl kvalificera sig som ett särskilt syfte? Vid upprättande av kontrollbalansräkning är utgångspunkten att tillgångarna värderas i enlighet med god redovisningssed i kombination med fortlevnadsprincipen utan att kontinuitetsprincipen behöver beaktas (Lindskog 2008, s. 66). Enligt vår mening borde principen om fortlevnad gälla i en kontrollbalansräkning, men däremot borde jämförbarhetsprincipen och försiktighetsprincipen kunna bortses ifrån med hänvisning till det speciella syftet med en kontrollbalansräkning. Anledningen till att vi anser att det kan bortses från försiktighetsprincipen är för att kunna uppfylla kontrollbalansräkningens syfte. Ett företag kan exempelvis behöva uppvärdera tillgångar för att kunna påvisa sina ekonomiska förutsättningar för fortlevnad. Försiktighet i detta stadi är inte önskvärt och skulle kunna leda till att företag likvideras i onödan. Vi anser därför att det är legitimt att göra avsteg från försiktighetsprincipen och använda sig av cherry-picking i kontrollbalansräkningen. Kontrollbalansräkningen är vidare ingen officiell handling och därmed inte heller publik. Detta talar för att ett avsteg från jämförbarhetsprincipen är motiverat och ligger därmed i linje med att försöka påvisa företags ekonomiska förutsättningar till fortlevnad. Det är således enligt vår mening inte förenligt med fortlevnadsprincipen att till exempel ett K2-företag inte ska kunna ta upp egenupparbetade immateriella tillgångar för att de inte har de resurser att tillämpa K3-regelverket i sin helhet. Vi undrar om det är förenligt med fortlevnadsprincipen att företag som befaras ha förbrukat sitt aktiekapital och/eller är på obestånd ska förväntas lägga tid och resurser på att byta regelverk för att kunna påvisa sin förmåga till fortlevnad. Detta är ytterligare en anledning till varför det är vår uppfattning att det borde vara tillåtet att använda sig av cherry-picking vid upprättande av en kontrollbalansräkning. En intressant tankegång är att god redovisningssed i ordinarie balansräkning kräver att fortlevnadsprincipen, jämförbarhetsprincipen, försiktighetsprincipen och principen om rättvisande bild ska följas. Vid upprättande av kontrollbalansräkning är det däremot endast krav på att följa fortlevnadsprincipen. Vi menar att detta bör konstituera en annan form av god redovisningssed.

## 5.2 Teoretisk analys av BFN och FARs inflytande

Enligt den etiska grenen av intressentteorin ska alla intressenters informationsbehov tillgodoses (Hasnas 1998, s. 26), men i fråga om kontrollbalansräkningar bör ett avsteg från denna princip kunna göras. Det blir enligt vår mening svårt att tillgodose alla intressenters åsikter och frågor lika mycket, med ett så specifikt syfte som gäller i en

kontrollbalansräkning. Motsättningar kommer att uppstå och det lär bli svårt för företaget att finna en balans mellan dessa. Utifrån detta resonemang borde exempelvis borgenärer troligen vilja se en så försiktig värdering som möjligt för att säkra sin fordran, medan aktieägare å andra sidan borde vilja se en så framtidsoptimistisk värdering som möjligt för att säkra företags överlevnad. Även staten utgör enligt vår mening en intressent, tack vare sin lagstiftande roll. Staten torde enligt vår mening ha ett intresse i att företag betalar in rätt skatt och följer de lagar och riktlinjer som stadgas. Eftersom företag förväntas följa BFN och FARs rekommendationer blir det svårt för företaget att tillgodose alla intressenters önskemål. Eftersom syftet är väldigt specifikt, finns det enligt vår uppfattning endast en typ av informationsbehov och det är information om företagets fortlevnadsförmåga. Med hänvisning till detta syfte och informationsbehov torde cherry-picking och avsteg från god redovisningssed enligt BFN vara tillåten. Även vid upprättande av kontrollbalansräkning borde borgenärerna enligt den etiska grenen av intressentteorin ha rätt till information. Kontrollbalansräkningen bör enligt vår mening uppfylla detta informationsbehov genom att påvisa företagets förmåga att betala borgenärernas fordringar, däremot är det inte säkert att alla borgenärer får ta del av denna information. Vidare kan borgenärer tänkas ställa sig frågande till uppvärderingen av tillgångar och nedvärderingar av skulder till förmån för gäldenären och ifrågasätta dess riktighet.

