

2 Redovisning

2.1 Redovisningens syfte och uppgifter

Redovisning i form av minnesanteckningar finns spår av långt tillbaka i tiden. Den första mer ”moderna” redovisning med dubbel bokföring uppkom under medeltiden i de italienska stadsstaterna. Anledningen var framförallt att affärsprojekt med handel med avlägsna länder var kapitalkrävande och därför i allt högre utsträckning kom att finansieras externt, och att de nya passiva delägarna ställde krav på en ordnad bokföring. Räkenskaperna var interna handlingar för parterna och omfattade det enskilda projektet. Behov av att beräkna resultat för en viss period uppkom först under 1600-talet i samband med att man fick en motsvarighet till våra aktiebolag, ur vilket en delägare kunde utträda genom att avyttra sin andel i bolaget. Först nu kom värderingsproblematiken att aktualiseras, eftersom man måste fastställa utdelningsbara medel utan att bolagets fortlevnad äventyrades. Efter industrialismens genombrott med allt mer komplicerad fabrikstillverkning och ökad konkurrens mellan företagen uppkom behov att beräkna produktens kostnad, och en intern kostnadsredovisning växte fram.

Redovisningssystemets omfattning och uppbyggnad varierar mellan olika företagsstorlekar och branscher. Redovisningen ingår normalt som en del i företagets ekonomisystem, där övriga komponenter är budgetering och produkt-/projektkalkylering. Till redovisningen hänförs då, förutom externredovisningen även budgetuppföljning och efterkalkylering. Sistnämnda uppgifter ingår som ett led i företagsledningens planering och kontroll inryms i vad som betecknas som *intern redovisning*. Den interna redovisningen är inte lagreglerad. I denna framställan begränsas begreppet redovisning till den *externa redovisningen*. Den externa redovisningen omfattar löpande bokföring, arkivering, årsbokslut, års- och koncernredovisning samt delårsrapporter. Registrerade uppgifter systematiseras ofta genom att föras till olika förssystem eller sidoordnade system, exempelvis system för löneredovisning, lagerbokföring, projektredivisning m.m., se exempelvis BFN R 10 Systemdokumentation och behandlingshistorik. Detta medför att skiljelinjen mellan extern och intern redovisning inte alltid är helt tydlig.

Utformningen av lagar och rekommendationer beror på vad som är syftet med redovisning. Detta påverkas av en mängd faktorer som näringslivets struktur, institutionella förhållanden, kunskapsnivå, inträffade genomgripande ekonomiska händelser m.m. Vetenskapligt föreligger knappast någon enighet om redovisningens syfte, men för närvarande styrs redovisningen nästan helt av det s.k. kapitalmarknadsperspektivet, som främst ser redovisning som ett underlag för investerarens beslut att behålla, sälja eller köpa ett företags aktier. Redovisningen ska då ge en så korrekt bild som möjligt av företagets ställning och resultat och innehålla uppgifter om företagets förväntade utveckling. Tidigare dominerade, inte minst i Centraleuropa, ett synsätt på redovisningen som utgick från borgenärsperspektivet. En bakgrund härtill var att företagen där i stor utsträckning inte var ägarfinansierade utan lånefinansierade. En försiktig resultatredovisning eftersträvades för att minska risken för borgenärerna. Även börskraschen 1929 bidrog till en åtstramning av redovisningen med en syn att redovisningen skulle grundas på anskaffningsvärden och inte på verkliga värden.

Betoningen på att redovisningen främst ska ge underlag för en bedömning av företagets framtida utveckling utgår från det s.k. beslutsanvändarsynsättet, som växte fram inom redovisningsteorin på 1950-talet i USA och som lades till grund för den begreppsapparat som skapades under 1970-talet av den amerikanska normgivaren FASB för att ligga till grund för deras framtagande av redovisningsrekommendationer. Denna begreppsapparat övertogs i stort sett av IASC (efter en omorganisation 2001 är beteckningen IASB) i den föreställningsram som organisationen gav ut 1989. Genom att EG beslutat att inte ta på sig rollen som normgivare utan istället inleda ett nära samarbete med IASB har denna redovisningssyn nu fått stort genomslag i Sverige. Denna utveckling har underbyggts av den stora omfattning som aktiehandeln fått världen över, och inte minst den vikt som läggs inom EG liksom internationellt på kapitalets fria rörlighet och finansmarknadernas funktion.

Redovisningens uppgift är att utgöra grund för ekonomiska beslut, för företaget självt och för utomstående intressenter. För företaget utgör den underlag för kontroll och uppföljning av dess verksamhet och medelsförvaltning. I ett AB eller en Ek.för. är årsredovisningen och granskningen härav viktig för aktieägarnas respektive medlemmarnas beslut om ansvarsfrihet för styrelsen och den verkställande direktören och möjligheten till vinstutdelning eller återbäring.

Genom bestämmelserna i 14 kap. IL utgör redovisningen det primära underlaget för beskattningen av näringsverksamhet. Det redovisade resultatet är utgångspunkt för beräkning av det skatte-

mässiga resultatet. Flertalet inkomster och utgifter periodiseras skattemässigt på samma sätt som i redovisningen, förutsatt att denna är upprättad enligt god redovisningssed. Redovisningen och uppgifter i deklARATIONEN ligger till grund för om skattetillägg ska påföras eller om skattebrott föreligger.

Redovisningen har också en central roll vid utredandet av misstankar om andra slag av ekonomiska oegentligheter, t.ex. svindleri- och borgenärsbrott. Utredningarna och domstolbehandlingen blir i regel mycket omfattande och tidskrävande.

2.2 Redovisningslagstiftning

Regler för den externa redovisningen hos bokföringsskyldiga finns i BFL, ÅRL, ÅRKL samt ÅRFL. Nämnade lagar har tillkommit efter betänkanden från Redovisningskommittén, SOU 1994:17 (årsredovisningslagarna) och SOU 1996:157 (BFL) samt prop. 1995/96:10 respektive 1998/99:130. I de nya lagarna har implementering skett av EG:s fjärde och sjunde bolagsrättsliga direktiv. EG-anslutningen medför också att EG-förordningar direkt får karaktär av svensk lag. Ett exempel är förordningen 1606/2002 enligt vilken noterade företag från och med 2005 måste upprätta sin koncernredovisning enligt av EG godkända IAS-rekommendationer, som då ersätter motsvarande bestämmelser i årsredovisningslagarna eller i svensk redovisningspraxis.

BFL behandlar bestämmelser om kretsen av bokföringsskyldiga, om räkenskapsår, om bokföringsskyldighetens innebörd, om löpande bokföring och verifikationer, om hur den löpande bokföringen ska avslutas, om arkivering av räkenskapsinformation samt om ansvaret för utvecklandet om god redovisningssed.

