

# Från folkvandringstid till Bokföringsnämnden

## I vilken utsträckning kan BFN ses som ett kvalificerat normgivande organ?

I denna artikel ges en kortfattad historisk bakgrund till de frågor som präglar dagens redovisningsdebatt.

**Stefan Engström** ifrågasätter också i vilken utsträckning man kan se Bokföringsnämnden som ett kvalificerat normgivande organ samt om de samlade regelverk som nämnden nu håller på att ta fram, alltid måste efterlevas.

BETECKNANDE FÖR DEN tid som omspannar åren ca 370-600 är att den brukar kallas för *folkvandringstid*. Tiden kännetecknades av stora politiska och socioekonomiska förändringar innebärande bl.a. de s.k. germanska folkvandringarna som innefattade erövringar, krig och plundringar och som medförde djupgående förändringar av de olika samhällena. Vad som förorsakade folkvandringarna är historikerna inte ense om. En del åberopar landhöjningen och att denna kom att påverka förutsättningarna för jordbruket. Andra hävdar att det var invandringen österifrån av hunner och andra folk som medförde de stora folkflyttningarna.

I det som idag heter Danmark bodde i början av folkvandringstiden två folk; Daner och Jutar som sedan Danmark respektive Jylland har kommit att uppkallas efter. Litet längre söderut, i det som idag utgör Schleswig och Holstein i norra Tyskland, fanns Angler respektive Saxar. Efter återkommande försök att erövra det vi idag kallar England, lyckades Angler, Saxar och Jutar under 400-talet att besätta ön. Det är oklart exakt var som sjöresan ägde rum men troligt är att dessa folk – som sedan kom att benämnas som »anglosaxare« – företog resan från nuvarande södra Danmark och norra Tyskland men att även dagens Bretagne användes som utgångspunkt. Anglosaxarna kom sedan de väl var på plats, att tränga tillbaka kelterna som befolkade ön och kom att dominera stora delar av denna.

Att dessa folk har satt sina spår till eftervärlden framgår på olika sätt. Själva benämningen »angler« återfinns i det franska ordet »Angleterre« (anglernas jord) som beteckning för det som sedan har blivit »England«. Anglosaxarna kom sedan att dominera England så att befolkningen på ön, med undantag för den norra delen som idag

i huvudsak utgörs av Skottland, hade en rättsutveckling som kom att avvika betydligt från den utveckling som skedde på kontinenten.

Medan den kontinentala rättsutvecklingen kom att härstamma från den romerska rätten så kom den anglosaxiska rättsutvecklingen att bygga på begreppet *Common law*. I korthet och förenklat kan sägas att den romerska rätten *Ius Civile* – och som den kontinentala rättsordningen vilar på – utvecklades av romerska kejsare för att skapa en fungerande rättsordning i Romarriket. *Common law* däremot hade i stor utsträckning sina rötter i sedvanerätten och medförde att domstolar sökte »rätt domslut« genom att analysera likheter och skillnader med tidigare avgjorda mål. Därigenom skapade domstolarna via sina domar rättsregler som sedan blev bindande prejudikat med folklig förankring.

### Skillnad mellan de olika rättssystemen

Länderna på det europeiska fastlandet kom att präglas av den kontinentala rättsutvecklingen och de länder som kanske starkast förknippas med denna rättsutveckling är Grekland och Tyskland men även länderna i Skandinavien. Den anglosaxiska rätten å andra sidan, kom att bli förhärskande i de brittiska samväldesländerna samt USA. En praktisk skillnad mellan de olika rättssystemen, åtminstone i sitt ursprung, är att lagstiftningen på kontinenten har initierats »uppiifrån« av regeringar och kungar och inte alltid med någon större hänsyn till vad befolkningen tyckte, medan lagstiftningen i de anglosaxiska länderna byggts på sedvana och där domstolarna dömt efter vad människor i allmänhet anser vara »korrekt«.