Den positiva grenen av intressentteorin beskriver istället hur företagen prioriterar vissa intressenters informationsbehov framför andras (Deegan & Unerman 2011, s. 352). Företag lägger mer energi på att tillgodose de mer betydelsefulla intressenterna. Ju större betydelse en intressent har för företagets tillgångar och skulder, desto mer uppmärksamhet får de (Deegan & Unerman 2011, s. 253). Primära intressenter har störst betydelse för företaget och prioriteras framför sekundära intressenter. De huvudsakliga primära intressenterna torde rimligen utgöras av aktieägarna och långgivare. Dessa parter främsta intresse borde rimligen vara att företaget överlever för att kunna generera framtida vinster och betala tillbaka sina skulder. Enligt denna gren av intressentteorin bör dessa intressenters informationsbehov tillgodoses i första hand. Sekundära intressenter, som kanske fordrar för en mer försiktig värdering, får sannolikt inte lika stor uppmärksamhet. Även om företag inte har en lagstiftad skyldighet att tillämpa BFN och FARs råd och rekommendationer, följer företagen dessa till punkt och pricka. Detta beror troligen på att normgivningen från FAR och BFN ändå anses bindande ur företagets perspektiv eftersom dessa organisationers inflytande på redovisningsområdet gör att ett avsteg från deras rekommendationer kan ses som ett avsteg från god redovisningssed. En annan intressant tankegång är att det främsta informationsbehovet som uppfylls vid upprättande av kontrollbalansräkning torde vara företagets eget samt bolagsverkets. Fokus läggs på att undvika beslut om likvidation samt tvångslikvidation, vilket kan göra att andra intressenter hamnar i skymundan.

Enligt institutionell teori har företag en tendens att rätta sig efter de normer och regler som av samhället anses vara socialt accepterade (Broadbent et al. 2001, s. 569). Företagens redovisning och organisationsstruktur influeras till stor del av dess omgivning (Dillard et al. 2004, s. 509). Myndigheter såsom BFN, och även andra organisationer som exempelvis FAR, har stort inflytande över företagets redovisning. BFN har en särskilt stark ställning tack vare dess lagstadgade uppgift, men även FAR har tack vare förväntningar i samhället en styrande roll när det gäller utvecklingen av redovisningsfrågor i Sverige. Det anses enligt vår mening som en självklarhet att BFN och FARs rekommendationer följs av alla företag, och det är sällan detta ifrågasätts. Det blir svårt för företag att legitimera andra former av redovisning tack vare dessa förväntningar.

BFN och FARs inflytande kan ses som en form av tvingande isomorfism, då de enligt vår mening utövar både formella och informella påtryckningar. BFN har fått i uppgift av staten att

utveckla god redovisningssed, vilket också är stadgat i ÅRL. I och med denna lagstiftning blir BFNs inflytande desto större, eftersom deras roll som normgivande myndighet har institutionaliserats. Vidare är efterlevnaden av BFNs rekommendationer en av samhällets kulturella förväntningar. I förlängningen utgör detta också ett hinder för företag att legitimera andra sätt att redovisa om de inte står i överensstämmelse med BFN eller FARs rekommendationer. Det har enligt vår mening blivit en självklarhet att följa BFNs riktlinjer, även om dessa i sig inte gäller som lag. BFN och FAR är enligt vår uppfattning de utan tvekan mest inflytelserika organisationerna inom redovisningsområdet i Sverige, vilket också gör att det ligger i företagets intresse att anpassa sig till dessas rekommendationer för att uppnå den socialt accepterade standarden. Vidare kan företag, som nämnts under avsnitt 3.4, drabbas av indirekta sanktioner om de bryter mot god redovisningssed. Eftersom BFN har huvudansvaret för utvecklandet av god redovisningssed, kan vi anse att företag på grund av dessa indirekta sanktioner, såsom skadeståndsansvar, känner sig tvingade att följa BFNs allmänna råd för att kunna fortsätta vara verksamma på den svenska marknaden.

