



Företagsekonomiska institutionen

EKONOMIHÖGSKOLAN VID
LUNDS UNIVERSITET

FEK 591 Ht 2003

Magisteruppsats

Pågående arbeten på löpande räkning

- alternativmetodens förhållande till god redovisningssed och ÅRL

Författare:

Viveca Andersson
Christine Harding Nilsson
Elham Tizno

Handledare:

Claes Norberg
Michael Thorstensson

Uppsatsens titel: Pågående arbeten på löpande räkning – alternativmetodens förhållande till god redovisningssed och ÅRL

Seminariedatum: 12 februari 2004

Ämne/kurs: FEK 591 Magisterseminarium Redovisning 10 poäng

Författare: Viveca Andersson
Christine Harding Nilsson
Elham Tizno

Handledare: Claes Norberg
Michael Thorstensson

Fem nyckelord: Alternativmetoden, God redovisningssed, Pågående arbeten, Successiv vinstavräkning, ÅRL

Syfte: Vårt syfte är att analysera och diskutera vad som är god redovisningssed vid redovisning av pågående arbeten på löpande räkning och hur innebörden i god redovisningssed på detta område har påverkats av sambandet mellan redovisning och beskattning. Tonvikten ligger på det vi kallar alternativmetodens förhållande till god redovisningssed. Ett delsyfte är att kritiskt granska och analysera de argument som framförts i de senaste årens debatt i SvSkT om alternativmetodens förenlighet med ÅRL.

Metod: Vi har i arbetet utgått från en dokumentstudie där bland annat en debatt i SvSkT från de senaste åren om beskattning och redovisning av pågående arbeten på löpande räkning har varit till stor hjälp. Då vår frågeställning ligger i gränslandet mellan företagsekonomi och juridik så har vi i vårt arbete tagit intryck både av juridisk metod och av samhällsvetenskapens forskningsmetoder.

Slutsatser: Vår slutsats är att alternativmetoden inte strider mot god redovisningssed eller mot ÅRL. Vi anser att alternativmetoden är förenlig med god redovisningssed till följd av sin starka ställning i praxis och av att både Redovisningsrådet och BFN uttryckligen tillåter den i sina respektive rekommendationer. Det står enligt oss svenska företag fritt att välja mellan huvudmetoden och alternativmetoden vid redovisning av pågående arbeten på löpande räkning. Den metod som används i räkenskaperna kommer dock även att ligga till grund för beskattningen. Detta följer bland annat av RegR:s domslut i RÅ 1998 ref 18 där domstolen slog fast att posten pågående arbeten tillhör det kopplade området. Vi anser att en frikoppling skulle vara önskvärd då vi ser det som den enklaste lösningen för att huvudmetoden, som visar en i vårt tycke mer rättvisande bild av ett företags resultat och ställning, ska få genomslag i svensk redovisning.

Title: Work on contract – the alternative method in relation to generally accepted accounting principles and the Annual Accounts Act in Sweden

Authors: Viveca Andersson, Christine Harding Nilsson, Elham Tizno

Advisors: Prof. Claes Norberg, Ph.D. candidate Michael Thorstensson

Course: Master Thesis in Business Administration, 10 Swedish credits (15 ECTS)

Date: 12 February 2004

Key Words: Annual Accounts Act in Sweden, Generally accepted accounting principles in Sweden, The percentage of completion method, The alternative method, Work on contract.

Purpose: The purpose of this thesis is 1) to analyse and discuss generally accepted accounting principles for work on contract, and 2) to study the extent to which the relationship between accounting and taxation in Sweden has influenced accounting for work on contract. Our main purpose is to compare the alternative method with Swedish generally-accepted accounting principles. The analysis also aims to study arguments presented in a debate on accounting and taxation of work on contract.

Methodology: We have performed a documentary study in order to write this thesis. Arguments presented in a debate on accounting and taxation of ongoing projects have been a vital source of inspiration. The issue of accounting and taxation of work on contract is affected by both business administration and business law. We have therefore applied methods from both Social Sciences and Legal Science.

Conclusions: Our conclusion is that the alternative method is a generally-accepted accounting principle in Sweden, due to the fact that it is used extensively and is also explicitly permitted by the Swedish standard-setters. We have also found that the alternative method is not in conflict with the Swedish Annual Accounts Act. Due to the strong connection between accounting and taxation in Sweden, the method used in accounting shall be the method used for taxation. This is consistent with RÅ 1998 ref 18. Our conclusion is that the strong connection between accounting and taxation might prevent the use of the percentage of completion method. We have found that when compared to the alternative method, this method far more extensively offers a true and fair view. This leads us to the conclusion that the tax law and the accounting law should be two distinct laws in order to encourage Swedish companies to use the percentage of completion method when accounting for work on contract.

Innehåll

Förkortningslista.....	5
1 Inledning.....	6
1.1 Problembakgrund	6
1.2 Problemställning.....	7
1.2.1 Redovisning och beskattning av pågående arbeten.....	8
1.3 Syfte	10
1.4 Avgränsningar	10
1.5 Disposition	11
2 Metod	13
2.1 Val av ämne.....	13
2.2 Praktiskt tillvägagångssätt.....	14
2.3 Juridisk metod och juridikens normhierarki.....	16
2.4 Redovisningsrättens struktur och förhållandet till skatterätten.....	17
2.5 Internationell påverkan på svensk rätt.....	21
2.6 Kollision mellan lagregler.....	21
2.7 Källkritik	22
3 Introducerande avsnitt	23
3.1 Begreppet god redovisningssed.....	23
3.2 Redovisningsprinciper.....	26
3.2.1 Realisationsprincipen	27
3.2.2 Försiktighetsprincipen.....	29
3.2.3 Matchningsprincipen.....	32
3.2.4 Rättvisande bild.....	32
3.3 Sambandet mellan redovisning och beskattning	33
3.4 Intäkter och intäktsredovisning	35
3.4.1 Intäktsbegreppet	35
3.4.2 Intäktsredovisning	37
3.4.3 Redovisningsrådets rekommendationer	39
4 Pågående arbeten.....	41
4.1 Bakgrund	41
4.2 Olika metoder för att redovisa pågående arbeten.....	41
4.2.1 Alternativmetoden - löpande kostnads- och intäktsföring	42
4.2.2 Färdigställandemetoden – balansering av utgifter och inkomster.....	42
4.2.3 Successiv vinstavräkning – redovisning i anslutning till intjänandet	42
4.2.4 Successiv intäktsredovisning – vid osäkerhet om utfallet.....	44
4.3 Svårigheter med redovisning av pågående arbeten	44
4.4 Redovisningsrådets rekommendationer för pågående arbeten.....	45
4.4.1 Redovisningsrådets undantag vid redovisning i juridisk person.....	46
4.5 BFN:s vägledning och allmänna råd om redovisning av intäkter	46
4.6 Pågående arbeten i skattelagstiftningen	47
4.6.1 Pågående arbeten på löpande räkning enligt IL	47
5 Analys och diskussion	49
5.1 Debatten om pågående arbeten på löpande räkning.....	49
5.1.1 Klassificeringen av pågående arbeten som en omsättningstillgång	49
5.1.2 Pågående arbeten – en omfångsfråga eller periodiseringsfråga?	51
5.1.3 Realisationsprincipens betydelse.....	52
5.1.4 Värdering av omsättningstillgångar	57

5.1.5	Möjligheten att överträda reglerna i ÅRL	59
5.1.6	Systemrelationen mellan redovisning och beskattning	64
5.1.6.1	RÅ 1999 ref 32	68
5.1.6.2	RÅ 1998 ref 18	69
5.1.6.3	Diskussion utifrån rättsfallen	70
5.1.7	Är skatteregeln i 17 kap. 26 § IL frivillig?	73
5.1.8	Varför har konflikten aktualiserats först på senare tid?	77
5.2	Metodernas relation till redovisningsprinciperna	78
5.2.1	Alternativmetoden	79
5.2.2	Färdigställandemetoden	80
5.2.3	Huvudmetoden	80
5.2.3.1	Successiv vinstavräkning	80
5.2.3.2	Successiv intäktsredovisning	81
5.2.4	Relationen mellan principerna och god redovisningssed	81
5.3	Praxis och normgivningens betydelse för god redovisningssed	81
6	Sammanfattande synpunkter och slutsatser	85
	Förslag till vidare forskning	89
	Källförteckning	90
	Offentligt tryck	90
	Sverige	90
	Europa	90
	Publicerade källor	90
	Företagsinterna källor	93
	Elektroniska källor	93
	Rättsfall	93
	 Bilaga 1	 94

Förkortningslista

APB	Accounting Principle Board
BFL	Bokföringslag (1976:125) respektive (1999:1078)
BFN	Bokföringsnämnden
EG	Europeiska Gemenskapen
EU	Europeiska Unionen
FASB	Financial Accounting Standards Board
FI	Finansinspektionen
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IFRS	International Financial Reporting Standards
IOSCO	International Organization of Securities Commissions
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
KL	Kommunalskattelag (1928:370)
LVP	Lägsta Värdets Princip
Prop.	Proposition
RegR	Regeringsrätten
RR	Redovisningsrådets rekommendationer
RSV	Riksskatteverket
SFAC	Statements of Financial Accounting Concepts
SN	Skattenytt
SOU	Statens Offentliga Utredningar
SvSkT	Svensk Skattetidning
ÅRL	Årsredovisningslag (1995:1554)

1 Inledning

I det här inledande kapitlet presenteras forskningsuppgiften och de frågor vi har för avsikt att diskutera i arbetet. Läsaren delges även syftet med uppsatsen och de ramar vi har uppställt för vårt arbete genom valda avgränsningar.

