

K2 & K3

– KAN ”CHERRY-PICKING” UTGÖRA BOKFÖRINGSBROTT?

Examensarbete – Civilekonom
Företagsekonomi

Therése Andersson
Ludvig Hassnert

2015: VT2015CE32



HÖGSKOLAN I BORÅS

Förord

Vi vill rikta ett särskilt tack till de personer som har hjälpt och stöttat oss i uppsatsskrivandets upp- och nedgångar. Det första tacket vill vi ge till vår handledare Kjell Johansson, jur. dr. och universitetslektor i företagsekonomi. Med hans passion för studenters lärande och hans nästan obegränsade kompetens inom området har Kjell varit en stöttepelare genom hela vår uppsatsprocess. Vi vill även tacka Henrik Lundin, strategisk ekorevisor på Ekobrottsmyndigheten, för hans deltagande under studiens intervju. Hans uttalanden och perspektiv bidrog till en extra dimension i denna uppsats. Utöver det vill vi även tacka de opponenter som har bidragit med betydelsefulla kommentarer och förbättringsförslag. Till sist men inte minst vill vi tacka våra familjer och närstående för de har orkat med oss under uppsatsskrivandet men även funnits där som stöd under hela vår utbildning. Tack!

Borås 7 juni 2015

Therése Andersson

Ludvig Hassnert

Svensk titel: K2 & K3 – kan ”cherry-picking” utgöra bokföringsbrott?

Engelsk titel: K2 & K3 – can cherry-picking constitute accounting fraud?

Utgivningsår: 2015

Författare: Therése Andersson & Ludvig Hassnert

Handledare: Kjell Johansson

Abstract

In 2014 there were 12,800 cases of accounting frauds reported in Sweden. According to Penal Code (Brottsbalken), classification of an accounting fraud needs to fulfill two requisites. The first requisite addresses the disregard of accounting obligation. The Accounting Act (Bokföringslagen) prescribes that the accounting obligation must be fulfilled in a manner consistent with generally accepted accounting principles (god redovisningssed).

The Swedish Accounting Standards Board (Bokföringsnämnden) is a government authority that has a statutory responsibility for the development of generally accepted accounting principles. In 2004, the board changed its focus of the development of the accounting norms for unlisted companies. With this decision, they began to work on the K-project with the purpose of establishing a comprehensive framework of regulations for the companies' annual accounts and annual reports. The regulations were divided into different categories based on the companies' size which were constructed on the requirements and choices encompassed by the Accounting Act. The K-regulations (K-regelverken) became mandatory for unlisted companies in 2014.

The purpose of this study was to investigate the possibility of accounting fraud if a company chooses to deviate from the applied K-regulation and instead use a rule from another K-regulation, what this study calls "cherry-picking". Therefore, this qualitative study utilizes a deductive approach and conducts a survey of K-regulations and their relation to Swedish legislation, which has contributed to a clear basis for the hypothetical cases in this study. The cases in this study have been supplemented by an interview with a strategic economic crime accountant from the Swedish Economic Crime Authority (Ekobrottsmyndigheten).

The results of this study show that a deviation from the K-regulations can be considered synonymous with a deviation from the generally accepted accounting principles. With regards to this, a deviation from the K-regulations is seen as a disregard of the accounting obligation. In order to confirm an accounting fraud based on this, the second of the two requisites of Penal Code also needs to be fulfilled, the requisite of effect. The effect requisite is fulfilled when the essence of the accounts cannot be established. It may involve a certain difficulty to prosecute a company which has deviated from the K-regulation but included information in their accounts through their notes. The result of this study also shows that the provisions of the K-regulations takes precedence over the accounting options that the Annual Accounts Act (Årsredovisningslagen) offers.

A link between generally accepted accounting principles and K-regulations has been identified in this study, but the relationship between K-regulations and the law is not fully specified. Despite this results of this study demonstrate the underlying risk that companies with applies "cherry-picking" between K2 and K3, may be convicted of accounting fraud.

This study is hereinafter written in Swedish.

Keywords: K2, K3, K-regulation, generally accepted accounting principles, the principle of legality, accounting fraud, institutional theory.

Sammanfattning

År 2014 anmäldes 12 800 fall av bokföringsbrott. För att ett bokföringsbrott ska föreligga behöver brottsbalkens åsidosättande- och effektrekvisit uppfyllas. Åsidosättanderekvisitet uppfylls om bokföringsskyldigheten åsidosätts. I bokföringslagen står det föreskrivet att bokföringsskyldighet ska fullgöras på ett sätt som stämmer överens med god redovisningssed.

Den statliga myndigheten Bokföringsnämnden har ett lagstadgat huvudansvar för utvecklandet av god redovisningssed. År 2004 beslutade Bokföringsnämnden att ändra inriktning av normgivningen för onoterade företag. I och med beslutet påbörjades arbetet med K-projektet med syftet att varje företagskategori ska ha ett heltäckande regelverk för upprättande av årsbokslut respektive årsredovisning. Den kategori som företag ska tillämpa baseras på de krav och val som innefattas av bokföringslagen. År 2014 blev det tvingande för onoterade företag att tillämpa ett K-regelverk.

Syftet med denna studie har varit att undersöka möjligheten till bokföringsbrott om ett företag väljer att redovisa utanför det tillämpade K-regelverket och istället använder sig av en regel i ett annat K-regelverk, så kallad ”cherry-picking”. För att uppnå denna kvalitativa studies syfte har en deduktiv ansats använts för att genomföra en kartläggning av K-regelverkens relation till svensk lagstiftning, vilket har bidragit till en tydlig grund för studiens typfall. Typfallen har kompletterats med en intervju med en strategisk ekorevisor från Ekobrottsmyndigheten.

Denna studies resultat visar att en avvikelse från K-regelverken kan anses vara synonymt med en avvikelse från god redovisningssed. I och med detta kan en avvikelse från K-regelverken anses vara ett åsidosättande av bokföringsskyldigheten. För att ett bokföringsbrott ska föreligga behöver det även påvisas att effektrekvisitet är uppfyllt. Ett uppfyllande av effektrekvisitet innebär att företagets räkenskaper inte går att bedöma i huvudsak. I de fall ett företag har valt att lämna information i not om avvikelse från K-regelverk kan det vara svårt att väcka åtal. Studiens resultat visar även att bestämmelserna i K-regelverken verkar ha företräde framför de redovisningsalternativ som årsredovisningslagen möjliggör.

En koppling mellan god redovisningssed och K-regelverken har identifierats i denna studie men relationen mellan K-regelverken och lagen är inte helt säkerställd. Trots detta kan studiens resultat påvisa att det är möjligt för företag att vid ”cherry-picking” mellan K2 och K3 dömas för bokföringsbrott.

Nyckelord: K2, K3, K-regelverk, god redovisningssed, Bokföringsnämnden, legalitetsprincipen, bokföringsbrott, huvudsakskriteriet, åsidosättanderekvisit, effektrekvisit, institutionell teori.

Förkortningslista

BFL	Bokföringslag (SFS 1999:1078)
BFN	Bokföringsnämnden
BFNAR	Bokföringsnämndens Allmänna Råd
BRÅ	Brottsförebyggande rådet
BrB	Brottsbalk (SFS 1962:700)
EBM	Ekobrottsmyndigheten
EG	Europeiska Gemenskaperna
EU	Europeiska Unionen
FI	Finansinspektionen
FIBFN	Förordning med instruktion för Bokföringsnämnden (SFS 2007:783)
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IFRS	International Financial Reporting Standards
IFRS for SMEs	International Financial Reporting Standards for Small and Medium-sized Entities
K2	BFNAR 2008:1 med tillhörande vägledning
K3	BFNAR 2012:1 med tillhörande vägledning
Prop.	Proposition
RF	Regeringsform (SFS 1974:152)
RFR	Rådet för finansiell rapportering
RR	Redovisningsrådet
SABO	Sveriges Allmännyttiga Bostadsföretag
SFS	Svensk författningssamling
SRF	Sveriges Redovisningskonsulters Förbund
SOU	Statens offentliga utredningar
TRF	Tryckfrihetsförordning (SFS 1949:105)
u.å.	utan år
ÅRL	Årsredovisningslag (SFS 1995:1554)

Innehållsförteckning

1	Inledning.....	- 1 -
1.1	Bakgrund.....	- 1 -
1.2	Problemdiskussion.....	- 2 -
1.3	Forskningsfråga.....	- 4 -
1.4	Syfte.....	- 4 -
1.5	Avgränsning.....	- 4 -
1.6	Ämnets relevans.....	- 4 -
1.7	Terminologiska frågor.....	- 5 -
1.8	Studiens fortsatta disposition.....	- 5 -
2	Metod.....	- 6 -
2.1	Inledning.....	- 6 -
2.2	Forskningsansats.....	- 6 -
2.3	Undersökningsansats.....	- 6 -
2.4	Metodreflektion.....	- 7 -
2.5	Studiens genomförande.....	- 7 -
2.6	Urval.....	- 9 -
2.7	Datamaterial.....	- 9 -
2.8	Studiens kvalitet.....	- 10 -
2.8.1	Reliabilitet.....	- 10 -
2.8.2	Validitet.....	- 11 -
2.9	Källkritik.....	- 12 -
2.9.1	Offentliga dokument.....	- 12 -
2.9.2	Webbkällor.....	- 12 -
2.9.3	Artiklar.....	- 13 -
2.9.4	Litterära verk.....	- 13 -
2.10	Etisk reflektion.....	- 14 -
3	Teoretisk referensram.....	- 15 -
3.1	Inledning.....	- 15 -
3.2	Utvecklingen av god redovisningssed.....	- 15 -
3.3	Lagbestämmelser.....	- 17 -
3.3.1	Inledning.....	- 17 -
3.3.2	Legalitetsprincipen enligt grundlag.....	- 17 -
3.3.3	Legalitetsprincipen enligt brottsbalken.....	- 19 -
3.3.4	Bokföringsbrott enligt brottsbalken.....	- 19 -
3.3.5	Bokföringslagen och god redovisningssed.....	- 20 -
3.3.6	Årsredovisningslagen och god redovisningssed.....	- 20 -
3.3.7	Brottsbalken och god redovisningssed.....	- 21 -
3.4	Bokföringsnämnden.....	- 22 -
3.5	K-regelverken.....	- 22 -
3.5.1	K2-regelverket.....	- 23 -
3.5.2	K3-regelverket.....	- 24 -
3.5.3	Skillnader mellan K2- & K3-regelverken.....	- 25 -
3.6	Institutionell teori.....	- 29 -
4	Empiri & Analys.....	- 31 -
4.1	Inledning.....	- 31 -
4.2	Byte av K-regelverk.....	- 31 -
4.3	Ekobrottsmyndigheten.....	- 31 -
4.3.1	Förklarande om god redovisningssed.....	- 32 -
4.3.2	Förklarande om bokföringsbrott.....	- 32 -
4.3.3	Kommentar på studiens typfall 1.....	- 32 -
4.3.4	Kommentar på studiens typfall 5.....	- 33 -
4.3.5	Kommentar om andra sanktioner.....	- 33 -

4.4	Internt upparbetade immateriella anläggningstillgångar.....	- 34 -
4.4.1	Typfall 1 – internt upparbetad immateriell anläggningstillgång.....	- 35 -
4.5	Uppdrag på löpande räkning.....	- 36 -
4.5.1	Typfall 2 – uppdrag på löpande räkning.....	- 37 -
4.6	Värdering av materiella anläggningstillgångar.....	- 38 -
4.6.1	Typfall 3 – Avskrivning av materiell anläggningstillgång.....	- 39 -
4.6.2	Typfall 4 – Uppskrivning av materiell anläggningstillgång.....	- 40 -
4.7	Värdering av fastighet.....	- 41 -
4.7.1	Typfall 5 – Komponentutbyte.....	- 43 -
4.7.2	Typfall 6 – Uppskrivning av fastighet och mark.....	- 44 -
4.8	Analys av K-regelverkens relation till lagen.....	- 46 -
4.9	Analys av avvikelser från K-regelverk.....	- 46 -
4.10	Analys utifrån institutionell teori.....	- 47 -
5	Diskussion.....	- 49 -
5.1	Inledning.....	- 49 -
5.2	Egen reflektion.....	- 49 -
5.3	Studiens slutsatser.....	- 51 -
5.4	Förslag till vidare forskning.....	- 51 -
	Litteraturlista.....	- 52 -
	Bilaga 1 – intervjufrågor.....	- 55 -

Figurförteckning

Figur 3.1	Tillkomsten av god redovisningssed.....	- 16 -
Figur 3.2	Relationen mellan de lagrum som studien behandlar.....	- 17 -
Figur 3.3	BFNs målbild.....	- 23 -
Figur 4.1	Tryckföretaget ABs årliga avskrivningar.....	- 39 -
Figur 4.2	Tyggrossisten ABs uppskrivning av fastighet.....	- 45 -

1 Inledning

1.1 Bakgrund

I prop. 1975:104 (s. 66) diskuterades för första gången behovet av ett normgivande expertorgan, det som idag kallas BFN, vars huvudsakliga uppgift skulle vara att upprätta regler och utforma principbaserade krav för svensk redovisning. Anledningen till att detta organ ansågs nödvändigt var den hastiga utvecklingen av användandet av datorer och annan avancerad utrustning inom redovisningsområdet. Den tekniska frammarschen gjorde att det varken var lämpligt eller möjligt för lagstiftarna själva att anpassa lagstiftningen efter utvecklingen (prop. 1975:104, s. 66).

I propositionen från år 1975 anges att expertorganet i första hand ska ge rekommendationer baserat på redovisningspraxis och egna bedömningar inom ämnet. Det nämns även att uppgifterna kan tänkas innefatta utlåtanden från expertorganet i domstolsärenden där redovisningsfrågor behandlas (prop. 1975:104, s. 66).

BFN är en statlig myndighet som står under regeringens finansdepartement med egen instruktion som finns specificerade i FIBFN (BFN 2014). I denna förordning finns det specificerat hur organisationen ska vara utformad samt dess huvuduppgifter. Dessa huvuduppgifter innefattar utveckling av god redovisningssed samt förbättring av standarder för små och medelstora företags bokföring, årsredovisning och årsbokslut (1-5 §§ FIBFN).

År 2004 beslutade BFN om att ändra sitt sätt att utforma normgivningen och därför påbörjades arbetet med K-projektet (Drefeldt & Törning 2012, s. 18). Syftet med projektet var att skapa ett heltäckande regelverk för att förenkla redovisningen för svenska företag. Istället för att BFN skulle arbeta med en ämnesområdesindelad normgivning uppkom förslaget att dela upp Sveriges företag i fyra kategorier utifrån hur bokföringen ska avslutas med hänsyn till företagets associationsform (Eriksson 2012a).

Från och med den 1 januari 2014 blev det obligatoriskt för samtliga svenska onoterade företag att välja mellan att tillämpa antingen K2 eller K3 (Lennartsson 2012). I varken ÅRL eller BFL nämns K-regelverkens olika kategorier, utan lagen hänvisar till begreppet god redovisningssed som BFN har lagstadgat huvudansvar för att utveckla enligt 8 kap. 1 § BFL. BFN har utvecklat K-regelverken med tillhörande vägledning. Eriksson (2014) menar att det skulle krävas mycket av företagen för att kunna påvisa att de uppfyller god redovisningssed om det avviker från K-regelverken.

God redovisningssed som benämns i lagen utgörs, förutom av BFNs allmänna råd, även utav rekommendationer från andra normgivande organ och juridiska tolkningar av redovisningslagarna (BFN 2015b). Det finns inte enbart en definition av god redovisningssed utan begreppet anpassas efter tillämpad branschpraxis (SOU 1973:57, s. 94).

1.2 Problemdiskussion

Den svenska redovisningen har influerats av internationell redovisning i decennier, främst av IASB men även av EU-direktiv (Drefeldt & Törning 2012, ss. 17 & 21). Därav har god redovisningssed anpassats under de senaste åren för att leva upp till de internationella riktlinjer och regler samt de svenska lagar som berör begreppet (SOU 2014:22, s. 180). Utöver god redovisningsseds förhållande till internationella regler så innefattar begreppet även allmänna råd och rekommendationer från andra normgivande organ samt etablerad företagspraxis (BFN 2015b). Utöver dessa har även företag och revisorer en påverkan på definitionen god redovisningssed genom hur de väljer att tillämpa redovisningsreglerna. Valet av hur redovisningsreglerna ska användas praktiskt utvecklar företagets praxis. Företagens och revisorerernas åsikter övervägs och begrundas även vid framtagande av nya regler och lagförslag när dessa skickas ut på remiss. Remissinstanserna har därför möjlighet att påverka redovisningens utveckling och därmed god redovisningssed.¹

Det bör tilläggas att god redovisningssed kan ha olika betydelser beroende på företaget och vilken bransch företaget verkar inom (BFN 2015b; SOU 1973:57, s. 94). Därav kan det vara problematiskt att hitta endast en uttalad definition av god redovisningssed då definitionen anpassas efter bransch och flera organisationer påverkar dess innehåll. Detta öppnar upp ett utrymme för tolkning då definitionen i sig inte är lagstadgad utan endast begreppet benämns i lagtext. Asp (1999, s. 19) menar att begreppet formellt sett framstår som en tolkning av lagen medan det i praktiken snarare framstår som ett komplement till lagstiftning utefter vad som står i 4 kap. 2 § BFL: *Bokföringsskyldigheten skall fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed*". Beroende på vilket sätt som väljs för att tolka god redovisningssed kan meningarna bli delade angående den funktion begreppet fyller. Utöver dessa resonemang angående god redovisningssed hävdas i propositionen från år 1975 att god redovisningssed är en *"faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets bokföringsskyldiga"*, vilket gör att god redovisningssed kan ses som ett material utanför lagen (prop. 1975:104, s. 148).

I och med att BFNs K-regelverk blev tvingande för onoterade företag år 2014 har BFN infört heltäckande allmänna råd för Sveriges onoterade företag där K-regelverken och dess allmänna råd kan ses som en del av vad som är god redovisningssed.² I och med K-regelverken har det skett en institutionalisering av begreppet god redovisningssed då begreppet har fått en mer detaljerad beskrivning. God redovisningssed har därmed blivit mer preciserad med tiden.

God redovisningssed i förhållande till svensk lag har som huvuduppgift att ge direktiv och att praktiskt förklara hur en författning bör användas, men om lagen styrs av en allt för stark påverkan av praxis kan detta leda till viss osäkerhet (SOU 1973:57, s. 94). Thorell (1984 s. 35) anser att det finns två delar som bör belysas utifrån utredningen från år 1973 (SOU 1973:57). Det första är praxis uppgift att förtydliga och tolka lagen där detta behövs. Det andra är att eventuella konflikter mellan lagen och god redovisningssed i framtiden kommer antas lösas genom en ändring i lagtext. Anledningen till att Thorell (1984, s. 35) ser dessa två delar som intressanta är att de påvisar den vikt som läggs vid praxis och hur pass stor inverkan praxis har på utformningen av god redovisningssed. Den starka ställning som praxis har gentemot lagen gör att det blir komplicerat för praxis att användas som tolkningsredskap vid traditionell rättstillämpning (Thorell 1984, s. 35). I SOU 1973:57

¹ C Ranta, e-postintervju, 2015-02-25

² C Ranta, e-postintervju, 2015-02-25

(s. 191) konstateras att vid utformningen av värderingsreglerna får dessa starka influenser från redovisningspraxis och redovisningskonventioner. Detta är något som Thorell (1984, s. 35) påpekar och han menar att praxis används för att tolka regler som praxis själv har legat till grund för.

Enligt SOU 1973:57 (s. 94) har praxis ett stort inflytande över BFL i jämförelse med andra lagar. Utredningen menar att det inte finns någon möjlighet att ta bort god redovisningssed från lagstiftningen då den anpassning som behöver göras för olika företag och branscher inte är möjlig med endast lagstiftning.

Under 2014 anmäldes 12 800 fall av bokföringsbrott, en siffra som enligt BRÅs statistik har mer än fyrdubblats sedan 2005 (BRÅ 2015). Bokföringsbrott bedöms utifrån 11 kap. 5 § BrB. I 11 kap. 5 § BrB hänvisar lagtexten vidare till BFL genom följande formulering: *”den som uppsåtligen eller av oaktsamhet åsidosätter bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen... döms... för bokföringsbrott till fängelse i högs två år...”* vilket 4 kap. 2 § BFL i sin tur stadgar att: *”bokföringsskyldigheten ska fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed”*. Enligt legalitetsprincipen kan en medborgare endast dömas om följande kriterier är uppfyllda; det behöver finnas stöd i en föreskrift för att kunna dömas (föreskriftskravet), det går inte att dömas för något som ligger utanför föreskriftens betydelseområde (analogiförbudet), det är ej möjligt att dömas för en gammal gärning som begåtts innan föreskriften stadgats (retroaktivitetsförbudet) samt föreskriften behöver vara tydlig (obestämdhetsförbudet) (Asp 1999, ss. 27-28). Westermarck (2012, s. 131) förklarar att god redovisningssed kan vålla ett visst legalitetsproblem gällande obestämdhetsförbudet, då definitionen av god redovisningssed och dess omfattning inte är tillräckligt definierat i lagen. Det finns inget definitivt svar och meningarna är delade (Westermarck 2012, s. 130).

I 11 kap. 5 § BrB föreligger det så kallade huvudsakskriteriet som har till uppgift att begränsa det straffrättsliga området för bokföringsbrott. Detta innebär att det inte föreligger något bokföringsbrott om det trots föreliggande fel i bokföringen till huvudsak går att bedöma rörelsens förlopp, ekonomiska resultat och ställning (Dahlqvist & Elofsson 2005, s. 13). Detta styrks av Olsson (2010, s. 178) som skriver att en avvikelse från god redovisningssed skulle kunna göras utan att det för den sakens skulle föreligga ett brott. Dahlqvist och Elofsson (2005, s. 13) skriver vidare att huvudsakskriteriet sedan införandet år 1942 har varit något utav ett tolkningsmysterium. Trots denna svårighet försöker Dahlqvist och Elofsson (2005, s. 13) förklara måttet på huvudsakskriteriet som *”ett mått på hur väl bokföringen speglar den ekonomiska verkligheten”*.

Enligt Drefeldt och Törning (2012, s. 27) är det ett krav från BFNs sida att ett tillämpat K-regelverk måste följas i sin helhet. Det vill säga att om ett företag väljer att avvika från det tillämpade K-regelverket kan det även ses som en avvikelse från god redovisningssed enligt BFN.³ Det är således inte tillåtet att blanda dessa eller tillämpa exempelvis K2 men värdera sina anläggningstillgångar enligt K3. Drefeldt och Törning (2012, s. 27) förklarar att det därmed inte är tillåtet att *”plocka russinen ur kakan”*, vilket i denna studie kallas för *”cherry-picking”*.

³ C Ranta, e-postintervju, 2015-02-25

1.3 Forskningsfråga

Studiens problemdiskussion utmynnar i följande forskningsfråga:

- Kan företag begå bokföringsbrott vid ”cherry-picking” mellan K2 och K3?

1.4 Syfte

Syftet med studien är att undersöka eventualiteten av bokföringsbrott om ett företag väljer att redovisa utanför det K-regelverk som tillämpas och istället använder en regel i ett annat K-regelverk, så kallad ”cherry-picking”. För att kunna uppnå studiens syfte behöver K-regelverkens relation till svensk lagstiftning kartläggas.

1.5 Avgränsning

Studien har avgränsats till att behandla skillnader mellan BFNs K2- och K3-regelverk för aktiebolag som klassas som mindre aktiebolag enligt ÅRL. Studien kommer inte täcka in samtliga skillnader mellan K2- och K3-regelverket utan utgörs av de väsentliga skillnader som har kunnat identifieras vid granskning av K-regelverken. På grund av denna avgränsning kommer studien endast att behandla skillnaderna vid redovisning av internt upparbetade immateriella anläggningstillgångar, löpande räkning av entreprenadsarbete, avskrivning och uppskrivning av materiella anläggningstillgångar, komponentutbyte av fastighet och uppskrivning av fastighet och mark.

De lagrum som studien utgår ifrån är ÅRL, BFL, BrB samt RF. Vi kommer därför inte ta hänsyn till skatterättsliga skillnader eller sanktioner. Den enda påföljd som beaktas vid bedömning av studiens typfall är BrBs definition av bokföringsbrott. För att tydligt visa eventualiteten av att ett bokföringsbrott kan föreligga vid cherry-picking mellan K2 och K3, har vi valt att inte behandla rent frångående av ett K-regelverk. Vid upprättandet av typfallen utgick vi därför ifrån företag som antingen har valt att redovisa enligt K2 men avvikit genom att redovisa till viss del enligt K3 eller vice versa, därav utesluts andra fall av möjliga bokföringsbrott.