En annan tänkbar anledning till att företag så nära följer BFN och FARs riktlinjer kan vara mimetisk isomorfism. Enligt mimetisk isomorfism härmar företag andra organisationer som kan anses vara framgångsrika eller överlägsna (Dillard et al. 2004, s. 509). Nästan alla företag i Sverige applicerar dess riktlinjer, vilket gör det osannolikt att ett företag allena frångår BFN och FARs rekommendationer. Det kan även anses vara kostnads- och tidseffektivt att slippa ta reda på egna sätt att redovisa, det är lättare att följa den praxis som är vedertagen i branschen. Utifrån intressenternas perspektiv är det troligen lättare om alla företag applicerar samma redovisningsprinciper för exempelvis jämförbarhetens skull, vilket också talar för mimetisk isomorfism. Vidare anser vi att upprättande av kontrollbalansräkning sker i en för företag osäker situation, vilket gör att man söker efter vanemässiga svar från överlägsna och/eller framgångsrika organisationer. Denna osäkerhet leder sannolikt också till att företag söker svar hos BFN och FAR. I förlängningen medför den mimetiska isomorfismen att det blir lättare för företag att bli socialt accepterade eftersom det föreligger legitimitet hos de företag och organisationer man väljer att imitera och som därmed förs över till det imiterande företaget. Ett avsteg från branschpraxis kan dessutom ha förödande effekter på ett företags legitimitet (Unerman & Bennett 2004, s. 692), vilket medför att det är svårt att komma ifrån mimetisk isomorfism.

Den normativa isomorfismen, å andra sidan, är ett resultat av professionalisering inom branscher och sektorer (Dillard et al. 2004, s. 509). Myndigheter, såsom BFN och organisationer som FAR, utgör just denna typ av professionalisering som blir normgivande inom hela branscher. BFN och FAR anses vara ledande i att influera normer och värderingar när det gäller redovisningen i Sverige. De båda organisationerna, BFN och FAR, har kommit att utvecklas till samhällliga institutioner och utgör därmed en källa för institutionella handlingsregler inom redovisningsområdet. Eftersom FAR är branschorganisationen för redovisningskonsulter, revisorer och rådgivare blir det svårt för någon enskild att motivera avsteg från deras rekommendationer och regelverk. Thorell (1984, s. 47) förklarar FARs status med att de auktoriserade revisorerna genom sin kompetens och sina kvalificerade uppdrag utgör en mycket stark faktor vid utvecklingen av praxis, genomarbetningen och handläggningen av rekommendationerna ger dessa en stark ställning. Dessutom täcker både BFN och FARs rekommendationer och uttalanden hela sektorer och branscher vilket gör att deras institutionella legitimitet är svår att ifrågasätta. Alltså gäller BFN och FARs rekommendationer som normer vilka företagen i praktiken följer.

Ur vår synpunkt finns det många perspektiv på varför företag anser sig tvingade att följa BFN och FARs rekommendationer, däremot är företagen inte skyldiga att göra detta enligt lag. Samtidigt gör regelverkens starka rättsliga ställning det nästintill omöjligt att motivera en

avvikelse. Även om BFN och FAR anser att cherry-picking inte bör vara tillåtet, behöver inte detta betyda att det är en korrekt bedömning, men företagen kommer troligen att följa denna rekommendation ändå tack vare de institutionella krafterna som råder. Trots att BFN enligt BFL ansvarar för utvecklandet av god redovisningssed, innebär inte detta att myndighetens föreskrifter är en rättskälla med bindande verkan. Detta är inte heller förenligt med regeringsformen (Ingblad 2002, s. 28). Vidare är BFNs uppgift som konstaterats under avsnitt 3.4 att avge rekommendationer baserat på systematiserad redovisningspraxis och på redovisningsteoretiska bedömningar (Thorell 1984, s. 48). Enligt Ingblad (2002, s. 28) kan inte privaträttsliga organisationer, exempelvis tidigare RR och nuvarande FAR, ges befogenhet att utfärda föreskrifter som företag och medborgare måste följa. Däremot kan bolag till exempel bli skyldiga att följa dessa regler genom civilrättsliga avtal som börskontraktet (Ingblad 2002, s. 29).