ÅRL innehåller regler för års- respektive koncernredovisning. Dessa redovisningar ska upprättas i enlighet med god redovisningssed. Vidare ska balansräkningen, resultaträkningen och noterna upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat. I lagen anges grundläggande redovisningsprinciper, uppställningsformer för balans- och resultaträkning, värderingsregler, tilläggsuppgifter (noter) samt regler för offentliggörande. ÅRKL och ÅRFL hänvisar till ÅRL samt innehåller därutöver särregler för respektive företagskategori.

Nuvarande bokföringslag och årsredovisningslagarna ersätter den tidigare bokföringslagen (1976:125). Redovisningskommittén övervägde om de nya bestämmelserna skulle samlas i en lag eller om de skulle delas upp på två lagar, och stannade för den sistnämnda lösningen, framförallt av praktiska skäl. Lagarna kopplas i stället samman genom hänvisningar.

2.3 Ramlagar – normgivning

Både ÅRL och BFL har i stora delar getts karaktär av ramlag. Den kompletterande normgivningens fördelar inom vissa delar av redovisningsområdet erkänns av regeringen, vilket framgår både av förarbetena till ÅRL och BFL. Utan ett antal tvingande regler i EG-direktiven hade ÅRL med all sannolikhet varit betydligt mindre detaljerad. Detta innebär att kring en kärna av direkta, konkreta lagregler finns ett antal områden som antingen inte är reglerade i detalj eller är helt oreglerade.

Motiven för en ramlagstiftning är bland annat att de frågeställningar som uppkommer på redovisningsområdet är mycket olikartade och att lagregler som reglerar dem alla måste bli synnerligen omfattande. Vidare finns behov av snabb anpassning till omvärldens förändringar. Till detta bidrar starkt de strävanden efter internationell harmonisering på redovisningsområdet som präglat de senaste decennierna. Härav följer att lagreglerna på redovisningsområdet så långt möjligt måste vara av generellt slag och begränsas till mera allmänna principer.

Ramlagstiftning innebär att utfyllnad och tolkning av lagen sker genom kompletterande normgivning och i viss mån praxis, dvs. allmänna råd, rekommendationer m.m. från BFN, Redovisningsrådet, FI eller branschorganisationer. Denna kompletterande normgivning betecknas som god redovisningssed, och regleras i både BFL och ÅRL.

Detta medför att god redovisningssed får karaktär av en allmän rättslig standard som närmast kan jämföras med lag. Den grundas enligt förarbetena till ÅRL framför allt på – utöver lag- föreskrivande praxis och rekommendationer. Enligt förarbetena kan det dock i det enskilda fallet uppkomma situationer då en regel i en redovisningsrekommendation måste underställas det övergripande kravet på att redovisningen ska ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat.

Till grund för lagar, rekommendationer och praxis ligger som tidigare nämnts redovisningsteori. Med teori förstås ”en sammanhängande vetenskaplig lärobyggnad avsedd att beskriva verkligheten”. Det finns dock inte någon allmänt vedertagen redovisningsteori, utan det finns ett antal teorier eller uppfattningar på olika delområden som uppkommit efterhand och som konkurrerat med varandra och kommit att utöva inflytande på olika sätt i skilda länder och under skilda tider. I regel väljs den redovisningsteori som är mest förenlig med det syfte som tillgripande intressenter har med redovisningen.

På universitetsnivå ingår redovisning som en del av ämnet företagsekonomi, som i övrigt innehåller ekonomisk analys, finansiering, marknadsföring och organisation. Företagsekonomi tillhör den samhällsvetenskapliga fakulteten. Delområdet redovisning intar genom sin omfattande lagreglering och genom den effekt redovisningen har som ekonomiskt beslutsunderlag i samhället, i viss mån en särställning inom företagsekonomi. Redovisning tangerar i stor utsträckning även ämnen som juridik och nationalekonomi. Den hierarki som gäller inom juridiken för rättskällor blir därför i princip också tillämplig inom redovisning. I USA var redovisning i början knutet till nationalekonomi innan särskilda handelshögskoleavdelningar utvecklades, vilket påverkade inriktningen på forskningen.

Mer avancerad vetenskaplig forskning inom redovisning växte fram först i början av 1900-talet, framförallt i Tyskland och USA. Forskningen i Tyskland var inledningsvis mer inriktad på generella balansvärderingsfrågor medan man i USA mera ägnade sig åt att lösa värderingsfrågor för enskilda poster.

Schmalenbach publicerade 1919 sitt verk *Dynamische Bilanz* enligt vilket balansräkningen i första hand skulle vara en resultatutredningsbalans, där dynamik syftade på att resultatet av aktiviteterna under året skulle kunna avläsas, i motsats till hos en balansräkning som enbart var en statisk förmögenhetssammanställning. Ett annat viktigt bidrag kom 1929 då Schmidt publicerade *Die Organische Tageswertesbilanz* där han syftade till att, liksom Schmalenbach, visa det riktiga affärsresultatet men därutöver också visa den verkliga förmögenhetsställningen, genom att såväl tillgångar som skulder värderades till dess värde per balansdagen (något som dock inte skulle beaktas vid utdelning).

I USA, där redovisning var ett delämne under nationalekonomi, utgick man från mikroekonomisk teori, och försökte utveckla principer för resultatmätning som skulle resultera i den mest sanna vinsten. Viktiga forskningsinsatser gjordes av bland andra Paton, Hatfield, Canning och Littleton. Så ansåg exempelvis Paton att tillgångar inte skulle värderas enligt lägsta värdets princip utan han förordade anskaffningsvärdesprincipen. Ett viktigt arbete är det av Paton & Littleton år 1940 publicerade *An introduction to corporate accounting standards*, där de menar att redovisningsteorin måste vara ett logiskt sammanhängande system utifrån vilket redovisningslösningar kan utvecklas. I verket finns den första och förmodligen mest utförliga teoretiska behandlingen av matchningsprincipen.

Paton & Littleton utgår ifrån ett förvaltarskapsinriktat synsätt på redovisning enligt vilket redovisningens främsta syfte är att vara ett kontrollinstrument. De betonar därför att redovisningen ska

bestå av rättvisa och objektiva data. En annan forskare, Ijiri, förespråkar i stället s.k. hårda data, varmed han avser en redovisning som utgår från metoder som utvecklats i praktiken genom konventioner och som främst manifesteras av verifierade transaktioner och väl specificerade mätregler. De tre nämnda författarna vänder sig också mot den redovisningssyn som representeras av forskare som betonar redovisningens roll som underlag för framtida ekonomiska beslut, och menar att detta inte är redovisningens uppgift och knappast heller en uppgift som är möjlig att uppfylla. De författare som senare mera i detalj utvecklad dessa teorier är Moonitz och Solomon, teorier som kommit att läggas till grund först för redovisningsnormgivningen hos FASB i USA och senare genom IASC och dess efterföljare IASB även i Europa och övriga världsdelar.

Även om normgivningen hos FASB och IASB utgår från kvalitativa informationsbegrepp som relevans och tillförlitlighet påverkas den självfallet av styrkeförhållanden mellan olika intressenter och samhällssituationen, och får till viss del karaktär av kompromiss eller konvention. I stort har man kunnat se en utveckling under 1900-talet där redovisningspraxis i allt mindre utsträckning kommit att grundas på hos företagen valda lösningar och i stället i allt större utsträckning på uttalanden från redovisningsnormgivare.