I ljuset av de olika rättssystemen har två olika synsätt vuxit fram när det gäller värderingsfrågor i redovisningen. Den kontinentala synen på redovisningen präglas av *försiktighet*, vilket medfört att sedan slutet av 1800-talet anskaffningsvärdeprincipen varit vägledande för värdering av anläggningstillgångar och lägsta värdet princip vägledande för värdering av omsättningstillgångar. I de anglosaxiska länderna – utom i USA där försiktighetsprincipen fick genomslag för att motverka den optimism som påverkat den ekonomiska rapporteringen i många företag – blev istället *principen om rättvisande bild* utgångspunkten och som fått till följd ett ökat inslag av marknadsvärdering av tillgångarna.

En annan utmärkande skillnad mellan redovisningstraditionerna är att den anglosaxiska är frivilligt reglerad medan statsmakterna har ett större inflytande i den kontinentala, vilket främst torde bero på att

syftet med redovisningen är olika i de olika traditionerna. I den anglosaxiska traditionen är syftet att ge aktieägare och placerare en rättvisande ekonomisk information medan syftet i den kontinentala är att bereda ett skydd för borgenärer men också för att ligga till grund för beskattning. Att denna skillnad finns kan bero på att man i de anglosaxiska länderna ansåg att »marknadslösningar« – de enskilda människorna på marknaden själva – bäst kunde se till att de framförhandlade villkoren medförde det eftersträlvade skyddet för berörda parter medan man i de kontinentala länderna förutsatte att makt-havarna skapade regler för att bl.a. slå vakt om beskattningsintresset och att skydda långivare från kreditförluster.

### Allmänna råd anpassade till icke-noterade bolag

Kännetecknande för marknadsnoterade företag är att man i redovisningen skall ta hänsyn till ett antal faktorer i syfte att uppnå en »rättvisande bild«. I slutet av 1990-talet ansåg Bokföringsnämnden, utan att motivera varför, att det inte skulle vara någon större skillnad när det gällde redovisningen i ett stort marknadsnoterat bolag och t.ex. ett litet aktiebolag, ägt av en person och med en begränsad verksamhet. Därför påbörjade Bokföringsnämnden att ta fram ett antal allmänna råd som »anpassade« innehållet i Redovisningsrådets rekommendationer till de icke marknadsnoterade aktiebolagen. Detta innebär att Bokföringsnämnden såg »rättvisande bild« som en ledstjärna vid utformningen av finansiella rapporter även i ett litet aktiebolag, trots avsaknaden av en precis definition av begreppet och trots att detta skulle medföra ett ökat behov av kompetens i redovisningsfrågor som i de flesta fall måste köpas in dyrt från konsulter. Dessutom skulle i de flesta fall inte kvaliteten på dessa företags finansiella rapportering öka genom de nya kraven utan till och med riskera att minska när ett företags redovisning som byggd på en försiktighetsprincip, ersattes av en princip som i sitt praktiska handhavande var oklar och också kunde inrymma värderingsövertvåganden där objektiva omständigheter skulle få stå tillbaka till förmån för subjektiva.

Ganska snart kunde var och en som hade en verklighetsnära, praktiskt erfarenhet av mindre företag förstå att de allmänna råd som Bokföringsnämnden tog fram, och som skulle »förenkla« motsvarande rekommendation från Redovisningsrådet, inte skulle kunna efterlevas av dessa företag. Invändningarna var massiva från bl.a. revisors-håll där många istället ville ha en kortfattad regelsammanställning för små företag i likhet med vad som redan fanns i Storbritannien. Trots det fortsatte man ändå sin frivilliga golgatavandring och utfärdade nya komplexa allmänna råd. Ett exempel på komplexiteten är det allmänna rådet BFNAR 2001:1 »Redovisning av inkomstskatter« som avser redovisning av posten »skatt« i resultaträkningen och motsvarande tillgångs-/skuldpost i balansräkningen. Detta allmänna råd – som är tänkt att vara en förenkling – omfattar hela 32 sidor, trots att Redovisningsrådets motsvarande rekommendation RR 9 »Inkomstskatter« bara omfattar 24 sidor!<sup>1</sup>