1.6 Ämnets relevans

Inanga och Schneider (2005, s. 239) menar att det finns ett gap mellan redovisningspraxis, utbildning och forskning. Utöver denna brist på koppling mellan redovisningspraxis och forskning är god redovisningssed en svensk redovisningspraxis som uppdaterades senast i samband med K-regelverkens införande under 2014 (BFN 2015a), därav har vi noterat att det hittills är ett relativt utforskat område. Det har skrivits en hel del om valet av K-regelverk samt fördelar och nackdelar med de olika kategorierna i facklitteratur och facktidningsartiklar (Drefeldt & Törning 2012; Eriksson 2012c; Lennartsson 2012). Enligt BFN ska K-regelverken följas i sin helhet, men konsekvenserna belyses inte om ett företag väljer att avvika från tillämpat K-regelverk. Denna studie syftar till att synliggöra eventualiteten av bokföringsbrott som *en* konsekvens av flera möjliga konsekvenser.

1.7 Terminologiska frågor

Innan Maastrichtfördraget år 1991 gick nuvarande EU under benämningen EG och de direktiv som upprättades innan detta datum kallades för EG-direktiv (EU-upplysningen 2015). För att underlätta för läsaren har vi i denna studie valt att konsekvent benämna organisationen EU samt dess direktiv för EU-direktiv.

BFNs vägledningar är officiella dokument i vilka BFN har valt att komplettera de allmänna råden med kommentarer. De allmänna råd som avser K2 och K3 benämns BFNAR 2008:1 för K2 samt BFNAR 2012:1 för K3. I denna studie har vi dock valt att hänvisa till dessa K-regelverk som "K2" samt "K3" för att förenkla för läsaren. Vi kommer även att skilja på om källan avser ett allmänt råd eller en kommentar från tillhörande vägledning genom att antingen skriva ut den punkt som avser det allmänna rådet alternativt den sida där kommentaren kan återfinnas enligt följande exempel:

K2, s. 100 = kommentar, K2 p. 10.1 = allmänt råd

Studien hänvisar till ytterligare ett allmänt råd för att förklara de regler som gäller vid byte av K-regelverk. Denna källa används inte lika frekvent och då det saknas en känd förkortning för detta allmänna råd kommer vi att använda oss av benämningen *BFNAR 2012:4* när denna referens används i studien.

1.8 Studiens fortsatta disposition

Uppsatsen disponeras fortsättningsvis på följande sätt. I kapitel två presenteras studiens metod och det tillvägagångssätt som använts för att besvara studiens frågeställning. Studiens teoretiska referensram presenteras i kapitel tre och syftar till att förklara och beskriva studiens ämne och den litteratur som redan existerar på området. I kapitel fyra sammanfattas den empiri som har samlats in under studien. Då studiens empiri till stor del består av typfall innefattar kapitel fyra även studiens analys för att underlätta för läsaren. I studiens analys jämförs den teoretiska referensramen med studiens empiri. I kapitel fem förs en slutdiskussion om studiens resultat som sedan utmynnar i studiens slutsatser för att besvara vald frågeställning. I kapitel fem presenteras även förslag till vidare forskning.

2 Metod

2.1 Inledning

I detta kapitel introduceras studiens design samt det tillvägagångssätt som använts för att kunna besvara vald frågeställning. För att tydliggöra de val som har gjorts för att uppfylla studiens trovärdighet behandlar kapitlet även studiens reliabilitet, validitet samt hur studiens källor kritiskt har granskats. Utöver detta förs en diskussion om studiens etiska överväganden.

2.2 Forskningsansats

Valet av forskningsansats beror på hur forskaren uppfattar relationen mellan teori och empiri (Wallén 1996, s. 47). För denna studie har den teoretiska referensramen, som utgörs av bland annat lagrum och en beskrivning av institutionell teori, varit grunden för att kunna besvara studiens forskningsfrågor. Empirins typfall har behövts för att belysa de möjliga situationer där uppsatsens frågeställning har varit relevant. Studiens tyngdpunkt har varit vid den teoretiska referensramen och därmed anser vi att en deduktiv ansats har använts. En deduktiv ansats baseras på allmänna principer och tidigare teorier som sedan används för att dra nya slutsatser. Utifrån den redan kända teorin formuleras hypoteser som sedan testas empiriskt och analyseras (Patel & Davidson 2011, s. 23). Motsatsen kan ses som en induktiv ansats, som utgår ifrån studiens empiri och därefter utformar en ny teori (Wallén 1996, s. 47).

Denna studies forskningsansats skulle även kunna ha ansetts vara av en abduktiv karaktär. Den abduktiva ansatsen är en kombination av både induktiv och deduktiv ansats. En studie med denna forskningsansats skulle kunna inledas med en induktiv ansats där en teori formuleras genom insamling av data i ett specifikt fall. Därefter testas denna teori på nya fall, vilket kan göra att teorin utvecklas och blir mer omfattande (Patel & Davidson 2011, ss. 24-25). Valet av att se laghänvisningar som en del av den teoretiska referensramen och BFNs K-regelverk som en del av empirin, kan ha påverkat synen på forskningsansatsen. Om hänvisningarna till lagrum istället hade hanterats som en del av empirin hade vi gjort bedömningen att uppsatsens forskningsansats varit abduktiv.

2.3 Undersökningsansats

Inom vetenskaplig forskning existerar två typer av metoder, kvantitativ och kvalitativ metod. Patel och Davidson (2011, s. 13) berättar förenklat att valet av metod handlar om hur forskaren väljer att generera, bearbeta och analysera sitt datamaterial. Enligt Andersen (1994, s. 71) påverkas metodvalet av undersökningsämnet samt undersökningens syfte. Medvetenhet i metodval och metodapplicering är ett viktigt sätt att sträva efter vetenskaplighet (Ejvegård 2009, s. 33). I valet av metod har en kvalitativ ansats tillämpats då vi bedömer denna metod som mest lämplig utifrån studiens ämnesval och syfte.

En av skillnaderna mellan de två metoderna är att den kvalitativa metoden främst hanterar särskilda kvaliteter och egenskaper hos det som studeras medan den kvantitativa metoden innebär hantering och tolkning av kvantifierbar data (Rienecker & Stray Jørgensen 2008, s. 305). Utefter studiens frågeställning har en omfattande textanalys gjorts av K-regelverken

samt svensk lagstiftning vid framställning av typfallen. Vi har även behövt tolka data från den genomförda intervjun som gjorts med en strategisk ekorevisor från EBM.

Enligt Jacobsen (2002, s. 145) används en kvalitativ metod för att skapa närhet och förståelse för datamaterialet på djupet. Jacobsen (2002, s. 144) poängterar att den kvalitativa metoden innebär svårigheter att generalisera studiens resultat. Enligt Westbrook (1994, s. 245) är syftet med en kvalitativ studie att förstå snarare än att förutsäga. Denna studies empiri är till större del uppbyggd av typfall vilka representerar mindre aktiebolag i olika specifika situationer där de hypotetiska företagen har avvikit från sitt tillämpade K-regelverk. Detta val av forskningsdesign har som syfte både att förstå men även förutsäga de eventuella bokföringsbrott som kan föreligga utifrån studiens typfall. Trots detta har vi gjort bedömningen att en generalisering av studiens resultat kan göras inom ramen av studiens avgränsning.

Utöver valet av metod har ett hermeneutiskt vetenskapligt förhållningssätt tillämpats, vilket förklaras av Patel och Davidson (2011, s. 28) som en vetenskaplig inriktning vars avsikt är att tolka och förstå. Detta gör att ett hermeneutiskt synsätt lämpar sig väl vid bland annat hantering av rättspraxis (Wallén 1996, s. 33). Det som karakteriserar hermeneutik är tolkningen av innebörder i bland annat handlingar och text, men även förförståelse av de språk som används, växling mellan del- och helhetsperspektiv och vikten av att sätta sin tolkning i en kontext (Wallén 1996, ss. 33-34). Detta förhållningssätt har eftersträvat vid hantering och tolkning av lagtexter, BFNs allmänna råd samt studiens intervjumaterial.

2.4 Metodreflektion

Vid valet av kvalitativ metod har de nackdelar som kan uppstå behövt beaktas. Kvalitativa studier brukar upplevas som resurskrävande (Jacobsen 2002, s. 143). Vi har därför valt att begränsa oss till att genomföra en intervju samt konstruera sex typfall. Enligt Jacobsen (2002, s. 143) kan det leda till en prioriteringsfråga mellan många variabler framför många enheter, vilket kan ifrågasätta representativiteten av studien. För att undvika missvisande påstående kommer vi därför att undvika att göra större generaliseringar utifrån studiens resultat. Data är ofta ostrukturerad och detaljrik vilket kan vara svårt att tolka i sin helhet (Jacobsen 2002, s. 144), för att minimera risken att endast en persons preferenser ska ha påverkat materialet har vi valt att vara två personer vid intervjun. Jacobsen (2002, s. 144) nämner även risken att forskaren kommer för nära det den observerar, vilket kan vanligt vid bland annat återkommande intervjuer. Vi har inte upplevt detta som någon större risk för uppsatsen då empirin främst består av typfall. De sista två nackdelarna som Jacobsen (2002, s. 144) nämner är undersökningseffekten där val av metod påverkar resultatet samt flexibiliteten där känslan av att studien aldrig blir klar kan vara problematiserande. För att undvika undersökningseffekten har vi eftersträvat ett systematiskt sätt att analysera studiens empiri och teori. Flexibiliteten har varit en utmaning att hantera men samtidigt har den stundtals underlättat arbetsprocessen genom möjligheten att modifiera frågeställningen under arbetsgång och möjligheten att successivt komplettera datainsamlingen.

2.5 Studiens genomförande

Studien grundar sig i ett intresse av straffrätt med en inriktning mot ekonomisk brottslighet och bygger på oklarheter inom redovisningsområdet. Vi inledde vårt arbete i januari 2015

med att söka efter litteratur och artiklar i databaser som Summon och Google Scholar. Exempel på sökord som användes inledningsvis var *god redovisningssed, legalitetsprincipen, K-regelverk*.

Vi kände ett behov av att först skapa en omfattande uppfattning om god redovisningssed, K-regelverken samt bådvas koppling till svensk lagstiftning vilket innebar att de första veckorna av arbetet gick till att söka information. Det har varit problematiskt att hitta vetenskapliga artiklar om ämnet eftersom K-regelverken fortfarande är förhållandevis nya samt att K-regelverken och god redovisningssed endast existerar som svensk praxis. Vi har därför valt att fokusera på andra pålitliga källor som förarbeten till lag, lagtext, statliga offentliga utredningar samt propositioner. Dessa källor fanns även tillgängliga i tryckt form i högskolans bibliotek vilket gjorde informationen lätt att tillgå samt att referera till.

Vi har även funnit ett flertal artiklar som debatterar och behandlar specifika skillnader mellan K-regelverken vilket har varit av stort intresse för studien. Vissa av dessa har varit svårare att få tag på då exempelvis artiklar publicerade i tidskriften Skattenytt inte finns att tillgå i sökmotorn Summon, därför har andra sökmotorer som Google Scholar använts och i vissa fall har andra artiklar valts.

Som en del av studiens förundersökning genomfördes ett kortare samtal med en auktoriserad revisor vid en revisionsbyrå i Borås för att få en bild av vad en revisor upplever som de största skillnaderna mellan K2 och K3. Vi fick även möjlighet att resonera kring revisorns syn på god redovisningssed. Detta samtal har vi valt att inte hantera som teori eller empiri, då samtalet endast syftade till att ge oss en inledande förståelse för ämnet. Vi har därför valt att inte hänvisa till detta samtal vidare i studien.

Under studiens gång har stor vikt lagts vid den teoretiska referensramen då vi anser att denna utgör grunden för förståelsen av studiens ämne samt utgör en stor del av analysen av studiens typfall. Vi har valt att se lagtext som teori och således låta denna utgöra stommen i studiens teoretiska referensram. Vi har sedan redogjort för facklitteraturens tolkning av principer och lagtext för att ge läsaren en uppfattning av hur ämnet ser ut idag, även svar på sakfrågor från anställda på BFN via mail har valts att se som teori. Sakfrågorna till BFN har avsett att förtydliga viss teoretisk information som återfinns på BFNs hemsida. Således har BFNs svar inte utgjort helt nytt material och klassas därför inte som empiri i studien. Vi har valt att se specifika hänvisningar i BFNs vägledningar, allmänna råd och uttalanden som grundläggande empiriskt material och har därför utgått ifrån detta när vi beskrivit omständigheterna som leder fram till typfallen.

Under studien har en intervju genomförts via telefon som har fått komplettera studiens empiri. Denna hade en semistrukturerad form för att skapa flexibilitet i samtalet och en mer avslappnad stämning under intervjun. Valet av telefonintervju framför ett fysiskt möte med respondenten motiveras av det geografiska avståndet men även att intervjun kunde planeras in med kort varsel. Intervjun har varken spelats in eller transkriberats då detta skulle kunna avskräcka respondenten som kan uppleva att denne behöver beakta exakt ordval, vilket vi inte ansåg vara optimalt vid denna form av intervju. Intervjun genomfördes 2015-05-13, kl 10.00.

Vi har genom att granska K-regelverken skapat typfall som belyser situationer där hypotetiska företag avviker från att följa tillämpat K-regelverk i sin helhet, för att studera om detta kan leda till bokföringsbrott. Därav innefattas studien både av typfall där det föreligger bokföringsbrott samt där detta ej föreligger. I de artiklar som har lästs identifierade vi större

väsentliga skillnader mellan K-regelverken, och har låtit oss inspireras av dessa vid utformningen av studiens typfall. Anledningen till att typfall användes i empirin var för att det saknades verkliga rättsfall där företag tydligt har valt att avvika från dess K-regelverk.

2.6 Urval

Vi har valt att bortse från K1- och K4-regelverken och istället fokusera på K2- och K3-regelverken då 97 % av Sveriges företag år 2012 kunde klassas som antingen K2 eller K3-företag (Lennartsson 2012). Utefter denna avgränsning har lagtext, statliga offentliga utredningar, vägledning, facklitteratur samt propositioner undersökts som berör god redovisningssed och bokföringsbrott.

Studiens typfall har valts löpande under arbetets gång. Genom att succesivt skapa typfallen under studiens genomförande anser vi att de större skillnaderna mellan K2 och K3 har identifierats och således de situationer som är mest lämpade för att besvara studiens frågeställning. Vid upprättandet av studiens typfall har vi utgått ifrån de större skillnader som har identifierats, vilket vi ser som ett strategiskt urval. May (2001, s. 121) förklarar detta som att urvalet sker efter tidigare kända egenskaper. Strategiskt urval är även att föredra då antalet mätbara enheter är mycket litet vilket urvalsmetoden kan försvara genom att uppfyllandet av studiens syfte är i fokus (May 2001, s. 121).

Vi ansåg att studiens empiri behövde kompletteras genom en intervju med en person som är insatt i föreskrifterna kring bokföringsbrott. Utifrån studiens frågeställning blev EBM det självklara valet då de arbetar med bekämpa och förebygga ekonomisk brottslighet av detta slag. Informationen från denna intervju klassar vi som empirisk och används tillsammans med K-regelverken för att besvara studiens frågeställning utifrån ett empiriskt perspektiv.

2.7 Datamaterial

Data brukar delas upp i antingen primär- eller sekundärdata baserat på vem som samlar in den. Primärdata samlas in av forskaren som själv går direkt till källan av informationen, oftast sker detta i form av intervjuer eller observationer (Jacobsen 2002, s. 152). Den data som forskaren inte samlar in själv utan inhämtar från andra källor kallas för sekundärdata. Ofta är data insamlad för ett annat ändamål vilket innebär att källkritik måste tillämpas (Jacobsen 2002, s. 153). Denna studie bygger på både i primär- och sekundärdata.

Studiens teoretiska referensram utgörs till stor del av källor som vi har klassificerat som sekundära källor såsom artiklar, facklitteratur, kurslitteratur, webbsidor, propositioner och statliga offentliga utredningar. Dessa utgör i vår mening sekundärkällor då författarna inte själva samlat in det material som presenteras utan baseras istället på andra studier som sedan tolkas. Mail från BFN anser vi utgör en direkt kontakt till informationskällan och vi har därför valt att klassificera denna som primärdata, även lagtext utgör primärdata då vi anser att tolkning av lagtext ligger hos läsaren.

Kapitlet empiri utgörs av BFNs allmänna råd och uttalanden samt intervjumaterial. BFNs allmänna råd och uttalanden ser vi som primärdata trots att vi inte själva varit delaktiga i upprättandet. Anledningen till det är av samma anledning som lagtexten, då det är upp till läsaren att göra en tolkning av texten.

För att få ytterligare klarhet i brotts sambandet mellan K-regelverken och svensk lagstiftning har vi genomfört en intervju av semistrukturerad form med en strategisk ekorevisor verksam på EBM, som är den åklagarmyndighet som bekämpar och förebygger ekonomisk brottslighet. Intervjumaterialet anser vi vara primärdata då vi själva har samlat in den. Vi hade även planer på att intervjua någon från BFN men insåg dock under arbetets gång att vi skulle få problem med att få relevanta uttalanden från myndigheten då de uttryckligen inte svarar på frågor av civil-, skatte- eller straffrättslig natur (BFN 2015d).

2.8 Studiens kvalitet

En studie kommer alltid att påverkas av forskarens fördomar och förförståelse och därmed ha en viss påverkan på studiens resultat (Holme & Solvang 1997, s. 95). Det är därför av stor vikt att forskaren är noggrann och kritisk vid bearbetning av datamaterialet för att studien ska kunna uppnå tillfredställande reliabilitet och validitet (Holme & Solvang 1997, s. 163). Hög reliabilitet uppnås av att studiens empiri anses tillförlitlig och trovärdig och hög validitet uppfylls om empirin anses vara giltig och relevant (Jacobsen 2002, s. 21). Enligt Ejvegård (2009, s. 77) kommer forskningsresultatet att sakna vetenskapligt värde om studiens validitet och reliabilitet inte uppfylls.

2.8.1 Reliabilitet

Värdering av en studies reliabilitet kan delas in i två delar; extern och intern. Enligt LeCompte och Goetz (1982, s. 32) handlar extern reliabilitet om hur replikerbar en studie är beroende på hur likvärdigt resultatet skulle bli om studien skulle genomföras av en annan forskare vid ett annat tillfälle. Eftersom studiens intervju genomfördes via telefon kunde endast bedömning och tolkning göras på det som faktiskt sades under intervjun samt respondentens tonfall. Därav saknades möjlighet att bedöma en viss omgivning samt respondentens ansiktsuttryck och kroppsspråk. Till följd av den avskalning som en telefonintervju innebär, anser vi att detta kan ha höjt studiens externa reliabilitet då endast hänsyn gjorts till ordalydelse och tonfall. Detta val av intervjumetod kan dock ha inneburit att relevant information, som miljö och kroppsspråk, inte har kunnat tas i beaktning.

Utöver intervjumaterialet består studiens empiri av sex stycken typfall. Dessa typfall grundar sig i laghänvisningar och hänvisningar till BFNs K-regelverk som är offentliga och lättillgängliga dokument, därav anser vi att resultatet av typfallen skulle kunna replikeras om studien hade gjorts vid ett annat tillfälle. Vår tolkning av studiens typfall har utgått ifrån den kartläggning som har gjorts över hur K-regelverken förhåller sig till svensk lagstiftning. Därav anser vi att tolkningarna gjorts på ett systematiskt sätt i bedömningen av typfallen.

Intern reliabilitet handlar om den utsträckning som en studie anses vara opåverkad av forskarens egna förutsättningar. Den interna reliabiliteten kan öka genom tydliga upprättade konstruktioner för hur data ska samlas in och tolkas (LeCompte & Goetz 1982, s. 32). De åtgärder som en forskare kan göra för att säkra den interna reliabiliteten är att under arbetets gång föra objektiva anteckningar samt spela in observationer. Dessa bör även granskas genom så kallad peer-review för att eliminera forskarens egen påverkan på materialet (LeCompte & Goetz 1982, s. 41). Studiens interna reliabilitet hade kunnat höjas genom att

intervjun hade spelats in, men risken för att svaren från respondenten skulle påverkas gjorde att denna åtgärd valdes bort.

Enligt Bergström och Boréus (2012, s. 42) är det viktigt att forskaren är noggrann i samtliga delar av undersökningen för att eliminera felkällor. Angående intervjun sammanställdes utlåtandena direkt efter intervjutillfället. För att försäkra oss om att en rättvis tolkning av intervjun har gjorts fick respondenten ta del av empirimaterialet som tillhörde intervjun och bekräfta att påståendena uppfattats korrekt. Även ifall detta inte är lika tillförlitligt som en inspelning anser vi att möjliga felkällor har eliminerats genom det bekräftade intervjumaterialet. Liknande resonemanget om extern reliabilitet har konstruktionen av typfall skett på ett systematiskt sätt och därmed har vår påverkan på studiens utfall minimerats.

2.8.2 Validitet

Värdering av en studies validitet kan delas in i två delar; extern och intern validitet (Jacobsen 2002, s. 21). Extern validitet handlar om hur hög grad en studies resultat kan vara giltigt i andra sammanhang, vilket ibland även benämns som överförbarhet (Jacobsen 2002, s. 22). Denne studies empiri utgörs till stor del av typfall som beskriver specifika situationer för onoterade aktiebolag i olika branscher. Den överförbarhet som kan existera i samband med typfallens resultat är att situationerna kan appliceras på de företag som klassas som ett mindre aktiebolag enligt ÅRL, då K-regelverken inte gör någon skillnad i företagets tillhörighet till olika branscher. Däremot kan en mindre ändring av förutsättningarna ha en stor påverkan på typfallens resultat i avgörandet om bokföringsbrott föreligger eller ej.

Vid bedömningen av intervjumaterialets överförbarhet är detta material ett komplement till studiens typfall, där ett vidare resonemang har förts om K-regelverkens relation till svensk lag och generalisering av vilka påföljder som kan uppstå då ett företag avviker från tillämpat K-regelverk. Intervjuns respondent arbetar på EBM, vilka har i uppdrag att förbygga och bekämpa ekonomisk brottslighet. En av respondentens arbetsuppgifter är att utveckla metoder för hur bokföringsbrott kan bedömas. Då intervjufrågorna var av allmän karaktär som exempelvis hur K-regelverken förhåller sig till svensk lagstiftning, kan dessa svar vara relevanta och applicerbara för de juridiska och fysiska personer som anses vara bokföringsskyldiga. Därför värderar vi respondentens utlåtanden som överförbara.

Intern validitet handlar om att undersöka om studiens resultat *"faktiskt mäter det som vi tror oss mäta"* (Jacobsen 2002, s. 21). Hög intern validitet innebär att studien har kunnat påvisa ett möjligt orsakssamband (Johannessen & Tuft 2003, s. 192). Enligt Yin (2007, s. 57) är det endast relevant att bedöma intern validitet vid studier som har som syfte att förklara kausala relationer. I denna studie görs en bedömning om ett företags handling kan leda till bokföringsbrott, därav baseras studien på en redogörelse av ett kausalt samband. Då studiens typfall bedöms utifrån rådande svensk lagstiftning anses ett verkligt kausalt samband föreligga. Det som bör tilläggas är att om studiens typfall skulle existera under verkliga förhållanden finns det ingen säkerhet att utfallen skulle bli desamma, då verkliga rättsfall brukar råda under mer komplexa förhållanden än det som anges i studiens typfall.

Vid framställning av intervjufrågor har studiens syfte och avgränsning beaktats samt att relevanta bakgrundsfrågor om respondenten inkluderats. Valet av respondent har gjorts utifrån dennes profession samt kompetens om bokföringsbrott. Utefter dessa kriterier anser vi att det

finns goda förutsättningar att intervjumaterialet kan avspegla verkligheten och stärka typfallens utfall.

2.9 Källkritik

Thurén (2005, s. 9) definierar en källa som grunden till all kunskap och källkritik som det verktyg som avgör vad som är sant och vad som är falskt. Ejvegård (2009, s. 71) hävdar att valet av källor bör göras utifrån saklighets- och objektivitetssynpunkt. Det är således upp till den som genomför studien att vara källkritisk och bedöma källornas tillförlitlighet (Ejvegård 2009, s. 71). Studiens datainsamling består av artiklar, facklitteratur, kurslitteratur, webbsidor, propositioner, statliga offentliga utredningar, lagrum samt BFNs allmänna råd och uttalanden. Vi har valt att inte hantera intervjumaterialet under detta avsnitt då intervjus tillförlitlighet har behandlats under *avsnitt 2.8 Studiens kvalitet*. Vi har under studien enbart hänvisat till ursprungskällor då vi vill undvika litterära tolkningar och säkerställa tillförlitlighet.