2.4 God redovisningssed

Av 2 kap. 2 § ÅRL och 4 kap. 2 § BFL framgår att redovisningen ska upprättas på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed. God redovisningssed i ÅRL syftar på värderings- och periodiseringsfrågor, men även på uppställningsformer och kompletterande upplysningar i årsredovisningen. I BFL syftar begreppet på regler kring löpande redovisning och arkivering.

I betänkandet Bokföringslag (SOU 1973:57) föreslogs införandet av begreppet god redovisningssed. I propositionen (1975:104) som låg till grund för 1976 års BFL anslöt sig föredragande statsråd till detta förslag och anförde bl.a. följande:

”Som utredningen påpekar torde god redovisningssed kunna beskrivas genom att det bör röra sig om *en faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets bokföringskyldiga*. Vad som är god redovisningssed kan ibland behöva bestämmas branschvis. Stor betydelse för innebörden av begreppet har givetvis de uttalanden i redovisningsfrågor som görs av den praktiskt och teoretiskt verksamma expertisen på redovisningsområdet. Näringslivets börskommitté och Föreningen auktoriserade revisorer har sålunda genom olika utfärdade rekommendationer fått stort inflytande när det gäller att tolka begreppet god redovisningssed.”

Vidare anförde föredragande i specialmotiveringen till 2 § i 1976 års bokföringslag följande:

”Departementsförslaget är uppbyggt så att det finns ett betydande utrymme för praxis att närmare precisera vad de i lagen angivna kraven kan innebära för olika redovisningssituationer... Jag vill i detta sammanhang framhålla att praxis kan ge besked om vad ett allmänt avfattat krav i lagen kan anses innebära i en praktisk situation. Undantagsvis kan det också vara en uppgift för praxis att ge direktiv, utformade efter lagens syfte, i något spørsmål som inte besvaras i lagen. Däremot kan det inte komma i fråga att en uttrycklig lagbestämmelse sätts åt sidan av en mot bestämmelsen stridande praxis.”

Den bärande tanken var således att praxis hade en avgörande roll vad gäller utvecklandet av god redovisningssed. Genom utgivande av rekommendationer och uttalanden skulle den goda redovisningsseden kodifieras och företagen anpassa sin redovisning till detta.

Vid införandet av ÅRL behölls begreppet god redovisningssed trots att EG:s fjärde bolagsdirektiv enbart har begreppet rättvisande bild. I författningskommentaren (prop. 1995/96:10 del. II) till 2 kap. 2 § ÅRL uttalade regeringen följande.

”God redovisningssed innebär givetvis en skyldighet att följa i lag intagna redovisningsprinciper. Bland dessa kan särskilt nämnas kravet på rättvisande bild. Innehållet i god redovisningssed bör liksom hittills också bestämmas mot bakgrund av faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets av bokföringsskyldiga. Särskild betydelse måste därvid tillmätas allmänna råd och rekommendationer av auktoritativa organ såsom Bokföringsnämnden, Redovisningsrådet och, såvitt gäller finansiella företag, Finansinspektionen. På så vis kommer hänvisningen till god redovisningssed bl.a. att innebära en skyldighet för företagen att anpassa sig till den praxis som utvecklas för att fylla ut och tolka lagens regler. Det kan däremot lika lite som tidigare komma i fråga att åsidosätta lagens bestämmelser med hänvisning till god redovisningssed.”

I propositionen till BFL (1998/99:130) nyanseras ytterligare synen på begreppet god redovisningssed:

”Det är å ena sidan inte lämpligt att godta endast de synsätt och standarder som kommer till uttryck i redan förekommande praxis som god redovisningssed. Å andra sidan är det från grundlagssynpunkt inte möjligt att låta varje uttalande från ett normgivande organ konstituera god redo-

visningssed; en sådan ordning skulle i själva verket innebära att det normgivande organet gavs en egen föreskriftsrätt.

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

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

För att en på detta sätt definierad redovisningssed ska kunna användas för att fylla ut lagens regler bör den dock uppfylla vissa allmänna kvalitetskrav. Huruvida den gör det, bör bedömas mot bakgrund av de ändamål som bär upp lagstiftningen. Härvid bör inte bara bokförings- och redovisningsaspekter vägas in utan också exempelvis civilrättsliga och skattemässiga aspekter bör beaktas. Också den internationella utvecklingen på redovisningsområdet – normeringen inom EG och International Accounting Standards Committee kan här nämnas som de för närvarande viktigaste exemplen – måste tillmätas betydelse.

I några fall kan det utifrån sådana allmänna överväganden vara ganska okomplicerat att slå fast hur lagens regler ska tolkas och fyllas ut, dvs. vad som utgör god redovisningssed. I många andra fall behövs det klagörande uttalanden. Det behövs därför ett eller flera ”normgivande organ” som kan identifiera de normer som bör användas när lagens regler fylls ut. Ett sådant normgivande organ bör visserligen inte ges normgivningsmakt i regeringsformens mening. Vad som utgör god redovisningssed bör alltså i sista hand bestämmas av domstol genom en självständig prövning. Enligt vår mening är det emellertid naturligt att de uttalan-

den som ett kvalificerat normgivande organ gör tillmäts mycket stor betydelse när man tar ställning till vad som utgör god redovisningssed.”

Begreppet god redovisningssed har således fått en delvis annan innebörd genom förarbetsuttalandena i propositionen till BFL. Det innebär att innehållet i god redovisningssed har förskjutits från att mycket tydligt ha representerats av uttrycket ”faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets bokföringsskyldiga” till en mer komplex innebörd med betoning på att uttalanden från ett kvalificerat normgivande organ tillmäts mycket stor betydelse. I sista hand fastställs innebörden av god redovisningssed i en fråga som påverkar beskattningen av skattedomstolarna, och framförallt av Regeringsrätten.

2.5 Rättvisande bild

Tillkomsten av ÅRL innebar att begreppet rättvisande bild infördes i svensk redovisningslagstiftning. I 2 kap. 3 § 1 st. ÅRL anges att årsredovisningens delar utgör en helhet som ska ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat. Om det behövs för att ge en rättvisande bild, ska tilläggsupplysningar lämnas. Enligt paragrafens andra stycke ska, om avvikelse görs (på grund av kravet på rättvisande bild) från vad som följer av allmänna råd och rekommendationer från normgivande organ, upplysning lämnas om detta och om skälen härför, i en not.

Bestämmelserna i första stycket av 3 § motsvarar artiklarna 2.1 (helhet), 2.3 (rättvisande bild) och 2.4 (tilläggsupplysningar) i EG:s fjärde bolagsdirektiv. Paragrafens andra stycke kan betecknas som ett substitut för regeln i art. 2.5 som aldrig infördes i Sverige.