Det är alltså tydligt att BFN och FAR inte har någon befogenhet över att reglera hur företag måste redovisa. Olsson (2012, s. 269) menar att BFN, trots att de utgör en statlig myndighet, har ett tämligen tändlöst mandat eftersom de helt saknar egen normgivningsmakt och inte kan utfärda bindande normprodukter. Gemensamt för alla BFNs allmänna råd och övrig normgivning är att de i princip inte är bindande för någon (Olsson 2012, s. 269). Enligt legalitetsprincipen, som beskriven i avsnitt 3.9, har BFN egentligen ingen rätt att kräva att företag ska följa K-regelverken. BFN har inget klart lagstöd som ger dem rätten att föreskriva hur företag ska redovisa. BFN har alltså ingen rätt att stadga tvingande regler utan ett kvalificerat författningsstöd. Det kan anses att rekommendationerna och uttalandena som BFN utger är betungande för företag i den meningen att det ligger i samhällets förväntningar att företag följer dessa. Däremot finns det för företagen många incitament och påtryckningar som följer av exempelvis branschpraxis och den allmänna opinionen av vad som anses vara god redovisningssed. Som visat i avsnitt 3.4, anförde regeringen att en tolkning av vad som är god redovisningssed främst bör grundas på föreskrifternas ordalydelse i ljuset av deras syfte, och när en traditionell tolkning inte räcker krävs en utfyllande tolkning (Bjuvberg 2006, s. 156-157). Vidare sker enligt Thorell (2005/06, s. 92) dagens normgivning utifrån vad normgivarna anser bör gälla, med koppling till lagen först efteråt. Vi ställer oss kritiska till detta tillvägagångsätt eftersom lagstiftarens syfte åsidosätts till fördel för normgivarna och deras intresser. Till synes verkar det inte längre handla om att tolka lagens mening, utan snarare om lagens utrymme för nya standarder. Även Bjuvberg (2006, s. 156) anförde att den kompletterande normgivningen i Sverige inte längre baseras på tillämpad praxis, vilket var lagstiftarens ursprungliga syfte, utan istället på internationella redovisningsstandarder.

## 6 Slutdiskussion och slutsatser

I detta avsnitt presenteras en övergripande diskussion kring studiens empiri och presenterade teorier. Därefter följer en kortfattad slutsats till studiens forskningsfrågor. Slutligen presenteras förslag till vidare forskning.

### 6.1 Slutdiskussion

BFN har en lagstadgad uppgift att utveckla god redovisningssed, men ingen föreskriftsrätt. Inte heller FAR har rätt att reglera hur företag bör redovisa. Trots detta är det svårt för företag att motivera en avvikelse från dessa organisationers regelverk. Det finns enligt vår mening många anledningar till varför företag anser sig tvungna att följa BFN och FARs rekommendationer, bland annat olika former av isomorfism, strävan efter legitimitet och intressenters informationsbehov och önskemål. Enligt legalitetsprincipen har varken BFN eller FAR rätt att kräva att företag ska följa deras uttalanden och/eller rekommendationer.

Om BFNs uttalande i sitt brevsvaret till FAR följs, dvs. att god redovisningssed i kontrollbalansräkning är densamma som i ÅRL, är varken cherry-picking eller redovisning till nettoförsäljningsvärde enligt vår mening förenligt med god redovisningssed. Det är väldigt märkligt att BFN inte kommenterar möjligheten till värdering till nettoförsäljningsvärde, samtidigt som de ställer sig emot en blandning av regler från K2 och K3. Det kan dock argumenteras för att värdering till nettoförsäljningsvärde är en klar lagregel som god redovisningssed inte kan gå emot. Vi anser att antingen ska både cherry-picking och värdering till nettoförsäljningsvärde tillåtas eller ingen av dem, med tanke på resonemanget och syftet med upprättande av kontrollbalansräkning. Det verkar som att BFN endast anser att det finns en form av god redovisningssed, som ska gälla i alla situationer.