2.9.1 Offentliga dokument

Enligt Friberg (2012, s. 51) utgörs offentliga dokument av bland annat lagar, statliga utredningar och propositioner. Dessa offentliga dokument kan ha antingen tvingade form som anger att bestraffning föreligger vid brott mot dessa, eller rådgivande form som avser att förklara lag eller förordning (Friberg, 2012, s. 54).

Denna studie bygger på offentliga dokument i stor utsträckning då lagtext, propositioner, statliga utredningar och vägledning från BFN är att anse som offentliga dokument. Vissa av de lagar, propositioner och statliga utredningar är mer än 30-40 år gamla men innehåller information som fortfarande är av stort intresse för studien, då många av de äldre dokumenten fortfarande utgör grund för dagens utformning av god redovisningssed. Offentliga dokument anser vi ha en hög grad av tillförlitlighet då de kommer direkt från utgivaren och därför ses som ursprungskälla.

Utöver de offentliga dokument som nämns ovan har vi valt att referera till mailsvar från BFN i studien. Mailsvaren kan klassas som offentliga handlingar enligt 2 kap. 1 § och 3 § TRF. Då sakfrågorna kan hänföras till BFNs ansvar enligt 8 kap. 1 § BFL skulle svaren kunna ses som expertutlåtanden enligt vår mening. Vi anser därför att mailsvarens tillförlitlighet är god då svaren från BFNs representanter kan ses som kvalificerade svar samt att informationen ses som en ursprungskälla.

2.9.2 Webbkällor

Trovärdigheten hos webbkällor kan och bör absolut ifrågasättas, då det ofta rör sig om flera miljoner träffar på varje specifikt sökord. Det blir således viktigt att sälla mellan vad som ska tas på allvar och vad som ska sällas bort (Thurén 1997, s. 110). Friberg (2012, s. 54) hävdar att TRF som reglerar tryckta källor inte är lika tydlig på webben. Friberg (2012, s. 54) förklarar vidare att vem som helst kan publicera information på webben utan att detta kan kontrolleras.

Vid de tillfällen webbkällor använts har informationen inte funnits att tillgå i tryckt form. Risken med att använda webbkällor är att dessa är föremål för ständig förändring vilket innebär att informationen kan komma att uppdateras eller tas bort (Friberg 2012, s. 55). Trots att denna form av källa är att anse som osäker har vi gjort bedömningen att bidraget av information till studien har vägt tyngre. Vi har därför varit extra noggranna vid referering till dessa källor och angivit datum för datainsamlingen samt hemsidans senaste uppdateringsdatum. Utöver det anser vi att de webbkällor som använts är tillförlitliga, exempelvis BFNs och BRÅs webbsidor, varav felaktig information på deras webbsidor ses vara av mindre risk jämfört med andra webbkällor. De valda webbkällorna anses vara av stor vikt för studien och bidrar till grundläggande förståelse för ämnet och kan därför inte uteslutas.

2.9.3 Artiklar

De artiklar som har använts är frekvent refererade i vetenskapliga artiklar och annan litteratur. Vi har valt att undvika att andrahandsreferera och har istället valt att gå direkt till grundkällan för att inhämta informationen.

Det som är gemensamt för alla seriösa vetenskapliga forum är att publikationer genomgår omfattande granskningsprocesser för att säkerställa att texten håller en hög kvalitet (Höst et al. 2006, s. 61). Vetenskapliga publikationer inom studiens ämne är begränsade på grund av att ämnet är relativt utforskat, samt att K-regelverken och begreppet god redovisningssed endast används i Sverige.

Andra artiklar som har använts är publicerade i tidskrifterna Redovisningskonsulten, Balans, Svenska juristtidning och Skattenytt. Vissa av publikationerna gjorda i dessa forum är externt och vetenskapligt granskade av forskare inom området, men artiklar som saknar extern granskning har även använts. Svensk juristtidning och Skattenytt är erkända inom sina respektive områden vilket gör att vi anser att publikationer från dessa forum utgör litteratur av hög kvalitet. Valet av artiklar som saknade vetenskaplig granskning, så kallad peer-review, valdes med hänsyn till artikelns innehåll samt författarens status som expert eller professor inom ämnet.

Vissa artiklar var äldre än ett år, trots detta ansåg vi att artiklarna var av betydelse då de behandlade skillnader mellan K2 och K3 när K-regelverken lanserades. Vi har granskat dessa och kommit fram till att artiklarnas innehåll fortfarande är relevant och stämmer med dagens K-regelverk och därav fortfarande av intresse för studien.

2.9.4 Litterära verk

Enligt Höst et al. (2006, s. 66) finns det många litterära källor som inte anses som vetenskapliga men som ändå kan vara av stort värde. Höst et al. (2006, s. 66) betonar att det är viktigt att bedöma källans trovärdighet och relevans för ämnet när källan används.

Då vi har observerat en avsaknad av vetenskapliga publikationer inom studiens ämne vill vi argumentera för att facklitteraturen utgör den mest relevanta vetenskap som finns att tillgå. Facklitteratur har därför fått komplettera och vara ett verktyg vid tolkning av de offentliga dokument som studien grundar sig på. Vid valet av facklitteratur har vi utgått ifrån några av

de mest framstående författarna och professorerna inom ämnet och många av böckerna grundar sig i tolkning av offentliga dokument som lagtext, propositioner, statliga offentliga utredningar och BFNs allmänna råd.

Vid granskning av studiens litterära källor har stor vikt lagts vid det utgivande förlaget för att på så vis säkra trovärdigheten hos dessa. Ett stort och välkänt förlag torde i detta fall innebära en högre grad av tillförlitlighet. De förlag som publicerat litterära verk som använts i studien är: Nordstedts juridik, Liber, Studentlitteratur, Mercurius, Iustus.

2.10 Etisk reflektion

Etik handlar om vad som är rätt och fel utifrån en principiell synpunkt (Ejvegård 2009, s. 148) Enligt Wallén (1996, s. 132) är en grundläggande etisk problematik hanteringen av försökspersonens integritet så att denna inte kommer till skada.

Under studien har en intervju genomförts där vi har behövt ta hänsyn till de etiska aspekterna av att publicera respondentens uppgifter. Enligt Halvorsen (1992, s. 163) är huvudprincipen att forskaren som har utfört studien har publiceringsfrihet, men att det är forskarens etiska ansvar att se till att informationen inte missbrukas.

De etiska aspekter vi har valt att fokusera på är personens frivillighet, integritet och privatliv. Därför har det varit viktigt att studiens respondent var väl informerad om studiens syfte och utformning. Vi har sett till att den personliga information som samlats in under intervjun endast använts i studien och därav har informationen inte använts utanför det överenskomna syftet. Vi tillfrågade även respondenten om tillåtelse att använda namn vid referering till intervjun, vilket godkändes.

Utöver studiens respondent har även mailsvar från BFN använts, där mailens avsändare har nämnts vid efternamn. Dessa mailsvar har varit angående sakfrågor och har bedömts att vara en offentlig handling enligt 2 kap. 1 § och 3 § TRF. Därav kan offentligheten få tillgång till dessa mailsvar. Vi har gjort bedömningen att mailsvaren endast berör sakfrågor och därför innehåller svaren ingen känslig information som kan påverka avsändarens anseende.

Utöver tidigare reflektion vill vi även tydliggöra att vi inte har någon befogenhet att avgöra vad som är rätt och fel i bedömningen av ett bokföringsbrott utan att vi endast kan reflektera kring riskerna. Det är viktigt att vi förhåller oss till denna begränsning under studiens gång och att vi är medvetna om att de resonemang vi för endast avser hypotetiska typfall. Det är således också viktigt för läsaren att vara införstådd med att studiens utfall inte kan tas för sanning och att utfallet inte är applicerbart på verkliga fall då dessa oftast innefattar fler komplexa dimensioner.

3 Teoretisk referensram

3.1 Inledning

Studiens teoretiska referensram har som syfte att förklara det studerade ämnet och klargöra det som redan är skrivet om ämnet. Kapitlet inleds med en beskrivning av god redovisningssed och presentation av de lagrum som är av relevans vid bedömning av bokföringsbrott. Därefter presenteras BFN som är ansvarig för utvecklingen av god redovisningssed. Efter presentation av BFN beskrivs K-regelverken samt de skillnader som identifierats mellan K2- och K3-regelverken. Anledningen till att stor vikt läggs vid begreppet god redovisningssed är för att K-regelverken anses vara en del av denna praxis. Kapitlet avslutas med en presentation av studiens teori, institutionell teori. Den teoretiska referensramen används sedan som ett analysverktyg i studiens analyskapitel för att besvara studiens frågeställning.

3.2 Utvecklingen av god redovisningssed

Det var först i 1929 års bokföringslag som god redovisningssed först introducerades i svensk lag, vars 3 § löd: *"bokföringen skall ske i överensstämmelse med allmänna bokföringsgrunder och god köpmannased"* (Thorell 2008, s. 59). Thorell (2008, s. 59) menar att hänvisningen till allmänna bokföringsgrunder och god köpmannased utökade den bokföringsskyldiges frihet. Genom detta fanns det nu möjlighet att utgå från företagets behov och välja den bokföringsmetod som passade verksamheten bäst. Avvikelse från grundbestämmelserna och vad som ansågs vara en del av det sunda affärlivet fick dock inte göras utan särskilda skäl (Thorell 2008, s. 59).

Det var först år 1976 vid revideringen av 1929 års bokföringslag som den rättsliga standarden omformulerades till att lyda: *"bokföringsskyldigheten ska fullgöras på sätt som överensstämmer med god redovisningssed"*. Thorell (2008, s. 61) hävdar att det rörde sig om en språklig justering utan egentligt syfte att ändra något i sak. Däremot poängterar Thorell (2008, s. 61) att detta inte hindrade redovisningen att förändras med utvecklingen av redovisningsområdet.

I prop. 1975:104 (s. 148) beskrev det föredragande statsrådet god redovisningssed som *"en faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets av bokföringsskyldiga"*. Detta upprepades även i en proposition från år 1995 men med tillägget att särskild vikt måste läggas vid allmänna råd och rekommendationer från normgivande organ (prop. 1995/96:10, s. 181).

I SOU 2014:22 (s. 179) görs en hänvisning till propositionen från år 1995 där god redovisningssed definieras som de normer som utgörs av redovisningspraxis och rekommendationer från normgivande organ. Trots att normgivande organ saknar möjligheten att ge ut bindande föreskrifter har uttalanden från dessa stor påverkan vid ställningstagandet om vad som utgör god redovisningssed (SOU 2014:22, s. 179).

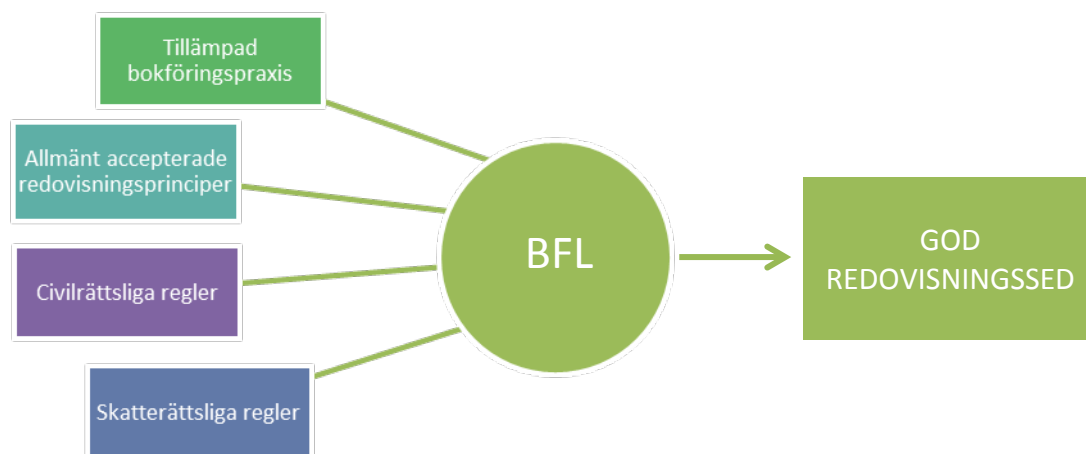
I SOU 2014:22 (ss. 179-180) betonas att internationella redovisningsstandarder har fått en ökad betydelse för svensk redovisning. Dels sker detta indirekt genom att svenska normgivare

har anpassat sig till internationella redovisningsstandarder men detta sker även direkt genom att redovisningsstandarder har accepterats som god redovisningssed.

Det framkommer i utredningen från 2014 att god redovisningssed kan skilja sig åt mellan företag och branscher (SOU 2014:22, s. 181). Svaret på vad som är god redovisningssed behöver således inte vara samma för två företag av olika storlek eller bransch. En förklaring till detta skulle enligt Bjuvberg (2006, s. 151) kunna vara att god redovisningssed anses ha en subjektiv karaktär som kan göra det svårt att bedöma om en redovisningsmetod motsvarar god redovisningssed eller inte.

Bjuvberg (2006, s. 149) anser att den inneboende dynamiken i god redovisningssed är en av de viktigaste egenskaperna och menar att definitionen av begreppet och dess innehåll ändras över tid. Bjuvberg (2006, s. 149) förklarar vidare att anledningen till begreppets dynamik grundar sig i intressenternas sammansättning och således kravet på information över tid, vilket blir synligt i företagets redovisning men även i normgivningen. Som ett resultat av detta anser Bjuvberg (2006, s.150) att innehållet i god redovisningssed är att betrakta som en färskvara och förklarar att det som idag betraktas som god redovisningssed inte behöver göra det imorgon.

Thorell (1984, s. 33) beskriver att tolkningen av BFL påverkas av tillämpad bokföringspraxis, allmänt accepterade redovisningsprinciper, civilrättsliga regler och skatterättsliga regler. Dessa kriterier ligger till grund för tolkning av BFL vilket bör tas i beaktning vid tillkomsten av god redovisningssed. Därmed menar Thorell (1984 s. 33) att *"god redovisningssed är i en rad frågor ett tillgodoseende av såväl lag som praxis"*. De nämnda kriterierna får olika betydelse i olika sammanhang därav går det inte att beskriva vilken betydelse varje kriterium har för god redovisningssed. Thorell illustrerar dessa samband med följande modell:

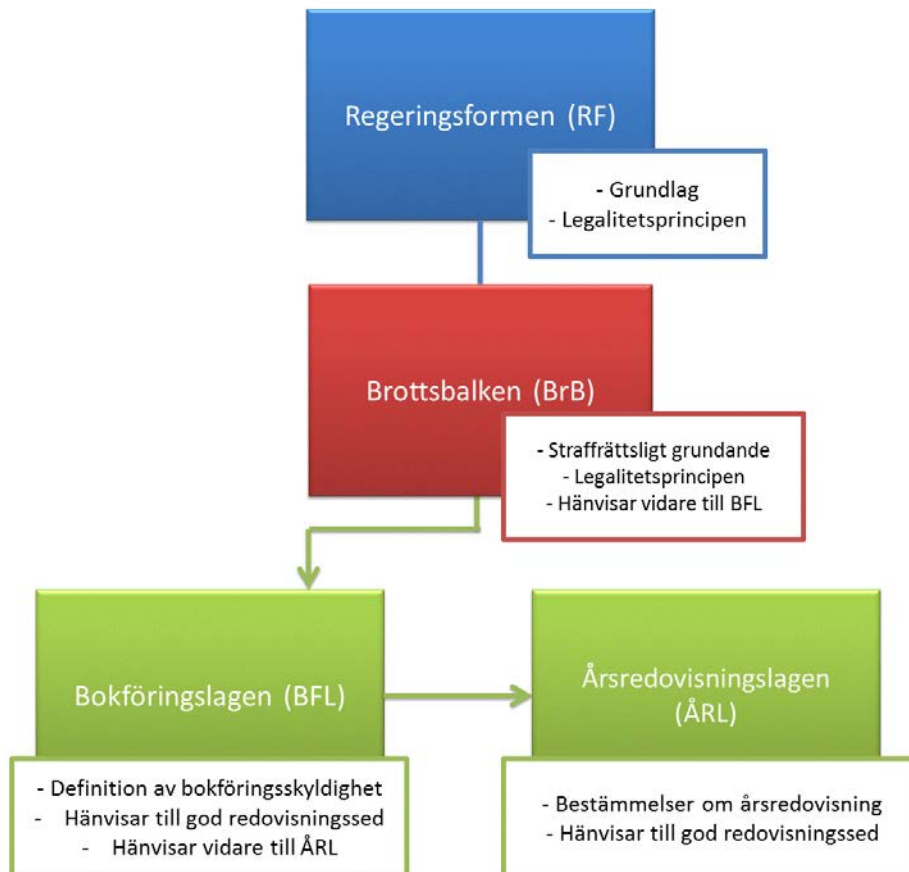


Figur 3.1 – Tillkomsten av god redovisningssed (Thorell 1984, s. 33). *Använd med tillåtelse av Norstedts Juridik.*

3.3 Lagbestämmelser

3.3.1 Inledning

Nedan görs en kartläggning över förhållandet mellan god redovisningssed och de lagar som påverkar detta begrepp, vilket illustreras i figur 3.2. Utöver kartläggningen följer en redogörelse över vad varje lagrum innebär samt hur dessa lagrum förhåller sig till varandra. Legalitetsprincipen är en central princip inom straffrätten och därför kommer denna princip att behandlas inledningsvis samt dennes koppling till RF samt BrB.



Figur 3.2 – Relationen mellan de lagrum som studien behandlar (egen figur).

3.3.2 Legalitetsprincipen enligt grundlag

Legalitetsprincipen utgör den centrala rättsprincipen inom den moderna straffrätten som förenklat innebär att straff inte bör utdömas om det inte finns stöd i svensk lag för detta (Asp 1999, s. 25). Legalitetsprincipen är en välkänd princip inom såväl svensk som europeisk rätt som bygger på fyra delar; föreskriftskravet, analogiförbudet, retroaktivitetsförbudet samt obestämdhetsförbudet (Asp 1999, s. 27). Principen har till stor del stöd i RF från år 1974 och därav är principen grundlagsreglerad (Hultqvist 2013, s. 16).

Föreskriftskravet innebär att det finns ett krav på författad föreskrift för att brott ska föreligga och att straff ska kunna utdömas. Det måste således finnas en skriftlig lag emot ett brott för att

brottet ska kunna uppstå och dömas (Asp 1999, s. 27). Det finns även implicit lagstöd för föreskriftskravet i form av 2 kap. 10 § 2 st. RF: ”skatt eller statlig avgift får inte tas ut i vidare mån än vad som följer av föreskrift”.

Analogiförbudet kan anses vara en konsekvens av föreskriftskravet och får där med implicit lagstöd genom 2 kap. 10 § 2 st. RF (Hultqvist 2013, s. 19). Analogiförbudet innebär ett förbud mot att tillämpa straffbestämmelser utanför dess korrekta betydelseområde. I och med detta förbjuds även användningen utanför den förskrivna ordalydelsen (Asp 1999, s. 27). Asp (1999, s. 28) hävdar att detta förbud är förknippat med visst praktiskt besvär då förbudet bygger på att varje ord har en fast betydelsegräns. Detta kan innebära att det är svårt för den som ska tolka lagtext att göra en korrekt avgränsning av ordens betydelse och innebörd (Asp 1999, s. 28). Brott mot analogiförbudet strider mot den internationella konventionen som Sverige har undertecknat, däribland Europarådets konvention om mänskliga rättigheter som finns inkorporerad i svensk lag (Asp 1999, s. 26; SOU 1988:7, s. 12).

Retroaktivitetsförbudet avser förbudet mot att i efterhand straffas för ett brott som vid brottets tidpunkt ej var straffstadgat. Förbudet innebär att brott inte heller kan bestraffas retroaktivt under den tid då lagstiftningen bearbetas utan straff kan bli utdelat först då lagen trätt i kraft (Asp 1999, s. 28). Det finns stöd för analogiförbudet i grundlagen med följande citat:

”Ingen får dömas till straff eller annan brottspåföljd för en gärning som inte var belagd med brottspåföljd när den begicks. Inte heller får någon dömas till svårare brottspåföljd för gärningen än den som var föreskriven då. Vad som föreskrivs här om brottspåföljd gäller även förverkande och annan särskild rättsverkan av brott.”

(2 kap. 10 § RF)

Den sista byggstenen i legalitetsprincipen är obestämdhetsförbudet som kräver att lagtexten till viss grad är väl definierad. Detta förbud existerar för att det inte ska uppstå någon otydlighet i lagtexten. Medborgarna ska kunna känna en trygghet i att lagen är formulerad på ett sätt som kan användas som en praktisk riktlinje när de planerar sitt handlande. ”Omoraliskt handlande” är ett exempel på ordalydelse som kan klassas som vag eller otydligt och som således bryter mot obestämdhetsförbudet (Asp 1999, s. 28). Hultqvist (2013, s. 16) menar att det inte finns något stöd i grundlagen för detta förbud, men poängterar att kvaliteten diskuteras genomgående i remissomgången där vag eller obestämd lagstiftning granskas av remissinstanserna samt lagrådet och eventuella brister lyfts och behandlas.

Asp (1999, s. 28) lyfter problematiken som i högsta grad omger obestämdhetsförbudet då det existerar obestämda strafföreskrifter och rekvisit som måste anses som tillåtna. Lagtexten måste i viss mån få lov att vara formulerad så att den går att tolka på olika sätt, menar Asp (1999, s. 28). Obestämdhetsförbudet har som praktisk funktion att välja den, under omständigheterna, minst obestämda ordalydelsen. Frågan blir i så fall snarare hur obestämd lagtexten får lov att vara innan den anses bryta mot obestämdhetsförbudet och således även mot legalitetsprincipen (Asp 1999, s. 28). Enligt Asp (1999, s. 29) är vissa obestämda strafföreskrifter tillåtna då legalitetsprincipen egentligen endast är just en princip och inte en absolut regel.

Asp (1999, s. 29) anser att en slutsats kan dras att föreskriftskravet, analogiförbudet och retroaktivitetsförbudet har mer utav en regelkaraktär, medan obestämdhetsförbudet kan ses

som en princip på grund av sin relativt svaga ställning till lagen och det finns möjlighet att låta denna ge vika för andra regler.

3.3.3 Legalitetsprincipen enligt brottsbalken

Legalitetsprincipen kan hänföras till brottsbalken, 1 kap. 1 § BrB, som följaktligen lyder: *“brott är gärning som är beskriven i denna balk eller annan lag eller författning och för vilken straff som sägs nedan är föreskrivet”*. Asp (1999, s. 26) förklarar att paragrafen omformulerades under år 1994 för att ge ytterligare stöd för legalitetsprincipen och förtydliga straffrättens analogiförbud.

Asp (1999, s. 29) menar att det finns olika uppfattningar om vad som definierar en princip, men säger att skillnaden borde göras vid avvikelsetögonblicket. En avvikelse från en princip, som legalitetsprincipen, behöver inte nödvändigtvis ses som en överträdelse till skillnad från en regel. Asp (1999, s. 29) förklarar att *”man kan säga att skäl som talar i en viss riktning är sammanfattade i en princip”*, men poängterar att avvikelse från en princip av detta slag kan genomföras om det finns goda skäl.

Det som gör det hela komplicerat är att principer i vissa fall kan ha en regelkaraktär (Asp 1999, s. 29). Hultqvist (2013, s. 16) hävdar, vilket har nämnts tidigare i studien (avsnitt 3.3.2 *Legalitetsprincipen enligt grundlag*), att legalitetsprincipen har stöd i grundlagen vilket gör att avvikelse från principen är förbjudet. Asp (1999, s. 29) menar att principen i detta fall har upphört att vara en princip. Han anser, i likhet med Hultqvist (2013, s. 16), att analogiförbudet, retroaktivitetsförbudet samt föreskriftskravet har regelkaraktär i och med kopplingen till grundlagen, men att obestämdhetsförbudet fortfarande är att betrakta som en princip.