Först efter flera år hann tiden och erfarenheten ikapp även Bokföringsnämnden. I ett »nyhetsbrev« Dnr 28/04 av 1 april 2004 meddelar Bokföringsnämnden att de »beslutat att inte i nuvarande former gå vidare med arbetet att anpassa Redovisningsrådets rekommendationer för noterade företag«. Istället hade man beslutat att ändra inriktningen på arbetet att ta fram regler för dessa företag genom »att ta fram samlade regelverk för några olika kategorier företag«.<sup>2</sup>

Skälet till omorienteringen var att den tidigare målsättningen var så ambitiös att denna omintetgjordes av de egna uppsatta kraven. Medlen hade alltså blivit oförenliga med målet; det gick som alla med åtminstone någon praktisk förankring i näringslivet redan från början hade förstått. De små företagen behövde enkla, klara regler som var överblickbara.

Frånsett de allmänna rådens komplexitet måste emellertid också ifrågasättas ambitionen att i så hög grad som möjligt ha likartade regler för de mindre aktiebolagen som för de marknadsnoterade. Informationen riktar ju sig normalt inte alltid heller till samma målgrupp. Ett aktiebolags finansiärer kan grovt uppdelas i två huvudgrupper, nämligen aktieägare och borgenärer. I de marknadsnoterade företagen är i de flesta fall aktieägarna den viktigaste »finansiären« och det är därför naturligt att redovisningen i dessa skall försöka återspegla en »rättvisande bild«. Därigenom blir det möjligt att på så goda grunder som möjligt fatta beslut om aktieägarrelaterade frågor som att köpa, sälja eller behålla ett aktieinnehav och deltaga i nyemissioner.

När det å andra sidan gäller de mindre aktiebolagen, har aktieägarna ofta ändå full insyn när det gäller bolagets ekonomiska förhållanden. Dessa företag är också många gånger mer beroende av kreditgivarna än av aktieägarna, något som av historiska skäl är särskilt tydligt bland småföretagare i vårt land. Genom de höga marginalskatter som under en lång följd av år belastat inkomster av arbete i Sverige, har det i praktiken varit omöjligt att skapa sig ett större privatägt kapital genom anställningsinkomster<sup>3</sup>. Även de tidigare höga skatterna som utgick vid arv och gåva, har varit hämmande för den privata förmögenhetsbildningen som i sin tur är en viktig förutsättning för framtida företagsetableringar och expansion av redan befintlig verksamhet<sup>4</sup>.

Det hade därför varit mer naturligt om Bokföringsnämnden, med det kreditberoende som ofta präglar de små företagen, istället för att försöka efterlikna internationella aktieägarorienterade – och många gånger marknadsvärdebaserade – redovisningsrekommendationer, från början strävat efter redovisningsregler som medfört en försiktig värdering av tillgångsmassan för att därigenom tillgodose borgenärskretsens intresse. Att så ej skedde redan från början, kan inte förklaras på annat sätt än att majoriteten av Bokföringsnämndens ledamöter inte hade de kunskaper om småföretagandets villkor som man kan förvänta sig och kräva av ledamöterna i ett kvalificerat normgivande organ inom redovisningsområdet.

### Vad betyder god redovisningssed?

Bakgrunden till att Bokföringsnämndens över huvudtaget utfärdar allmänna råd, är bestämmelserna i bokföringslagen 8 kap. 1 § att »Bokföringsnämnden ansvarar för utvecklandet av god redovisningssed«. Men med denna lagbestämmelse finns två omständigheter som närmare bör diskuteras. Det första gäller själva uttrycket *god redovisningssed* som togs in i 1976 års bokföringslag och ersatte den tidigare benämningen »god köpmannased«. I den lagens förarbeten definierades god redovisningssed som »en faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets av bokföringsskyldiga« med tillägget »att stor betydelse för innebörden av begreppet har givetvis de uttalanden i redovisningsfrågor som görs av den praktiskt och teoretiskt verksamma expertisen på redovisningsområdet«.