1.1 Problembakgrund

Svensk redovisningslagstiftning är i huvudsak utformad som ramlagstiftning, årsredovisningslagen (1995:1554) är inget undantag, och ger i regel inte svar på specifika redovisningsfrågor. Enligt 2 kap. 2 § ÅRL ska årsredovisningar upprättas med beaktande av god redovisningssed. Denna hänvisning i lagstiftningen till den rättsliga standarden god redovisningssed är ett framträdande drag i ÅRL och lagstiftaren har genom detta handgrepp delegerat en stor och viktig del av ansvaret för utvecklingen av redovisningen i Sverige till praxis. Lagstiftaren tar därmed för givet att vissa delar av redovisningen kommer att regleras på annat sätt än i lag.¹ I Sverige är rekommendationer en central rättskälla och ett viktigt komplement till lagstiftningen. De är dock inte bindande eftersom de organ som utformar dem saknar formell normgivningsmakt, något som kan göra det svårt att slå fast vilket värde de ska tillmätas.²

Begreppet god redovisningssed är således av stor betydelse inom svensk redovisningsrätt³ och det beskrivs på följande sätt i förarbetena till den gamla bokföringslagen (1976:125)⁴:

”Som utredningen påpekar torde god redovisningssed kunna beskrivas genom en hänvisning till att det bör röra sig om en faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets bokföringsskyldiga. Vad som är god redovisningssed kan ibland behöva bestämmas branschvis.”

Det är dock inte alltid helt lätt att fastställa innebörden av begreppet god redovisningssed,⁵ även om det ofta är nödvändigt att göra just detta vid exempelvis diskussioner om rätt och fel inom redovisningen. Ett problem är att begreppets innebörd inte bara bestäms av strikt redovisningsmässiga bedömningar utan att även andra faktorer kan påverka dess innehåll. Thorell menar till exempel att god redovisningssed påverkas av både tillämpad bokföringspraxis, allmänt accepterade redovisningsprinciper, civilrättsliga regler och skatterättsliga regler.⁶

¹ Artsberg, *Accounting in Scandinavia*, s. 272-273.

² Kellgren, *Tolkning av redovisningsregler – om några svårigheter i jämförelse med skatterättsliga förhållanden*, s. 330.

³ A. a., s. 337.

⁴ Prop. 1975:104, s. 148.

⁵ Kellgren, *Tolkning av redovisningsregler – om några svårigheter i jämförelse med skatterättsliga förhållanden*, s. 325.

⁶ Thorell, *Skattelag och affärssed*, s. 33.

I Sverige råder ett starkt samband mellan redovisning och beskattning och Thorell pekar, som vi ser ovan, ut skatterättsliga regler som en av de faktorer som påverkar tolkningen av begreppet god redovisningssed. Innebörden av sambandet mellan redovisning och beskattning kan generellt beskrivas som att beskattningen av ett företag ska följa företagets årsredovisning och att företaget i räkenskaperna gjorda periodiseringar i princip även ska ligga till grund för beskattningen. En grundläggande förutsättning för att taxeringen ska baseras på ett företags externredovisning är dock att redovisningen är upprättad i enlighet med god redovisningssed och att inga särskilda skatteregler finns vilka förespråkar någon annan redovisningsmetod i taxeringsssammanhang.⁷ Vi tycker att frågan om den faktiska skattepåverkan på god redovisningssed i Sverige och skattereglernas betydelse för innehållet i god redovisningssed är intressant att studera närmare och det är detta ämne som kommer att behandlas i uppsatsen med posten pågående arbeten på löpande räkning som illustrerande exempel.

1.2 Problemställning

Thorell menar att det främst är två faktorer som är betydelsefulla för att förstå skattereglernas inverkan på begreppet god redovisningssed. Den ena faktorn är det ovan nämnda starka sambandet mellan redovisningssystemet och skattesystemet vilken har gjort att reglerna har påverkats av varandra vid utformningen. Den andra faktorn är att den skattemässiga bedömningen av bokföringsmässiga metoder ofta tas i beaktande vid utformningen av bokföringsmässiga regler. Det skattemässiga regelsystemet kan enligt Thorell påverka innehållet i god redovisningssed antingen genom materiella regler, det vill säga genom särskilt förmånliga eller inskränkande regler och praxis, eller genom formella regler, det vill säga genom en detaljerad uppgiftsskyldighet.⁸ Författaren menar att innehållet i såväl materiella som formella skatteregler är av stor betydelse för att bestämma innebörden av begreppet god redovisningssed i enskilda frågor.⁹

Norberg konstaterar att kopplingsproblematiken är komplex och att den berör ett stort antal bestämmelser i skattelagstiftningen. Han menar vidare att det är viktigt att diskutera hur man slår fast att något hör till det kopplade området eller inte, det vill säga i vilka situationer taxeringen ska grunda sig på de av ett företag i räkenskaperna gjorda periodiseringarna. Norberg gör en uppdelning i tre typfall för att diskutera frågan om det kopplade områdets omfattning.¹⁰ Det finns således olika kopplingssituationer och därmed olika konflikter beroende på vilken kopplingssituation det är fråga om i ett visst fall. Det första typfallet är de situationer där särskilda skatteregler saknas för en post och där den grundläggande kopplingsregeln i 14 kap. 2 § IL gör att god redovisningssed ska följas vid beskattningen. Det andra typfallet är de situationer där det finns en särskild skatteregel för posten som ställer ett uttryckligt krav på koppling till räkenskaperna. Det tredje typfallet är de situationer där en särskild skatteregel finns för posten men det inte finns något uttryckligt krav på koppling till redovisningen.¹¹

⁷ Kellgren, *Tolkning av redovisningsregler – om några svårigheter i jämförelse med skatterättsliga förhållanden*, s. 325.

⁸ Thorell, *Skattelag och affärssed*, s. 44.

⁹ A. a., s. 45.

¹⁰ Norberg, *Har kopplingen mellan redovisning och beskattning förstärkts?*, s. 325.

¹¹ A. a., s. 327.

1.2.1 Redovisning och beskattning av pågående arbeten

Det som på redovisningsspråk kallas pågående arbeten förekommer i branscher där arbeten utförs över en längre tidsperiod för någon annans räkning. Det är till exempel vanligt med pågående arbeten i företag som utför byggnads- eller anläggningsarbeten på entreprenad. Pågående arbeten anses i skattelagstiftningen som utförda antingen till fast pris eller på löpande räkning. Pågående arbeten på löpande räkning, vilket är den kategori som är av intresse för den här framställningen, klassificeras som en omsättningstillgång¹² i det tillverkande företaget och utgör ett mellanting mellan lager och fordringar. Utmärkande för pågående arbeten är att de beställs innan de påbörjas och att de saknar värde för någon annan än beställaren.¹³ Pågående arbeten uppgår ofta till stora belopp och är därför en viktig post i redovisningen.

Enligt 4 kap. 9 § 1 st ÅRL ska omsättningstillgångar tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet på balansdagen om inte annat följer av 4 kap. 10 och 12 §§ ÅRL. Anskaffningsvärdet för en tillverkad tillgång utgörs, enligt 4 kap. 9 § 2 st ÅRL jämförd med 4 kap. 3 § ÅRL, bland annat av direkta kostnader hänförliga till produktionen samt en skälig andel av indirekta tillverkningskostnader. 4 kap. 9 § ÅRL anses av vissa vara utformad som en golv- och takregel, det vill säga både lägsta och högsta tillåtna värdering anges. Detta kan jämföras med 14 § i den gamla BFL vilken var utformad som en takregel men där ingen undre gräns var angiven för värderingen.

Enligt Redovisningsrådet i deras rekommendationer 10 och 11 samt enligt Bokföringsnämnden (BFN) i deras rekommendation BFNAR 2003:3 finns för pågående arbeten på löpande räkning två olika metoder att välja mellan för juridisk person vid redovisningen. Det ena sättet är att ta upp värdet av i projektet nedlagt arbete som en tillgång i balansräkningen, värderad till verkligt värde¹⁴. Metoden, vilken i huvudsak innebär att vinsten för arbetet avräknas successivt i takt med utförandet, är den metod som förespråkas av den internationella redovisningsnormbildaren International Accounting Standards Board (IASB). Vi benämner fortsättningsvis metoden för huvudmetoden. Genom av Redovisningsrådet gjorda undantag för juridisk person finns för svenska företag möjlighet att även välja en annan metod, i arbetet kallad alternativmetoden, när det gäller redovisning av pågående arbeten på löpande räkning. Enligt denna metod, som har en stark ställning i redovisningspraxis, framförallt bland små och medelstora icke noterade företag,¹⁵ kostnadsförs nedlagda utgifter i takt med att de uppkommer under arbetets gång och fakturerade belopp redovisas som intäkt. Någon värdering av nedlagt men ännu inte fakturerat arbete behöver med denna metod inte göras på balansdagen och någon tillgång redovisas inte i balansräkningen. Skälen till alternativmetodens popularitet hos företagen är kanske främst att den är enkel att tillämpa, men även att den medför en senareläggning av beskattningen.¹⁶

Skattereglerna för pågående arbeten på löpande räkning återfinns i 17 kap. IL. Enligt 17 kap. 23 § IL ska den i räkenskaperna gjorda redovisningen godtas vid taxeringen under

¹² Denna klassificering görs i förarbeten till BFL.

¹³ Lodin, Lindencrona, Melz & Silfverberg, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, s. 273.

¹⁴ Vi följer ÅRL:s definition av verkligt värde, nämligen försäljningsvärdet efter avdrag för beräknad försäljningskostnad.

¹⁵ Knutsson, *Redovisning och beskattning av pågående arbeten på löpande räkning*, s. 612.

¹⁶ Bengtsson, *Redovisningsrättens Bermudatriangel – redovisning av tjänsteupdrag på löpande räkning*, s. 289.

förutsättning att den inte strider mot skattebestämmelserna i övrigt för posten. I 17 kap. 26 § sägs att:

”Värdet av pågående arbeten som utförs på löpande räkning behöver inte tas upp som en tillgång. I stället skall de belopp som den skattskyldige under beskattningsåret fakturerar för arbetena tas upp som intäkt.”

I paragrafen ges uttryck för alternativmetoden. Enligt skattereglerna behöver således ett företag som utför pågående arbeten på löpande räkning inte redovisa värdet av ännu inte fakturerade tjänster som en intäkt eller ta upp kostnader som företaget har lagt ner på sina uppdrag som en tillgång. Skattelagstiftningen medger istället att företag när det gäller pågående arbeten på löpande räkning enbart intäktsför belopp motsvarande vad som fakturerats under året.