3.3.4 Bokföringsbrott enligt brottsbalken

För att bokföringsbrott ska föreligga krävs att huvudsakskriteriet är uppfyllt enligt 11 kap. 5 § BrB. Om en bokföringsskyldig inte ska kunna dömas för bokföringsbrott behöver den bokföringsskyldige uppfylla två krav. Först och främst har lagstiftaren ställt krav på att det ska finnas en bokföring, skulle denna saknas föreligger bokföringsbrott per automatik. Det andra kravet är att den bokföring som finns ska vara i sådant skick att det med denna som ledning i huvudsak går att bedöma rörelsens förlopp, ekonomiska resultat och ställning (Dahlqvist & Elofsson 2005, s. 69). Detta framgår i 11 kap. 5 § BrB: *”... genom att underlåta att bokföra affärshändelser eller bevara räkenskapsinformation eller genom att lämna oriktiga uppgifter i bokföringen... om rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning till följd härav inte kan i huvudsak bedömas...”*.

Bokföringsbrott kan således föreligga om den bokföringsskyldige underlåter att bokföra affärshändelser, bevara räkenskapsinformation eller genom att lämna oriktiga uppgifter, vilket framkommer av lagtexten, 11 kap. 5 § BrB: *”Den som uppsåtligen eller av oaktsamhet åsidosätter bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen... döms... för bokföringsbrott till fängelse i högst två år...”*.

Förutom själva gärningsmannen kan den som förmått annan till utförandet alternativt genom uppsåt eller oaktsamhet medverkat till brottet dömas för medhjälp enligt 23 kap. 4 § BrB.

Revisorn är således ansvarig för den praktiska hjälp och de råd denne bistår sina klienter med. Revisorn kan även göra sig skyldig till medhjälp på ett antal olika sätt, exempelvis genom att felaktigt utföra en klients deklARATION, felaktigt upprätta en revisionsberättelse eller upprätta intyg med felaktig eller falsk information (Dahlqvist & Elofsson 2005, ss. 49-50).

I 11 kap. 5 § 2 st. BrB anges undantag från bokföringsskyldigheten. Dessa undantag innefattar ideella föreningar, registrerade trossamfund, registrerade organisatoriska delar av trossamfund, samfällighetsföreningar, jaktvårds- och fiskevårdsföreningar, vilka endast omfattas av bestämmelserna om bokföringsbrott om den juridiska personen bedriver näringsverksamhet och därigenom är bokföringsskyldig (Dahlqvist & Elofsson 2005, s. 79).

3.3.5 Bokföringslagen och god redovisningssed

God redovisningssed finns definierad i 4 kap. 2 § BFL som lyder: *"bokföringsskyldigheten ska fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed"*. Utvecklandet av begreppet god redovisningssed specificeras inte vidare i lagtext utan ansvaret överlämnas via 8 kap. 1 § BFL till BFN.

Asp (1999, s. 19) hävdar att sambandet mellan BFL och vad som anses som god redovisningssed är komplicerat och kan tolkas på olika sätt. Thorell (1984, s. 33) menar att god redovisningssed bör ses som en tolkning av lagen. Med stöd av detta hävdar Asp (1999, s. 19) att god redovisningssed skulle kunna ses som en ren tolkning av lagtexten i BFL, vilket skulle innebära att 4 kap. 2 § BFL är självrefererande. I en proposition från 1975 definieras god redovisningssed som *"faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets bokföringsskyldiga"* (prop. 1975:104, s. 148), vilket Asp (1999, s. 20) hävdar gör att god redovisningssed bildligt talat kan anses verka utanför lagen. Frikopplingen av god redovisningssed genom 4 kap. 2 § BFL kan även antyda detta (Asp 1999, s. 20).

Asp (1999, s. 20) menar att god redovisningssed formellt sett kan uppfattas som ett resultat av lagtolkning, men hävdar samtidigt att denna i praktiken snarare framstår som en kompletterande normkälla. Asp (1999, s. 20) konstaterar att även i de fall den formella tolkningen av begreppet används innehåller god redovisningssed normer som inte framgår av lagen. Thorell (1984, s. 35) anser att det nära samspelet mellan god redovisningssed och lag beror på att BFL är en ramlagstiftning, således ska praxis ha en utfyllande funktion.

Utöver BFLs referering till begreppet god redovisningssed hänvisar BFLs första, fjärde och sjätte kapitel vidare till ÅRL. Bland annat finns vidarhänvisning i 6 kap. 2 § samt 6 kap. 4 § BFL som specificerar att en årsredovisning samt ett årsbokslut ska upprättas och offentliggöras i enlighet med ÅRL.

3.3.6 Årsredovisningslagen och god redovisningssed

I 1 kap. 1 § ÅRL tydliggörs att lagen innehåller bestämmelser som avser upprättande och offentliggörande av årsredovisning, koncernredovisning samt delårsrapport. En årsredovisning måste enligt 2 kap. 1 § ÅRL bestå av balansräkning, resultaträkning, noter samt en förvaltningsberättelse. Lagen kopplas till god redovisningssed bland annat genom 2 kap. 2 § ÅRL som anger: *"Årsredovisningen ska upprättas på ett överskådligt sätt och i*

enlighet med god redovisningssed". I och med detta kan avvikelser från god redovisningssed ses som ett åsidosättande av ÅRLs bestämmelser.

3.3.7 Brottsbalken och god redovisningssed

I en närmare granskning av BrBs struktur gällande bokföringsbrott delas huvudsakskriteriet upp i två rekvisit som följaktligen behöver uppfyllas för att ett bokföringsbrott ska föreligga. Först och främst krävs att bokföringsskyldigheten som specificeras i BFL har åsidosatts, så kallat åsidosättanderekvisitet. Denna avvikelse från bokföringsskyldigheten ska sedan resultera i att rörelsens förlopp, resultat eller ekonomiska ställning inte kan bedömas med bokföringens ledning, så kallat effektrekvisitet (Asp 1999, s. 18).

Asp (1999, s. 19) anser att effektrekvisitet i sig inte är grund för straffansvar, utan hävdar att det först som en följd av ett åsidosättande av bokföringsskyldigheten blir straffbart enligt 11 kap. 5 § BrB. Rent teoretiskt skulle det således vara möjligt för ett företag att upprätta en bokföring som är så pass bristfällig att den ej kan ligga till grund för rörelsens förlopp, resultat eller ställning men trots detta inte uppfylla åsidosättanderekvisitet därav föreligger inte bokföringsbrott. Asp (1999, s. 19) menar dock att detta endast skulle vara möjligt om BFL skulle vara illa utformad.

Löfmarck (1986, s. 321) påstår att *"betydande avvikelser från vad som utgör 'god redovisningssed' kan ha skett utan att brott föreligger"*. Asp (1999, s. 22) hänvisar till Löfmarck (1986) och förklarar att även om bokföringen tydligt har avvikit från god redovisningssed, det vill säga att åsidosättanderekvisitet uppfylls, kan den fortfarande ligga till grund för en bedömning av rörelsens resultat, förlopp och ställning, därmed uppfylls inte effektrekvisitet (Asp 1999, s. 22).

I och med att bokföringen enligt 4 kap. 2 § BFL ska upprättas i enlighet med god redovisningssed skulle avvikelser från denna praxis anses vara en avvikelse från BFLs föreskrifter. På grund av BFLs koppling till BrB skulle avvikelserna även kunna innebära ett åsidosättande av bestämmelserna i 11 kap. 5 § BrB (Asp 1999, s. 21). Förutsatt att effektrekvisitet är uppfyllt kan detta resultera i bokföringsbrott, vilket är belagt med fängelse i upp till två år, eller som vid ringa brott kan leda till böter eller fängelse i högst sex månader enligt 11 kap. 5 § BrB.

I en översyn av bokföringsbrottet genomförd av BRÅ fastslogs att BFL, och därmed även god redovisningssed, fortsättningsvis inte skulle innehålla någon straffbestämmelse. Dessa ska som tidigare sanktioneras genom BrBs bestämmelser om bokföringsbrott (prop. 1981/82:85, s. 8). Avvikelse från god redovisningssed förblev således utan egen straffbestämmelse. En statlig utredning genomförd år 1996 fastslog att god redovisningssed är ett allt för vagt begrepp för att kunna utgöra grund för kriminalisering. Utredningen menar därmed att avvikelser från god redovisningssed inte bör omfattas av kriminalisering (SOU 1996:30, s. 129).

Asp (1999, s. 25) anser att det kan vara svårt att definiera vad som är ett brott mot lagen och vad som endast betraktas som en avvikelse från god redovisningssed. Han hävdar att det skulle vara mycket svårt, om inte omöjligt, att uppfylla effektrekvisitet enbart genom brott mot god redovisningssed. Detta skulle hypotetiskt sett kräva en avvikelse från god redovisningssed samtidigt som bokföringen upplåtits på ett sätt som gör att den kan utgöra

grund för företagets resultat, förlopp och ställning, vilket således inte skulle betraktas som bokföringsbrott.

3.4 Bokföringsnämnden

BFN är en statlig myndighet som agerar under regeringen och har egen instruktion (FIBFN) och eget anslag (BFN 2014, s. 3). BFN har lagstadgat huvudansvar för utvecklandet av god redovisningssed enligt 8 kap. 1 § BFL där det står: *”Bokföringsnämnden ansvarar för utvecklingen av god redovisningssed”*. Nämnden ska även verka för att de allmänna råden ska vara enkla och anpassade efter användarnas behov (BFN 2014, s. 3).

BFN har till uppgift att biträda regeringen samt agera expertorgan och remissinstans. Inom ramen för deras ansvar ger BFN yttranden till domstolar i fall som rör definitionen av god redovisningssed. BFN har inte själva någon normgivningskompetens, vilket innebär att BFN inte får utfärda bindande regler utan endast utge rekommendationer och uttalanden. Dessa är icke-bindande och främst riktade mot mindre samt mellanstora företag (Olsson 2012, s. 85). Ett resultat av detta är att BFN saknar möjligheter för att själva påföra någon form av sanktion vid avvikelse från god redovisningssed (Johansson 2010, s. 68).

Från år 1987 fram till år 1999 betecknades BFNs allmänna råd som rekommendationer och uttalanden. Rekommendationerna hade till avsikt att förtydliga mer övergripande redovisningsfrågor medan uttalandena behandlade mer avgränsade redovisningsproblem. Från och med år 1999 sker publicering av BFNs allmänna råd under titeln BFNAR följt av årtal och löpnummer. Från och med år 1999 utger BFN även kompletterande vägledning och uttalanden tillsammans med sina allmänna råd (Johansson 2010, s. 69).

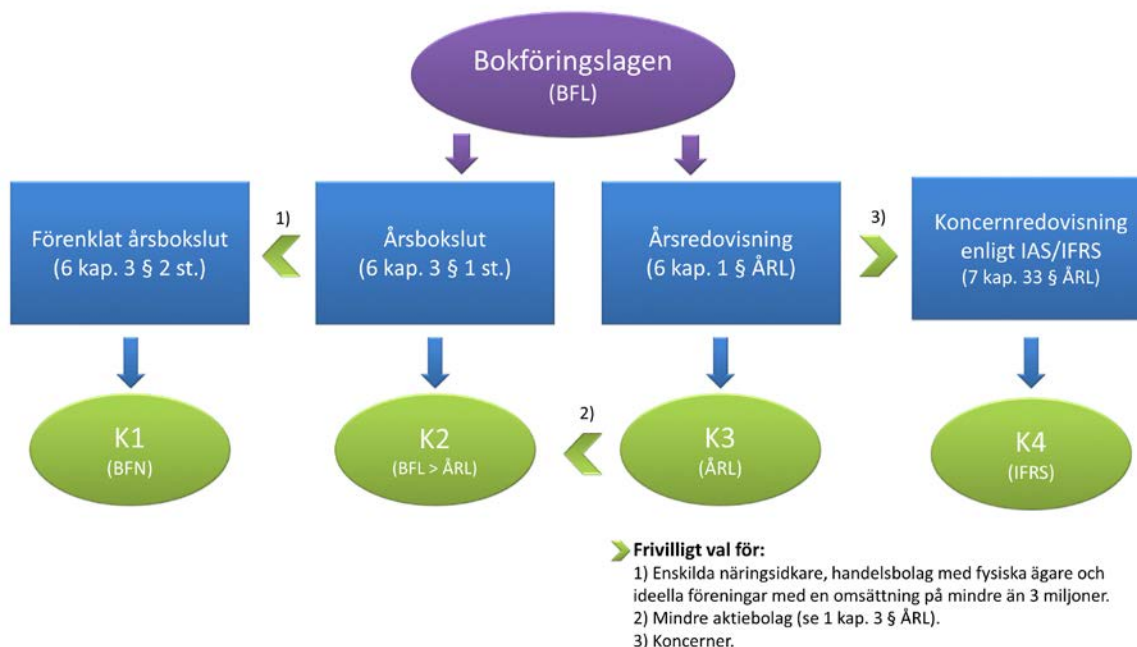
När det år 2004 stod klart att de svenska börsnoterade företagen skulle övergå till att följa IAS/IFRS beslutade BFN att utarbeta helt nya allmänna råd som skulle gälla för onoterade företag då den vägledning som fanns vid tillfället var allt för omfattande och svår att tolka (BFN 2010, s. 2). Dessa allmänna råd går under samlingsnamnet K-regelverken (BFN 2010, s. 2).

3.5 K-regelverken

I februari 2004 beslutade BFN att ändra inriktning på sin normgivning. Istället för att anpassa RR:s rekommendationer valde BFN att ta fram ett allmänt råd för olika företagstyper och storlek (BFN 2010, s. 2; Drefeldt & Törning 2012, s. 18). Enligt BFN var det nödvändigt att förenkla redovisningsreglerna för onoterade företag då normgivningen tidigare har varit utspridd på 15 olika allmänna råd (BFN u.å.). Det nya arbetssättet beskrivs som ett paradigmskifte för BFN då de gick från att ge ut allmänna råd för specifika områden till att utforma heltäckande allmänna råd utifrån företagsstorlek (Drefeldt & Törning 2012, s. 18). I och med beslutet påbörjade BFN arbetet med K-projektet som utmynnade i fyra kategorier av regelverk för Sveriges företag, vilka blev tvingande för onoterade företag från och med den 1 januari 2014 (Lennartsson 2012).

Syftet med K-regelverken är att det inom varje företagskategori ska finnas ett heltäckande regelverk för upprättande av årsbokslut respektive årsredovisning (BFN 2010, s. 2; 2015a). Den kategori företagen ska tillämpa baseras på de krav, alternativt de val som BFL tillåter (BFN 2015a). Beroende på vad som regleras i BFL, beträffande hur företagen ska avsluta den

löpande bokföringen vid räkenskapsårets slut, är företagen antingen skyldiga eller har möjligheten att välja mellan årsbokslut eller årsredovisning (se figur 3.3 BFNs målbild). Det finns även specificerade gränsvärden i ÅRL som avgör om ett företag får lov att följa K2-regelverket eller måste följa K3-regelverket. Vissa företag är i och med detta tvungna att tillämpa K3-regelverket (BFN 2015a).



Figur 3.3 BFNs målbild (Redovisningskonsulten 2012). Använd med tillåtelse av SRF Konsult.

Ett företag kan i princip alltid välja ett mer ”avancerat” K-regelverk, däremot styr gränsvärdena möjligheten att välja ett förenklingsregelverk (Lennartsson 2012). Enligt Lennartsson (2012) kunde hela 96-97 % av Sveriges företag år 2012 klassas som mindre företag vilket gör att de hade möjligheten att själva välja om de ville tillämpa antingen K2- eller K3-regelverket. Organisationer som ideella föreningar och små enskilda näringsidkare har även möjlighet att välja att tillämpa K1-regelverket.

I varken ÅRL eller BFL specificeras K-regelverkens olika kategorier i lagrummet utan lagen hänvisar till begreppet god redovisningssed som BFN är ansvarig över att utveckla enligt 1 § FIBFN. BFN har utvecklat K-regelverken med tillhörande vägledningar och allmänna råd och det skulle krävas mycket av företagen för att gå emot dessa rekommendationer och fortfarande kunna påvisa att de uppfyller god redovisningssed (Eriksson 2014).

3.5.1 K2-regelverket

Reglerna i K2-regelverket bygger framförallt på värdering till anskaffningsvärdet, tydliga väsentlighetsregler, färre valmöjligheter samt språkliga och pedagogiska förenklingar (Broberg 2010, ss. 53-54). Broberg (2010, ss. 53-54) hänvisar även till försiktighetsprincipen som finns reglerad i 2 kap. 4 § 3 st. ÅRL och hävdar att denna princip utgör grunden för K2-regelverket. En utav fördelarna med att tillämpa K2-regelverket är att redovisaren inte behöver göra några bedömningar och avvägningar utan reglerna är förenklade vilket underlättar upprättandet av årsredovisningen (Lennartsson 2012). K2-regelverket är även

utformat för att stämma överens med skatteregler (Eriksson 2013a).

K2-regelverket får tillämpas av mindre aktiebolag och ekonomiska föreningar samt de organisationer som inte kan eller vill tillämpa K1-regelverket (BFN 2015f), det vill säga enskilda näringsidkare, handelsbolag och ideella föreningar (BFN 2015c). De som väljer att tillämpa K2-regelverket ska i enlighet med bestämmelserna i 6 kap. 3 § 1 st. BFL avsluta den löpande bokföringen varje räkenskapsår med ett årsbokslut eller årsredovisning. K2-regelverket är valbart för företagen då det är ett alternativregelverk (Drefeldt & Törning 2012, s. 21). Den 11 juni 2008 beslutade BFN att ge ut K2-regelverket (BFN 2015f). I vägledningen har BFN samlat de regler som gäller för aktiebolag som enligt 1 kap. 3 § ÅRL är att anse som mindre företag (BFN 2015e).

För att ett företag ska kunna räknas som ett mindre företag enligt 1 kap. 3 § ÅRL får de inte verka på en reglerad marknad och de får *inte* uppfylla *mer än ett* av följande gränsvärden:

- Medelantalet anställda i företaget har de senaste två räkenskapsåren uppgått till mer än 50 anställda,
- Företagets redovisade balansomslutning har de senaste två räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kronor,
- Företagets redovisade nettoomsättning har de senaste två räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor.

I det fall ett företag skulle uppfylla mer än ett av följande villkor ses de som ett större företag, enligt 1 kap. 3 § ÅRL och får därmed inte redovisa enligt K2-regelverket (Broberg 2010, ss. 38-39). K2-regelverket får inte heller tillämpas av till exempel mindre publika aktiebolag eller ett mindre aktiebolag som är moderbolag i en större koncern (BFN 2015e).

3.5.2 K3-regelverket

K3 är ett huvudregelverk som måste följas om inte ett mindre företag har valt att tillämpa ett förenklat regelverk (BFN 2015a). Enligt Broberg (2010, ss. 38-39) ställs det större krav på de företag som tillämpar K3-regelverket eftersom att det anses vara mer komplicerat att tillämpa än K2. Redovisning enligt K3-regelverket ger samtidigt en mer rättvisande bild (Broberg 2010, s. 39). På grund av att K3 ger en mer korrekt bild kan det vara aktuellt för företag som till exempel har planer för att söka extern finansiering att välja detta K-regelverk (Eriksson 2013a). Lennartsson (2012) anser att antalet intressenter i ett företag spelar roll vid valet av K-regelverk. Ju fler intressenter ett företag har desto fler skäl finns det att välja K3, då jämförbarheten är en viktig faktor (Lennartsson 2012).

Den 8 juni 2012 beslutade BFN att publicera K3-regelverket (BFN 2015c). I K3 har BFN samlat de regler som berör hur aktiebolag och ekonomiska föreningar, som räknas som större företag enligt ÅRL, ska upprätta bland annat årsredovisning (Olsson 2012, s. 87). Definitionen av ett större företag enligt 1 kap. 3 § ÅRL är ett företag som har andelar, optioner eller skuldebrev som är upptagna till handel på en reglerad marknad eller motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller uppfyller *mer än ett* av följande villkor:

- Medelantalet anställda i företaget har de senaste två räkenskapsåren uppgått till mer än 50 anställda,
- Företagets redovisade balansomsättning har de senaste två räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kronor,
- Företagets redovisade nettoomsättning har de senaste två räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor.

ÅRLs bestämmelser utgör grunden för K3s regler. Det internationella regelverket IFRS for SMEs har varit en inspirationskälla vid framtagandet av K3-regelverket. Utöver detta har sambandet mellan redovisning och beskattning, befintlig normgivning och tillämpad redovisningspraxis beaktats och varit en utgångspunkt i utformningen av K3-regelverket (BFN 2015a).

3.5.3 Skillnader mellan K2- & K3-regelverken

Den största generella skillnaden mellan K2- och K3-regelverken är att K3 är principbaserat och K2 är regelbaserat (Eriksson 2012b). Enligt Bradbury och Schröder (2012, s. 9) behöver ett principbaserat regelverk oftast en professionell bedömning i större utsträckning än vad ett regelbaserat regelverk kräver. Det företag som väljer att redovisa enligt principbaserade K3 behöver således ta hänsyn till grundläggande principer samt de kvalitativa krav som ställs vid upprättande av en finansiell rapport (Drefeldt & Törning 2012, s. 33). De grundläggande principer som regleras enligt 2 kap. 4 § ÅRL, är principen om konsekvens, försiktighetsprincipen, fortlevnadsprincipen, periodiseringsprincipen, kvittningsförbud, post-för-postvärdering samt kontinuitetsprincipen. Dessa principer är tvingande enligt EUs fjärde bolagsrättsliga direktiv och är idag en del av svensk lagstiftning. Utöver dessa principer finns det ett antal kvalitativa krav som endast framgår av K3 (Drefeldt & Törning 2012, s. 34). Enligt Drefeldt och Törning (2012, s. 41) är ett kvalitativt krav att ett K3-företag behöver se till en transaktions syfte istället för dess juridiska form. Drefeldt och Törning (2012, s. 41) nämner ett exempel där ett företag har sålt varor med en återförsäljningsklausul, som juridiskt sett ses som en försäljning. Företaget bör i detta fall bedöma risken av en återförsäljning. Om återförsäljningsklausulen är så stark att detta innebär en stor risk för återköp bör inte företagets försäljning redovisas förrän intäkterna med säkerhet kan tillgodoräknas.

K2-regelverket är regelbaserat och därför behöver inte K2-företagen ta hänsyn till de grundläggande principerna som nämns i K3-regelverket, även ifall principerna som finns reglerade i 2 kap. 4 § ÅRL även gäller K2 (Drefeldt & Törning 2012, s. 52). De företag som väljer att redovisa enligt det regelbaserade K2-regelverket ges tydliga regler som anger exakt hur ett företag ska redovisa i olika situationer (Eriksson 2012b). Drefeldt och Törning (2012, s. 52) poängterar att K2 generellt innehåller fler schablonregler än K3. Nedan exemplifieras några mer specifika skillnaderna mellan K2-regelverket och K3-regelverket.

3.5.3.1 Internt upparbetade immateriella anläggningstillgångar

Immateriella tillgångar finns i de flesta företag och de brukar delas upp i två grupper, omsättningstillgångar och anläggningstillgångar. En omsättningstillgång kan vara en periodisering av en kostnad i samband med bokslut och en immateriell anläggningstillgång skulle exempelvis kunna vara en hyresrätt eller en licens (Drefeldt & Törning 2012, s. 319).

Avsikten vid förvärvet avgör om tillgången är en anläggningstillgång eller omsättningstillgång. Enligt 4 kap. 1 § ÅRL är en anläggningstillgång en tillgång som är avsedd för *stadigvarande bruk* eller *innehas i verksamheten* medan andra tillgångar klassas som omsättningstillgångar. Exempel på vad som kan vara en immateriell anläggningstillgång är utgifter för forsknings- och utvecklingsarbeten som är av väsentligt värde, patent, licenser och varumärken, även ”*liknande rättigheter och tillgångar samt ersättning som vid förvärv av rörelse överstiger det behållna värdet av de tillgångar som förvärvats och de skulder som övertagits (goodwill)*” enligt 4 kap. 2 § ÅRL.

I anskaffningsvärdet för en internt upparbetad tillgång får kostnader som direkt kan hänföras till produktionen samt en skäligen andel indirekta tillverkningskostnader räknas in samt de räntekostnader som är förknippade med tillgången under tillverkningsperioden och även vissa förbättringskostnader, enligt 4 kap. 3 § ÅRL.