Vår uppfattning är att det finns olika former av god redovisningssed, beroende på syftet med denna redovisning. Vid upprättande av kontrollbalansräkning är syftet att undersöka ett företags fortlevnadsförmåga. Detta syfte legitimerar enligt vår mening frångående från den goda redovisningsseden som gäller enligt BFNs tolkning av ÅRL. Denna slutsats kommer vi fram till med hjälp av den rättspraxis och de propositioner som behandlas i avsnitt 4. I exempelvis rättsfallet NJA 1988 s.620 framhålls att en kontrollbalansräkning *inte kan* visa en sämre ställning än den ordinarie balansräkningen. Detta pekar enligt vår mening starkt på att god redovisningssed i den ordinarie redovisningen inte är densamma som vid upprättande av kontrollbalansräkning. Om samma principer och värderingsregler skulle gälla vid både ordinarie som vid kontrollbalansräkning så kan inte kontrollbalansräkningen visa en bättre ställning, vilket är själva syftet med upprättandet. Vidare är försiktighetsprincipen en av de viktigaste principerna i ÅRL, men i Prop. 2000/01:150 framhålls att denna princip inte kan ta hänsyn till kontrollbalansräkningens speciella funktion, vilket också talar för olika former av god redovisningssed. Ur Prop. 2000/01:150 kan, som illustrerats i avsnitt 4.1.7, vidare utläsas att det finns tillfällen då avsteg från den goda redovisningsseden som gäller i ÅRL är befogade och att detta avsteg anses så pass självklart att det inte nämns i själva lagtexten. Även detta pekar enligt vår mening starkt på förekomsten av olika former av god redovisningssed beroende på sammanhanget. Det är vidare tydligt att god redovisningssed är ett dynamiskt begrepp snarare än ett statiskt. Det är vår uppfattning att den ursprungliga definitionen av god redovisningssed inte utesluter möjligheten till att det finns flera former av god redovisningssed. Vidare talar uttrycket ”olika branschers särförhållanden kan föra med sig att vad som är god redovisningssed ibland får bestämmas branschvis” (Prop. 1975:104, s. 43), enligt vår mening för att lagstiftaren öppnar för möjligheten för mer än en form av god redovisningssed.



BFN (2014) menar i sitt brevsvår, som illustreras i avsnitt 4.3.1, att det saknas rättspraxis till stöd för en annan god redovisningssed än den som gäller i ÅRL. Som vi har diskuterat i avsnitten 4.2.1, 4.2.3 samt 4.2.5 anser vi det finns rättsfall som talar för just detta. En hänvisning till god redovisningssed för att utesluta möjligheten till cherry-picking är enligt vår mening alltså felaktig.

Givet att vår framförda tes om olika former av god redovisningssed accepteras, anser vi att detta talar för att både cherry-picking och redovisning till nettoförsäljningsvärde är förenliga med den goda redovisningssed som gäller vid upprättande av kontrollbalansräkning. Trots allt är syftet att påvisa ekonomiska förutsättningar för fortlevnad det viktigaste. Detta syfte kan enligt vår mening endast uppfyllas om företag får möjligheten att redovisa utefter en annan god redovisningssed än den som gäller enligt BFN.

## **6.2 Slutsats**

Baserat på vår uppfattning om att det finns fler än en form av god redovisningssed, beroende på omständigheterna och syftet vid den aktuella redovisningen, anser vi att både cherry-picking och värdering till nettoförsäljningsvärde är förenligt med god redovisningssed.

## **6.3 Förslag till framtida forskning**

Det kan vara intressant att intervjua representanter från normgivande organ inom redovisningsområdet, exempelvis BFN och FAR, med utgångspunkt i begreppet god redovisningssed. Vidare kan det vara av stort intresse att utreda om det finns flera former av god redovisningssed i andra redovisningsfrågor än i kontrollbalansräkningar. Följande ämnesområden kan vara tänkbara:

- Vilka olika former av god redovisningssed finns?
- Hur har god redovisningssed utvecklats till olika former?
- Vad innebär olika former av god redovisningssed för redovisningen idag?
- Finns det möjlighet för företag att avvika från BFN och FARs rekommendationer?