Posten pågående arbeten på löpande räkning tillhör typfall två av de kategorier som Norberg ställt upp, det vill säga det är fråga om en post där det råder en formell koppling mellan redovisning och inkomstbeskattning.¹⁷ Skatteregeln för pågående arbeten på löpande räkning i 17 kap. 26 § IL är komplicerad och kan uppfattas på olika sätt, något som kan ge upphov till problem.

En möjlig tolkning är att tolka skattereglerna för pågående arbeten på löpande räkning så att ett företag för att åtnjuta möjligheten att bli beskattade i enlighet med alternativmetoden, vilket leder till en senarelagd beskattning jämfört med vid användande av huvudmetoden, är tvungna att redovisa enligt denna metod även i räkenskaperna. En annan möjlig tolkning är att se skattereglerna för pågående arbeten på löpande räkning som tvingande vilket innebär att posten skulle vara att betrakta som frikopplad. Detta skulle leda till att företag alltid beskattas i enlighet med den i 17 kap. 26 § IL angivna alternativmetoden oavsett vilken metod de har använt för att redovisa arbetena i räkenskaperna.

I rättsfallet RÅ 1998 ref 18, som handlade om pågående arbeten till fast pris, uttalade regeringsrätten (RegR) att posten tillhör det kopplade området och att ett företag för att bli beskattat i enlighet med den metod som föreskrivs i skattereglerna även ska ha använt denna metod i räkenskaperna. Alternativmetoden framstår till följd av detta sannolikt som det mest lockande alternativet för svenska företag vid redovisning av pågående arbeten på löpande räkning eftersom den i regel leder till uppskjuten inkomstbeskattning för företagen än användande av huvudmetoden. RegR:s lagtolkning av skattereglerna för pågående arbeten kan ge upphov till vissa problem, något som visat sig i en debatt mellan företrädare för bland annat Riksskatteverket (RSV) och Svenskt Näringsliv i Svensk Skattetidning (SvSkT) de senaste åren om alternativmetodens förhållande till ÅRL och god redovisningssed¹⁸.

I debatten har Törnqvist hävdade att alternativmetoden inte är förenlig med värderingsreglerna i ÅRL för omsättningstillgångar och god redovisningssed. Törnqvist anser att reglerna i 4 kap. 9 § ÅRL innebär att företag som lyder under ÅRL inte kan tillämpa alternativmetoden eftersom den innebär att en omsättningstillgång värderas till noll och inte tas upp i årsredovisningen. Törnqvist tycks därmed anse att golvet i 4 kap. 9 § ÅRL är absolut och att det inte i något fall finns utrymme för undervärderingar, vilka blir följden av att redovisa enligt alternativmetoden.¹⁹ Törnqvists slutsats är att alternativmetoden inte längre är ett

¹⁷ Norberg, *Har kopplingen mellan redovisning och beskattning förstärkts?*, s. 327.

¹⁸ Se SvSkT Nr 5/2001, 6-7/2001, 1/2002, 2/2002, 6-7/2002, 9/2002 och 4/2003.

¹⁹ Törnqvist, *Redovisning och beskattning av pågående arbeten på löpande räkning*, s. 496.

alternativ för de företag som måste följa ÅRL och att regeln i 17 kap. 26 § IL inte är tillämplig för dessa företag.²⁰ Törnqvist anser att alternativmetoden inte är ett uttryck för god redovisningssed. Vi undrar om det finns någon grund i detta påstående och hur man, som Törnqvist gör, slår fast vad som är god redovisningssed och särskilt vilken betydelse skattereglerna har i sammanhanget. Vidare undrar vi om det är så att alternativmetoden i 17 kap. 26 § IL inte är förenlig med värderingsreglerna för omsättningstillgångar i 4 kap. 9 § ÅRL och god redovisningssed för pågående arbeten på löpande räkning så att det bara är huvudmetoden som återstår för de företag som lyder under ÅRL vid redovisning av pågående arbeten på löpande räkning.

1.3 Syfte

Vårt syfte är att analysera och diskutera vad som är god redovisningssed vid redovisning av pågående arbeten på löpande räkning och hur innebörden i god redovisningssed på detta område har påverkats av sambandet mellan redovisning och beskattning. Tonvikten ligger på det vi kallar alternativmetodens förhållande till god redovisningssed. Ett delsyfte är att kritiskt granska och analysera de argument som framförts i de senaste årens debatt i SvSkT om alternativmetodens förenlighet med ÅRL.

1.4 Avgränsningar

Vi försöker bedöma och ta ställning till olika argument för och emot alternativmetoden som redovisningsmetod för pågående arbeten på löpande räkning. En huvudfråga i arbetet är skattepåverkan på god redovisningssed och hur man visar att något inte är förenligt med god redovisningssed. Även om skattereglerna för pågående arbeten har varit viktiga i vårt arbete så är uppsatsen skriven och analyserna genomförda ur ett redovisningsperspektiv.

Då inte koncerner utan enbart juridiska personer utgör skattesubjekt i Sverige ligger tyngdpunkten i vårt arbete på redovisning i juridisk person. Enligt 17 kap. 23 § IL är de skatterättsliga reglerna för pågående arbeten i 17 kap. 24-32 §§ IL tillämpliga på byggnads-, anläggnings-, hantverks- eller konsultrörelse. Vi har därför valt att begränsa framställningen till dessa typer av företag och vår analys och våra slutsatser gäller främst för dessa företag. En ytterligare förutsättning är att företagen dessutom lyder under ÅRL och dess regler för omsättningstillgångar. Detta innebär att företagen förutom att tillhöra en av de nyss nämnda kategorierna även måste uppfylla de kriterier som ställs upp i 1 kap. 1 § ÅRL läst med 6 kap. 1 § bokföringslagen (1999:1078).

Pågående arbeten ska enligt 17 kap. IL i skattesammanhang klassificeras som utförda på antingen fast eller löpande räkning. I uppsatsen kommer vi främst att redogöra för och analysera förhållanden avseende pågående arbeten på löpande räkning, vilka regleras i 17 kap. 26, 31 och 32 §§ IL. Specifikt är det den i 17 kap. 26 § IL påbjudna metoden för redovisning av pågående arbete, här kallad alternativmetoden som vi har lyft fram och jämfört med det vi kallar huvudmetoden. Huvudmetoden är den metod som förespråkas av bland annat det internationella normbildningsorganet IASB. Pågående arbeten till fast pris är inte föremål för

²⁰ Törnqvist, *Redovisning och beskattning av pågående arbeten på löpande räkning*.

någon separat analys och diskussion i uppsatsen utan dessa regler behandlas enbart i den utsträckning det är relevant främst för att förstå de regler som finns för pågående arbeten på löpande räkning.

Vi är mycket nyfikna på vad som kommer att hända när IAS/IFRS från år 2005 blir obligatorisk redovisningsstandard inom EU för börsnoterade företags koncernredovisning. De bestämmelser om pågående arbeten som idag finns i Redovisningsrådets rekommendationer är inte formellt bindande, men de kommer från år 2005 att lyftas upp till lagnivå. Detta kommer troligtvis åtminstone på sikt att få betydelse för svensk redovisningspraxis och för vad som anses vara god redovisningssed på området. Eftersom vi har begränsat med tid för uppsatsarbetet, och eftersom frågan om den framtida utvecklingen ligger lite vid sidan om huvudämnet i denna uppsats avstår vi från att analysera vad lagändringen år 2005 kan komma att innebära för svensk redovisning.

1.5 Disposition

Kapitel 1: Inledning

I det här inledande kapitlet presenteras forskningsuppgiften och de problem vi har för avsikt att diskutera i arbetet. Läsaren delges även syftet med uppsatsen och de ramar vi har uppställt för vårt arbete genom valda avgränsningar.

Kapitel 2: Metod

I det andra kapitlet redogör vi för och motiverar vårt ämnesval och den metod vi har använt oss av vid skrivandet. Vi tar även upp, i vårt tycke, relevanta frågor beträffande svensk redovisningsreglering och då framförallt de skillnader som finns vid en jämförelse med hur det ser ut på skatterättens område.

Kapitel 3: Introducerande avsnitt

Det här kapitlet är tänkt att kortfattat ge läsaren inblick i innebörden av begreppen god redovisningssed och rättvisande bild samt för svensk redovisning relevanta redovisningsprinciper. Vi beskriver även sambanden mellan redovisning och beskattning respektive årsredovisning och koncernredovisning. Slutligen behandlar vi i kapitlet intäktsredovisning.

Kapitel 4: Pågående arbeten

I det fjärde kapitlet redogör vi för regelverket kring redovisningsposten pågående arbeten. De olika metoder för redovisning av pågående arbeten på löpande räkning vilka vi avser att diskutera och jämföra med varandra presenteras här kortfattat för att ge en bild av vad respektive metod i stora drag går ut på. Liksom det föregående kapitlet är det här kapitlet i huvudsak tänkt att vara en deskriptiv redogörelse i syfte att ge läsaren en bra grund inför analysen i nästa kapitel.

Kapitel 5: Diskussion och analys

I det här kapitlet diskuterar och analyserar vi framför allt alternativmetodens förhållande till ÅRL och god redovisningssed. Vi tar i vårt arbete utgångspunkt i de argument som har framförts i debatten om redovisning och beskattning av pågående arbeten på löpande räkning i SvSkT de senaste åren.

Kapitel 6: Sammanfattande slutsatser och synpunkter

I det här avslutande kapitlet sammanfattar vi vårt arbete och det vi har kommit fram till i vår utredning och analys av huruvida alternativmetoden är förenlig med ÅRL och god redovisningssed.

2 Metod

I det här kapitlet redogör vi för och motiverar vårt val av ämne och den metod vi har använt oss av vid skrivandet. Vi tar upp för metoden relevanta frågor beträffande svensk redovisningsreglering, bland annat förhållandet till skatterätten och den reglering som finns på området. Vi redogör också för vad som händer vid en kollision mellan olika lagregler samt ger uttryck för källkritik.