I artikel 2.5 föreskrivs:

”Om undantagsvis tillämpningen av en föreskrift i detta direktiv är oförenlig med den skyldighet som föreligger enligt punkt 3, skall avsteg göras från den förstnämnda föreskriften så att en rättvisande bild enligt punkt 3 kan ges. Varje sådant avsteg skall anmärkas i en not med upplysning om skälet för avsteget och om den inverkan som detta kan ha på bolagets tillgångar, skulder, ekonomiska ställning och resultat. Medlemsstaterna får bestämma när avsteg kan ske och får föreskriva de undantagsregler som behövs.”

Regeln i artikel 2:5 benämns avstegsregeln eller overriding-regeln och innebär att om det krävs ska avsteg ske från direktivets bestämmelser för att uppnå en rättvisande bild. Bestämmelsen infördes aldrig i ÅRL. Detta innebär att begreppet rättvisande bild inte tar över detaljerade redovisningsregler i ÅRL. Det föreligger

således vare sig en skyldighet eller en möjlighet att undantagsvis i särpräglade situationer avvika från konkreta redovisningsregler.

Däremot föreligger, paradoxalt nog, enligt art 31.2 i fjärde direktivet och 2 kap. 4 § andra stycket ÅRL både möjlighet och skyldighet att avvika från de grundläggande principer på vilka lagens regler grundas, om detta följer av det övergripande kravet att årsredovisningen ska ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat. Detta har slagits fast i en dom från 1999 i EG-domstolen (C-275/97 DE + ES Bauunternehmung mot Finanzamt Bergheim), se mera härom i efterföljande avsnitt.

Innebörden i begreppet rättvisande bild finns inte angivet i direktivet. Eftersom direktiven saknar förarbeten av det slag som finns för svensk lagstiftning är det också svårt att bilda sig någon uppfattning om vad som avsågs vid direktivets tillkomst. Begreppet kan närmast ses som en översättning av det engelska *true and fair view*, ett begrepp som var väl etablerat i den anglosachsiska världen när direktivet utarbetades. Det var också först genom Storbritanniens inträde i EG som kravet på rättvisande bild fördes in i då föreliggande förslag till det fjärde direktivet. Samtidigt måste understrykas att begreppet sedan det numera blivit en del av EG-rätten inte längre kan tolkas enbart mot bakgrund av brittisk rätt och praxis.

När regeln om rättvisande bild har införts i EU:s medlemsstater, har den i respektive land kommit att färgas av landets redovisningstradition och redovisningspraxis. Eftersom begreppet har införts i EG-rätten för att åstadkomma en harmonisering av de olika medlemsstaternas redovisningslagstiftning innebär det dock att varje land inte har rätt att ge begreppet den innebörd som anses önskvärd. Den slutliga tolkningen av begreppet kan inte heller göras på nationell nivå utan endast av EG-domstolen.

Även om innebörden i begreppet rättvisande bild inte är helt klar har regeringen i förarbetarna till ÅRL ansett att begreppet bör förstås som ett övriga föreskrifter i direktivet överordnat krav på att balansräkningen, resultaträkningen och noterna i det enskilda fallet ska innehålla sådan ekonomisk information att läsaren kan få en så riktig bild som möjligt av bolagets ekonomiska situation. Ett sådant krav kan allmänt antas få betydelse för utvecklingen av redovisningspraxis och utformningen av redovisningsrekommendationer. Det torde emellertid inte vara så att begreppet är avsett att återspegla rådande praxis och rekommendationer. Regeln om rättvisande bild har tvärtom sin största betydelse som instrument för att tolka redovisningsreglerna i det enskilda fallet och för att korrigera de missvisande resultat som kan uppkomma vid en alltför formell tillämpning av generella normer. Rättvisande bild kan därför ses som en grundläggande

redovisningsprincip och i det avseendet motsvara begreppet substance over form. Redovisningen har ju till uppgift att återspegla den ekonomiska verkliga ställningen och det ekonomiskt riktiga resultatet och inte den civilrättsliga formen av transaktioner och tillgångar och skulder.

Sammanfattningsvis kan aldrig en konkret lagregel i ÅRL frångås även om så skulle vara motiverat utifrån kravet på att årsredovisningen ska ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat. Däremot medför regeln i 2 kap. 4 § andra stycket ÅRL, som den tolkats av EG-domstolen, att grundläggande redovisningsprinciper underordnas det övergripande kravet på rättvisande bild.

2.6 Grundläggande redovisningsprinciper

Lagregler och rekommendationer utformas oftast med ledning av vid gällande tidpunkt förekommande redovisningsprinciper. Olika principer väljs eller har olika tyngd beroende på vilken syn som man har på redovisningens uppgift. Två olika principer kan också kombineras, vilket lägsta värdets princip är ett exempel på; denna princip är en hybrid mellan anskaffningsvärdes- och marknadsvärdesprincipen. Särskild betydelse får emellertid allmänt accepterade redovisningsprinciper när det gäller fall som inte regleras i lag eller i rekommendationer, för bedömning av om den valda redovisningslösningen kan anses uppfylla kravet på god redovisningssed.

Grundläggande redovisningsprinciper är internationella till sin förekomst. Innebörd och betydelse kan dock variera mellan olika länder och redovisningskulturer, liksom att de också kan förändras över tiden allteftersom redovisningssynen förändras. De är också allmänna till sin karaktär, vilket medför att de inte är direkt tillämpliga på specifika redovisningsproblem. Vägledning om vilken innebörd som ska ges olika principer i en viss redovisningsfråga kan hämtas ur andra närbesläktade rekommendationer och uttalanden av normgivande organ.

De redovisningsprinciper som för närvarande har stor betydelse för utformning av redovisningsrekommendationer är de som anges i IASB:s föreställningsram för upprättande av finansiella rapporter. Föreställningsramen är inte primärt uppbyggd utifrån redovisningsprinciper utan man utgår från två grundläggande antaganden, de om bokföringsmässiga grunder och om företagets fortlevnad, varefter man ställer krav på vilka kvalitativa (informations) egenskaper som de finansiella rapporterna ska uppfylla. Det anges fyra kvalitativa egenskaper, nämligen begriplighet, relevans, tillförlitlighet och jämförbarhet. Respektive egenskap preciseras med hänvisning till olika principer och krav. Avslutningsvis görs

vissa uttalanden om avvägningar mellan de kvalitativa egenkaperna. En mera fullständig genomgång av innehållet i föreställningsramen görs i avsnitt 2.7.

Ett antal redovisningsprinciper har intagits i 2 kap. 4 § första stycket ÅRL. Att dessa principer kommit till uttryck i lagen innebär inte att andra principer är av mindre vikt. Detta gäller inte minst de i IASB:s föreställningsram angivna principerna och informationskraven. Anledningen till att de uppräknade principerna finns med i ÅRL är att de implementerats genom direkt översättning av de tvingande bestämmelserna i art. 31 i fjärde direktivet. Bland principer som saknas i ÅRL kan nämnas väsentlighetsprincipen och kongruensprincipen. Den förra innebär att oväsentliga poster inte behöver särredovisas och inte heller periodiseras. Den senare innebär att förändringar i tillgångar och skulder som huvudregel redovisas över resultaträkningen. Lämpligheten av att grundläggande redovisningsprinciper lagfästs är inte självklar. I förarbeten till ÅRL framhåller regeringen dock den fördelen att principerna, om de framgår av lagen, får ”ett tydligare innehåll och en starkare ställning i frågor och situationer som inte regleras av lagen”.