Även ifall ÅRL och K3-regelverket tillåter att egenupparbetade immateriella anläggningstillgångar redovisas som tillgång är detta inte tillåtet vid tillämpning av K2-regelverket, istället ska utgifterna kostnadsföras (Eriksson 2012c). Anledningen till detta är för att K2-regelverket bygger på försiktighetsprincipen (Broberg 2010, s. 28). Enligt Eriksson (2012c) har BFN fått kritik för att det inte är tillåtet att aktivera egenupparbetade immateriella tillgångar enligt K2. Det ifrågasattes till och med om BFN har laglig möjlighet att förbjuda aktiveringen i och med att ÅRL ger utrymme för det. BFN har försvarat sig med att tillämpning av K2 är ett frivilligt val och om företaget vill aktivera deras immateriella tillgångar kan företaget välja att tillämpa ett annat system istället, så som K3-regelverket (Eriksson 2012c).

3.5.3.2 Uppdrag på löpande räkning

Drefeldt och Törning (2012, s. 447) förklarar att uppdrag på löpande räkning inte styrs av faktureringsstidpunkt utan redovisas löpande under arbetets gång. Vid uppdrag som sträcker sig över mer än en redovisningsperiod kallas detta för succesiv vinstavräkning. Det innebär att intäktssredovisningen ska ske till den del av utgifterna och intäkterna som är upparbetade vid varje mättdpunkt (Drefeldt & Törning 2012, s. 448).

K2 erbjuder en alternativregel, vilket innebär att företag kan skjuta upp beskattningstillfället till faktureringsstillfället (Eriksson 2012c). Eriksson (2012c) hävdar att resultatet av detta blir att företagen som tillämpar K2 kan välja att redovisa enligt alternativregeln och skjuta upp beskattningstidpunkten vilket innebär att företagens deklarerationer inte behöver justeras. BFN försvarar detta med att företag som tillämpar K2 i sin helhet och som intäktssredovisar enligt alternativregeln i löpande redovisning anses uppfylla de krav på god redovisningssed och rättvisande bild enligt 2 kap. 2-3 §§ ÅRL.⁴ Drefeldt och Törning (2012, s. 446) anser att redovisning av hela intäkten då arbetet har slutförts och slutavräknats leder till att intäkten blir missvisande och att det av denna anledning inte är tillåtet enligt K3.

En debatt förs angående alternativregeln och om den över huvud taget borde vara tillåten att använda. Eriksson (2012c) hävdar att denna förenklade redovisningsmetod för intäkter i många fall går före redovisningsprinciperna i ÅRL.

⁴ M Johansson, e-postintervju, 2015-04-28

3.5.3.3 Värdering av materiella anläggningstillgångar

Eriksson (2013a) anser att några av de största skillnaderna mellan K2 och K3 avser uppskrivning samt avskrivning av materiella anläggningstillgångar. Nedan redogörs för de regler som gäller enligt K2 och K3 då ett företag ska beräkna rätt avskrivningsbelopp samt de regler beträffande uppskrivningar av en materiell anläggningstillgång inom respektive K-regelverk.

Materiella tillgångar innehas av i stort sett alla företag och kan vara allt ifrån ett skrivbord till ett fartyg eller en maskin i en produktionskedja (Drefeldt & Törning 2012, s. 285). I 4 kap. 1 § ÅRL definieras en materiell anläggningstillgång som *”tillgång som är avsedd att stadigvarande brukas eller innehas i verksamheten.”*. Enligt Drefeldt och Törning (2012, s. 285) förväntas en anläggningstillgång användas under ett flertal år, förutsatt att företagen själva äger tillgången. Detta innebär att tillgången är av väsentligt värde för företaget och således blir posten avskrivningar i resultaträkningen av väsentlig vikt (Drefeldt & Törning 2012, s. 285).

En materiell anläggningstillgång med en begränsad nyttjandeperiod ska enligt 4 kap. 4 § ÅRL skrivas av systematiskt över denna period. Med detta menas att den ska skrivas av i den takt den förbrukas (Drefeldt & Törning 2012, s. 302). Eriksson (2012c) anser att en lämplig nyttjandeperiod ska bedömas från fall till fall då samma tillgång kan värderas olika beroende på företag. Enligt Eriksson (2012c) ska företag som tillämpar K3 bedöma den korrekta nyttjandeperioden med beaktning av restvärde av inventarier med mera. De företag som redovisar enligt K2-regelverket har dock möjligheten att tillämpa förenklade avskrivningsregler, exempelvis kan nyttjandeperioden för maskiner och inventarier alltid sättas till fem år. Enligt K2 behöver företaget inte ta hänsyn till restvärde och de kan skriva av med samma belopp varje år oavsett när på året anläggningstillgången anskaffades (Eriksson 2012c).

Drefeldt och Törning (2012, s. 302) anser att linjär avskrivning är det klart vanligaste valet för avskrivning av materiella anläggningstillgångar. Drefeldt och Törning (2012, s. 302) betonar att det viktigaste vid valet av avskrivningsmetod är att metoden ska visa på den verkliga förbrukningen av tillgången och de ekonomiska fördelar denna antas bidra med.

Förutsättningarna för uppskrivningar av materiella anläggningstillgångar definieras i 4 kap. 6 § ÅRL som *”ett aktiebolags eller en ekonomisk förenings anläggningstillgångar som har ett tillförlitligt och bestående värde som väsentligt överstiger bokfört värde... får skrivas upp till högst detta värde.”*

Drefeldt och Törning (2012, s. 307) förklarar att endast aktiebolag och ekonomiska föreningar är tillåtna att tillämpa uppskrivning. Uppskrivningen är då endast tillåten enligt 4 kap. 6 § ÅRL under förutsättning att uppskrivningsbeloppet används för avsättning till uppskrivningsfond. Enligt Drefeldt och Törning (2012, s. 307) har aktiebolag istället möjligheten att använda uppskrivningsbeloppet för att öka aktiekapitalet igenom en fond- eller nyemission. Drefeldt och Törning (2012, s. 307) hävdar att anledningen till att endast dessa företagsformer får göra uppskrivningar är att dessa innehar bundet eget kapital, vilket gör att lagstiftaren kan försäkra sig om att uppskrivningen inte görs i syfte att dela ut uppskrivningsbeloppet till aktieägare eller medlemmar. Företaget är enligt 4 kap. 6 § ÅRL skyldigt att i not lämna information kring den skattemässiga behandlingen av uppskrivningen.

Eriksson (2012c) anser att K2-regleverket bygger på försiktighetsprincipen och att det enligt huvudregeln i K2 inte är tillåtet att skriva upp anläggningstillgångar. Enligt Eriksson (2012c) görs det dock undantag för fastigheter, som maximalt får skrivas upp till taxeringsvärdet, även i de fall fastigheten är värderad högre. K3 tillåter dock uppskrivning enligt ÅRL vilket innebär att uppskrivning av materiella anläggningstillgångar är tillåtet (Eriksson 2012c).

3.5.3.4 Värdering av fastighet

De största skillnaderna mellan K2 och K3 när det kommer till redovisning av fastighet är hantering av avskrivning, nedskrivning, uppskrivning, uppskjuten skatteredovisning och tilläggsupplysningar (Eriksson 2013a). Nedan hanteras skillnaderna mellan avskrivningar enligt komponentmetoden (K3) och enhetsmetoden (K2) samt skillnaderna mellan K2 och K3 gällande uppskrivning av fastighet.

Utgifter för värdehöjande förbättringar får räknas in i tillgångens anskaffningsvärde, enligt 4 kap. 3 § 5 st. ÅRL. I ÅRL regleras avskrivningar av anläggningstillgångar vilket ska ske systematiskt under tillgångens begränsade nyttjandeperiod och redovisas i resultaträkningen. Annan redovisning får tillämpas om det finns särskilda skäl och är förenligt med god redovisningssed och rättvisande bild, enligt 4 kap. 4 § ÅRL.

Anledningen till att komponentavskrivning existerar är för att olika komponenter hos en anläggningstillgång kan ha varierande nyttjandeperiod och behövas byta ut med olika tidsintervaller (SABO 2012). En fastighet är en slags anläggningstillgång där nyttjandeperioden kan variera beroende på till exempel fastighetens fasad eller materialval, därför behöver varje företag göra tekniska överväganden vid bestämmande av en tillgångs nyttjandeperiod eller avskrivningsprocent (SABO 2012). Konsekvensen av att ett företag använder sig av komponentmetoden är bland annat att en del av utgifterna för underhåll aktiveras i balansräkningen istället för att kostnadsföras i resultaträkningen, vilket leder till högre anskaffningsvärde, högre redovisat värde och större avskrivningar (SABO 2012). Enligt Eriksson (2013a) ger komponentmetoden en mer rättvisande resultatredovisning över tid på grund av stora utgifter fördelas över tid via avskrivningar istället för kostnadsförs vid ett tillfälle. Då K2-regleverket är utformat för att överensstämna med skattereglerna tillåts inte komponentmetoden, medan komponentmetoden enligt K3 är ett krav (Eriksson 2013a).

Enligt enhetsmetoden i K2 ska en byggnad ses som en avskrivningsenhet. Den enda fördelning som görs är att anskaffningsvärdet delas upp mellan byggnad och mark samt eventuella byggnadstillbehör. Enligt K2 ska utgifter för ombyggnad aktiveras i balansräkningen till den del det kan höja värdet på fastigheten. Utgifter som anses vara för reparation av fastigheten ska kostnadsföras (Eriksson 2013a). Eriksson (2013b) drar slutsatsen att om stora insatser görs i en fastighet belastats resultaträkningen tungt enligt K2 medan i K3 kan stora delar aktiveras i balansräkningen. Eriksson (2013b) anser att det är besvärligare att redovisa enligt K3 då företaget behöver göra bedömningar och det krävs mer av anläggningsregistret samt att uppskjuten skatt ska beräknas.

I de fall ett företag tillämpar komponentavskrivning kommer de redovisade och skattemässiga värdena att skilja sig åt, därför är det ett krav för de företag som tillämpar K3 att redovisa uppskjuten skatt. Enligt K3 blir avskrivningarna större enligt redovisningen än vad det blir skattemässigt, vilket gör att det uppstår en uppskjuten skattefordran. Då en komponent byts ut i ett företag som tillämpar K3 blir det redovisade värdet högre för fastigheten än det

skattemässiga värdet, därför behöver uppskjuten skatteskuld redovisas. Däremot är det inte tillåtet att redovisa uppskjuten skatt enligt K2 även ifall företaget har gjort det tidigare. Ett företag som tillämpar K2 har ändå möjligheten att lämna frivilliga tilläggsupplysningar angående uppskjuten skatt (Eriksson 2013a).

Vad som gäller vid uppskrivning av fastighet är det tydligt i K2 att byggnader och mark får högst skrivas upp till taxeringsvärdet medan det inte finns några direkta begränsningar i K3. Den enda hänvisning som ges i K3-regelverket är en vidarehänvisning till ÅRL (Eriksson 2013a). Enligt 4 kap. 6 § ÅRL får anläggningstillgångar som har ett tillförlitligt och bestående värde som är högre än det som är bokfört skrivas upp till det högre värdet. Detta är endast tillåtet om uppskrivningsbeloppet tillförs till en uppskrivningsfond eller en ökning av aktiekapital görs genom fondemission eller nyemission. Vid en uppskrivning ska information lämnas i en not om hur uppskrivningsbeloppet har behandlats skattemässigt.

3.6 Institutionell teori

Institutionella regler växer fram ur myter om hur företaget måste handla för att uppnå framgång. Dessa regler anger hur företagen ska agera inom specifika marknader för att uppnå både extern legitimitet från sina kunder och sin omgivning, och intern legitimitet från sina anställda (Meyer & Rowan 1977, s. 340). De organisationer som avviker från vad som förväntas av dem kommer att få problem att skapa och underhålla sin legitimitet (Deegan & Unerman 2011, s. 362).

Att uppnå legitimitet är en viktig del av att slå sig in och bli accepterad på en ny marknad och på så sätt uppnå lönsamhet. Institutionaliserade produkter, tjänster, tekniker och program agerar som starka riktlinjer för vad som anses som legitimt, vilket gör att många organisationer implementerar dessa i sitt arbete trots att dessa kan påverka effektiviteten (Meyer & Rowan 1977, s. 340). Eriksson-Zetterquist (2009, s. 68) anser att detta kan förklara varför företag använder sig av redovisning trots att detta egentligen inte är effektivt. Även Deegan och Unerman (2011, s. 362) menar att organisationer följer redovisningspraxis som ett sätt att skapa legitimitet.

Meyer och Rowan (1977, s. 341) argumenterar för att företagen i många fall reflekterar de institutionella myter som förväntas av dem istället för att se till sina kunders behov. DiMaggio och Powell (1983, s. 145) noterar att företagen i ett tidigt stadie av sin livscykel uppvisar mer diversifiering, men att ju mer etablerad organisationen blir på marknaden desto mer drivs organisationen mot ett mer homogent arbetssätt.

DiMaggio och Powell (1983, s. 147) identifierar tre mekanismer i form av tvingande, mimetisk och normativ isomorfi vilka bidrar till institutionell förändring. Tvingande isomorfi uppstår genom både formella och informella påtryckningar från andra organisationer och från marknadens kulturella förväntningar men kan även komma inifrån organisationen själv. Enligt DiMaggio och Powell (1983, s. 148) tvingas företagen att anpassa sitt arbete för att möta dessa påtryckningar. Exempelvis kan nya miljöbestämmelser från regeringen tvinga produktionsföretag att byta ut eller anpassa sina maskiner för att uppfylla bestämmelser om utsläppsmängder.

All institutionell förändring kommer dock inte ifrån en tvingande auktoritet. En organisation som är ny på marknaden upplever ofta en viss osäkerhet och kommer i detta skede att vara

benägen att ta efter andra företag inom marknaden. På så sätt härmas beteendet hos framgångsrika företag och implementeras hos andra organisationer, så kallad mimetisk isomorfi. Fördelen med denna form av isomorfi är att den redan är beprövad och innebär således mindre risk och mindre omkostnader för det efterliknande företaget (DiMaggio & Powell 1983, s. 149).

Den tredje mekanismen som identifieras är normativ isomorfi som grundar sig i professionalisering och utbildning. DiMaggio och Powell (1983, s. 151) tolkar begreppet professionalisering som en yrkesgrupps kamp att fastställa villkor och metoder för att styra sitt eget arbete. Även den akademiska professionen har en påverkan på hur personerna inom organisationen skapar legitimitet, exempelvis har redovisningsprofessionen starkt inflytande på vad som anses vara den rätta bilden att redovisa.

DiMaggio och Powell (1983, s. 153) menar att dessa tre mekanismer leder till homogenitet mellan organisationer och att dessa gynnas av sin likhet. Detta gör att organisationer har lättare att handla mellan varandra, attrahera professionell personal samt uppnå bra rykte och lönsamhet genom legitimitet.

4 Empiri & Analys

4.1 Inledning

För att undersöka om bokföringsbrott kan föreligga vid avvikelse från tillämpat K-regelverk kommer sex typfall att presenteras i detta kapitel. Tre av typfallen utgår från företag som tillämpar K2 men valt att till viss del tillämpa K3 i redovisningen. De andra tre typfallen utgår från företag som tillämpar K3 men valt en förenklingsregel enligt K2. Samtliga typfall utgår ifrån att företagen är mindre aktiebolag. Detta kapitel inleds med de regler som gäller vid byte av K-regelverk, följt av en presentation av intervjun med Henrik Lundin från EBM. Efter intervjun behandlas typfallen och vad K-regelverken tillåter enligt varje typfall samt analys av dessa. Kapitlet avslutas med en allmän analys utifrån intervjun med Henrik Lundin och studiens teoretiska referensram för att besvara studiens frågeställning.

4.2 Byte av K-regelverk

I BFNAR 2012:4 finns specificerat under vilka omständigheter ett företag får lov att byta från ett K-regelverk till ett annat. Bestämmelserna avser företag som är skyldiga att upprätta årsredovisning enligt 6 kap. 1 § BFL och gäller byte mellan K2- och K3-regelverken.

Enligt BFNAR 2012:4 (p. 2) är det alltid tillåtet för ett företag att börja redovisa enligt K3. Ett företag som tillämpar K2 och sedan byter till K3 behöver särskilda skäl för att få lov att byta tillbaka till K2. Ett särskilt skäl skulle kunna vara att företaget har bytt huvudägare eller att verksamheten har minskat i betydande omfattning. Det vill säga att externa och interna omständigheter kan vara skäl för byte av K-regelverk. Däremot ses inte skatteskal som ett särskilt skäl och kan därför inte vara en anledning till byte. Ett företag som tillämpar K3 som första K-regelverk får byta till K2 utan krav på särskilda skäl, men endast om detta är första gången detta byte görs (BFN 2012). Ett företag som genomför ett byte från K3 till K2 träffas av ett speciellt upplysningskrav utöver det som existerar i respektive K-regelverk. Upplysningen ska lämnas i not och beskriva omständigheterna och skälet för bytet (BFNAR 2012:4, p. 3).

Ett byte av K-regelverk innebär även ett byte av redovisningsprincip (BFNAR 2012:4, p. 3), vilket kan leda till att företaget behöver genomföra vissa praktiska åtgärder. Enligt BFNs uttalande om BFNAR 2012:4 kan det exempelvis bli aktuellt att korrigera poster mot eget kapital. Exempelvis kan det vid byte från K2 till K3 bli aktuellt att räkna om ett flertal jämförelseposter (BFN 2012). Det är viktigt att notera att när företaget väl valt att tillämpa ett K-regelverk måste detta följas i sin helhet (K2 p. 1.4; K3 p. 1.4).

4.3 Ekobrottsmyndigheten

Vi har intervjuat Henrik Lundin som arbetar som strategisk ekorevisor vid rättsenheten på Ekobrottsmyndigheten med huvudfokus på metodutveckling och utbildning. Intervjun genomfördes 2015-05-13, kl 10.00.

4.3.1 Förklarande om god redovisningssed

Henrik Lundin anser att god redovisningssed är en problematisk del av straffrätten då god redovisningssed utvecklas över tid. Han berättar att BFN har till uppgift att utveckla definitionen av begreppet och detta görs genom K-regelverken och vägledning. BFL och ÅRL utgör ramlagstiftning där god redovisningssed har en utfyllande uppgift och används för att ge detaljer och tolkning till dessa lagrum, således innefattas även K-regelverken. Henrik Lundin menar att detta innebär en inneboende konflikt då god redovisningssed kan argumenteras strida mot legalitetsprincipens obestämdhetsförbud.

Henrik Lundin menar att bokföringsbrott är ett blankettstraffbud, det vill säga den hämtar sitt materiella innehåll från BFL samt god redovisningssed. Henrik Lundin anser att detta i sig innebär ett problem för bedömningen av bokföringsbrott och att det finns en pågående diskussion angående risken att dömas för avvikelse från vad som anses vara god redovisningssed.

Henrik Lundin menar att relationen mellan K-regelverken och svensk lagstiftning innebär ett ganska outforskat område eftersom K3-regelverket är så pass nytt. Den bedömning Henrik Lundin gör är således baserat på hans egen bedömning och erfarenhet. Henrik Lundin förklarar att de är svårt för domstolen att anta bokföringsbrott då det ännu saknas rättsfall om avvikande från K-regelverk som hanterar denna problematik, dock säger han att avvikelse från tillämpat K-regelverk kan tänkas leda till bokföringsbrott.

4.3.2 Förklarande om bokföringsbrott

Vid bokföringsbrott anser Henrik Lundin att det vanligtvis rör sig om avvikelse från ÅRL då de vanligaste bokföringsbrotten som hanteras innebär att företaget antingen inte upprättat en årsredovisning alls, att denna varit försenad eller innehållit felaktiga siffror. Henrik Lundin berättar att i dessa fall är det ovanligt att domstolen angivit avvikelse från god redovisningssed som en omständighet.

När eventuella bokföringsbrott diskuteras som en följd av avvikelse från god redovisningssed anser Henrik Lundin att det finns en stark koppling till legalitetsprincipen och god redovisningsseds obestämbarhet. Återigen blir detta problematiskt då begreppets innehåll utvecklas och ändras över tid. Henrik Lundin nämner Petter Asp som lyfter mycket av denna problematik i sin artikel från år 1999 och Henrik Lundin poängterar att denna fortfarande är högst relevant trots att artikeln idag är 16 år gammal.

I de fall ett K-regelverk inte följs i sin helhet kommer företaget riskera att fällas för bokföringsbrott, anser Henrik Lundin. Han anser att ett påstående om bokföringsbrott även kan innebära ett påstående om avvikelse från god redovisningssed.

4.3.3 Kommentar på studiens typfall 1

Henrik Lundin tycker att en bedömning av detta typfall måste göras utifrån redovisningen och huvudsakskriteriet (*Se avsnitt 4.4.1 Typfall 1 – internt upparbetade immateriella anläggningstillgångar*). Han menar att hänsyn måste tas till vad som är att anse som väsentlig summa för företaget. Henrik Lundin gör bedömningen att även ifall ÅRL tillåter vissa

redovisningsalternativ kan dessa begränsas vid tillämpning av exempelvis K2-regelverket. Henrik Lundin anser att ansvarsförbindelsen generellt sett säger att det tillämpade K-regelverket ska följas i sin helhet och avvikelser från detta kan eventuellt leda till åtal. I de fall företaget upprättat not som förklarar anledningen och genomförandet av avvikelser blir det dock svårt för åklagaren att hävda uppsåt. Då företaget i typfall 1 inte lämnat not hade Henrik Lundin rekommenderat åklagaren att väcka åtal på dessa grunder.

4.3.4 Kommentarer på studiens typfall 5

Typfallet innebär att företaget tillämpar K2 med tar delar av K3 på ett sätt som kan ses strida mot ansvarsförbindelsen som innebär att ett företag ska följa ett tillämpat K-regelverk i sin helhet (*Se avsnitt 4.7.1 Typfall 5 – komponentutbyte*). I detta fall anser Henrik Lundin att bedömaren måste utgå ifrån huvudsakskriteriet och räkna ut effekten på balans- och resultaträkningen för att fastslå om detta innebär ett tillräckligt stort fel för att åtal ska väckas. Det som räknas som ett tillräckligt stort fel kan anges som en procentsats vilket brukar uppfyllas vid 20 % - till 30 % -avvikelse, där 30 % brukar vara en tumregel. Jämförelsetal vid bedömning av avvikelser kan vara resultat eller eget kapital eller andra företagsekonomiska begrepp som till exempel omsättning. Det kan vara svårt att avgöra om huvudsakskriteriet är uppfyllt då jämförelsetalen kan användas olika i olika fall.

Henrik Lundin berättar att om ett företag är ekonomiskt pressat brukar eget kapital granskas för att se ifall bokföringsbrott föreligger. Han anger som exempel att om detta typfall skulle ha ett eget kapital på 1 miljon hade redovisningsfelet beräknats till en avvikelse på mer än 50 %. Detta är att anse som ett väsentligt fel i företagets redovisning och uppfyller då huvudsakskriteriet enligt Henrik Lundin. I de fall ett företag inte är ekonomiskt pressat nämner Henrik Lundin att det skulle vara aktuellt att se till företagets tillgångar. Han gav som exempel att i de fall företaget i typfall 5 hade haft tillgångar på 5 miljoner hade komponentuppskrivningen inte påverkat företags redovisning väsentligt, och i det fallet ansåg han att bokföringsbrott inte skulle föreligga.

I de fall det inte går att i huvudsak följa redovisningen och utläsa företagets ställning och resultat uppfylls huvudsakskriteriet och åtal kan komma att väckas berättar Henrik Lundin. Han anser att företaget i typfall 5 lämnat utförlig not vilket gör det svårt för åklagaren att vinna framgång i en rättegång. Av denna anledning hade han inte rekommenderat åklagaren att väcka åtal.

4.3.5 Kommentarer om andra sanktioner

Henrik Lundin berättar att om ett företag avviker från god redovisningssed skulle en sanktion kunna vara av skatterättslig karaktär, i form av skattetillägg eller andra avgifter.

Revisionsberättelsen kan påverkas negativt som en följd avvikelse från god redovisningssed, genom att revisorn väljer att lämna en ören berättelse. Henrik Lundin berättar att detta i sin tur kan påverka intressenter som till exempel banker vilket kan resultera i svårigheter att få vidare krediter och lån.

Finansmarknadens definition av god redovisningssed regleras av RFR som ansvarar för utvecklingen av detta begrepp för organisationer inom denna bransch, berättar Henrik Lundin.

Ett företag som faller under RFRs ansvar kan vid avvikelse från god redovisningssed bli tilldelade varningar, böter samt få sina tillstånd indragna av tillsynsmyndigheten FI, berättar Henrik Lundin.