2.1 Val av ämne

När vi förberedde vårt uppsatsarbete stod det genast klart att vi har ett gemensamt intresse för frågor som rör införandet av IAS/IFRS i Sverige från år 2005. Vi begrundade också möjligheten att skriva om ett ämne som berör både redovisning och handelsrätt. Två av oss har läst beskattningsrätt och ville gärna arbeta med en fråga som rör företagsbeskattningen. Vi tycker att kopplingen mellan redovisning och beskattning är ett intressant och aktuellt ämne där det finns mycket att undersöka. Det föll sig då naturligt att titta på de redovisningsområden där en redovisning enligt IAS/IFRS kan få effekt för beskattningen. Genom att inventera och studera tidigare skrivna uppsatser på Ekonomihögskolan, och leta artiklar och annan information på Internet, förstod vi snart att en utredning om internationell redovisning i svenska företag²¹ skulle vara klar under sommaren 2003.

Utredningen nämner ett tiotal områden där redovisning enligt IAS/IFRS kan få effekt vid beskattningen, däribland lagervärdering, leasing, redovisning av finansiella instrument och pågående arbeten. När en av våra handledare tipsade oss om att det finns en speciell skatteregel för pågående arbeten, vilken bryter mot matchningsprincipen och inte är i överensstämmelse med IASB:s rekommendationer, tyckte vi genast att det vore en bra idé att fördjupa oss i detta problem. Vi tyckte att det verkade som ett spännande område att utforska, inte minst med tanke på vårt intresse för internationell påverkan på redovisningen och kopplingen mellan redovisning och beskattning.

Källförteckningar i tidigare skrivna uppsatser ledde oss snart till den debatt vi nämnt ovan och som förts i SvSkT om redovisning och beskattning av pågående arbeten på löpande räkning. Hetsiga diskussioner har ägt rum de senaste åren om hur den metod som återfinns 17 kap. 26 § IL, alternativmetoden, förhåller sig till ÅRL och god redovisningssed. I likhet med många andra redovisningsfrågor tycks denna form av intäktsredovisning ha påverkats av internationell redovisningsrätt och därigenom kommit i konflikt med de svenska skattereglerna. Vi ansåg det därför lämpligt att ställa frågan om vad god redovisningssed egentligen är för pågående arbeten, och vilken eventuell inverkan skattereglerna kan ha haft på begreppet för den här posten i Sverige. Vi upptäckte dock att denna fråga är mycket komplicerad och svår att ge ett entydigt svar på. Däremot ansåg vi fortfarande att det vore givande att diskutera innehållet i god redovisningssed och vilken eventuell skattepåverkan

²¹ Utredningen Internationell redovisning i svenska företag publicerades under namnet SOU 2003:71.

som finns på begreppet. Vi tyckte dessutom att posten pågående arbeten utgjorde ett bra exempel för att illustrera skattepåverkan på god redovisningssed och för att peka på de problem som kan uppstå till följd av sambandet mellan redovisning och beskattning. Pågående arbeten är ett problemområde av många inom det kopplade området och intressant i vårt tycke då det gett upphov till diskussion. Vi bestämde oss därför för att med utgångspunkt i debatten om redovisning och beskattning av pågående arbeten på löpande räkning i SvSkT, och de argument som förts fram där för respektive emot alternativmetoden, diskutera bland annat innehållet i god redovisningssed och hur innehållet i begreppet påverkas av skattereglerna.

2.2 Praktiskt tillvägagångssätt

Vi satte oss in i redovisning och beskattning av pågående arbeten genom att studera lagar, rekommendationer, artiklar och andra uppsatser i ämnet. Vi studerade även redovisningsteoretiska arbeten för att kunna bedöma alternativmetodens överensstämmelse med ÅRL och de olika redovisningsprinciper som spelar en framträdande roll i synen på vad som är god redovisningssed, främst försiktighetsprincipen och realisationsprincipen. Vi undersökte även vad FASB, IASB och Redovisningsrådet säger i sina respektive föreställningsramar om begrepp som intäkt och realisationstidpunkt.

Vi kom i vårt förberedande arbete fram till att en dokumentstudie är den typ av studie som bäst tjänar vårt syfte då vi skulle undersöka ett redovisningsproblem som är under utveckling och som dessutom är omstritt. Vi tyckte inte att det var lämpligt att samla primärdata genom att göra intervjuer då vårt syfte inte var att genomföra någon statistisk undersökning eller att ta reda på olika människors uppfattning av rättsläget. Vi ansåg att de argument och åsikter som fanns i debatten var tillräckliga att utgå från och att det för vårt syfte var mer relevant att kritiskt granska dessa och att ställa dem mot annat material, till exempel lagar och rekommendationer. De problem som finns beträffande redovisning och beskattning av pågående arbeten verkar ha uppstått och aktualiserats relativt nyligen och det finns därför begränsat med litteratur på området. Av den orsaken är det främst artiklar ur olika skattetidskrifter, till exempel debatten om redovisning och beskattning av pågående arbeten i SvSkT, som har utgjort våra källor vid skrivandet. Vi har dock även haft stor användning av förarbeten till olika lagregler samt lagkommentarer. Avgränsningarna har delvis varit svåra att göra då det finns en rik flora av litteratur som tar upp frågor som angränsar vårt ämne.

Våra frågeställningar ligger i gränslandet mellan företagsekonomi och juridik och en del av vårt arbete har därmed bestått i att studera, jämföra och tolka olika lagar och rekommendationer som finns för pågående arbeten på löpande räkning. Trots att det är en företagsekonomisk uppsats där vi i huvudsak intar ett redovisningsperspektiv på frågan om redovisning och beskattning av pågående arbeten på löpande räkning så har alltså lagtolkning utgjort en viktig del i vårt arbete. Lagstiftningstekniken beträffande redovisning och rättsområdets struktur uppvisar vissa olikheter med andra rättsområden, inte minst skatterätten. Lagtolkning på redovisningsområdet är, av flera orsaker, ofta komplicerad. En orsak är troligen det faktum att redovisningsrätten utmärks av en komplex normhierarki och att spänningar lätt uppstår mellan lagregler, god redovisningssed, skattelag och företagspraxis.²² Inom många andra rättsområden finns en tydlig normhierarki att följa vid

²² Bengtsson, *Redovisningsrättens Bermudatriangel – redovisning av tjänsteuppdrag på löpande räkning*, s. 290.

lagtolkningsproblem, men så är inte fallet när det gäller redovisningsrätt. Några av de skillnader som finns mellan redovisningsrätt och skatterätt, främst när det gäller respektive rättsområdes struktur, är av intresse för vårt arbete. Inte minst förhållandet mellan redovisningsrätt och skatterätt har varit relevant för oss i vårt arbete. En del av analysarbetet har bestått i att belysa och diskutera dessa skillnader. Skillnaderna mellan redovisning och beskattning tar sig även uttryck i att respektive områdes forskningsmetoder till viss del skiljer sig åt. Vi har försökt att hitta balans mellan juridisk metod och samhällsvetenskapens forskningsmetoder i vårt arbete, något som inte alltid har varit helt lätt.

I debatten om redovisning och beskattning av pågående arbeten på löpande räkning har det bland annat hävdats att den av oss kallade alternativmetoden står i strid med värderingsregeln för omsättningstillgångar i 4 kap. 9 § ÅRL. Vi tycker att många intressanta argument för respektive emot alternativmetoden har förts fram i debatten och i vår analys har vi därför i stor utsträckning utgått från dessa argument i diskussionen om alternativmetoden och dess förhållande till god redovisningssed. Argumenten har i analysen behandlats temavis och ställts mot annat material, bland annat rättsfall, förarbeten, redovisningsteoretisk litteratur och tidskriftsartiklar. Vi har i analysdelen också behandlat viktiga punkter som har nämnts i debatten men som aldrig har fördjupats. En sådan punkt är realisationsprincipen och den rätta tidpunkten för att intäktsföra pågående arbeten. Debatten har därmed haft sin främsta förtjänst som en utgångspunkt för en djupare diskussion om redovisning och beskattning av pågående arbeten.

Under arbetets gång har vi insett att posten pågående arbeten är komplex och att det råder stor begreppsförvirring på området. Olika begrepp tycks ha olika innebörd och olika metoder olika beteckning beroende på vem som använder dem. Det verkar bland annat råda skiftande uppfattningar bland företrädare för de två rättsområdena redovisningsrätt och skatterätt beträffande innebörd och tillämplighet av de tillgängliga redovisningsmetoderna för pågående arbeten på löpande räkning. För oss kändes det som en nödvändighet och en grundläggande förutsättning för att kunna genomföra ett meningsfullt analysarbete att få en helhetsbild av de för pågående arbeten på löpande räkning relevanta metoderna och begreppen. Genom att jämföra beskrivningarna av olika redovisningsmetoder med varandra och göra ett schema över de metoder som påbjuds i olika lagar och rekommendationer, anser vi att vi fått en betydligt bättre uppfattning om innebörden i de olika metoderna. Det schemat som blev resultatet av vårt arbete med att klargöra begreppen och deras innebörd och reda ut vad det är som skiljer olika redovisningsmetoder åt som ÅRL, redovisningsnormer och IL påbjuder återfinns i bilaga 1.

Begreppet god redovisningssed brukar bestämmas utifrån bland annat lagstiftning, normgivning och redovisningsteoretiska bedömningar. För att kunna analysera vad som är god redovisningssed för en viss redovisningspost har vi därför behövt jämföra de faktiska redovisningsmetoderna både med teori och existerande svenska och internationella normer. Teorin säger ofta hur något bör vara, styr redovisningen mot en viss utveckling, medan normerna ofta utgår från en kombination av teori och befintlig praxis. Något som vi tycker framträder tydligt vid posten pågående arbeten är att teoribildningen inom redovisning inte alltid har någon direkt anknytning till den redovisning som faktiskt sker ute bland företagen. Vi har under arbetets gång ibland fått en känsla av att redovisningsteorin inom vissa områden till och med är totalt isolerad från praxis, något som gör att det ofta inte är tillräckligt att se på vad som borde vara god redovisningssed med utgångspunkt från någon teoretisk föreställningsram. Istället har praxis stor betydelse, något vi återkommer till främst i analysen.