## 7. Referenser

- Abrahamsson, G., Lundqvist P. & Månsson J. (2014) *Kontrollbalansräkning med K2 eller K3*. <http://www.tidningenbalans.se/debatt/kontrollbalansrakning-med-k2-eller-k3/> [2015-02-16]
- Artsberg, K. (2005). *Redovisningsteori: policy och -praxis*. Malmö: Liber ekonomi.
- Bjuvberg, J. (2006) *Redovisningens betydelse för beskattningen*. Stockholm: Mercurius.
- Bokelund Svensson, U. & Broberg, A. (2013). *Fällor & fel i praktiken: redovisning*. Näsviken: Björn Lundén information.
- Bokföringsnämnden (2014) *Brevsvar till FAR 2014-10-14 angående redovisning i kontrollbalansräkning enligt aktiebolagslagen*. <http://www.bfn.se/skrivelser/Ovrigt/Redovisning-i-kontrollbalansrakning-enligt-aktiebolagslagen.pdf> [2015-01-30]
- Bokföringsnämnden (2012) *BFNAR 2012:4: uttalande om byte mellan K-regelverk*. <http://www.bfn.se/redovisning/NYUTT/utt12-4.pdf> [2015-01-30]
- Bokföringsnämnden (2015) *K-projektet*. <http://www.bfn.se/aktuellt/aktuelltprojekt.aspx> [2015-01-23]
- Broadbent, J., Jacobs, K. & Laughlin, R. (2001). Organisational resistance strategies to unwanted accounting and finance changes: The case of general medical practice in the UK. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 14(5), ss. 565.
- Bryman, A. (2012). *Social research methods*. Oxford: Oxford University Press.
- Bryman, A. & Nilsson, B. (2011). *Samhällsvetenskapliga metoder*. Malmö: Liber.
- Carpenter, V.L. & Feroz, E.H. (2001). Institutional theory and accounting rule choice: an analysis of four US state governments' decisions to adopt generally accepted accounting principles. *Accounting, Organizations and Society*, 26(7), ss. 565-596.
- Charmaz, K. (2006). *Constructing grounded theory: a practical guide through qualitative analysis*. London: SAGE.
- Clarkson, M. B. E. (1995). A Stakeholder Framework for Analyzing and Evaluating Corporate Social Performance. *The Academy of Management Review*, 20(1), ss.92-117.
- Cunningham, L. A. (2007). A prescription to retire the rhetoric of "principles-based systems" in corporate law, securities regulation, and accounting. *Vanderbilt Law Review*, 60(5), ss. 1411-1493.
- Deegan, C. & J. Unerman (2011). *Financial accounting theory*. Maidenhead: Mc Graw-Hill Education.
- Dey, I. (1999). *Grounding grounded theory: guidelines for qualitative inquiry*. San Diego: Academic Press.
- Dillard, J.F., Rigsby, J.T. & Goodman, C. (2004). The making and remaking of organization context: duality and the institutionalization process. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 17(4), ss. 506.
- DiMaggio, P.J. & Powell, W.W. (1983). The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. *American Sociological Review*, 48(2), ss. 147-160.

- Edenhammar, H., Norberg C. & Thorell P. (2013). *Företagens redovisning: att förstå årsredovisningar*. Uppsala: Iustus.
- Ejvegård, R. (2009). *Vetenskaplig metod*. Lund: Studentlitteratur.
- Eriksson-Zetterquist, U. (2009). *Institutionell teori: idéer, moden, förändring*. Malmö: Liber.
- Falkman, P. & Hedlin A. (2000). *Redovisningsteori*. Lund: Studentlitteratur.
- Fogarty, T.J. (1992). Financial accounting standard setting as an institutionalized action field: Constraints, opportunities and dilemmas. *Journal of Accounting and Public Policy*, 11(4), ss. 331-355.
- Folkesson, E. (2007). *Företaget i ekonomisk kris: en inblick i insolvensjuridiken*. Stockholm: Thomson fakta.
- Forsman, B. (1997). *Forskningsetik: en introduktion*. Lund: Studentlitteratur.
- Freeman, R. E. & Reed D. L. (1983). Stockholders and Stakeholders: A New Perspective on Corporate Governance. *California management review* 25(3), ss. 88-106.
- Föreningen Auktoriserade Revisorer (u.å.) *Branschorganisationen för redovisningskonsulter, revisorer och rådgivare*. <http://www.far.se/Om-oss/> [2015-02-02]
- Gangolly, J. S. & Hussein M. E. A. (1996). Generally Accepted Accounting Principles: Perspectives from Philosophy of Law. *Critical Perspectives on Accounting* 7(4), ss. 383-407.
- Glaser, B.G. & Strauss, A.L. (1967). *The discovery of grounded theory: strategies for qualitative research*. New York: Aldine de Gruyter.
- Gray, R., Owen D. & Adams C. (1996). *Accounting & accountability*. London: Prentice Hall.
- Guba, E. (1981). Criteria for assessing the trustworthiness of naturalistic inquiries. *ECTJ*, 29(2), ss.75-91.
- Hasnas, J. (1998). The Normative Theories of Business Ethics: A Guide for the Perplexed. *Business Ethics Quarterly* 8(1), ss. 19-42.
- Hultqvist, A. (1995). *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*. Diss., Stockholm: Juristförlaget.
- Hultqvist, A. (2013). *Legalitetsprincipen och lagtolkning: några reflexioner med anledning av 5/6-delsmålet*. *Skattenytt* 2013(1), ss. 10-21.
- Höst, M., Regnell, B. & Runeson, P. (2006). *Att genomföra examensarbete*. Lund: Studentlitteratur
- Ingblad, S-E. (2002) Vem har makten över redovisningen? *SRF Redovisningskonsulten* (1), ss.28-29.
- Ingblad, S-E., Fagerberg, K. (2000). *Externredovisningen i lagen: D. 1, Årsredovisningslagen*. Stockholm: Sveriges verkstadsindustrier.
- Ingblad, S., Fagerberg, K. (2001). *Externredovisningen i lagen: D. 2, Bokföringslagen och Revisionslagen*. Stockholm: Sveriges verkstadsindustrier.
- Investopedia (u.å) *Generally Accepted Accounting Principles – GAAP*. <http://www.investopedia.com/terms/g/gaap.asp> [2015-01-26]