4.4 Internt upparbetade immateriella anläggningstillgångar

Enligt K2-regelverket är det inte tillåtet att redovisa egenupparbetade immateriella anläggningstillgångar som tillgång, även ifall ÅRL tillåter detta. De utgifter som kan hänföras till tillgången ska istället kostnadsföras (K2 p. 10.3).

För att en tillgång ska kunna redovisas som en tillgång enligt K3-regelverket behöver följande definition uppfyllas: *”En tillgång är en resurs över vilken företaget har det bestämmande inflytandet till följd av inträffade händelser och som förväntas ge upphov till ett inflöde av resurser som innefattar framtida ekonomiska fördelar”* (K3 p. 2.12). En tillgångs framtida ekonomiska fördelar värderas utifrån möjligheten av att ett företag direkt eller indirekt kan få in likvida medel på sikt av tillgången. Dessa kassaflöden kan komma från att tillgången avyttras eller att tillgången används i företaget eller att tillgången genererar till en kostnadsbesparing (K3, s. 18). Förutom BFNs tillgångsdefinition behöver ett K3-företag uppfylla två kriterier för att kunna redovisa en tillgång. Dessa två kriterier är att tillgångens ekonomiska fördelar *sannolikt* ska kunna komma företaget till gagn i framtiden samt att postens anskaffningsvärde eller värde ska kunna mätas på ett *tillförlitligt* sätt (K3 p. 2.18).

När ett K3-företag ska bedöma de framtida ekonomiska fördelarna som förväntas av en tillgång behöver bedömningen göras utifrån den information som är tillgänglig vid det första redovisningstillfället och grundas i rimliga och väl underbyggda antaganden (K3 p. 18.4). Enligt K3s vägledning ska bedömningen vara företagsledningens *”bästa uppskattning av de ekonomiska förhållanden som beräknas råda under tillgångens återstående nyttjandeperiod, varvid stor vikt ska ges externa faktorer”* (K3 p. 18.4). Enligt K3 anses en immateriell tillgång vara *”en icke-monetär tillgång utan fysisk form”* (K3 p. 18.2).

En immateriell tillgång är identifierbar om den är avskiljbar från företaget, till exempel genom att tillgången går att sälja, eller om den är uppkommen *”ur avtalsenliga eller andra juridiska rättigheter oavsett om dessa rättigheter är överlåtbara eller avskiljbara från företaget eller från andra rättigheter och förpliktelser”* (K3 p. 18.3). Det finns tillgångar som alltid ska redovisas som en kostnad vilket exempelvis skulle kunna vara internt upparbetade varumärken, kundregister, utbildning, reklam och internt upparbetad goodwill (K3 p. 18.5).

När en internt upparbetad immateriell tillgång är identifierbar behöver ett K3-företag besluta om de vill redovisa tillgången enligt kostnadsföringsmodellen eller aktiveringsmodellen. Den modell som företaget väljer behöver tillämpas konsekvent och för samtliga tillgångar av detta slag (K3 p. 18.7). Om företaget väljer att redovisa enligt kostnadsföringsmodellen ska samtliga utgifter som kan hänföras till den immateriella tillgången kostnadsföras (K3 p. 18.8). Om företaget istället väljer att redovisa enligt aktiveringsmodellen innebär det att arbetet ska delas upp i en forskningsfas och en utvecklingsfas (K3 p. 18.9). Samtliga utgifter som uppkommer under forskningsfasen ska kostnadsföras medan utgifter under utvecklingsfasen ska redovisas som tillgång (K3 p. 18.11). För att kunna aktivera en utgift som tillgång behöver samtliga av följande förutsättningar uppfyllas;

- a) Det är tekniskt möjligt för företaget att färdigställa den immateriella anläggningstillgången så att den kan användas eller säljas.*
- b) Företagets avsikt är att färdigställa den immateriella anläggningstillgången och att använda eller sälja den.*
- c) Företaget har förutsättningar att använda eller sälja den immateriella anläggningstillgången.*
- d) Det är sannolikt att den immateriella anläggningstillgången kommer att generera framtida ekonomiska fördelar.*
- e) Det finns erforderliga och adekvata tekniska, ekonomiska och andra resurser för att fullfölja utvecklingen och för att använda eller sälja den immateriella anläggningstillgången.*
- f) Företaget kan på ett tillförlitligt sätt beräkna de utgifter som är hänförliga till den immateriella anläggningstillgången under dess utveckling.”*

(K3 p. 18.12)

Enligt K3 måste företaget enligt d) kunna bevisa att det finns en marknad för tillgången eller påvisa tillgångens användbarhet för företaget. Enligt e) behöver företaget kunna visa att de har resurser att färdigställa tillgången. Detta kan företaget redovisa genom exempelvis en affärsplan där företaget redogör vilka resurser som kommer att krävas och vilka resurser företaget har att tillgå för att färdigställa tillgången (K3, s. 152).

Forskning enligt K3 (p. 18.10) är ett *”planerat och systematiskt sökande i syfte att erhålla ny vetenskaplig eller teknisk kunskap och insikt”*. Definitionen av utveckling definieras enligt K3 som tillämpade *”forskningsresultat eller annan kunskap för att åstadkomma nya eller väsentligt förbättrande material, konstruktioner, produkter, processer, system eller tjänster innan kommersiell produktion eller användning påbörjas”* (K3 p. 18.10). Exempel på forskningsverksamhet är verksamhet som syftar till att få fram ny kunskap, sökandet efter alternativa material, produkter, system eller tjänster. Det som anses som utvecklingsverksamhet är till exempel utformning, konstruktion samt provning av prototyper och modeller, konstruktion och provning av ett valt alternativ för nya eller förbättrade produkter, system eller tjänster (K3, s. 151). I de fall ett företag inte kan särskilja på forskningsfas och utvecklingsfas ska hela arbetet hänföras till forskningsfasen (K3 p. 18.9).

4.4.1 Typfall 1 – internt upparbetad immateriell anläggningstillgång

IT-företaget AB arbetar främst med konsultverksamhet. Varje fredag eftermiddag ges företagets anställda möjlighet att arbeta fram olika programvareidéer. En fredag presenterar en av företagets anställda en prototyp av ett faktureringsystem som skulle effektivisera företagets fakturahantering. Företagets ledning ger den anställde i uppdrag att slutföra arbetet med systemet så att företaget kan använda det internt i verksamheten. Den anställde har tillgång till programvaror som kan hjälpa denne att slutföra sitt utvecklingsarbete med faktureringsystemet och den anställde får även ett tydligt mandat och avsatt tid för att färdigutveckla systemet. Ett liknande program på marknaden värderas till 200 000 kr. Företaget väljer att redovisa programvaran som en immateriell anläggningstillgång enligt aktiveringsmodellen, vilket är tillåtet enligt K3. Därför hänförs 50 000 kr till forskningsfasen, vilket är personalkostnaden som varit för den anställde för att arbeta fram prototypen och 130 000 kr har hänförts till utvecklingsfasen. Företaget har därför gjort en besparing på 20 000 kr genom att själva utveckla programvaran istället för att köpa denna till marknadspris. Företaget redovisar enligt K2-regelverket.

4.4.1.1 Analys av typfall 1

Enligt 4 kap. 1 § ÅRL uppfylls kraven på vad som anses vara en anläggningstillgång, då faktureringsystemet innehas i verksamheten och är avsett för stadigvarande bruk. Om faktureringsystemet anses vara av väsentligt värde för företaget kan tillgången redovisas som en internt upparbetad immateriell anläggningstillgång enligt beskrivningen i 4 kap. 2 § ÅRL. Även ifall ÅRL tillåter att IT-företaget redovisar faktureringsystemet som en tillgång är det inte tillåtet att redovisa internt upparbetade immateriella anläggningstillgångar enligt K2-regelverket, vilket är det regelverk som IT-företaget har valt att tillämpa. Enligt regelverket ska en sådan tillgång istället kostnadsföras (K2 p. 10.3).

Om IT-företaget hade redovisat enligt K3 skulle förutsättningarna för att redovisa faktureringsystemet som en immateriell tillgång varit uppfyllda (K3 p. 2.12, p. 2.18, p. 18.2, p.18.3, p. 18.4). För att kunna redovisa faktureringsystemet som en tillgång behöver företaget tillämpa aktiveringsmodellen (K3 p. 18.12), vilket förutsättningarna i typfall 1 tillåter. Enligt typfall 1 finns det en tydlig forskning- och utvecklingsfas för tillgången, vilket uppfyller K3s (p. 18.10) kriterier för aktiveringsmodellen. Företaget har dock valt att tillämpa K2-regelverket vilket innebär att företaget ska tillämpa K-regelverket i sin helhet (K2 p. 1.4). På grund av detta ska IT-företaget i själva verket kostnadsföra de utgifter som kan hänföras till tillgången, även ifall 4 kap. 2 § ÅRL tillåter en aktivering av tillgången (K2 p. 10.3).

IT-företaget har valt att tillämpa K2-regelverket men väljer trots detta att redovisa faktureringsystemet som en immateriell tillgång enligt tillåtelse i ÅRL och K3-regelverkets aktiveringsmodell. Avvikelsen från tillämpat K-regelverk anses vara en avvikelse från god redovisningssed enligt BFN.⁵ Genom att företaget gör en avvikelse från god redovisningssed anses ett åsidosättande av bokföringsskyldigheten ha gjorts enligt 4 kap. 2 § BFL och därmed uppfylls åsidosättanderekvisitet i 11 kap. 5 § BrB. För att avvikelsen från god redovisningssed ska kunna ses som ett bokföringsbrott behöver åsidosättanderekvisitet och effektrekvisitet uppfyllas (Asp 1999, s. 18). Effektrekvisitet innebär att rörelsens förlopp, resultat eller ekonomiska ställning inte kan bedömas (Asp, 1999 s. 18). Henrik Lundin bekräftar detta och menar att om företagets redovisning inte kan följas i huvudsak kan åtal väckas. Henrik Lundin berättar att vad som anses vara tillräckligt stort fel brukar anges som en avvikelse på 20 % till 30 %, där 30 % är tumregel. Han poängterar att en uträkning av effekten på hur balans- och resultaträkningen har påverkats behöver göras för att fastslå om avvikelsen utgör ett tillräckligt stort fel för att väcka åtal. Enligt Henrik Lundin kan bokföringsbrott föreligga i typfall 1 om de 130 000 kr som redovisats som tillgång anses ha påverkat företagets räkenskaper så att de inte kan bedömas i huvudsak.

4.5 Uppdrag på löpande räkning

Ett uppdrag på löpande räkning avser entreprenad där inkomsten grundar sig på fast arvode per tidsenhet, faktisk tidsåtgång och de faktiska utgifterna för arbetet (K2 p. 6.8; K3 p. 23.11). Vid redovisning av intäkter som uppkommer genom entreprenad på löpande räkning finns det en tydlig skillnad mellan K2- och K3-regelverket.

Enligt huvudregeln som tillämpas i K3 ska ersättningen för arbetet grunda sig på ett förutbestämt arvode per tidsenhet som är hänförligt till den faktiska tidsåtgången och de

⁵ C Ranta, e-postintervju, 2015-02-25

faktiska utgifterna för det utförda arbetet (K3 p. 23.17). I K3 (s. 194) framgår det att tillfället för redovisning av intäkt *inte* är beroende av faktureringsstillfälle utan att inkomster som är knutna till arbetsinsatsen ska redovisas i den takt arbetet utförs och material levereras eller förbrukas.

Enligt K2-regelverket har företaget möjligheten att välja mellan att redovisa enligt den huvudregel som tillåts enligt K3-regelverket eller att redovisa enligt den så kallade alternativregeln (K2 p. 6.11). Enligt den alternativa redovisningsmetoden ska en inkomst intäktsredovisas i den takt företaget fakturerar kunden för utfört arbete och levererat eller förbrukat material. Intäkten som ska redovisas bestäms av den summa som faktureras, förutsatt att företaget inte fakturerar senare än vad som anses vara affärsmässigt (K2 p. 6.13).

För ett företag som tillämpar K2-regelverket är ett byte av redovisningsmetod från alternativ- till huvudregel alltid tillåtet, men att byta till att redovisa enligt den alternativa redovisningsmetoden kräver särskilda skäl (K2 p. 6.11). Ett K2-företag måste lämna upplysning om vilken redovisningsmetod som används, då samma redovisningsmetod måste användas för alla uppdrag av samma slag (K2 p. 6.11, p. 19.3).

4.5.1 Typfall 2 – uppdrag på löpande räkning

Byggföretaget AB är ett mindre aktieföretag som utför uppdrag på löpande räkning och tillämpar K3-regelverket. Under år 2014 har företaget utfört stora delar av en entreprenad som ska färdigställas under våren år 2015. Entreprenaden är avtalad att generera 1 500 000 kr i intäkter till företaget när arbetet är slutfört.

Byggföretaget beräknar att gå med en vinst på 300 000 kr år 2014 exklusive entreprenadintäkterna och vill därmed skjuta upp skatten på entreprenadarbetet till år 2015. Istället för att redovisa värdet av det nedlagda arbetet och de förbrukade resurserna på entreprenaden väljer företaget att tillämpa alternativregeln enligt K2 och kommer på detta sätt att redovisa intäkten på 1 500 000 kr när arbetet faktureras under år 2015.

4.5.1.1 Analys av typfall 2

I det fall Byggföretaget AB hade redovisat enligt K2 skulle företaget kunnat tillämpa alternativregeln vilket hade inneburit att de hade kunnat redovisa intäkten för entreprenaden vid faktureringsstillfället (K2 p. 6.11, p. 6.13). Byggföretaget har valt att tillämpa K3 och ska därför redovisa intäkten för entreprenaden i takt med att arbetet utförs (K3 p. 23.17). Faktureringsstillfället ska således inte påverka tidpunkten för intäktsredovisningen (K3, s. 194).

BFN har till uppgift att utveckla och främja bokföring och redovisning i mindre och medelstora företag genom att utveckla begreppet god redovisningssed enligt 8 kap. 1 § BFL. Enligt BFN är en avvikelse från tillämpat K-regelverk att anse som en avvikelse från god redovisningssed.⁶ Det framgår av K3 (p. 1.4) att K-regelverket ska följas i sin helhet. Om Byggföretaget AB som tillämpar K3 väljer att redovisa intäkten enligt förenklingsregeln i K2 kan detta anses som en avvikelse från god redovisningssed enligt BFNs uttalande.⁷ Genom att

⁶ C Ranta, e-postintervju, 2015-02-25

⁷ C Ranta, e-postintervju, 2015-02-25

företaget gör en avvikelse från god redovisningssed anses ett åsidosättande av bokföringsskyldigheten ha gjorts enligt 4 kap. 2 § BFL och därmed uppfylls åsidosättanderekvisitet i 11 kap. 5 § BrB. För att avvikelserna från god redovisningssed ska kunna ses som ett bokföringsbrott behöver åsidosättanderekvisitet och effektrekvisitet uppfyllas (Asp 1999, s. 18). Effektrekvisitet innebär att rörelsens förlopp, resultat eller ekonomiska ställning inte kan bedömas (Asp 1999, s. 18). Enligt Henrik Lundin behöver en avvikelse påverka företagets redovisning väsentligt för att effektrekvisitet ska kunna anses uppfyllt. En väsentlig avvikelse ska enligt tumregeln vara 30 % eller mer, menar Henrik Lundin. I typfall 2 kan bokföringsbrott föreligga om de uppskjutna intäkterna för entreprenaden på 1 500 000 kr utgör en väsentlig avvikelse vilket leder till att företagets räkenskaper inte kan bedömas i huvudsak.

4.6 Värdering av materiella anläggningstillgångar

En av de större skillnaderna mellan K2 och K3 är den begränsade möjligheten till uppskrivning i K2-regelverket, men det finns även betydande skillnader mellan regelverken när det kommer till avskrivningar.

Enligt K2 (p. 9.1, p. 9.2) kan en tillgång definieras som något företaget äger och ska redovisa när företaget övertagit väsentliga risker kopplade till ägandet. Enligt K3 (p. 2.12) definieras en tillgång som: *”en resurs över vilken företaget har det bestämmande inflytandet till följd av inträffade händelser och som förväntas ge upphov till ett inflöde av resurser som innefattar framtida ekonomiska fördelar.”*

En tillgång som enligt K3 (p. 17.2) innehas av företaget med syfte att producera eller distribuera varor eller tjänster, uthyra till andra, innehas för administrativa ändamål eller långsiktig investering ses som en materiell anläggningstillgång. Reservdelar eller serviceutrustning bör även ses som materiella anläggningstillgångar om dessa är avsedda att användas under flera räkenskapsår, eller är avsedda att användas tillsammans med andra tillgångar som klassas som materiella anläggningstillgångar (K3 p. 17.3).

Enligt både K2 och K3 ska en anläggningstillgång vid första redovisningstillfället redovisas till anskaffningsvärdet enligt huvudprincipen (K2, s. 179; K3, s. 140). Detta värde bestäms genom inköpspriset adderat med eventuella tullavgifter, installationskostnader, arvoden och skatter minskat med gällande rabatter eller liknande (K2 p. 10.8; K3, s. 140). Enligt K3 (s. 141) finns det utgifter som inte kan anses ingå i anskaffningsvärdet för en materiell tillgång, såsom utgifter för öppning av ny anläggning, utgifter för lansering av nya produkter eller tjänster, administrativa kostnader samt andra omkostnader och utgifter i samband med att företaget börjar bedriva verksamhet på ny ort eller mot en ny typ av kunder. Dessa utgifter ska istället redovisas som kostnader när de uppkommer. Enligt K3 (s. 142) ska en anläggningstillgång efter första redovisningstillfället värderas till anskaffningsvärdet efter eventuell hänsyn till upp- eller nedskrivning minskat med ackumulerade avskrivningar.

Företag som tillämpar K2 får beräkna nyttjandeperioden för maskiner, inventarier och immateriella anläggningstillgångar till fem år av förenklingsskäl, men nyttjandeperioden kan beräknas till en längre period om detta anses lämpligare (K2 p. 10.23). En avskrivning definieras enligt K3 (p. 17.12) som en systematisk periodisering över tillgångens nyttjandeperiod. En anläggningstillgång skall enligt K3-regelverket skrivas av som helhet under denna period (K3, p. 17.13). För att fastställa den systematiska avskrivningen måste

således en korrekt nyttjandeperiod beräknas, vilket enligt K3 (s. 143) görs genom en uppskattning av följande faktorer:

- Tillgångens förväntade användning, baserat på kapacitet och produktion.
- Tillgångens förväntade slitage baserat på drifttid, reparationer och underhåll.
- Legala eller liknande begränsningar så som avtalstid.
- Beaktning av den tid det tar innan tillgången blir tekniskt omodern eller efterfrågan av den tillverkade produkten eller tjänsten avtar.

I de fall det skulle finnas anledning att anta att nyttjandeperioden för en materiell anläggningstillgång har förändrats sedan den senaste uppskattningen ska denna omprövas (K3 p 17.17).

Enligt K3 beräknas en tillgångs avskrivningsbara belopp genom anskaffningsvärde, alternativt annat bestämt värde i de fall anskaffningsvärde inte kan fastställas, med avdrag för tillgångens restvärde (K3 p. 17.14). Det avskrivningsbara beloppet blir aktuellt först när tillgången tas i bruk och företaget börjar genomföra avskrivningar (K3 p. 17.18). Företaget ska välja att genomföra avskrivningar enligt antingen linjär, degressiv eller produktionsberoende metod (K3, s. 144). Den metod som väljs ska spegla den beräknade förbrukningen av anläggningstillgångens ekonomiska livslängd (K3 p. 17.20).

Vägledningen för K3 (ss. 144-145) behandlar inte uppskrivning av materiella tillgångar utan ger istället företagen möjlighet att utgå ifrån 4 kap. ÅRL som anger de omständigheter som krävs för uppskrivning (*se avsnitt 3.5.3.3 Värdering av materiella anläggningstillgångar*). I K2 anvisas att företag som väljer att tillämpa detta regelverk är begränsade till att endast kunna göra uppskrivningar på mark- och byggnadsanläggningar (p. 10.37). Detta trots att ÅRL möjliggör uppskrivning av anläggningstillgångar förutsatt att de uppfyller angivna kriterier.

4.6.1 Typfall 3 – Avskrivning av materiell anläggningstillgång

Tryckföretaget AB är ett mindre aktiebolag som redovisar enligt K3. Under året har företaget noterat att fyra av deras maskiner har nått slutet på sin nyttjandeperiod och ledningen har bedömt att det är dags att investera i nya. Nyttjandeperioden på de äldre maskinerna varierade mellan 5 till 20 år. När nyttjandeperioden ska fastställas på de nyköpta maskinerna bestämmer sig ledningen för att skriva av maskinerna på fem år på grund av enkelhetsskäl, därav tillämpar företaget förenklingsregeln enligt K2.

Enligt förenklingsregel (5 år)		Avskriv./år	Enligt K3		Avskriv./år
Pappersskrivare	200 000 kr	40 000 kr	Pappersskrivare (10 år)	200 000 kr	20 000 kr
Digitalt skärbord	300 000 kr	60 000 kr	Digitalt skärbord (15 år)	300 000 kr	20 000 kr
Digital press	500 000 kr	100 000 kr	Digital press (10 år)	500 000 kr	50 000 kr
Inbindningsmaskin	100 000 kr	20 000 kr	Inbindningsmaskin (20 år)	100 000 kr	5 000 kr
Årlig avskrivning		220 000 kr	Årlig avskrivning		95 000 kr

Figur 4.1 – Tryckföretaget ABs årliga avskrivningar (egen figur).

4.6.1.1 Analys av typfall 3

Enligt 4 kap. 4 § ÅRL ska en materiell anläggningstillgång med en begränsad nyttjandeperiod skrivas av systematiskt under denna period. De företag som redovisar enligt K2 (p. 10.23) har möjlighet att tillämpa en förenklingsregel som anger att nyttjandeperioden för maskiner och inventarier alltid får bestämmas till 5 år. Enligt typfall 3 har företaget valt att använda sig av denna regel av enkelhetsskäl. Företaget har dock valt att tillämpa K3 vilket innebär att företaget måste göra en korrekt bedömning av nyttjandeperioden samt skriva av tillgången i sin helhet under denna period (K3 p. 17.12, p. 17.13). Därav har företaget gjort en större avskrivning än vad som är tillåtet enligt K3. De totala årliga avskrivningarna blir därför 125 000 kr mer de kommande 5 åren, än om företaget hade beaktat den korrekta nyttjandeperioden.

Tryckföretaget AB har valt att tillämpa K3-regelverket men har ändå valt att använda en förenklingsregel i K2, vilket inte är tillåtet enligt BFN (K3 p. 1.4). Avvikelsen från tillämpat K-regelverk kan anses vara en avvikelse från god redovisningssed enligt BFN.⁸ Genom att företaget gör en avvikelse från god redovisningssed anses ett åsidosättande av bokföringsskyldigheten ha gjorts enligt 4 kap. 2 § BFL och därmed uppfylls åsidosättanderekvisitet i 11 kap. 5 § BrB. För att avvikelsen från god redovisningssed ska kunna ses som ett bokföringsbrott behöver även effektrekvisitet uppfyllas (Asp 1999, s. 18). Effektrekvisitet innebär att rörelsens förlopp, resultat eller ekonomiska ställning inte kan bedömas (Asp 1999, s. 18). Henrik Lundin bekräftar detta och menar att om företagets redovisning inte kan följas i huvudsak kan åtal väckas. Henrik Lundin berättar att vad som kan anses vara ett väsentligt fel är en avvikelse på 30 % i räkenskaperna. I typfall 3 kan bokföringsbrott föreligga om det ökade avskrivningsbeloppet på 125 000 kr som redovisats anses ha påverkat företagets räkenskaper så att de inte kan bedömas i huvudsak.

4.6.2 Typfall 4 – Uppskrivning av materiell anläggningstillgång

Produktionsföretaget AB äger en fabrik som tillverkar plastdelar till bilindustrin. Företaget är ett mindre aktiebolag och har därför valt att tillämpa K2-regelverket av enkelhetsskäl. Då företaget i januari 2013 köpte in en ny maskin var dess värde 2 000 000 kr och nyttjandeperioden beräknades till 10 år. När företaget gjorde en omprövning av tillgångens värde två år senare beräknades värdet av samma maskin ha stigit till 2 500 000 kr, vilket är 500 000 kr över det bokförda värdet från år 2013. Företaget skriver därför upp maskinens värde till totalt 2 500 000 kr (i detta typfall tas ingen hänsyn till ackumulerade avskrivningar av maskinen). Företaget gör samtidigt en avsättning till en uppskrivningsfond med 500 000 kr. Företaget lämnar i samband med detta även not där de förklarar hur uppskrivningsbeloppet har behandlats skattemässigt.