Nedan följer först en kort redogörelse för juridisk metod och det traditionella tillvägagångssättet vid juridisk analys. Detta tillvägagångssätt äger giltighet inom skatterätts område och vid analys av problem inom detta rättsområde är det vanligtvis juridisk metod som är tillämplig metod. För rättsområdet redovisningsrätt är metoden inte lika lätt att använda rakt av, inte minst till följd av de ovan påpekade problemen vid lagtolkning på detta område. Förutom juridisk metod tar vi nedan kortfattat upp redovisningsrättens struktur och förhållandet till skatterätten, betydelsen av internationella regler och vad som händer vid en kollision mellan olika regler och regelverk. Syftet med vår redogörelse för dessa områden är främst att öka förståelsen hos läsaren för de juridiska begrepp och metoder som vi har använt oss av i analysen och att ge en bakgrund till de problem som diskuteras längre fram i arbetet. Främst avsnittet om redovisningsrättens förhållande till skatterätten är centralt då det är något vi återkommer till vid analysen av debatten om pågående arbeten på löpande räkning.

2.3 Juridisk metod och juridikens normhierarki

Rättsvetenskapen är den vetenskap som har till uppgift att ta fram vad som är gällande rätt.²³ Denna vetenskap kan ha olika inriktningar men den av tradition vanligaste inriktningen i Sverige är den rättsdogmatiska.²⁴ Rättsdogmatisk forskning kallas även för juridisk doktrin och är forskning som fokuserar på det juridiska regelsystemet.²⁵ Rättsdogmatikens huvuduppgift är att tolka och systematisera gällande rätt²⁶ och den syftar till att bistå rättspraxis²⁷. Inom rättsdogmatiken finns en tydlig ordning att följa vid lagtolkning, den så kallade rättskällehierarkin.

Rättskälla är ett viktigt begrepp vid juridisk forskning och argumentation, men Peczenik konstaterar att begreppet är vagt och att ordet rättskälla är mångtydigt. Ett sätt att uttrycka vad som åsyftas med termen rättskällor är att säga att rättskällor är auktoritativa texter som ska, bör eller får åberopas vid juridisk argumentation.²⁸ Rättskällevärdet är läran om rättskällorna och deras inbördes ordning. Denna lära beskriver och förklarar rättskällorna, men rättfärdigar och kritiserar även dem.²⁹ Enligt rättskällevärdet ska lagar och sedvanerättsliga regler beaktas vid juridisk argumentation medan förarbeten och prejudikat bör beaktas. Domslut som inte är prejudikat får beaktas, liksom den rättsvetenskapliga litteraturen och utländsk rätt.³⁰ Rättskällorna blir viktigare högre upp i hierarkin och en rättskälla som ska beaktas väger således tyngre än en som bör eller får beaktas.³¹ Rättskällevärdet ger alltså upphov till en rättskällehierarki för de svenska rättskällorna där lag och sedvänja kommer först följda av, i tur och ordning, förarbeten, rättspraxis och doktrin.³² Den främsta rättskällan för svenskt vidkommande är enligt denna turordning lagen.

Till svenska lagar finns förarbeten som publiceras på skilda ställen. Genom att läsa förarbeten går det bland annat att utröna syftet med en viss lag. Förarbeten ses ofta som hjälpmedel för

²³ Strömholm, *Rätt, rättskällor och rättstillämpning*, s. 67.

²⁴ Peczenik, *Vad är rätt?*, s. 312.

²⁵ Agell, *Rättsdogmatik eller konstruktiv rättskunskap?*, s. 36.

²⁶ Peczenik, *Vad är rätt?*, s. 312.

²⁷ A. a., s. 313 f.

²⁸ A. a., s. 211.

²⁹ A. a., s. 212.

³⁰ A. a., s. 213 ff.

³¹ A. a., s. 219.

³² A. a., s. 212 ff.

att tolka lagtext men det som står i förarbeten är inte bindande för domstol så som lagtext är.³³ I Sverige skrivs förarbeten med tanken att de ska påverka lagtolkningen och vissa principer framgår inte direkt av lagtexten utan står bara att finna i motivuttalanden.³⁴ Det finns olika slags förarbeten, till exempel Statens Offentliga Utredningar (SOU) vilka vi bland annat har använt oss av i vårt arbete. En SOU är ett betänkande från en utredning genomförd av en regeringstillsatt kommitté till följd av laginitiativ antingen från riksdagsledamot genom en motion eller från regeringen genom en proposition.³⁵ En SOU skickas ut på remissrunda innan regeringen utarbetar ett lagförslag, en så kallad proposition. Propositionen skickas till lagrådet som i sin tur skickar den vidare till riksdagen tillsammans med ett uttalande. Propositionen remitteras därefter vidare till ett utskott som avger ett betänkande.³⁶

Rättspraxis är praxis hos domstolar och rättstillämpande myndigheter medan doktrin är det som sägs och skrivs i den rättsvetenskapliga litteraturen.³⁷ Det är inte självklart i alla rättssystem att doktrinen verkligen utgör en rättskälla och här i Sverige är det troligt att domstolarna inte känner sig bundna av rättsvetenskapens slutsatser i olika frågor.³⁸

2.4 Redovisningsrättens struktur och förhållandet till skatterätten

Redovisningsrätt kan sägas falla under både civilrätt och offentlig rätt medan skatterätt enbart är att räkna som offentlig rätt. En framträdande skillnad till följd av detta är att olika tolkningsmetoder både kan och bör användas vid lagtolkning inom de två rättsområdena. Inom skatterätten är man exempelvis vid lagtolkning till följd av legalitetsprincipen bunden av lagtextens ordalydelse i betydligt större utsträckning än vad som är fallet då det är fråga om redovisningsregler. Redovisningsrätten uppvisar dock även skillnader gentemot andra civilrättsliga rättsområden. Bland annat är det vid lagtolkning och problemlösning nödvändigt att beakta också praxis och inte bara se vad lagen har att säga om saken, inte minst till följd av den nedan beskrivna hänvisningen i ÅRL och BFL till begreppet god redovisningssed.³⁹

Redovisninglagstiftningen i Sverige utgörs i huvudsak av ramlagstiftning, både ÅRL och BFL är utformade som sådana, och det är därför nödvändigt att komplettera reglerna med andra normer i syfte att närmare precisera innehållet.⁴⁰ Lagstiftningen ställer upp de yttre ramarna och avgränsar området för regleringen samt pekar på generella riktlinjer för till exempel värdering av tillgångar medan det sedan är kompletterande normer som fyller ut bestämmelserna och avgör deras innehåll.⁴¹ Det bör dock påpekas att ÅRL innehåller olika typer av regler och sin karaktär av ramlag till trots inte helt saknar detaljregler. Vissa poster, bland annat goodwill, är noggrant reglerade men lagen ger inte svar på varje specifik redovisningsfråga. På de områden där särskilda regler saknas ska de allmänt hållna värderingsreglerna och principerna för redovisning användas.⁴² Lagreglerna är bindande om inget annat sägs vilket medför att någon annan lösning än lagens inte kan väljas vid

³³ Strömholm, *Rätt, rättskällor och rättstillämpning*, s. 364 & 367.

³⁴ A. a., s. 368.

³⁵ Eek, Grönfors, Hellner, Thornstedt, Vahlén & Welamson, *Juridikens källmaterial*, s. 86 ff.

³⁶ A. a., s. 107 ff.

³⁷ Hydén, *Rättsregler*, s. 120.

³⁸ Hellner, *Rättsteori*, s. 115.

³⁹ Bengtsson, *Redovisningsrättens Bermudatriangel – redovisning av tjänsteuppdrag på löpande räkning*, s. 290.

⁴⁰ Thorell, *ÅRL Årsredovisningslagen lagkommentar*, s. 64.

⁴¹ A. a., s. 65.

⁴² Artsberg, *Accounting in Scandinavia*, s. 273.

redovisningen i de fall en post är reglerad i lagen. Lagstiftningen på redovisningsområdet, det vill säga främst ÅRL och BFL, har på senare tid till viss del blivit mer detaljerad och är således inte längre lika präglad av ramlagstiftningsteknik som tidigare regelverk. Denna utveckling gör att redovisningsreglerna i detta avseende har närmat sig andra lagbestämmelser och inte alltid är lätta att särskilja från dessa. Trots denna förändring så finns det dock fortfarande vissa tydliga skillnader vilka kan vara relevanta framförallt i en tolkningssituation.⁴³

Utöver de i lagen uppställda reglerna och principerna så ska god redovisningssed beaktas vid redovisningen. Hänvisningen till god redovisningssed är ett framträdande drag i ÅRL och lagstiftaren har genom detta grepp delegerat en stor och viktig del av ansvaret för utvecklingen av redovisningen i Sverige till praxis.⁴⁴ Lagstiftaren tar således för givet att vissa delar av redovisningen kommer att regleras på annat sätt än i lag.⁴⁵ Det är en medveten strategi att inte låta lagen ge svaren. Utgångspunkten är att en rättslig grund i lagstiftningen, god redovisningssed i ÅRL och BFL, ska legitimera kompletterande normgivning. Det blir en väg ut ur lagstiftningen och en öppning som gör det möjligt att tillmäta andra rättskällor än lag betydelse vid tolkning.

I Sverige utgörs den kompletterande normgivningen som behövs för att ge operativ vägledning och mer precisa riktlinjer av rekommendationer. Rekommendationer är därmed den rättskälla som näst efter lagstiftning tillmäts störst betydelse inom svensk redovisningsrätt. Ramlagar har i regel relativt kortfattade förarbeten, ÅRL är inget undantag, och värdet av dessa som rättskälla är därför begränsat.⁴⁶ Sedan 1950-talet har privata organisationer i Sverige, främst sammanslutningar av revisorer, arbetat med att ta fram standarder och riktlinjer i syfte att främja utvecklingen inom redovisningsområdet. I dagsläget arbetar en rad olika organisationer parallellt med att ta fram riktlinjer för redovisningen i Sverige.⁴⁷ Värda att nämnas i sammanhanget är de svenska redovisningsorganen FAR, BFN, och Redovisningsrådet samt den internationella sammanslutningen IASB.