De grundläggande redovisningsprinciperna i ÅRL anges och kommenteras nedan:

- *Fortlevnadsprincipen* eller *Going Concern-principen* som innebär att företaget förutsätts fortsätta driva sin verksamhet under överblickbar tid, och därför ska upprätta en årsredovisning med tillämpning av vanliga värderingsregler för tillgångar och skulder.
- *Konsekvens-* eller *jämförbarhetsprincipen* utgår från att enhetliga principer för värdering, klassificering och indelning av posterna i redovisningen ska tillämpas. Principen är grundläggande för all redovisning och innebär restriktioner för byte av redovisningsprinciper mellan räkenskapsåren. Skälet är att sådana byten stör jämförbarheten mellan olika räkenskapsår.
- *Försiktighetsprincipen* innebär att man ska beakta den osäkerhet som oundvikligen är förknippad med många händelser och omständigheter. Innebörden är att tillgångar och intäkter inte får överskattas samt att skulder och kostnader inte underskattas. Försiktigheten får emellertid inte drivas för långt, utan värderingen av olika poster ska göras med iakttagande av rimlig försiktighet. Detta innebär att företaget inte medvetet får undervärdera tillgångar och intäkter eller övervärdera skulder, avsättningar och kostnader för att på så sätt skapa dolda reserver.

Endast under räkenskapsåret konstaterade intäkter (realisationsprincipen) får tas med i resultatet. För tolkning av begreppet ”konstaterade intäkter” hänvisas i propositionen om

ÅRL till IAS 18. IAS 18 motsvaras i Sverige av RR 11. Huvudprincipen i RR 11 för intäkter från varuförsäljning är att inkomsten ska redovisas när ett antal kriterier samtidigt är uppfyllda, såsom att risker och rättigheter avseende varan övergått till kunden, att det är sannolikt att betalning kommer att erhållas och att inkomster och utgifter kan beräknas tillförlitligt. Intäktsredovisning av pågående arbeten på entreprenader och tjänsteuppdrag kan enligt ÅRL ske antingen vid färdigställandet eller successivt i takt med att prestationer utförs, enligt IASB enbart successivt eftersom färdigställandemetoden inte anses avspegla intjänandet på ett neutralt sätt. Redovisningsrådet har infört undantag från IAS-reglerna för redovisning i juridisk person.

Hänsyn ska tas till alla förutsebara och möjliga förluster och ekonomiska förpliktelser som är hänförliga till räkenskapsåret. Även förluster som var okända på balansdagen ska beaktas i årsredovisningen om de blir kända innan årsredovisningen upprättas, förutsatt att förlusterna beror på förhållanden som förelåg på balansdagen.

Hänsyn ska också tas till värdenedgångar, oavsett om företaget har gått med vinst eller förlust under räkenskapsåret. Detta är ett uttryck för neutralitetsprincipen som innebär att utformningen av årsredovisningen inte får göras beroende av önskemålet att visa ett bestämt resultat och ska ses mot bakgrunden av reglerna om systematisk avskrivning av vissa tillgångar och obligatorisk nedskrivning vid bestående värdenedgångar.

- *Bokföringsmässiga grunder eller periodiseringsprincipen.* Transaktioner och händelser bokförs i den period när de inträffar och inkomster och utgifter periodiseras på de räkenskapsår som de är hänförliga till. Betalningstidpunkten har således inte någon självständig betydelse för periodiseringen. Principen om bokföringsmässiga grunder kan även anses inrymma den s.k. matchningsprincipen. Det gäller i första hand det orsak och verkan-synsätt som kopplar kostnadsrapporteringen till redovisade intäkter. Även på intäktssidan kan man numera anses ha fått en matchningsprincip genom att intäkter alltmer redovisas enligt ett substance over formsynsätt där intjänandet läggs till grund för redovisningstidpunkten.
- *Post för post-principen.* Tillgångarnas och skuldernas beståndsdelar ska värderas var för sig. Detta är en kvalitativ regel om det principiella förfarandet när tillgångar och skulder ska värderas. Oavsett vilken värderingsmetod som används, lägsta värdets princip, anskaffningsvärdet eller marknadsvärdet ska de olika tillgångarna och skulderna värderas individuellt.

- *Kvittningsförbud.* Det föreskrivs ett generellt förbud mot kvittning mellan olika poster i balansräkningen, resultaträkningen eller i noterna. Alla poster ska som huvudregel redovisas med bruttobelopp. Denna princip syftar till att läsaren av årsredovisningen ska få kännedom om samtliga enskilda poster som är av betydelse för en analys av årsredovisningen. Kvittningsförbudet innebär att det inte är tillåtet att utjämna tillgångsposter och skuld- eller avsättningsposter och inte heller intäkter och kostnader mot varandra.
- Kontinuitetsprincipen innebär att den ingående balansen för varje räkenskapsår måste stämma överens med den utgående balansen för föregående år. Principen har direkt koppling till konsekvensprincipen.

Enligt 2 kap. 4 § andra stycket ÅRL får avsteg göras från de grundläggande redovisningsprinciperna. Avsteget är villkorat av att det föreligger särskilda skäl för detta, och att en sådan redovisning är förenlig med god redovisningssed och kravet på rättvisande bild. Det kan, som tidigare framhållits, synas märkligt att avsteg inte kan göras från lagens regler men väl från de redovisningsprinciper som lagen grundas på. Detta är dock en följd av att Sverige inte infört den s.k. overriding-regeln i art. 2.5 i EG:s fjärde bolagsdirektiv.

Eftersom art. 31 är tvingande kan medlemsstaterna inte införa generella regler som avviker från bestämmelsen. En avvikelse måste därför avse förhållandena i det enskilda fallet. I förarbetena till ÅRL anges ett antal fall när ett avsteg på grund av särskilda skäl kan vara motiverat. Där nämns som exempel att fortlevnadsprincipen självklart inte kan tillämpas om det finns ett beslut att lägga ned företag, att byte av redovisningsprincip måste accepteras om bytet har sin grund i tvingande lagregler eller ändringar i redovisningsrekommendationer. Vidare anges att post för post-värdering kan frångås i särskilda fall och kollektiv värdering tillämpas. Detta tilläts i vissa fall enligt förarbetena till BFL (1976:125) vilket tagits in i RR 2 (1992) punkt 31 vid värdering av varulager. En liknande uttalande finns i FAR 12 avseende värdering av en aktieportfölj.