4.6.2.1 Analys av typfall 4

Enligt 4 kap. 6 § ÅRL får uppskrivning göras om anläggningstillgången har ett tillförlitligt och bestående värde som väsentligt överstiger det bokförda värdet. Detta är endast tillåtet om uppskrivningsbeloppet avsätts till en uppskrivningsfond, sker genom fondemission eller nyemission. Om produktionsföretaget AB hade redovisat enligt K3 hade de behövt ta hänsyn

⁸ C Ranta, e-postintervju, 2015-02-25

till detta lagrum då K3-regelverket hänvisar direkt till 4 kap. 6 § ÅRL. Enligt typfall 4 har produktionsföretaget uppfyllt de krav som ställs för uppskrivning enligt ÅRL. Produktionsföretaget har dock valt att redovisa enligt K2 vilket innebär att de enda materiella anläggningstillgångar som får skrivas upp är mark och byggnadsanläggningar (K2 p. 10.37). Därav har företaget gjort en otillåten uppskrivning enligt K2 på 500 000 kr som har aktiverats i balansräkningen.

Företaget har avvikit från sitt tillämpade K-regelverk, vilket inte är tillåtet enligt K2 (p. 1.4). Enligt BFN är en avvikelse från tillämpat K-regelverk, en avvikelse från god redovisningssed.⁹ God redovisningssed är knuten till lag genom 4 kap. 2 § BFL som tydligt anger att bokföringsskyldigheten ska fullgöras på ett sätt som stämmer överens med god redovisningssed. BrBs åsidosättanderekvisit kan därför anses vara uppfyllt då bokföringsskyldigheten har åsidosatts. För att avvikelsen ska kunna ses som ett bokföringsbrott behöver även effektrekvisitet uppfyllas (Asp 1999, s. 18). Effektrekvisitet innebär att rörelsens förlopp, resultat eller ekonomiska ställning inte kan bedömas (Asp 1999, s. 18). Enligt Henrik Lundin behöver en avvikelse påverka företagets redovisning väsentligt för att effektrekvisitet ska kunna anses uppfyllt. Henrik Lundin nämner även att om företaget lämnat information om avvikelsen i not kan det vara svårt för åklagaren att väcka åtal, då företagets räkenskaper kan bedömas i huvudsak. På grund av detta kan det vara svårt att påtala bokföringsbrott i typfall 4, vilket styrks av Henrik Lundins resonemang.

4.7 Värdering av fastighet

Enligt K3s komponentmetod ska en uppdelning av anskaffningsvärdet göras av de materiella anläggningstillgångar som har betydande komponenter vars nyttjandeperiod skiljer sig väsentligt åt (K3 p. 17.4, p. 17.11). I K3 nämns fastighet som ett exempel på materiell anläggningstillgång med betydande komponenter där skillnaden för komponenternas nyttjandeperiod kan skilja sig väsentligt. Vid en komponentindelning av en fastighet ska marken redovisas som en komponent och sedan kan byggnaden delas upp utefter de mest betydande komponenter som kan identifieras såsom stomme, stammar, fasad med mera (K3, s. 139). Om en komponent byts ut ska den uträddade komponenten inte längre redovisas i balansräkningen utan kostnadsföras (K3 p. 17.21, s. 145). Vid komponentutbyte ska utgifter för detta räknas in i tillgångens redovisade värde, vilket även gäller nya komponenter som läggs till en tillgång (K3 p. 17.5). Utgifter för reparationer och löpande underhåll ska redovisas som kostnader (K3, s. 139). I de fall en tillgång har delats upp efter olika komponenter ska varje komponent skrivas av separat utefter varje komponents nyttjandeperiod (K3 p. 17.13).

Enligt K2s enhetsmetod (p. 10.1) ska ett företag redovisa de nödvändiga delar som finns hos en enhet, vilket i sig utgör *en* anläggningstillgång. Det vill säga att komponentuppdelning inte är tillåtet. Skulle det ske en tillbyggnad av en fastighet ska detta tas upp som *en* tillgång, dock ska endast utgifter för ombyggnad tas upp som tillgång om det anses höja värdet för fastigheten. Utgifter som enligt inkomstskattelagen får lov att dras av direkt får kostnadsföras enligt K2 (p. 10.13, p. 10.14). Enligt K2 ska utgifter för ombyggnad tas upp till den del som ses som värdehöjande för fastigheten och som väsentligt förändrar byggnadens användningsområde. Ett exempel på ombyggnad kan vara byte till energisparande fönster eller omfattande byte av bärande delar. Utgifter för reparation och underhåll ska inte aktiveras

⁹ C Ranta, e-postintervju, 2015-02-25

utan ska istället kostnadsföras (K2, ss. 169-170). Det som anses som en reparation är en återställning av en byggnad till det skick den var vid ny-, till- eller ombyggd. Åtgärderna ska avse byggnadsdelar som behöver bytas ut eller underhållas en eller flera gånger under byggnadens nyttjandeperiod för att behålla byggnaden i sitt ursprungliga skick (K2, s. 170).

Det som anses vara nyttjandeperiod enligt K3-regelverket är ” *den period under vilken en tillgång förväntas vara tillgänglig att användas av ett företag*” eller ”*det antal tillverkade enheter, eller motsvarande, som förväntas bli producerade med tillgången av ett företag*” (K3 p. 17.16). Nyttjandeperioden för en materiell anläggningstillgång ska omprövas om det finns indikationer på att den har förändrats sedan föregående balansdag (K3 p. 17.17). Vid värdering av en tillgångs nyttjandeperiod behöver företaget beakta vad den förväntade användningen av tillgången kommer vara, förväntat slitage, legala eller liknande begränsningar avseende tillgångens användning samt möjligheten att tillgången kan bli tekniskt eller kommersiellt omodern (K3, s. 143). Den realisationsvinst eller -förlust som uppstår när en materiell anläggningstillgång eller en komponent tas bort från balansräkningen ska redovisas som övrig rörelseintäkt eller rörelsekostnad i resultaträkningen (K3, s. 145).

Det som anses vara nyttjandeperiod enligt K2 (p. 10.16) är den tid som företaget avser att nyttja en tillgång. Delar av en anläggningstillgång som tillsammans utgör en anläggningstillgång ska skrivas av gemensamt där varje anläggningstillgång ska skrivas av var för sig (K2 p.10.17, p. 10.18). Mark, markanläggning, byggnad, byggnadstillbehör och tillkommande utgifter som kan hänvisas till dessa tillgångar utgör separata avskrivningsenheter och ska skrivas av var för sig (K2 p. 10.18). Enligt K2 utgör tillkommande aktiverade utgifter, som är hänförliga till byggnad eller mark, en avskrivningsenhet och därför ändras inte nyttjandeperioden för den ursprungliga tillgången (K2, s. 176). Företaget ska påbörja avskrivningen det år tillgången tas i bruk och företaget får då enligt K2 göra en lika stor avskrivning även ifall tillgången endast har varit i bruk en kortare period av räkenskapsåret. Om tillgången skulle vara en byggnad får avskrivningen påbörjas från första året företaget redovisat tillgången i balansräkningen, även ifall byggnaden inte än tagits i bruk. Avskrivning behöver inte göras det år tillgången avyttras (K2 p. 10.19). Vid avskrivning av byggnad enligt K2 får nyttjandeperioden bestämmas i enlighet med Skatteverkets allmänna råd om värdeminskningssavdrag för byggnader (K2 p. 10.27). Det är dock inte tillåtet att göra avskrivningar på mark (K2 p. 10.25).

Enligt K3 (s. 165) kan materiella anläggningstillgångar värderas till verkligt värde och ifall värdet inte kan fastställas kan företaget ta hänsyn till avskrivet återanskaffningsvärde. Enligt K3 (p. 2.20) är verkligt värde det belopp till vilket en tillgång skulle kunna överlåtas mellan kunniga oberoende parter och som har ett intresse av att transaktionen genomförs. Enligt K2 (p. 10.38) får en uppskrivning av byggnad och mark inte överstiga taxeringsvärdet. Om en uppskrivning sker av en byggnad ska den skrivas av enligt byggnadens återstående nyttjandeperiod (K2 p. 10.28). I K3 (s. 144) finns ingen reglering som i K2, utan där görs en direkthänvisning till 4 kap. ÅRL istället. Därav behöver företaget själva göra en lagtolkning på vad en uppskrivning skulle innebära.

Enligt K3 (p. 29.19) ska ett företag redovisa uppskjuten skatt. Uppskjuten skatt beskrivs enligt K3 (p. 29.11) som inkomstskatt för skattepliktigt resultat vilket avser framtida räkenskapsår som en följd av tidigare transaktioner eller händelser. Enligt K2 (s. 230) är det inte tillåtet att redovisa uppskjuten skatt.

4.7.1 Typfall 5 – Komponentutbyte

Tyggrossisten AB är ett mindre aktiebolag som äger en fastighet sedan 10 år tillbaka där de säljer importerade textilier och sytillbehör till heminredningsbutiker samt har lager för deras egen internetshop för privata kunder. Under våren har lagerpersonalen märkt att taket läcker på två ställen när snön har börjat smälta och företagets ledning har bestämt att istället för att laga taket, byta ut hela mot ett nytt för en kostnad på 500 000 kr. Det nya taket ska ha en annan lutning så att snö inte kan lägga sig lika lätt på taket. Den beräknade nyttjandeperioden för det nya taket är 40 år. Utöver takbytet väljer företagsledningen att byta ut lastportarna vid lastbryggan då det har blivit skeva med tiden och även börjat rosta på sina ställen. De nya lastportarna beräknas till en kostnad på 200 000 kr och den beräknade nyttjandeperioden är 10 år. Eftersom företaget inte vill att resultaträkningen ska bli för tungt påverkad av nyinvesteringarna i byggnaden väljer företaget att tillämpa komponentmetoden enligt K3 även ifall tyggrossisten har valt att redovisa enligt K2-regelverket.

Tyggrossisten väljer att aktivera både takbytet och portbytet i balansräkningen och gör därför en uppskattad utrantering av de tidigare delarna av fastigheten. Då det nya taket är en förbättring mot tidigare tak uppskattar ledningen det gamla taket vara värt 100 000 kr med en nyttjandeperiod kvar på 10 år. De gamla portarna uppskattas att ha samma nyttjandeperiod som de nya portarna och därför skulle dessa portar vara värda 0 kr vid utbytet. Det vill säga att en kostnad på 100 000 kr + 0 kr kommer belasta resultaträkningen vid den uppskattade utranteringen för gamla taket och portarna. Utöver detta väljer tyggrossisten att redovisa uppskjuten skatt för att försöka ge en så rättvis bild som möjligt av företagets nya investeringar i fastigheten. Tillämpningen av komponentmetoden på fastigheten framgår tydligt av noter i årsredovisningen.

4.7.1.1 Analys av typfall 5

Enligt K2 kan utgifter för en ombyggnad tas upp som tillgång till den del som anses vara värdehöjande för fastigheten och som väsentligt förändrar byggnadens användningsområde dock ska utgifter för reparationer och underhåll kostnadsföras (K2, ss. 169-170). Det som anses som reparation är de åtgärder som görs för att återställa en byggnad till det skick den var vid ny-, till- eller ombyggnad (K2, s. 170). I typfall 5 kan takbytet anses vara värdehöjande för fastigheten och därför kan detta anses vara en väsentlig förändring för byggnaden, till skillnad från bytet av lastportarna som enligt K2 ska ses som en reparation och därmed direkt kostnadsföras. Enligt K2 ska tillkommande utgifter som är hänförliga till byggnad utgöra en egen avskrivningsenhet och därför ändras inte nyttjandeperioden för byggnaden i sig (K2, s. 176). Om tyggrossisten hade valt att tillämpa K2-regelverket i sin helhet hade de endast kunnat aktivera de tillkommande utgifterna för taket som sågs som värdehöjande och kostnadsfört resterande belopp av taket samt lastportarna.

I typfall 5 har tyggrossisten valt att avvika från det tillämpade K2-regelverket och tillämpat K3s komponentmetod istället. Vid tillämpning av K3s komponentmetod behöver företaget göra en uppdelning av de betydande komponenter vars nyttjandeperiod skiljer sig väsentligt åt (K3 p. 17.4, p. 17.11). Denna uppdelning har påbörjats i typfall 5. En uppdelning av fastighetens stomme, stammar, fasad och andra betydande komponenter för fastigheten hade tyggrossisten behövt göra för att tillämpa komponentmetoden i sin helhet (K3, s. 139).

När en komponent byts ut ska den uträknade komponenten tas bort från balansräkningen och istället kostnadsföras (K3 p. 17.21, s. 145). Utgifter för den nya komponenten ska räknas in i tillgångens redovisade värde (K3 p. 17.5). Dessa delar har tyggrossisten tagit hänsyn till när de valde att aktivera tak- och portbytet i balansräkningen. Tyggrossisten har även valt att redovisa uppskjuten skatt vilket är ett krav enligt K3 (p. 29.19). Eftersom tyggrossisten har valt att tillämpa K2 har de gjort en otillåten aktivering i balansräkningen som uppgår till 600 000 kr (700 000 kr – 100 000 kr), som enligt K2 till stor del skulle ha kostnadsförts.

Även om komponentsmetoden är tillåten enligt 4 kap. ÅRL har tyggrossisten avvikit från sitt tillämpade K-regelverk genom att tillämpa komponentmetoden samt redovisa uppskjuten skatt. En avvikelse från tillämpat K-regelverk anses vara en avvikelse från god redovisningssed, enligt BFN.¹⁰ Genom att tyggrossisten har avvikit från god redovisningssed anses åsidosättanderekvisitet vara uppfyllt enligt 11 kap. 5 § BrB. För att det ska anses som ett bokföringsbrott behöver åsidosättanderekvisitet och effektrekvisitet uppfyllas (Asp 1999, s. 18). Effektrekvisitet innebär att rörelsens förlopp, resultat eller ekonomiska ställning inte kan bedömas (Asp 1999, s. 18). Henrik Lundin bekräftar detta och menar att om företagets redovisning inte kan följas i huvudsak kan åtal väckas. I typfall 5 har företaget valt att tillämpa komponentsmetoden till viss del på deras fastighet men trots detta redovisat denna tillämpning tydligt genom att lämna not med information om tillvägagångssätt, därav skulle detta kunna anses som att företagets rörelses förlopp, resultat och ekonomisk ställning fortfarande kan bedömas. På grund av detta kan det vara svårt att påtala bokföringsbrott enligt 11 kap. 5 § BrB, vilket styrks av Henrik Lundins resonemang om typfall 5.

4.7.2 Typfall 6 – Uppskrivning av fastighet och mark

Tyggrossisten AB har de första sju åren, sedan de köpte fastigheten och flyttade in år 2006, varit ensamma med att nyttja det område som ligger nära en motorvägsavfart. De senaste tre åren har fler företag etablerat sig i närheten samt restauranger och ett köpcentrum. Vid köpet av fastigheten betalade tyggrossisten 4 500 000 kr, varav marken värderades till 2 000 000 kr. På grund av tyggrossistens läge på det nyligen uppkomna industriområdet har det fått två erbjudanden från två villiga köpare som har visat sig mycket intresserade av att köpa ut tyggrossisten för att etablera ett transportföretag i byggnaden istället. Den ena köparen har erbjudit tyggrossisten 6 300 000 kr medan den andra köparen har erbjudit 6 500 000 kr. Tyggrossistens ledning har märkt att försäljningen har gått mycket bättre sedan industriområdet har börjat byggas ut och är därför inte beredda att sälja fastigheten för att flytta verksamheten någon annanstans. Ledningen vill därför avvakta och passar istället på att skriva upp byggnaden med tillhörande mark till ett totalt värde på 6 500 000 kr, vilket är en ökning med 2 000 000 kr från det ursprungliga anskaffningsvärdet. Då tyggrossisten gör bedömningen att det är läget av byggnaden som har gjort att värdet har stigit väljer de att göra en större uppskrivning på marken med 1 200 000 kr och resterande belopp på 800 000 kr hänförs till byggnaden. Företaget redovisar enligt K2-regelverket och taxeringsvärdet för marken uppgår idag till 2 200 000 kr och byggnaden till 2 600 000 kr. Tyggrossisten tillför uppskrivningsbeloppet till en uppskrivningsfond samt lämnar not om hur beloppet ska behandlas skattemässigt.

¹⁰ C Ranta, e-postintervju, 2015-02-25

		Byggnad	Mark	Totalt
Redovisat värde*	år 2015	2 500 000	2 000 000	4 500 000
Taxeringsvärde	år 2015	2 600 000	2 200 000	4 800 000
Verkligt värde	år 2015	3 300 000	3 200 000	6 500 000

**I detta typfall tas det inte hänsyn till ackumulerade avskrivningar av fastigheten.*

Figur 4.2 – Tyggrossisten ABs uppskrivning av fastighet (egen figur).

4.7.2.1 Analys av typfall 6

Enligt 4 kap. 6 § ÅRL är det tillåtet att göra en uppskrivning av en anläggningstillgång om det högre värdet är tillförlitligt och värderas att vara ett bestående värde och väsentligt överstiger det bokförda värdet. Uppskrivning får endast ske om uppskrivningsbeloppet tillförs till en uppskrivningsfond eller för ökning av aktiekapital genom fondemission eller nyemission. Vid en uppskrivning ska information lämnas i en not om hur uppskrivningsbeloppet har behandlats skattemässigt, enligt 4 kap. 6 § ÅRL. Då K3 (s. 144) direkt hänvisar till detta lagrum finns det ingen begränsning i hur stor uppskrivning av en anläggningstillgång kan vara så länge värdet är tillförlitligt och värderas att vara bestående. I typfall 6 har Tyggrossisten AB fått två erbjudanden på fastigheten vilket det högsta värdet kan likställas med fastighetens verkliga värde, vilket är ett tillåtet uppskrivningsvärde enligt K3 (p. 2.20, s. 165). Företaget har även uppfyllt kraven om avsättning till uppskrivningsfond samt lämnat information om uppskrivningen i not. Även ifall uppskrivning till verkligt värde är tillåtet enligt ÅRL och K3 har tyggrossisten valt att redovisa enligt K2. När K2-regelverket tillämpas ska det tillämpas i sin helhet (K2 1.4). Det anges i K2 (p. 10.38) att företag inte får göra en uppskrivning som överstiger taxeringsvärdet. Därav gör tyggrossisten en otillåten uppskrivning enligt K2 på 1 700 000 kr (6 500 000 kr – 4 800 000 kr).

I typfall 6 gör tyggrossisten en avvikelse från det valda K2-regelverket. En avvikelse från tillämpat K-regelverk anses vara en avvikelse från god redovisningssed enligt BFN.¹¹ Genom att tyggrossisten har avvikit från god redovisningssed anses åsidosättanderekvisitet vara uppfyllt enligt 11 kap. 5 § BrB. För att ett bokföringsbrott ska anses föreligga behöver även effektrekvisitet uppfyllas (Asp 1999, s. 18). Effektrekvisitet innebär att rörelsens förlopp, resultat eller ekonomiska ställning inte kan bedömas (Asp 1999, s. 18). I typfall 6 har företaget gjort en otillåten uppskrivning enligt K2 men lämnat not med information om tillvägagångssätt. Detta skulle kunna göra att företagets rörelsens förlopp, resultat och ekonomisk ställning fortfarande kan bedömas. På grund av detta kan det vara svårt att påtala bokföringsbrott enligt 11 kap. 5 § BrB, vilket styrks av Henrik Lundins resonemang under typfall 5.

¹¹ C Ranta, e-postintervju, 2015-02-25

4.8 Analys av K-regelverkens relation till lagen

Henrik Lundin menar att relationen mellan lagen och K-regelverken innebär ett outforskat område vilket beror på att K-regelverken fortfarande är nytt och att det idag saknas rättsfall inom området.

Henrik Lundin förklarar att BFN ansvarar för att utveckla innehållet i god redovisningssed vilket idag görs genom K-regelverken och BFNs vägledningar. BFN hävdar att de genom införandet av K-regelverken har skapat ett heltäckande regelverk som tillsammans med vägledningen kan sägas utgöra en del av vad som anses vara god redovisningssed.¹² Eriksson (2014) menar i och med införandet av K-regelverken att ett företag som avviker från sitt tillämpade K-regelverk har mycket svårt att hävda att de följer god redovisningssed.

Thorell (1984, s. 25) påstår att kopplingen mellan lag och god redovisningssed beror på att BFL och ÅRL anses som ramlagstiftning. God redovisningssed har därmed en utfyllande funktion och ska enligt Henrik Lundin användas för att ge tolkning kring detaljer. Detta kan utläsas genom 2 kap. 2 § ÅRL som anger att: *”Årsredovisningen ska upprättas på ett överskådligt sätt och i enlighet med god redovisningssed”*.

Henrik Lundin hävdar att bokföringsbrottet är att anse som ett blankettstraffbud, vilket innebär att det hämtar sitt materiella innehåll från BFL och god redovisningssed. Asp (1999, s. 19) anser att sambandet mellan BFL och god redovisningssed är förknippat med komplikationer och kan tolkas på många olika sätt. Thorell (1984, s. 33) påstår att god redovisningssed kan ses som en tolkning av lagen. Asp (1999, s. 19) menar således att BFL, genom god redovisningssed, skulle kunna ses som självtolkande enligt detta resonemang.

Begreppet god redovisningssed återfinns i 4 kap. 2 § BFL som lyder: *”bokföringsskyldigheten ska fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed”*. Asp (1999, s. 21) menar att i det fall ett företag avviker från god redovisningssed skulle detta kunna ses som en avvikelse från BFL. På grund av kopplingen mellan BrB och BFL genom bokföringsskyldigheten, menar Asp (1999, s. 21) att avvikelse från bokföringsskyldigheten skulle kunna ses som straffbart enligt 11 kap. 5 § BrB.

4.9 Analys av avvikelse från K-regelverk

Under intervjun med Henrik Lundin nämnde han att god redovisningssed är en problematisk del av straffrätten då god redovisningssed utvecklas över tid. Detta stämmer överens med Asps (1999, s. 20) resonemang kring begreppets problematik, då god redovisningssed både är en tolkning av lagen samt innefattas av normer som inte går att utläsa i lagen. Thorell (1984, s. 35) menar att samspelet mellan god redovisningssed och lag beror på att praxis har en utfyllande funktion för BFL, som anses vara en ramlagstiftning. Utifrån problematiken som Henrik Lundin nämner hänvisar han vidare till konflikten mellan god redovisningssed och legalitetsprincipens obestämdhetsförbud. Westermarck (2012, s. 131) anser också att god redovisningssed innebär ett visst legalitetsproblem gällande obestämdhetsförbudet, då begreppet och dess omfattning inte är tillräckligt definierat i lagen. Enligt Asp (1999, ss. 28-29) måste lagtexten få lov att vara formulerad så den går att tolka på olika sätt och poängterar att obestämdförbudet inte är en absolut regel utan endast är en princip. Trots

¹² C Ranta, e-postintervju, 2015-02-25

detta ställer Asp (1999, s. 28) frågan om hur obestämd lagtext får bli innan de anses bryta mot legalitetsprincipen. Hultqvist (2013, s. 16) nämner att även om obestämdhetsförbudet inte har stöd i lagen diskuteras kvaliteten genomgående i remissomgångarna där vag eller obestämd lagstiftning granskas av remissinstanser samt av lagrådet och eventuella brister lyfts och behandlas.

Vad som avgör om bokföringsbrott föreligger är huvudsakskriteriet som återfinns i 11 kap. 5 § BrB. Om en bokföringsskyldig uppfyller huvudsakskriteriets två rekvisit föreligger bokföringsbrott (Dahlqvist & Elofsson 2005, s. 69). Första rekvisitet är åsidosättanderekvisitet vilket innebär att bokföringsskyldigheten som specificeras i BFL åsidosätts. Det andra rekvisitet är effektrekvisitet vilket innebär att avvikelser från bokföringsskyldigheten ska resultera i att rörelsens förlopp, resultat eller ekonomiska ställning inte kan bedömas i huvudsak (Asp, 1999, s. 18).

Asp (1999, s. 25) anser att det är svårt att definiera vad som är lagbrott och vad som endast är avvikelse från god redovisningssed. Han fortsätter resonemanget med att det är mycket svårt, om inte omöjligt, att uppfylla effektrekvisitet enbart genom avvikelse från god redovisningssed. Henrik Lundin betonar risken för bokföringsbrott om ett företag skulle avvika från det tillämpade K-regelverket. Han menar att om ett företag inte följer tillämpat K-regelverk i sin helhet kommer företaget riskera att fällas för bokföringsbrott. Henrik Lundin anser att om ett bokföringsbrott påstås så hävdas även en avvikelse från god redovisningssed.