Trots att rekommendationer utgör en central och viktig typ av rättskälla inom redovisningsrätten så är de inte bindande, eftersom de organ som utfärdar dem saknar formell normgivningsmakt.⁴⁸ Rekommendationerna har ändå ett stort inflytande på redovisningen, inte minst för att de bekräftar redan tillämpade metoder.⁴⁹ Rekommendationer utgör däremot inte automatiskt god redovisningssed utan det krävs att metoderna faktiskt används i praktiken i företagets årsredovisningar. Innan metoderna används utgör de bara riktlinjer utan något legalt stöd.⁵⁰ Till följd av att rekommendationerna inte är bindande får det betraktas som något oklart vilket värde de ska tillämnas vid lagtolkning.

Även på skatterättens område finns rekommendationer, så kallade allmänna råd, som i likhet med redovisningsrekommendationerna inte är bindande. Dessa rekommendationer fyller dock en helt annan funktion än de som finns inom redovisningen. Skatterätten präglas av en tydlig ambition att hålla en hög regleringsgrad medan redovisningslagstiftningen syftar till att ge

⁴³ Bengtsson, *Redovisningsrättens Bermudatriangel – redovisning av tjänsteuppdrag på löpande räkning*, s. 290.

⁴⁴ Artsberg, *Accounting in Scandinavia*, s. 272.

⁴⁵ A. a., s. 273.

⁴⁶ Thorell, *ÅRL Årsredovisningslagen lagkommentar*, s. 64.

⁴⁷ Artsberg, *Accounting in Scandinavia*, s. 272.

⁴⁸ Kellgren, *Tolkning av redovisningsregler – om några svårigheter i jämförelse med skatterättsliga förhållanden*, s. 330.

⁴⁹ Artsberg, *Accounting in Scandinavia*, s. 276.

⁵⁰ A. a., s. 281.

ramar vilka ska fyllas med innehåll av rekommendationer. Redovisningsrekommendationer är ett nödvändigt komplement till lagstiftningen medan skatterekommendationer i regel stannar vid att utgöra tolkningsförslag till lagreglerna.⁵¹ Den hänvisning till praxis via god redovisningssed som utmärker redovisningsrätten saknas inom skatterätten. Följden av att någon sådan hänvisning till god deklarationspraxis eller dylikt inte finns gör att det oftare är möjligt att genom en traditionell lagtolkning och tillämpad juridisk metod komma fram till ett klart och entydigt svar inom skatterätten än inom redovisningsrätten. Även vid tolkning av redovisningsregler tas utgångspunkt i lagtexten, men ÅRL ger inte alltid, främst till följd av sin struktur, något klart svar. I de fall lagtexten ligger till grund för ett svar bör svaret dessutom ses mot bakgrund av redovisningssystemet som helhet så att svaret inte uppenbart står i strid med rådande praxis.

De rekommendationer som utfärdas på skatterättens område kommer från skatteförvaltningen medan redovisningsrekommendationer utfärdas av en rad olika organ. Det finns således betydligt fler normgivare inom redovisningsrätten än inom skatterätten. Det är inte säkert att dessa normgivare alltid ger uttryck för samma syn på redovisningen i sina respektive rekommendationer och det saknas dessutom en tydlig inbördes rangordning mellan de olika normgivarna. Detta sammantaget med att de normgivande organen dessutom i olika utsträckning är nationella och internationella, statliga, privata och/eller partssammansatta bidrar till att rättskälleläran blir särpräglad och att en rad tolkningsproblem kan uppstå.⁵²

En del tolkningsproblem uppstår till följd av att rekommendationerna i regel är generellt hållna och avsedda för redovisningsskyldiga i många länder. Skattereglerna håller sig i regel inom nationsgränserna. Redovisningsrekommendationernas genomslagskraft påverkas troligen också av att olika redovisningsskyldiga väljer att lägga olika innebörd i reglerna. Det finns således en betydande risk för att tolkningen av rekommendationerna blir allt annat än enhetlig och att även praxis brister på denna punkt.⁵³

De svenska rekommendationerna är ofta influerade av utländska regler och praxis och den internationella utvecklingen av redovisningen har stor betydelse för svenskt vidkommande. För att förstå svensk praxis är det därför nödvändigt att även förstå och känna till internationella regler på området. De internationella reglerna har dock ingen självständig betydelse på områden där svenska regler finns.⁵⁴ Vid översättning och omvandling av internationella rekommendationer till nationella sådana kan det också uppstå problem. Ett exempel är frågan vad som ska gälla för företag som inte omfattas av de rekommendationer Redovisningsrådet ger ut, då deras arbete till stor del består av att översätta IAS standarder till svenska. En annan viktig fråga är vilken betydelse som ska tillmätas eventuella avvikelser som Redovisningsrådet i sina översättningar gör från IAS. Kellgren påpekar att ett avgörande ställningstagande då det gäller översätta rekommendationer är huruvida de ska tolkas i enlighet med de traditioner som normalt råder inom svensk redovisningsrätt eller om de i likhet med annan implementeringslagstiftning ska tolkas konformt med den ursprungliga källan.⁵⁵ Vi kan härmed se att översättningsfrågor och implementeringsfrågor har stor betydelse för redovisningsrätten då denna i hög grad påverkas av den internationella

⁵¹ Kellgren, *Tolkning av redovisningsregler – om några svårigheter i jämförelse med skatterättsliga förhållanden*, s. 331.

⁵² Ibid.

⁵³ A. a., s. 332.

⁵⁴ Thorell, *ÅRL Årsredovisningslagen en lagkommentar*, s. 66.

⁵⁵ Kellgren, *Tolkning av redovisningsregler – om några svårigheter i jämförelse med skatterättsliga förhållanden*, s. 333.

utvecklingen på området. För skatterätten saknar dessa frågor i det närmaste helt betydelse, kanske främst beroende på att skattefrågor i huvudsak är en nationell angelägenhet.

Både lagar och rekommendationer inom redovisningsrättens område är ofta inriktade på lämplighet och ändamålsenlighet och ekonomisk innebörd tillmäts stor betydelse. Att visa rätt är viktigt inom redovisningsrätten, medan skatterätten i större utsträckning ska erbjuda entydiga rekvisit vilka kan ligga till grund för traditionell juridisk tolkning av texten. Inom redovisningen är vidare principer och målsättningar avgörande vid tolkningar. Ett problem som uppträder härmed är dock att det saknas en entydig uppfattning om till exempel vilka principer som ska ges företräde vid tolkning.⁵⁶ Ytterligare komplikationer kan dessutom uppstå till följd av att andra rättsområden, till exempel skatterätten, är beroende av redovisningsrätten och att det kanske därför inte är helt självklart att enbart rena bokförings- och redovisningsaspekter ska ligga till grund för det som ska anses utgöra god redovisningssed.⁵⁷

Praxis är avgörande för att fastställa vad som är god redovisningssed. Ett problem är att branschpraxis och annat likvärdigt material inte alltid finns lättillgängligt i skriftlig form, vilket kan göra det svårare att bestämma innehållet i god redovisningssed. Inom skatterätten är rättslig praxis av intresse, Regeringsrättens (RegR) domar är offentliga, medan skattskyldigas betalnings- eller deklarationspraxis är ointressant. Någon god deklarations- eller liknande finns därmed inte att ta hänsyn till vid lagtolkning inom skatterättens område. Inom redovisningsrätten är det fullt möjligt för företag att hindra en förändring i form av en ny rekommendation genom att helt enkelt vägra rätta sig efter det rekommendationen säger, så kallad utspärning.⁵⁸ Någon motsvarighet till utspärning står inte att finna inom skatterätten där förändringar i princip alltid hör ihop med förändringar i lagen. Gemensamt för de båda områdena är att de präglas av en hög förändringstakt.⁵⁹

Inom skatterätten finns en stor mängd rättspraxis att tillgå, medan detta i hög grad saknas inom redovisningsrätten. Domstolsprövning av redovisningsmetoder sker främst i samband med taxeringen och årsredovisningens lagenlighet prövas sällan vilket gör att det i stort sett inte finns någon ledande rättspraxis att tillgå.⁶⁰ Dessutom finns i princip inga sanktioner vid överträdelse av redovisningsreglerna vilket leder till ytterligare svårigheter i arbetet med att slå fast vad som är rätt och fel inom redovisningen. Bland annat skattesystemets relativt effektiva sanktionssystem och den goda tillgången på rättspraxis gör det lättare att fälla sådana avgöranden inom skatterätt än inom redovisningsrätt.⁶¹

Inom god redovisningssed ryms ofta mer än ett sätt att redovisa en post. Flera alternativ kan därmed anses vara rätt. Även inom skatterätten finns ibland valmöjligheter men sammantaget utmärks skatterätten av en högre grad av styrning än redovisningsrätten.⁶² Redovisningens beroende av och koppling till skatterätten gör att företag i vissa fall väljer en redovisningsmetod som är gynnsam främst ur skattehänseende. Genom att skjuta vinster på framtiden kan även tidpunkten för beskattning senareläggas. Metodvalet styrs därmed inte alltid av vad som är bäst ur redovisningssynpunkt och med utgångspunkt i vad som ger bäst

⁵⁶ A. a., s. 334.

⁵⁷ A. a., s. 335.

⁵⁸ Ibid.

⁵⁹ A. a., s. 337.

⁶⁰ Ibid.

⁶¹ A. a., s. 338.