Av intresse är också en dom i EG-domstolen 1999, C-275/97 DE + ES Bauunternehmung och Finanzamt Bergheim, som avsåg avsättning för garantirisker. Den centrala frågan var om post för post-principen måste tillämpas eller om undantagsstadgandet innebar att det var möjligt, eller till och med nödvändigt, att göra en gemensam avsättning för samtliga risker. Enligt domen ska en enda avsättning för samtliga risker göras när detta är lämpligt för att säkerställa en rättvisande bild av storleken på de framtida utgifterna för garantier. I domen klarläggs att med ”i undantags-

fall/särskilda skäl” avses sådana fall där en värdering enligt de grundläggande redovisningsprinciperna inte ger en så rättvisande bild som möjligt av företagets ställning och resultat. Ett referat av domen med en kommentar finns i ämnesdatabasen Redovisning.

I fråga om kvittningsförbudet har EG-kommissionens kontaktkommitté för redovisningsfrågor gjort ett uttalande som ger en viss vägledning för när avsteg från förbudet kan göras. Enligt detta kan kravet på rättvisande bild medföra att endast det slutliga resultatet ska redovisas när fråga är om en komplex transaktion i vilken det ingår ett antal transaktioner vars värde och resultat var för sig ur ekonomisk synpunkt saknar intresse för det slutliga resultatet. Vidare kan avsteg göras om det finns en legal eller avtalsenlig rätt att kvitta fordringar och skulder med varandra, varvid endast den del som inte täcks av kvittningen ska redovisas.

2.7 IASC:s Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter

2.7.1 Inledning

IASC:s föreställningsram publicerades 1989 och översattes 1995 till svenska av Redovisningsrådet. När IASC år 2001 ombildades till IASB beslöt organisationen att göra en översyn av föreställningsramen, men ännu har inte något utkast med en ny föreställningsram presenterats. Nedan redogörs för huvuddragen i föreställningsramen, som är avsedd att utgöra det principiella underlaget för rekommendationsgivningen och som därmed har stor betydelse för tolkning av Rådets och BFN:s rekommendationer, allmänna råd och uttalanden, eftersom dessa i stor omfattning bygger på IASB:s normgivning

De finansiella rapporterna utgör en del av företagets ekonomiska informationsgivning. En finansiell rapport består normalt av en balansräkning, en resultaträkning, en finansieringsanalys samt sådan kompletterande information i form av noter, andra redogörelser och tilläggsupplysningar som utgör en integrerad del av rapporten. Till en finansiell rapport räknas dock inte redogörelser lämnade av styrelsens ordförande eller företagsledningen, ej heller liknande redogörelser som kan förekomma i t.ex. årsredovisningar.

Finansiella rapporter används av nuvarande och potentiella investerare, anställda, långivare, leverantörer och andra kreditgivare, kunder, statliga myndigheter samt samhället i övrigt. Dessa s.k. intressenter använder de finansiella rapporterna för att tillgodose delar av sina skilda informationsbehov avseende ett företag.

Även om användarnas hela informationsbehov inte kan tillgodoses genom finansiella rapporter, är vissa behov gemensamma för dem alla. Eftersom investerarna tillför riskkapital till företaget, är den information som är av intresse för dem till största delen även relevant för de övriga användargrupperna.

Syftet med finansiella rapporter är att tillhandahålla information om ett företags finansiella ställning och resultat samt om förändringar i den ekonomiska ställningen. De finansiella rapporterna ligger dels till grund för ägarnas bedömning av ledningens förvaltning av företaget, dels för beslut av nuvarande eller presumtiva ägare att behålla, sälja eller köpa aktier i företaget.

2.7.2 Grundläggande antaganden

Enligt föreställningsramen bygger redovisningen på två grundläggande postulat. För att de finansiella rapporterna ska uppnå sitt syfte ska de upprättas enligt *bokföringsmässiga grunder*. Detta innebär att transaktioner och händelser bokförs när de inträffar (i stället för vid betalning) och redovisas i de finansiella rapporterna för den period till vilken de hänför sig. Finansiella rapporter ska upprättas med *antagande om fortlevnad* (going concern), dvs. att företaget driver en fortlöpande verksamhet och även kommer att göra så under överblickbar tid. Det antas således att företaget varken avser eller är tvingat att likvidera eller att väsentligt skära ner verksamhetens omfattning. Om en sådan avsikt eller ett sådant behov föreligger kan de finansiella rapporterna behöva upprättas på annan grund och med upplysning om detta.

2.7.3 Kvalitativa egenskaper

Kvalitativa egenskaper är de egenskaper som gör informationen i de finansiella rapporterna användbar för användarna. De kvalitativa egenskaperna är begriplighet, relevans, tillförlitlighet och jämförbarhet.

Begriplighet

Den information som lämnas i finansiella rapporter ska vara lättbegriplig för användarna. Det förutsätts dock att användarna har en rimlig kunskap om ekonomi och redovisning samt att de studerar informationen med rimlig noggrannhet.

Relevans

Information är relevant om den påverkar användarnas beslut genom att underlätta bedömningen av inträffade, aktuella och framtida händelser eller genom att bekräfta eller korrigera tidigare bedömningar.

Informationens relevans påverkas av dess karaktär och väsentlighet. Informationen är väsentlig om ett utelämnande eller en felaktighet kan påverka de beslut som användaren fattar på basis av informationen i de finansiella rapporterna. Graden av väsentlighet beror på postens eller felets storlek. I vissa fall är dock infor-

mationens karaktär ensamt avgörande för relevansen. Exempelvis kan information om ett nytt affärsområde påverka bedömningen om ett företags risker och möjligheter även om beloppen/resultaten för den aktuella perioden är oväsentliga.

Tillförlitlighet

Informationen är tillförlitlig om den inte innehåller väsentliga felaktigheter och inte är vinklad. Användarna måste kunna förlita sig på att informationen på ett korrekt sätt utvisar det som görs gällande eller det som man rimligen kan anta att den utvisar. Informationen kan visserligen vara relevant men så osäker att den finansiella rapporten riskerar att bli vilseledande om informationen tas med i redovisningen.

För att information på ett korrekt sätt ska återge de transaktioner och andra händelser som den avser att återge, är det nödvändigt att de redovisas i enlighet med ekonomisk innebörd och inte enbart i enlighet med juridisk form (substance over form).

För att vara tillförlitlig måste informationen vidare vara neutral, dvs. den får inte vara vinklad. Den finansiella rapporten är inte neutral om den genom urvalet eller presentationen av information påverkar beslut och bedömningar i syfte att uppnå ett förutbestämt resultat.

Den osäkerhet som oundvikligen är förknippad med många händelser och omständigheter hanteras genom upplysningar om deras natur och omfattning samt genom att försiktighetsprincipen tillämpas när de finansiella rapporterna upprättas. Försiktighetsprincipen innebär att de bedömningar som måste göras under osäkerhet ska göras med viss försiktighet så att tillgångar och intäkter inte överskattas och så att skulder och kostnader inte underskattas. Den innebär dock inte att dolda reserver och omotiverat stora reserveringar kan tillåtas. I så fall skulle den finansiella rapporten inte vara neutral och således inte heller tillförlitlig.