Själva uttrycket *redovisningssed* kan därför kopplas ihop med *sedvänja*, alltså ett allmänt utbredd handlingsmönster som vilar på en tradition inom t.ex. en folkgrupp eller yrkesgrupp i samhället. Att därför, som lagstiftaren till 1999 års bokföringslag gör, tala om *utvecklandet av redovisningsseden* är lika befängt som att någon skulle komma på idén att genom allmänna råd utveckla sedvänjan att fira jul. Istället borde begreppet tas bort och ersättas av något annat som t.ex. »svensk redovisningsstandard«.

Den andra omständigheten gäller förarbetena till 1999 års bokföringslag<sup>5</sup>. På sid 187 kan läsas: »Det sägs ibland att innebörden i begreppet god redovisningssed är oklar. Ibland hävdas det att god redovisningssed enbart kan utgöras av den praxis som faktiskt förekommer. Andra häv- ▶

dar att god redovisningssed bestäms genom de uttalanden som görs av normgivande organ såsom Bokföringsnämnden och Redovisningsrådet. Enligt vår mening bör inte något av dessa synsätt godtas fullt ut. Det är å ena sidan inte lämpligt att godta endast de synsätt och standarder som kommer till uttryck i redan förekommande praxis som god redovisningssed. Å andra sidan är det från grundlagssynpunkt inte möjligt att låta varje uttalande från ett normgivande organ konstituera god redovisningssed; en sådan ordning skulle i själva verket innebära att det normgivande organet gavs en egen föreskriftsrätt.

Därmed har lagstiftaren klargjort att Bokföringsnämnden förvisso ansvarar för utvecklandet av god redovisningssed men att det ej fullt ut kan godtas att den goda redovisningsseden är liktydlig med den uppfattning som Bokföringsnämnden har. Men vad som sedan i sammanhanget gör det bekymmersamt är att på samma sida i förarbetena skrivs: »Vad som utgör god redovisningssed bör alltså i sista hand bestämmas av domstol genom en självständig prövning. Enligt vår mening är det emellertid naturligt att de uttalanden som ett kvalificerat normgivande organ gör tillmäts mycket stor betydelse när man tar ställning till vad som utgör god redovisningssed«.

### Vilket värde kan Bokföringsnämndens uttalanden tillmätas?

Svenska domstolar ställer, inför avkunnandet av domar, ofta frågor till Bokföringsnämnden om vad som i det aktuella fallet kan betraktas vara god redovisningssed. Men till vilket värde kan Bokföringsnämndens alla uttalanden tillmätas med tanke på det fundamentala misslyckande som många av de allmänna råd och vägledningar till dessa är och som nämnden producerade fram till främst år 2003? Domslut som rör skatter och frågor om bokföringsbrott har under åren avkunnats som grundat sig Bokföringsnämndens syn på hur företagen redovisning skall utformas, en syn som till delar gavs upp i början av år 2004. Därmed kan förväntas

att domar i liknande mål kan komma att bli annorlunda när Bokföringsnämnden kommer att hänvisa till de nya »samlade regelverken« där delar av reglerna avviker från det som Bokföringsnämnden tidigare pläderat för.

Med anledning av ovanstående uppkommer ofrånkomligen frågan i vilken utsträckning man kan se Bokföringsnämnden som ett kvalificerat normgivande organ. Därmed uppkommer också frågan vilken rättstrygghet som finns i Sverige om domstolarna förlitar sig på uttalanden av ett organ vars kompetens inte övertygar. I konsekvens med detta kan frågeställningen också resas om ett företag måste efterleva de nya »samlade regelverken« som nämnden just nu arbetar med att ta fram. Å ena sidan så är det uppenbart att lagstiftaren inte tycker att Bokföringsnämnden har en monopolställning vid uttolkande av begreppet god redovisningssed. Dessutom är deras allmänna råd inte bindande. Å andra sidan så anser lagstiftaren att det är naturligt att de uttalanden som ett »kvalificerat normgivande organ« gör, tillmäts mycket stor betydelse när man tar ställning till vad som utgör god redovisningssed. Onekligen finns en risk att svenska domstolar i brist på egen kunskap kommer att se Bokföringsnämnden som ett sådant kvalificerat normgivande organ även om domstolar också har avkunnat domar som avvikit från Bokföringsnämndens uppfattning<sup>6</sup>.