⁶² A. a., s. 339.

redovisning och en så rättvisande bild som möjligt, utan mer av vad som gynnar det enskilda företaget för stunden med tanke på till exempel skatter.⁶³

2.5 Internationell påverkan på svensk rätt

Huvudprincipen är att varje land har sin egen rättsordning vars giltighet begränsas av landets gränser.⁶⁴ Som vi har sett ovan stämmer detta väl överens med hur skatterätten fungerar, medan redovisningsrätten står under större internationell påverkan, bland annat från internationella redovisningsorgan och deras rekommendationer. Även europarätten och de gemenskapsrättsliga reglerna äger dock relevans för svensk rättstillämpning och har inflytande över bland annat redovisningsrätten genom främst de bolagsrättsliga direktiven. EG-rätten är en egen rättsordning som är överordnad och integrerad i medlemsländernas rättsordningar.⁶⁵ Direktiv, till exempel det fjärde bolagsdirektivet⁶⁶ som vi berör i det här arbetet, riktar sig till medlemsländerna. Direktiv ska implementeras i respektive medlemslands lagstiftning inom en viss angiven tid, implementeringstiden. Implementeringen ska ske så att den nationella lagstiftningens innehåll stämmer överens med direktivets innehåll men varje land har viss frihet att inom ett direktivs ramar utforma sin egen lagstiftning. Vissa variationer kan därför förekomma mellan medlemsländernas lagregler inom de områden som regleras genom direktiv.⁶⁷

2.6 Kollision mellan lagregler

Den praktiska innebörden av rättskällevärdets uppdelning av rättskällorna i källor som ska, bör respektive får beaktas är att en rättskälla högre upp i ordningen ska ges företräde vid en kollision mellan två rättskällor. Denna ordning får dock frångås om det finns starka skäl och rättskällevärdet ska därför inte ses som någon absolut sanning som till varje pris ska följas. Vad som ska anses som skäl nog att avvika från rättskällehierarkin kan variera från rättsområde till rättsområde.⁶⁸ Inom redovisningsrätten kan det vara befogat att avvika från lagstiftningen om det svar som en ren lagtolkning ger för handen kan anses strida mot systemet som helhet, något vi återkommer till i kapitel 4.

Vid regelkonflikt mellan två lagregler inom samma rättssystem, till exempel det svenska rättssystemet där både skatterätt och redovisningsrätt ingår, finns vissa principer som kan vara till hjälp för att lösa problemet. Enligt principen *lex superior* går grundlag före allmän civillag, allmän civillag går före tillämpningsförfattningar, regeringens författningar går före dem som utfärdas av lägre myndigheter och så vidare. *Lex posterior* säger att en senare lag har företräde framför en äldre lag. Enligt *lex specialis* har speciallag företräde framför allmän lag.⁶⁹

⁶³ A. a., s. 340.

⁶⁴ Hydén, *Rättsregler*, s. 54.

⁶⁵ A. a., s. 63.

⁶⁶ Rådets fjärde direktiv (78/660/EEG) av den 25 juli 1978 grundat på artikel 54.3g i fördraget om årsbokslut i vissa typer av bolag.

⁶⁷ Hydén, *Rättsregler*, s. 64.

⁶⁸ Westermarck, *Systemacceptans och systemkonkurrens mellan redovisning och företagsbeskatning*, s. 496.

⁶⁹ Hellner, *Rättsteori*, s. 91-92.

2.7 Källkritik

I vårt arbete har våra huvudsakliga källor bestått av tidskriftartiklar, lagar, förarbeten och rättsfall. De artiklar från SvSkT ur vilka vi har hämtat de argument som ligger till grund för analysen är skrivna av företrädare för olika intressen, till exempel RSV och Svenskt Näringsliv. Vilken organisation eller institution respektive artikelförfattare företräder har troligtvis haft inverkan på de åsikter som har framförts i debatten, något vi har beaktat i vår analys. Vi har försökt att hålla oss kritiska till debattörernas åsikter eftersom vi ser en viss risk för att de är subjektiva i sin inställning till problemet eller att de har ett underliggande syfte med sina inlägg som vi inte känner till. Vi anser dock att artiklarna, trots eventuell brist på objektivitet från författarna i sakfrågan, är relevanta eftersom debattörerna har ledande befattningar och lång erfarenhet inom sina respektive yrkesområden. Debattörerna tar dessutom upp ett problem som i högsta grad är aktuellt, vilket gör att vi tycker att deras åsikter är en intressant utgångspunkt även i ett vetenskapligt arbete.

Vår strävan har varit att så långt det är möjligt använda aktuella källor, men det har under arbetets gång visat sig nödvändigt att ibland göra tillbakablickar till inte längre gällande lagregler och förarbeten till äldre lagstiftning. Bland tidskriftartiklar utöver de ovan nämnda debattartiklarna har vi främst valt artiklar som har skrivits de senaste åren, men även använt äldre material i den utsträckning det fortfarande är relevant. Både redovisningsrätt och skatterätt är områden med hög förändringstakt vilket har gjort att vi i huvudsak har valt relativt nyskrivet material. Rättsfallen har också valts ut med tanke på att praxis utvecklas över tiden vilket gör att äldre rättsfall i viss utsträckning kan ha förlorat i betydelse.

3 Introducerande avsnitt

Avsikten med detta tredje kapitel i arbetet är att kortfattat ge läsaren inblick i innebörden av begreppen god redovisningssed och rättvisande bild samt för svensk redovisning relevanta redovisningsprinciper. Vi tar även upp sambanden mellan redovisning och beskattning respektive årsredovisning och koncernredovisning. Slutligen behandlar vi i kapitlet intäktsredovisning. Avsnittet är avsett att vara en deskriptiv redogörelse för ovan nämnda begrepp och termer.

3.1 Begreppet god redovisningssed

Som vi påpekat ovan har den svenska redovisningslagstiftningen karaktären av en ramlagstiftning, vilken kompletteras av hänvisningar till god redovisningssed. Företagen ska alltså i sin redovisning inte bara ta hänsyn till lagregler utan måste även beakta god redovisningssed. Begreppet god redovisningssed utgör rättslig standard i svensk redovisning och har under lång tid ansetts utgöra normgivningens allmänna grund. Begreppet är lagfäst sedan 1976 och enligt förarbetena till ÅRL bör innehållet i god redovisningssed bestämmas mot bakgrund av:⁷⁰

”faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets av bokföringsskyldiga”.

Vidare sägs att allmänna råd och rekommendationer från de auktoritativa organen såsom BFN, Redovisningsrådet och, när det gäller finansiella företag, Finansinspektionen, ska tillmätas en särskild betydelse. Man ger inte något organ en dominerande ställning utan de antas verka parallellt med varandra.⁷¹ I propositionen framhålls också skyldigheten att följa de i lagen intagna redovisningsprinciperna, särskilt nämns här kravet på rättvisande bild. Vidare sägs att man vid uttolkningen av god redovisningssed även ska ta hänsyn till vad man kallar redovisningsteoretiska bedömningar. Ibland sägs att god redovisningssed ska anses vara synonymt med begreppet rättvisande bild⁷², men då god redovisningssed och rättvisande bild föreskrivs i olika paragrafer i ÅRL menar Nilsson att de knappast kan anses vara synonyma.⁷³ En avgörande skillnad mellan begreppen är att god redovisningssed fokuserar på lösningar på enskilda problem och på så sätt är metodorienterat, medan rättvisande bild fokuserar på redovisningen som helhet och sätter användaren av redovisningsinformationen i centrum.⁷⁴ Vid ÅRL:s tillkomst valde lagstiftaren mellan att behålla begreppet god redovisningssed som rättslig standard, eller att ersätta det med EG:s motsvarighet rättvisande bild, vilken man emellertid ansåg ha en alltför vag innebörd.⁷⁵

⁷⁰ Prop. 1995/96:10 del 2 s. 181.

⁷¹ Thorell, ÅRL Årsredovisninglagen lagkommentar, s. 104-105.

⁷² Rättvisande bild är den svenska översättningen av det engelska begreppet true and fair view.

⁷³ Nilsson, Redovisningens normer och normbildare, s. 15.

⁷⁴ Artsberg, Redovisningsteori -policy och -praxis, s. 157.

⁷⁵ Thorell, ÅRL Årsredovisninglagen lagkommentar, s. 67.

Enligt 8 kap. 1 § BFL ansvarar BFN, samt i vissa fall Finansinspektionen (FI), för utvecklandet av god redovisningssed. Förutom rekommendationer och allmänna råd från Redovisningsrådet och BFN är det framförallt den sammanställning av redovisningsrätt och rekommendationer som ges ut av FAR varje år som är intressant för den som vill finna riktlinjer beträffande god redovisningssed. All lagstiftning, praxis samt alla rekommendationer formar tillsammans vad som är god redovisningssed. BFL och ÅRL är utformade som ramlagar och de ska tillämpas under ett allmänt beaktande av god redovisningssed. Lagarna ska i första hand tolkas på traditionellt vis. God redovisningssed ska sedan endast användas som en utfyllnad när den traditionella tolkningen inte räcker till.⁷⁶

Enligt FAR:s redovisningsrekommendationer innebär god redovisningssed:⁷⁷

”en skyldighet att följa lagen och de redovisningsprinciper som anges i lagen. Särskild betydelse tillmäts också allmänna råd och rekommendationer av normgivande organ som Redovisningsrådet och BFN”

Ett av syftena med att rekommendationer lämnas genom Redovisningsrådet och BFN är att uppnå en enhetlig redovisning mellan företagen. En annan orsak till att vägledning genom rekommendationer accepteras på redovisningsrättens område är att detta är ett rättsområde som kräver flexibilitet. Omvärldens informationsbehov förändras ständigt och det innebär nya krav på företagets redovisning. Redovisningsrätten har också ett starkt samband med skatterätten, vilken relativt flitigt utsätts för revideringar. Av dessa anledningar är det viktigt att god redovisningssed kan revideras på ett smidigare sätt än genom stiftandet av nya lagar. Denna möjlighet ges genom att rekommendationerna tillerkänns en vägledande funktion.⁷⁸

God redovisningssed bör, som vi såg ovan, också innebära att följa alla de redovisningsprinciper som accepteras i svensk rätt, såsom exempelvis försiktighetsprincipen eller principen om att ge en rättvisande bild av företagets ekonomiska och finansiella ställning. Principernas betydelse för god redovisningssed betonas också av Thorell.⁷⁹ När det gäller intäcks- och kostnadsredovisning är det framför allt ovan nämnda försiktighets- och realisationsprincipen som har den avgörande betydelsen. Principerna är mycket allmänt skrivna och måste därför tolkas och användas alltefter sammanhanget i varje situation.