För att vara tillförlitlig måste informationen slutligen vara fullständig inom ramen för vad som kan anses vara väsentligt i förhållande till kostnaderna för att ta fram informationen. Utelämnande av information kan medföra att rapporten blir oriktig eller vilseledande och därför varken är tillförlitlig eller relevant.

Jämförbarhet

Värderingsprinciper och presentationstekniker för likartade transaktioner och andra händelser måste redovisas på ett likformigt sätt dels i ett och samma företag under en längre tid, dels i olika företag, så att användarna har möjlighet att jämföra de finansiella rapporterna med avseende på finansiell ställning och resultat.

Kravet på jämförbarhet innebär bl.a. att användarna ska informeras om de redovisningsprinciper som tillämpas då de finansiella rapporterna upprättas, samt om eventuella ändringar av principerna samt om effekter av sådana ändringar.

Avvägning mellan relevans och tillförlitlighet

Om publicering av information dröjer, kan informationen förlora relevans. Företagsledningen bör därför väga nyttan av tidig rapportering mot nyttan av mer tillförlitlig information med målsättningen att på bästa sätt tillgodose användarnas behov av information för ekonomiska beslut.

En avvägning måste också göras mellan nyttan av informationen och kostnaden för att tillhandahålla densamma. Detta utgör en övergripande restriktion snarare än en fråga av kvalitativ karaktär.

I praktiken är det ofta nödvändigt att göra en avvägning mellan, eller välja mellan, olika kvalitativa egenskaper. För att uppfylla syftet med de finansiella rapporterna måste målet vanligtvis vara att uppnå en lämplig balans mellan de olika egenskaperna.

**Rättvisande bild/
Korrekt bild**

I föreställningsramen kommenteras det engelska begreppet True and Fair View och det amerikanska begreppet Fair Presentation. Begreppen behandlas inte i föreställningsramen, men enligt kommentaren kan det antas att finansiella rapporter som ges kvalitativa egenskaper på sätt som anges i Föreställningsramen och som upprättas med tillämpning av gällande IAS-rekommendationer, vanligtvis ger vad som kan uppfattas som en rättvisande bild av företagets finansiella ställning och resultat.

2.7.4 De finansiella rapporternas huvudgrupper

De huvudgrupper som är byggstenar i balans- respektive resultaträkningen är tillgångar, skulder och eget kapital respektive intäkter och kostnader. De definieras enligt följande:

1. En *tillgång* är en resurs som kontrolleras av företaget till följd av inträffade händelser och som förväntas innebära ekonomiska fördelar för företaget i framtiden.
2. En *skuld* är ett befintligt åtagande för företaget till följd av inträffade händelser vilket förväntas föranleda ett utflöde från företaget av resurser som innefattar ekonomiska fördelar.
3. *Eget kapital* utgörs av företagets nettotillgångar, dvs. skillnaden mellan tillgångar och skulder.
4. En *intäkt* är en ökning av det ekonomiska värdet under en redovisningsperiod till följd av inbetalningar eller ökning av tillgångars värde, eller minskning av skuldens värde med en ökning av eget kapital som följd, förutom sådana ökning av eget kapital som kommer av tillskott från ägarna.
5. En *kostnad* är en minskning av det ekonomiska värdet under en redovisningsperiod till följd av utbetalningar eller minskning av tillgångars värde, eller ökning av skulder med en minskning av eget kapital som följd, förutom sådana minskningar av eget

kapital som utgörs av överföringar till ägarna.

Vid bedömningen om en post utgör en tillgång, skuld, eget kapital, intäkt eller kostnad ska hänsyn tas till dess underliggande verkliga ekonomiska innebörd och inte enbart till dess juridiska form. Definitionen av posterna anger deras huvudsakliga egenskaper men omfattar inte de kriterier som måste vara uppfyllda för att de ska tas upp i balans- eller resultaträkningen.

Tillgångar

Då det gäller att fastställa en tillgångs existens är äganderätten inte avgörande. Således utgör t.ex. en leasad egendom en tillgång om företaget har kontroll över de ekonomiska fördelar som förknippas med tillgången.

Det finns ett nära samband mellan en utgift och en tillgång. När företaget ådrar sig en utgift kan det framstå som uppenbart att framtida ekonomiska fördelar eftersträvas, men därav följer inte nödvändigtvis att företaget erhållit något som motsvarar definitionen på en tillgång. På samma sätt innebär inte frånvaron av en utgift hinder för att definitionen på en tillgång är uppfylld.

Skulder

Ett viktigt kännetecken för en skuld är att företaget har ett gällande åtagande. Ett åtagande är en skyldighet eller ett ansvar att agera på ett visst sätt. Åtaganden kan vara rättsligt bindande till följd av ett kontrakt eller en föreskrift. Åtaganden kan även uppkomma till följd av normal affärsed och en önskan att bibehålla goda affärsrelationer eller värna om ett gott rykte. Det är nödvändigt att göra åtskillnad mellan en gällande förpliktelse och ett framtida åtagande. Företagsledningens beslut om att i framtiden anskaffa tillgångar utgör inte i sig en gällande förpliktelse.

Skulder uppkommer i anslutning till inträffade transaktioner eller andra händelser. Vissa skulder kan mätas endast genom en uppskattning, t.ex. avsättningar för produktgarantier och avsättningar pensionsåtaganden.

Eget kapital

Eget kapital delas ofta upp i underkategorier. Det belopp som redovisas som eget kapital i balansräkningen är en funktion av värderingen av tillgångar och skulder.

Intäkter

Definitionen av intäkt inrymmer även begreppet vinst. Intäkter som uppkommer i ett företags ordinarie verksamhet har en rad skilda benämningar såsom försäljningsintäkter, ersättningar, ränteintäkter, utdelningar, royaltyintäkter och hyresintäkter. Vinster kan även omfatta övriga poster som uppfyller definitionen på intäkter men som inte uppkommer i den ordinarie verksamheten.

Kostnader

Definitionen på kostnad omfattar såväl förluster som sådana kostnader som uppkommer i företagets ordinarie verksamhet.

2.7.5 När ska en post redovisas i balans- eller resultaträkningen?

En post som inryms i definitionen på tillgång, skuld, eget kapital, intäkt eller kostnad ska tas in i balans- eller resultaträkningen om:

- de ekonomiska fördelar som är förknippade med posten *sannolikt* kommer att tillföras eller lämna företaget i framtiden och
- postens kostnad eller värde kan mätas på ett *tillförlitligt* sätt.

Uttrycket sannolikt tar sikte på osäkerheten i det tillflöde respektive utflöde av framtida ekonomiska fördelar som förknippas med posten. Begreppet anknyter till den osäkerhet som karaktäriserar den omvärld inom vilken företaget verkar. Graden av osäkerhet ska bedömas på basis av den information som finns tillgänglig då de finansiella rapporterna upprättas.