- Jacobsen, D.I., Sandin, G. & Hellström, C. (2002). *Vad, hur och varför: om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*. Lund: Studentlitteratur.
- Johansson, K. (2010). *Substance over form: en redovisningsrättslig studie*. Diss., Stockholm: Jure Förlag.
- K2. Bokföringsnämndens allmänna råd med tillhörande vägledning 2008:1 – Årsredovisning i mindre aktiebolag. [Elektronisk] Vägledning. Stockholm, BFN. Tillgänglig: <http://www.bfn.se/REDOVISNING/RAD/bfnar08-1-kons2.pdf> [2015-01-30].
- K3. Bokföringsnämndens allmänna råd med tillhörande vägledning 2012:1 – Årsredovisning och koncernredovisning. [Elektronisk] Vägledning. Stockholm, BFN. Tillgänglig: <http://www.bfn.se/REDOVISNING/RAD/bfnar12-1-grund.pdf> [2015-01-30].
- Kellgren, J. & Bjuvberg, J. (2014) *Redovisning och beskattning: om redovisningens betydelse för inkomstbeskattningen*. Lund: Studentlitteratur.
- Knutsson, M., Norberg, C. & Thorell, P. (2012) *Redovisningsfrågor i skattepraxis*. Uppsala: Iustus.
- LeCompte, M.D. & Goetz, J.P. (1982) Problems of Reliability and Validity in Ethnographic Research. *Review of Educational Research* 52(1), ss. 31-60.
- Leffler, T. (2008/09) *Kontrollbalansräkning, ansvar och ansvarstalan*. Juridisk Tidskrift 2008/09(4), ss. 803-826.
- Lindskog, S. (2008). *Kapitalbrist i aktiebolag: kommentarer till kap. 25:13-20 ABL*. Stockholm: Norstedts juridik.
- Mannelqvist, R., Enqvist, L. (2013/14). *Myndighetsnormering eller när rätt blir orätt*. Juridisk Tidskrift 2013/14(2), ss. 324-338.
- Marcusson, L. (2012). *Offentlighetsrättsliga principer*. Uppsala: Iustus.
- Nilsson, P. & E. Törning (2012). *Bokföringslagen: en kommentar*. Stockholm, Norstedts Juridik.
- Nilsson, S. (2010). *Redovisningens normer och normbildare: en nationell och internationell översikt*. Lund: Studentlitteratur.
- Nilsson, S. (2014). *Redovisningens normer och normbildare: en nationell och internationell översikt*. Lund: Studentlitteratur.
- NJA 1988 s. 620. *Fråga om styrelseledamöters ansvar enligt 13 kap 2 § aktiebolagslagen* (Heléns Rör).
- NJA 1993 s. 484. *I mål om personlig betalningsskyldighet för styrelseledamöter enligt 13 kap 2 § aktiebolagslagen* (Trancom).
- Norberg, C. (2003) *Senare års rättspraxis beträffande sambandet mellan redovisning och beskattning på det kopplade området - några reflektioner*. Skattenytt 2003(1), ss. 508-518.
- Olsson, S. (2012) *God redovisningssed i speciallagstiftning*. Skattenytt 2012(1), ss.266-275.
- Oppenheimer, B. (2013). *Allvarliga effekter av K2 för FoU företag*. <http://www.tidningenbalans.se/fordjupning/allvarliga-effekter-av-k2-for-fou-foretag/> [2015-02-16]