En pragmatisk uppfattning är nog den att Bokföringsnämndens kommande »samlade regelverk« bör observeras. Men frågan är ändå om den alltid behöver efterlevas. Om företaget väljer en redovisning som avviker från de »samlade regelverken«, så bör detta bygga på i en i domstol hållbar argumentation, grundat på omständigheter som gör att det i det enskilda fallet till exempel »inte varit lämpligt att följa normgivande organs synsätt fullt ut«, varför företaget valt att »följa den praxis som är faktiskt förekommande«.

# 23

## Roligt för vissa, oroligt för andra

I Bokföringsnämndens *utkast* (februari 2007) till vägledning om »Årsredovisning i små aktieföretag« finns exempel på hur den lagstiftade rätten inskränks som exempelvis möjligheten att aktivera egenupparbetade immateriella anläggningstillgångar. Om ett företag ändå väljer att redovisa sådana tillgångar, vilket är tillåtet enligt årsredovisningslagen, kan det nog vara svårt för en domstol att döma i strid med den lagstiftade rätten. När avvikelser görs är det viktigt att skälen till den noggrant dokumenteras med de underlag som är aktuella. Om avsteget dessutom tydligt redogörs för i årsredovisningen, minskar risken för oönskade följder genom t.ex. domstolsbeslut. Samtidigt måste styrelsen i det företag som väljer att frångå Bokföringsnämndens uppfattning om hur redovisningens skall utformas, vara medveten om att domslutet kan avvika från det som styrelsen anser vara korrekt.

Det är väl knappast troligt, men om det ändå är så att anglar, saxar och jutar sitter i sin himmel och begrundar de redovisningsproblem som uppstått i Sverige med anledning av deras flytt från kontinenten, så torde de ha roligt åt Bokföringsnämndens tillkortakommanden när det gäller ledandet av utvecklingen av »god redovisnings-sed«. Lika roligt har dock inte de haft som hittills försökt efterleva denna »utveckling« och inte blir det särskilt roligt i framtiden heller för alla. Snarare kan det som är roligt för vissa göra det oroligt för andra, nämligen Sveriges företagare. ■



Stefan Engström, auktor revisor,  
verksam vid Sonora Revision AB.

## Litteratur och artiklar

- Anners, E., »Den europeiska rättens historia 1«, Lund 1990  
Artsberg, K., »Normgivning och redovisningsförändring. Värderingar vid val av mätprincip«, Lund 1992  
Engström, S., »Redovisning av SPP-medel. Stämmer Akutgruppens uttalande med god redovisningssed?«, Balans nr 6-7, år 2001  
Harrisson, D., »Krigarnas och helgonens tid. Västeuropas historia 400-800 e.Kr.«, Värnamo 2001  
Nilsson, S., »Redovisningens normer och normbildare. En nationell och internationell översikt«, Lund 2005

## Fotnoter

- 1) Sidantalet är hämtat från »Samlingsvolymen 2007, del 1«, FAR Förlag AB, Avesta 2007
- 2) Dessa samlade regelverk benämns idag K1, K2, K3 och K4
- 3) 1979 t.ex., var den högsta marginalskatten på arbetsinkomster 87 procent, förutsatt en kommunalskatt på 30 procent.
- 4) Se t.ex. Henreksen, M., Stenkula, M.: »Entreprenörskap och företagande – Om entreprenörsräntor och tillväxt«, Stockholm 2006, sid 35
- 5) Regeringens proposition »Ny bokföringslag m.m.«, 1998/99:130
- 6) Se t.ex. Regeringsrättens domar den 12 april 2007, mål nr 4717-04 och 4391-04 som rörde beskattningstidpunkten för allokerad återbäring från SPP. När det gäller problematiken som rör redovisning av sådan allokerad återbäring, se Engström, S., Redovisning av SPP-medel. Stämmer Akutgruppens uttalande med god redovisningssed?, Balans nr 6-7, år 2001