För att bedöma om ett bokföringsbrott föreligger enligt effektrekvisitet, menar Henrik Lundin att felet i redovisningen ska innebära en väsentlig skillnad för företagets räkenskaper. Vad som brukar ses som ett tillräckligt stort fel i redovisningen brukar anges som en avvikelse vid 20 % till 30 %, där Henrik Lundin menar att 30 % brukar vara tumregel. Han förklarar även att det kan vara svårt för domstolen att anta bokföringsbrott om avvikelse från K-regelverket har lämnats i not. I 11 kap. 5 § BrB står det att oriktiga uppgifter i bokföringen, som gör att rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning i huvudsak inte kan bedömas med ledning av bokföringen, anses leda till bokföringsbrott. Om not lämnas som förklarar anledning och genomförandet av avvikelser blir det svårt för åklagaren att väcka åtal, berättar Henrik Lundin. Henrik Lundin förklarar att det kan vara svårt för domstolen att anta bokföringsbrott vid avvikelse från K-regelverk då det idag inte finns rättsfall som behandlar detta samband.

4.10 Analys utifrån institutionell teori

Henrik Lundin förklarar att om ett företag avviker från vad som anses som god redovisningssed kan detta leda till att revisorn inte upprättar en ren revisionsberättelse. Deegan och Unerman (2011, s. 362) menar i sin tur att de företag som avviker från samhällets förväntningar kan få svårigheter att skapa och bibehålla legitimitet. Henrik Lundin förklarar att detta kan påverka företagets intressenter som banken, vilket kan göra det svårt för företaget att exempelvis beviljas krediter och lån.

Enligt DiMaggio och Powell (1983, ss. 148-149) måste företagen anpassa sig efter bland annat kulturella förväntningar. Genom att anpassa sig till dessa förväntningar kan företaget uppnå ett bättre rykte och ökad lönsamhet (DiMaggio & Powell 1983, s. 153). Institutionaliserade tekniker och program fungerar som starka vägledningar för vad som anses som legitimt vilket kan göra att företag väljer att implementera dessa trots att det inte är det

effektivaste alternativet för företagets verksamhet (Meyer & Rowan 1977, s. 340). Deegan och Unerman (2011, s. 362) menar att organisationer väljer att följa praxis som ett sätt att skapa och underhålla sin legitimitet. Tillämpad bokföringspraxis används enligt Thorell (1984, s. 33) för att tolka BFL, denna tolkning mynnar ut i definitionen av god redovisningssed.

5 Diskussion

5.1 Inledning

I detta kapitel kommer studiens resultat att behandlas i kombination med egna reflektioner där studiens frågeställning kommer att besvaras. I slutet av kapitlet görs en summering av studiens slutsatser och förslag till vidare forskning.

5.2 Egen reflektion

En fråga som väcktes under studien, var om god redovisningssed kan anses vara en del av lagen eller anses vara något som råder utanför lagens ramar. Då både BFL och ÅRL anses vara ramlagstiftningar, och hänvisar till god redovisningssed för utfyllnad i vissa detaljfrågor, skulle begreppet kunna anses utgöra en del utav lagen. Samtidigt frikopplas definitionen genom att god redovisning anses som *"faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets bokföringsskyldiga"* (prop. 1975:104, s. 148). Utvecklingen av god redovisningssed faller under BFNs huvudansvar genom 8 kap. 1 § BFL, vilket kan anses som en ytterligare frikoppling från lagen. På detta sätt kan god redovisningssed vålla ett visst legalitetsproblem då lagen hänvisar till begreppet för tolkning av lagtext men erbjuder ingen definition av dess innehåll.

God redovisningssed finns föreskrivet i 4 kap. 2 § BFL, men Henrik Lundin anser att begreppet god redovisningssed kan stå i strid med obestämdhetsförbudet. Westermarck (2012, s. 131) anser att detta beror på att god redovisningssed inte är tillräckligt definierat i lagen. Under studien har det konstaterats att god redovisningssed kan ha olika innehåll baserat på företag och den bransch som företagen verkar inom (BFN 2015b; SOU 1973:57, s. 94). Då begreppet är utsatt för ständig utveckling blir definitionen av god redovisningssed problematisk eftersom detta innebär att begreppets innehåll kan ha olika betydelse utan att detta finns föreskrivet i lagtext. Därav kan det innebära svårigheter för företagen som har förhållandevis lite information att utgå ifrån, om lagen är den enda källan av information. I likhet med Asps (1999, ss. 28-29) resonemang anser vi dock att obestämdhetsförbudet ej kan ogiltighetsförklara begreppet god redovisningssed. Detta då obestämdhetsförbudet endast anses som en princip och inte som regel och får därmed ge företräde åt andra bestämmelser av regelkaraktär.

God redovisningssed har varit länken för att besvara vilken relation BFNs K-regelverk har till svensk lagstiftning. BFN har själva uttalat sig om att K-regelverken är en del av god redovisningssed,¹³ vilket även bekräftades av intervjun med Henrik Lundin på EBM. Därav har vi synonymt behandlat en avvikelse från K-regelverken som en avvikelse från god redovisningssed i denna studie. Detta har utmynnat i frågan ifall en avvikelse från endast god redovisningssed kan innebära bokföringsbrott.

För att ett bokföringsbrott ska föreligga ska åsidosättanderekvisitet och effektrekvisitet uppfyllas, som regleras i 11 kap. 5 § BrB. Åsidosättanderekvisitet uppfylls när bokföringsskyldigheten som finns definierad i 4 kap. BFL åsidosätts. Bland annat innebär bokföringsskyldigheten att redovisningen ska upprättas i enlighet med god redovisningssed. Vi har därför noterat att samtliga av studiens typfall uppfyller åsidosättanderekvisitet då

¹³ C Ranta, e-postintervju, 2015-02-25

företagen anses avvika från god redovisningssed. I och med att åsidosättanderekvisitet har varit uppfyllt i samtliga typfall har fokus varit att identifiera effektrekvisitets innebörd. Det som menas med att effektrekvisitet är uppfyllt är att affärshändelser saknas i bokföringen eller att oriktiga uppgifter har lämnats som påverkar rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning, vilket har gjort att räkenskaperna inte kan bedömas i huvudsak. Henrik Lundin använder sig av ordet *väsentligt* när han pratade om effektrekvisitet. Om ett företags räkenskaper påverkas väsentligt av den felaktiga redovisningen anser Henrik Lundin att effektrekvisitet är uppfyllt och att detta kan leda till bokföringsbrott. Han nämner att en avvikelse på 30 % som en väsentlig påverkan. Enligt Asp (1999, s. 25) är det mycket svårt, om inte omöjligt, att uppfylla effektrekvisitet enbart genom avvikelse från god redovisningssed. Henrik Lundin gav oss ett annorlunda svar där han ansåg att en avvikelse från tillämpat K-regelverk alltid är förknippat med en viss risk för bokföringsbrott.

Utöver identifieringen av effektrekvisitet fanns det ytterligare en aspekt som vi behövde ta hänsyn till vid bedömningen av studiens typfall. Aspekten om vad som går först, lagen eller K-regelverken. Detta blev mest tydligt i de typfall som utgick från förenklingsregelverket K2. Ett exempel är internt upparbetade immateriella tillgångar som tillåts att redovisas som tillgång enligt 4 kap. 3 § ÅRL men måste kostnadsföras enligt K2 (p. 10.3). Kan det då anses vara ett bokföringsbrott om ett företag som tillämpar K2 väljer att aktivera en internt upparbetad immateriell tillgång vilket tillåts enligt ÅRL? När Henrik Lundin kommenterade detta typfall ansåg han att ett bokföringsbrott kan föreligga om den aktiverade tillgången har en väsentlig påverkan på företagets redovisning. Han gjorde även bedömningen att företagets möjligheter begränsas igenom det tillämpade K-regelverket även om ÅRL i detta fall tillåter aktivering av tillgången. Utifrån detta och bedömningen av studiens typfall anser vi att bestämmelserna i tillämpat K-regelverk går före redovisningsalternativ i ÅRL. Med detta resonemang skulle inte ett företag kunna undgå bokföringsbrott genom att hänvisa till ÅRLs möjliggörande av aktivering av denna tillgång om aktiveringen hade inneburit en väsentlig påverkan på företagets redovisning.

Vi har konstaterat att en avvikelse från K-regelverken kan anses uppfylla åsidosättanderekvisitet, enligt 11 kap. 5 § BrB. Fokus vid bedömningen av bokföringsbrott läggs därför vid effektrekvisitets uppfyllande. Det kan utifrån studiens typfall argumenteras för att BFNs bestämmelser i K-regelverken skulle kunna vara likställda med lagen och således kunna utgöra grund för åtal vid bokföringsbrott.

Under studien har det konstaterats att företag kan försvåra uppfyllandet av effektrekvisitet genom att öppet redovisa det sätt som företaget har valt att avvika från BFNs rekommendationer genom not. I de fall ett företag väljer att lämna information genom en not i redovisningen anser Henrik Lundin att det kan vara svårt för en åklagare att väcka åtal. Effektrekvisitet som definieras i 11 kap. 5 § BrB kan endast uppfyllas om bokföringen saknas eller den oriktiga uppgiften som lämnats har påverkat företagets räkenskaper på ett sådant sätt att räkenskaperna inte kan bedömas i huvudsak. När ett företag lämnar en utförlig not kan det möjliggöra för bedömaren att ta hänsyn till avvikelsen, därav kan det anses att en bedömning fortfarande går att göra av företagets resultat och ställning. Genom att synliggöra avvikelsen i redovisningen kan det dock få andra konsekvenser.

Företagens strävan efter att uppnå hög legitimitet kan förklara varför företag väljer att inte avvika från god redovisningssed trots att de inte alltid föreligger risk att dömas för detta. Deegan och Unerman (2011, s. 362) hävdar att de organisationer som avviker från det som förväntas av dem kommer att få svårt att skapa och underhålla sin legitimitet. Vi anser att

tvingande isomorfi, utifrån DiMaggio och Powells (1983, s. 147) definition, skapar de förväntningar på korrekt redovisning som företagen måste förhålla sig till. Henrik Lundin menar att även i de fall företaget inte ådrar sig några rättsliga påföljder kan detta fortfarande påverka företaget negativt i form av till exempel en oren revisionsberättelse. Enligt Henrik Lundin kan detta få konsekvenser för företaget när de exempelvis vill ansöka om banklån. Vi anser att en oren revisionsberättelse innebär en avvikelse ifrån de förväntningar som finns på företaget och utifrån Deegan och Unermans (2011, s. 362) resonemang innebär detta att företaget kan få stora svårigheter att uppnå hög legitimitet.

BFNs definition av god redovisningssed har gått från att vara utspridda på 15 olika allmänna råd för specifika områden till att ha samlats i fyra heltäckande allmänna råd utifrån företags storlek, de så kallade K-regelverken (Drefeldt & Törning 2012, s. 18). Med införandet av K-regelverken anser vi att det har skett ett förtydligande av BFNs definition av god redovisningssed och att den valda benämningen *regelverk* har ett uppfyllande syfte. Utifrån studiens resultat har det konstaterats att företag som avviker från tillämpat K-regelverk riskerar att dömas för bokföringsbrott. Henrik Lundin förklarar dock att det kan vara svårt för domstolen att anta bokföringsbrott vid avvikelse från K-regelverken eftersom det idag inte finns rättsfall som bekräftar detta samband. Därav anser vi att relationen mellan K-regelverken och svensk lagstiftning inte kan konstateras förrän minst ett rättsfall om en avvikelse från K-regelverken har behandlats av domstol.

5.3 Studiens slutsatser

Det har konstaterats att en avvikelse från K-regelverken kan anses vara synonymt med en avvikelse från god redovisningssed. I och med detta kan en avvikelse från K-regelverken ses som ett åsidosättande av bokföringsskyldigheten. För att ett bokföringsbrott ska föreligga behöver åklagaren således endast påvisa att effektrekvisitet är uppfyllt. I de fall ett företag har valt att lämna information i not om avvikelse från tillämpat K-regelverk kan det vara svårt för en åklagare att väcka åtal, dock kan ett synliggörande av avvikelsen i företagets redovisning resultera i andra konsekvenser. Studiens resultat visar även att bestämmelserna i K-regelverken verkar ha företrädde framför de redovisningsalternativ som ÅRL möjliggör.

Genom god redovisningsseds unika koppling till lagrum skulle K-regelverken kunna ses som en del utav lagen och skulle således kunna utgöra grund för åtal vid bokföringsbrott. Även om kopplingen mellan god redovisningssed och K-regelverken har kunnat identifieras i denna studie så är kopplingen mellan K-regelverken och lagen fortfarande inte helt säkerställd. Det skulle krävas minst ett rättsfall som behandlar avvikelse från K-regelverken för att praktiskt kunna granska denna relation. Trots detta kan studiens resultat påvisa att det är möjligt att dömas för bokföringsbrott vid ”cherry-pickning” mellan K2 och K3.

5.4 Förslag till vidare forskning

Då god redovisningssed har konstaterats vara ett komplext begrepp finns det flertal olika områden som fortfarande är utforskade och skulle vara av behov att förtydligas. Utifrån denna studie hade det varit intressant att undersöka hur den praktiska tillämpningen skiljer sig från den teoretiska. Ett första steg i att tydliggöra denna skillnad skulle kunna vara att granska framtida rättsfall som berör relationen mellan K-regelverken och svensk lagstiftning för att utläsa dess praktiska tillämpning.

Litteraturförteckning

- Andersen, H. (1994). *Vetenskapsteori och metodlära: introduktion*. Lund: Studentlitteratur.
- Asp, P. (1999). Bokföringsbrott och legalitet. *Svensk Juristtidning*, (1), ss. 16-47.
- Bergström, G., & Boréus, K. (2012). *Textens mening och makt: metodbok i samhällsvetenskaplig text- och diskursanalys*. Lund: Studentlitteratur.
- BFN. (2010). *Bokföringsnämndens årsredovisning 2010*. Stockholm: Bokföringsnämnden.
- BFN. (2012). Uttalande om byte mellan K-regelverk (BFNAR 2012:4).
- BFN. (2014). *Bokföringsnämndens årsredovisning 2014*. Stockholm: Bokföringsnämnden.
- BFN. (2015a, 2015-05-19). K-projektet. <http://www.bfn.se/aktuellt/aktuelltprojekt.aspx> [2015-05-22]
- BFN. (2015b, 2015-05-19). Frågor och Svar - Bokföring. <http://www.bfn.se/fragor/fragor-bokforing.aspx#bokf5> [2015-05-22]
- BFN. (2015c, 2015-03-02). K3. <http://www.bfn.se/aktuellt/aktuellt3.aspx> [2015-03-27]
- BFN. (2015d, 2015-05-19). Frågor till BFN. <http://www.bfn.se/fragor/fragor-inledning.aspx> [2015-05-22]
- BFN. (2015e, 2015-05-19). Årsredovisning i mindre aktiebolag. <http://www.bfn.se/aktuellt/infok2mindre.aspx> [2015-05-22]
- BFN. (2015f, 2015-05-19). K2. <http://www.bfn.se/aktuellt/aktuellt2.aspx> [2015-05-22]
- BFN. (u.å.). Konsekvensutredning – allmänt råd om bokföring Dnr 10-19.
- BFNAR 2008:1. (K2) Bokföringsnämndens allmänna råd om årsredovisning i mindre aktiebolag med tillhörande vägledning.
- BFNAR 2012:1. (K3) Bokföringsnämndens allmänna råd om årsredovisning och koncernredovisning med tillhörande vägledning.
- BFNAR 2012:4. Bokföringsnämndens allmänna råd om byte mellan K-regelverk.
- Bjuvberg, J. (2006). *Redovisningens betydelse för beskattningen*. Stockholm: Mercurius.
- Bradbury, M. E., & Schröder, L. B. (2012). The content of accounting standards: Principles versus rules. *The British Accounting Review*, 44, (1), ss. 1-10.
- Broberg, A. (2010). *Redovisningsnyheter: årsredovisning K3, årsredovisning K2, förenklat årsbokslut K1, färre tilläggsupplysningar, förkortad balansräkning, förkortad resultaträkning, enklare årsbokslut*. Näsviken: Björn Lundén information.
- BRÅ. (2015, 2015-05-08). Bedrägerier och ekobrott. <https://www.bra.se/bra/brott-och-statistik/bedragier-och-ekobrott.html> [2015-05-19]
- Dahlqvist, A.-L., & Elofsson, S. (2005). *Bokföringsbrott och bokföringslagen*. Stockholm: Norstedts juridik.
- Deegan, C., & Unerman, J. (2011). *Financial accounting theory*. Maidenhead: Mc Graw-Hill Education.
- 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.
- Drefeldt, C., & Törning, E. (2012). *Finansiell rapportering: enligt K3 och K2*. Lund: Studentlitteratur.
- Ejvegård, R. (2009). *Vetenskaplig metod*. Lund: Studentlitteratur.
- Eriksson-Zetterquist, U. (2009). *Institutionell teori: idéer, moden, förändring*. Malmö: Liber.
- Eriksson, C. (2012a). K-regelverket. *Redovisningskonsulten*, (5), ss. 40-41.
- Eriksson, C. (2012b). Kval för K-val? *Redovisningskonsulten*, (6), ss. 35-36.
- Eriksson, C. (2012c). Specifika skillnader mellan K2 och K3. *Redovisningskonsulten*, (7), ss. 38-41.
- Eriksson, C. (2013a). Fastigheter - K2 eller K3? *Redovisningskonsulten*, (4), ss. 38-41.

- Eriksson, C. (2013b). Fastigheter - K2 eller K3 en jämförelse, del 3. *Redovisningskonsulten*, (7), ss. 38-41.
- Eriksson, C. (2014). Nu ska K-regelverken tillämpas. *Redovisningskonsulten*, (6), ss. 30-31.
- EU-upplysningen. (2015, 2014-06-16). Från gemenskap till union. <http://www.eu-upplysningen.se/Om-EU/EUs-historia/EG-blir-EU/> [2015-05-15]
- Friberg, F. (2012). *Dags för uppsats: vägledning för litteraturbaserade examensarbeten*. Lund: Studentlitteratur.
- Halvorsen, K. (1992). *Samhällsvetenskaplig metod*. Lund: Studentlitteratur.
- Holme, I. M., & Solvang, B. K. (1997). *Forskningsmetodik: om kvalitativa och kvantitativa metoder*. Lund: Studentlitteratur.
- Hultqvist, A. (2013). Legalitetsprincipen och lagtolkning: några reflexioner med anledning av 5/6-delsmålet. *Skattenytt*, ss. 10-21.
- Höst, M., Regnell, B., & Runeson, P. (2006). *Att genomföra examensarbete*. Lund: Studentlitteratur.
- Inanga, E. L., & Schneider, W. B. (2005). The failure of accounting research to improve accounting practice: a problem of theory and lack of communication. *Critical Perspectives on Accounting*, 16, (3), ss. 227-248.
- Jacobsen, D. I. (2002). *Vad, hur och varför: om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*. Lund: Studentlitteratur.
- Johannessen, A., & Tuft, P. A. (2003). *Introduktion till samhällsvetenskaplig metod*. Malmö: Liber.
- Johansson, K. (2010). *Substance over form: en redovisningsrättslig studie*. (diss.), Stockholm: Jure Förlag.
- LeCompte, M. D., & Goetz, J. P. (1982). Problems of Reliability and Validity in Ethnographic Research. *Review of Educational Research*, 52, (1), ss. 31-60.
- Lennartsson, R. (2012). Nu är K3 här - vilken väg väljer du? *Balans*, (8-9), ss. 14-15.
- Löfmarck, M. (1986). *Brotten mot borgenärer: tolkning och tillämpning av straffbestämmelserna i 11 kap. brottsbalken*. Stockholm: Norstedt.
- May, T. (2001). *Samhällsvetenskaplig forskning*. Lund: Studentlitteratur.
- Meyer, J. W., & Rowan, B. (1977). Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. *American Journal of Sociology*, 83, (2), ss. 340-363.
- Olsson, S. (2010). *Sanktioner vid avvikelser från god redovisningssed*. Uppsala: Iustus.
- Olsson, S. (2012). *Redovisningsrätt: en introduktion*. Stockholm: Norstedts juridik.
- Patel, R., & Davidson, B. (2011). *Forskningsmetodikens grunder: att planera, genomföra och rapportera en undersökning*. Lund: Studentlitteratur.
- prop. 1975:104. *Lagrådsremiss med förslag till ny bokföringslag, m.m.* (Justitiedepartementet). Stockholm: Regeringskansliet.
- prop. 1981/82:85. *Lagrådsremiss om ändring i brottsbalken m.m. (bokföringsbrott)* (Justitiedepartementet). Stockholm: Regeringskansliet.
- prop. 1995/96:10. *Års- och koncernredovisning del II* (Justitiedepartementet). Stockholm: Regeringskansliet.
- Redovisningskonsulten. (2012). BFNs målbild. (5).
- Rienecker, L., & Stray Jørgensen, P. (2008). *Att skriva en bra uppsats*. Malmö: Liber.
- SABO. (2012). Riktlinjer för komponentredovisning av förvaltningsfastigheter. http://www.sabo.se/kunskapsomraden/ekonomi_och_finans/komponentredovisning/PublishingImages/Riktlinjer%20f%C3%B6r%20komponentredovisning.pdf [2015-05-13]
- SFS 1949:105. *Tryckfrihetsförordning*. Stockholm: Justitiedepartementet.
- SFS 1962:700. *Brottsbalk*. Stockholm: Justitiedepartementet.
- SFS 1974:152. *Kungörelse om beslutad ny regeringsform*. Stockholm: Justitiedepartementet.

- SFS 1995:1554. *Årsredovisningslag*. Stockholm: Justitiedepartementet.
- SFS 1999:1078. *Bokföringslag*. Stockholm: Justitiedepartementet.
- SFS 2007:783. *Förordning med instruktion för Bokföringsnämnden*. Stockholm: Finansdepartementet.
- SOU 1973:57. *Förslag till bokföringslag*. Stockholm: Justitiedepartementet.
- SOU 1988:7. *Frihet från ansvar: om legalitetsprincipen och om allmänna grunder för ansvarsfrihet*. Stockholm: Justitiedepartementet.
- SOU 1996:30. *Borgenärsbrotten: en översyn av 11 kap. brottsbalken*. Stockholm: Finansdepartementet.
- SOU 2014:22. *Genomförande av EU:s nya redovisningsdirektiv*. Stockholm: Justitiedepartementet.
- Thorell, P. (1984). *Skattelag och affärssed*. Stockholm: Norstedt.
- Thorell, P. (2008). *Redovisning och juridik*. Stockholm: Iustus.
- Thurén, T. (1997). *Källkritik*. Stockholm: Almqvist & Wiksell.
- Thurén, T. (2005). *Källkritik*. Stockholm: Liber.
- Wallén, G. (1996). *Vetenskapsteori och forskningsmetodik*. Lund: Studentlitteratur.
- Westbrook, L. (1994). Qualitative research methods: A review of major stages, data analysis techniques, and quality controls. *Library & Information Science Research*, 16, (3), ss. 241-254.
- Westermarck, C. (2012). *Bokföringslagen, revisionslagen och revisorslagen: samt normer för hållbarhetsredovisning*. Stockholm: Norstedts juridik.
- Yin, R. K. (2007). *Fallstudier: design och genomförande*. Malmö: Liber.

Bilaga 1 – intervjufrågor

Intervju med Henrik Lundin, strategisk ekorevisor på Ekobrottsmyndigheten, 2015-05-13.

- Beskriv vad du gör i din yrkesroll.
- Hur skulle du beskriva god redovisningssed?
- Hur ser du på förhållandet mellan K-regelverken och brottsbalken?
- Vilka rättsliga påföljder och sanktioner kan bli av att företag avviker från god redovisningssed/K-regelverken?
- Om ett brott ej föreligger vid avvikelser från K-regelverken, skulle ett företag kunna ådra sig andra sanktioner?

Vi har även gjort sex typfall där olika företag har avvikit från deras valda K-regelverk och valt redovisa enligt ett annat. Hur ser du på dessa fall?



HÖGSKOLAN I BORÅS

Besöksadress: Allégatan 1 · Postadress: 501 90 Borås · Tfn: 033-435 40 00 · E-post: registrator@hb.se · Webb: www.hb.se