I många fall måste kostnaden eller värdet på en post uppskattas. Rimliga uppskattningar utgör en viktig del av bokslutsarbetet och undergräver inte tillförlitligheten. Om en rimlig uppskattning inte kan göras, ska posten inte redovisas i balans- eller resultaträkningen.

Det kan vara motiverat att i not, tilläggsupplysningar eller kompletterande uppställningar upplysa om poster som motsvarar definitionen på tillgång, skuld, eget kapital, intäkt eller kostnad, men som inte uppfyller kriterierna för att tas med i balans- eller resultaträkningen. Detta är lämpligt när kännedom om posten bedöms vara relevant för de finansiella rapporternas användare.

Redovisning av kostnader i resultaträkningen baseras på en direkt koppling mellan kostnader för och intäkter från en specifik post. En vanlig benämning på detta är matchning. Innebörden är att intäkter och kostnader som uppkommer till följd av samma transaktion eller annan händelse redovisas samtidigt. Kostnader som är direkt hänförliga till en viss realiserad intäkt aktiveras då. Tillämpning av matchning-principen innebär dock inte att poster som inte motsvarar definitionen av en tillgång eller skuld får redovisas i balansräkningen. Matchningsprincipen omfattar också utgifter för anskaffning av anläggningstillgångar, där de ekonomiska fördelarna delvis kommer att tillföras företaget under kommande räkenskapsår, och därför periodiseras i form av avskrivningar. Vidare innebär matchningsprincipen att i de fall där en utgift eller en redovisad tillgång inte längre kan bedömas medföra några framtida ekonomiska fördelar ska den kostnadsföras.

2.7.6 Värderingsmetoder

Värdering innebär ett fastställande av det belopp till vilket en post ska redovisas i balans- respektive resultaträkningen; häri ingår

även val av metod för att fastställa beloppet. Följande mätmetoder tillämpas i olika omfattning och i kombination med varandra:

- a) anskaffningsvärde
- b) återanskaffningsvärde
- c) försäljningsvärde
- d) nuvärde.

Det vanligaste är att tillämpa en mätmetod som baseras på anskaffningsvärdet; dock ofta i kombination med någon av de andra metoderna. Exempelvis redovisas varulager vanligtvis till det lägsta av anskaffningsvärde och nettoförsäljningsvärde.

2.8 Redovisningsterminologi

I framställningen ovan av utformning av lagar och rekommendationer har använts termer som normalt brukar hänföras till tre olika nivåer. De olika nivåerna är

- grundläggande antaganden
- principer
- regler

Regler brukar återföras på principer som i sin tur återförs på grundläggande antaganden om företaget och dess omgivning, samt syftet med redovisningen. Härutöver förekommer dock i rekommendationer eller inom redovisningsteorin ett antal andra termer. Någon total enighet föreligger dock inte vare sig över terminologi eller på vilken nivå olika termer ska inplaceras. Nedan kommenteras några av dessa termer och dess vanligaste innebörd anges.

Som synonymer till *grundläggande antaganden* används ofta *postulat* eller *axiom*. Med *postulat* förstås språkligt ”självklart antagande, påstående som inte behöver bevisas”. Ordet *axiom* har samma innebörd.

Den språkliga innebörden av ordet *princip* är grundsats för handlande. Som synonym till *princip* används ibland *konvention*. Med *konvention* förstås språkligt överenskommelse eller sed. Detta innebär att termen *konvention* egentligen kan komma ifråga på flera nivåer.

I stället för *regler* används ett antal termer som *procedurer*, *metoder*, *mätregler*, ”*standards*” och *normer*. Ordet *norm* används både för i lag eller rekommendationer fastställda regler. *Standard* är en term som hämtats från engelskan, och som språkligt i detta sammanhang har betydelsen *norm* i rekommendationer. IASB använder ordet som beteckning för en utfärdad rekommendation på visst område, som innehåller redovisningsregler för detta.

2.9 Redovisningens hierarki

Ofta uppkommer fråga om ett valt redovisningssätt är förenligt med god redovisningssed. Utvecklingen på redovisningsområdet kan också i vissa fall leda till att lag och redovisningsrekommendationer kan komma att strida mot varandra. Det är då viktigt att känna till den redovisningsrättsliga hierarkin.

Ur rättslig synpunkt måste ett företag i sin redovisning följa gällande redovisningsregler och redovisningspraxis. Det saknar således betydelse för redovisningen om det finns särskilda skatteregler eller ej. Finns särskilda skatteregler ska justeringar göras i deklarationen. Om särskilda skatteregler saknas följs vid beskattningen en redovisning upprättad enligt god redovisningssed. I vissa fall finns särskilda skatteregler, men dessa tillåter att en redovisning i räkenskaperna enligt god redovisningssed följs om den inte strider mot skatterättens miniregler. I båda dessa fall får den redovisningsrättsliga hierarkin betydelse för beskattningen. Denna hierarki, med förebild i den juridiska normkälleläran och i juridiska tolkningstekniker, kan beskrivas på följande sätt:

Redovisningslagarna, föreskrifter från FI och förordningar från EG, och i förekommande fall dess förarbeten.

Allmänna råd, rekommendationer m.m. från BFN, Redovisningsrådet och FI, i den utsträckning de inte frångåtts i rättspraxis.

Redovisningssätt hos ett enskilt företag eller hos företag i viss bransch.

En redovisning som strider mot en konkret regel i lag, föreskrift eller förordning enligt punkt 1 ovan är per definition olaglig. Som exempel kan nämnas att SKV har ifrågasatt om inte punkt 30 i BFNAR 2003:3 Redovisning av intäkter, den s.k. alternativregeln för redovisning av uppdrag på löpande räkning, strider mot 4 kap. 9 § ÅRL enligt vilken omsättningstillgångar ska värderas till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet på balansdagen. SKV har sökt förhandsbesked för att få frågan prövad, se nedan under 5.10.2 avsnitt 3.1.

En redovisning som strider mot punkt 2 kan inte accepteras om inte BFN godkänner den. Uppföljning av rättspraxis har visat att RR i stort sett alltid följer ett uttalande från BFN om vad som är, eller inte är, god redovisningssed i en viss fråga.

Enligt förarbetena till BFL ska BFN uttala sig om huruvida uttalanden av branschorgan beskriver god redovisningssed. Så har dock inte skett i praktiken. Om ett redovisningssätt enligt punkt 3 ovan inte strider mot lagar m.m. enligt punkt 1 eller rekommendationer m.m. enligt punkt 2, får det prövas mot om det inte heller

bryter mot grundläggande redovisningsprinciper eller redovisningens kvalitativa egenskaper. Det kan då vara nödvändigt att göra en avvägning mellan, eller att välja mellan, olika redovisningsprinciper eller kvalitativa egenskaper. Är redovisningssättet förenligt med dessa principer och kvalitativa egenskaper innebär det att företaget inte har brutit mot god redovisningssed. Redovisningen godtas då vid beskattningen, förutsatt att en särskild skatteregel inte är tillämplig.