Oppenheimer, B., Blomberg G., Bruhn D., & Reiner J. (2007). *Företag i kris: vad en styrelseledamot, aktieägare, advokat och revisor bör tänka på*. Stockholm: Jure [i samarbete med] BDO AB och Fylgia.

Oxford Dictionaries (u.å.) *Cherry-pick*.

<http://www.oxforddictionaries.com/definition/english/cherry-pick> [2015-02-10]

Patel, R. & Davidson, B (2011). *Forskningsmetodikens grunder: att planera, genomföra och rapportera en undersökning*. Lund: Studentlitteratur.

Peczenik, A. (1995). *Vad är rätt?: om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation*. Stockholm: Fritze

Posselius, E., Grosskopf G., Gometz U. & Huldén L. (2000). *Skyddet för aktiebolagets egna kapital*. Stockholm: Ernst & Young.

PriceWaterhouseCoopers (2012). *Årsredovisningslagen: en guide till god redovisningssed*. Stockholm, Lund: Studentlitteratur.

Prop. 1975:104. *Regeringens proposition med förslag till ny bokföringslag m.m.*

Prop. 1995/96:10 del 2. *Års- och koncernredovisning*.

Prop. 1998/99:130. *Ny bokföringslag m.m.*

Prop. 2000/01:150. *Likvidation av aktiebolag m.m.*

Prop. 2009/10:61. *En sänkning av kapitalkravet för privata aktiebolag*.

RedR 2. FARs rekommendationer i redovisningsfrågor RedR 2 – Kontrollbalansräkning (Januari 2015). [Elektronisk] Rekommendation. Stockholm, FAR SRS. Tillgänglig: <http://www.faronline.se/Dokument/R/REDR002/?query=redr2> [2015-01-30].

Rienecker, L., Stray Jörgensen, P. & Hedelund, L. (2014). *Att skriva en bra uppsats*. Lund: Liber.

SOU 2008:80. *Slutbetänkande av utredningen om sambandet mellan redovisning och beskattning: Del 1*.

Starrin, B. & Svensson, P. (1994) *Kvalitativ metod och vetenskapsteori*. Lund: Studentlitteratur.

Stoney, C. & D. Winstanley (2001). *Stakeholding: Confusion or Utopia? Mapping the Conceptual Terrain*. Journal of Management Studies 38(5), ss. 603-626.

Strömholm, S. (1996). *Rätt, rättskällor och rättstillämpning: en lärobok i allmän rättslära*. Stockholm: Norstedts juridik.

Svensson, B. & H. Edenhammar (2000). *Årsredovisningslagen: lagkommentar*. Göteborg: Tholin & Larsson.

Thorell, P. (1984) *Skattelag och affärssed*. Diss., Stockholm: P A Norstedt & Söners Förlag.

Thorell, P. (2005/06) *Redovisningsreglernas rättsliga ställning*. Juridisk Tidskrift 2005/06(2), ss. 81-108.

Tuttle, B. & Dillard, J. (2007). Beyond competition: Institutional isomorphism in U.S. accounting research. *Accounting Horizons* 21(4), ss. 387-409.

Unerman, J. & Bennett, M. (2004). Increased stakeholder dialogue and the internet: towards greater corporate accountability or reinforcing capitalist hegemony?. *Accounting, Organizations and Society*, 29(7), ss. 685-707.



# HÖGSKOLAN I BORÅS

Besöksadress: Allégatan 1 · Postadress: 501 90 Borås · Tfn: 033-435 40 00 · E-post: [registrator@hb.se](mailto:registrator@hb.se) · Webb: [www.hb.se](http://www.hb.se)