De andra faktorer som har stor betydelse vid tolkning av redovisningslagstiftningen och därmed för innebörden i god redovisningssed är, enligt Thorell, den tillämpade bokföringspraxisen⁸⁰, civilrättsliga regler och skatterättsliga regler.⁸¹ De civilrättsliga regler författaren syftar på är framför allt de som rör avtal och äganderätt och därmed har störst betydelse för omfångsfrågor vid årsredovisningen. Dessa regler kan, men måste inte, påverka innehållet i god redovisningssed. Skatterätten har också i många fall en stark påverkan på innebörden i begreppet, på grund av den nära koppling som finns mellan regelsystemen i Sverige. Det är många gånger svårt för utomstående att skilja bokföringsmässiga avväganden från de skattemässiga i ett företags redovisning.⁸² Huruvida skattereglerna påverkar innehållet

⁷⁶ BFN, *Vägledning tillämpning av Redovisningsrådets rekommendationer m.m.*, s. 345.

⁷⁷ FAR, *Vägledning – Om årsredovisning i aktieföretag*, s. 1214.

⁷⁸ Nilsson, *Redovisningens normer och normbildare*, s. 15, 16 & 45 ff.

⁷⁹ Thorell, *ÅRL Årsredovisninglagen lagkommentar*, s. 36 ff.

⁸⁰ Vi återkommer längre ner till praxis betydelse.

⁸¹ Thorell, *ÅRL Årsredovisninglagen lagkommentar*, s. 33 ff.

⁸² A. a. s. 44.

i god redovisningssed beror enligt Thorell på, ifall de främjar den bokföringsmässiga redovisningens innehåll eller ej. Andra ställer sig, med tanke på exempelvis hänvisningen till bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed i 4 kap. 2 § IL, tveksamma till skatterättens möjlighet att påverka god redovisningssed.⁸³ Det finns inte heller några exempel längre på skatterättslig praxis som avviker från god redovisningssed. Däremot kan beviskraven vara annorlunda i skattehänseende, till exempel när det gäller redovisning av framtida utgifter.⁸⁴ Vi återkommer i avsnitt 2.3 om sambandet mellan redovisningen och beskattningen.

Som vi ser är innebörden av god redovisningssed och vem/vad som har störst påverkan på innebörden en inte helt okontroversiell fråga. En del menar att det är praxis som har störst vikt vid bestämmandet av god redovisningssed, och att praxis också i vissa frågor kodifieras i lagen när denna revideras.⁸⁵ Praxis har också en starkare ställning vid regeltillämpningen inom redovisningen än inom andra rättsområden.⁸⁶ Andra menar att det är de normgivande organens uttalanden som ska avgöra vad som är god redovisningssed. Man kan säga att det som utgör god redovisningssed är en avvägning av olika intressenters krav på redovisningen. Westermark påminner om redovisningens olika syften för att åskådliggöra de många dimensioner som kan läggas i begreppet: För företagsledningen tjänar redovisningen som ett styrverktyg som ska spegla både inre och yttre effektivitet. Externa intressenter ska med hjälp av redovisningen kunna bedöma företagets ställning och förvaltarskap. Slutligen ligger redovisningen också till grund för beskattningen.⁸⁷

Att påstå att god redovisningssed till stor del utgår från vad som är tillämpad praxis kan verka motsägelsefullt, eftersom lagreglerna är tvingande. I betänkandet till 1976 års BFL⁸⁸ uppmärksammades problemet. Här följer ett utdrag ur betänkandet som behandlar praxis ställning gentemot redovisningslagstiftningen:⁸⁹

”Metodiken med lagregler i förening med en stark påverkan av praxis torde emellertid kunna skapa viss osäkerhet. [---] Enligt utredningens mening kan det finnas skäl att stryka under att uppgifterna för praxis väsentligen hänföra sig till tolkningsfrågor. Praxis kan ge besked om vad ett allmänt avfattat krav kan anses innebära i en viss faktisk situation. [---] Däremot synes det inte kunna komma i fråga att en uttrycklig lagbestämmelse sätts åtsidan av en mot bestämmelsen stridande praxis. [---]”

Att lagen står över praxis torde vara odiskutabelt och framgår också ur förarbetena till ÅRL, problemen beror på att lagen ofta är väldigt allmänt skriven. Enligt Thorell har praxis en stark och självständig funktion gentemot lagstiftningen, eftersom behovet av utfyllnad av lagens innebörd är genomgående och systematiskt. Författaren pekar också på att betänkandet definierar en funktion hos praxis utöver att ge en konkret innebörd åt allmänt hållna lagregler, nämligen att tolka lagen utifrån dess syfte. Vidare framgår ur samma betänkande, att lagstiftaren bör överväga en lagändring vid eventuella konflikter mellan lag och redovisningspraxis till följd av utvecklingen på redovisningsområdet.⁹⁰ Detta är ytterligare ett

⁸³ Se Lodin et al, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, s. 250-251.

⁸⁴ A. a., s. 152.

⁸⁵ Se till exempel Thorell, *ÅRL Årsredovisninglagen lagkommentar*, s.34.

⁸⁶ Thorell, *ÅRL Årsredovisninglagen lagkommentar*, s.33.

⁸⁷ Westermark, *Årsredovisningslagen: kommentarer, normgivning och övrig vägledning*, s. 264.

⁸⁸ SOU 1973:57, s. 94 f.

⁸⁹ Thorell, *ÅRL Årsredovisninglagen lagkommentar*, s. 34.

⁹⁰ A. a., s. 35.

uttryck för den starka ställning praxisen har. Det finns alltså två möjligheter att agera om det uppstår ett gap mellan redovisningslagstiftningen och företagens tillämpning av samma lag, nämligen att ändra praxis eller att ändra lagen.

Jönsson menar också att god redovisningssed är ett urval av i praxis förekommande förfaranden, men det är inte fråga om det allra bästa utan något hyfsat eller något förebildligt.⁹¹ I allmänhet förs resonemang kring god redovisningssed mot den bakgrunden att praxis är det vidare begreppet och god redovisningssed en avgränsad del av vad som förekommer i praxis. Avgränsningen bestäms av hur en majoritet av de kvalificerade företagen gör, vilket skulle innebära att en del av företagspopulationen avviker från stora företags goda redovisningssed, då onoterade företag inte behöver följa exempelvis Redovisningsrådets rekommendationer och vissa av BFN:s rekommendationer och allmänna råd.

Den goda redovisningsseden tolkas av olika grupper. En användargrupp är revisorer på revisionsbyråer runt om i landet, en annan grupp utgörs av de personer som ansvarar för ekonomin i redovisningsskyldiga organisationer. Även RSV har fått ett betydande inflytande över tolkningen av begreppet god redovisningssed, och ger ut olika publikationer med anvisningar och svar på konkreta redovisningsfrågor.⁹² Den slutgiltiga uttolkaren av innehållet i god redovisningssed är domstolarna med RegR som högsta instans. RegR:s domar i periodiseringsfrågor blir ofta rättspraxis och tjänar därefter som illustration till vad god redovisningssed innebär i vissa konkreta frågor. En svårighet är dock att omständigheterna runt ett fall ofta är speciella och att det därför kan vara svårt att tillämpa en viss tolkning i en annan situation.

Redovisningsseden förändras också efter affärlivets förändringar och samhällets krav. Lagkomplex blir genom förskjutningar i redovisningspraxis så småningom föråldrade och måste moderniseras. Mellan lagreformerna tjänar praxis som en ständigt pågående tolkning av innebörden i lagreglerna. Lagstiftaren erkänner denna funktion genom att referera till god redovisningssed och menar därmed att det är god praxis som ska vara vägledande. Termen praxis förknippas normalt med sedvana, man har för vana att i en viss situation göra på ett visst sätt.⁹³

Även om den faktiska innebörden i god redovisningssed ändrar sig över tiden, har det inte framkommit något som tyder på en ändrad syn på begreppet i sig vid nya ÅRL:s tillkomst. Termen god redovisningssed är etablerad i svensk lagstiftning, men dess innehåll står nu också under allt större påverkan av internationella normgivare.⁹⁴

3.2 Redovisningsprinciper

Vi har behandlat normer och grundläggande redovisningsprinciper för att se vilka av dem som svenska företag följer i dagsläget. Dessa normer och grundläggande redovisningsprinciper har betydelse ur lagstiftningssynpunkt då de är nämnda i ÅRL men även i rekommendationer då de anger hur företag ska redovisa för att visa en korrekt och rättvisande bild av företagets

⁹¹ Jönsson, *Eliten och normerna*, s. 79.

⁹² Nilsson, *Redovisningens normer och normbildare*, s. 16.

⁹³ Jönsson, *Eliten och normerna*, s. 12.

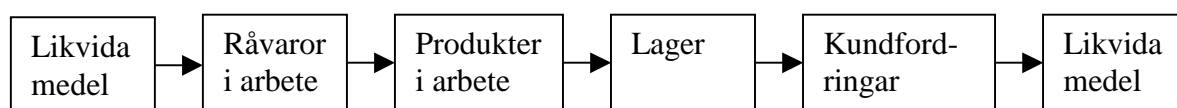
⁹⁴ Westermark, *ÅRL Årsredovisningslagen: kommentarer, normgivning och övrig vägledning*, s. 276.

ställning. De kommer även att påverkas när internationella regler ska anpassas till svensk lagstiftning.

Dessa principer är enligt Nilsson redovisningens allmänna regler som är möjliga att härleda ur redovisningens syfte och ur redovisningspostulaten, vilka är viktiga riktmärken som förhindrar att normgivningen påverkas av eventuella kortsiktiga trender.⁹⁵

3.2.1 Realisationsprincipen

Innebörden av realisationsprincipen kan illustreras med hjälp av ett fullständigt kretslopp *from cash to cash* för ett tillverkande företag på följande sätt:⁹⁶



Figur 1. Kretslopp *from cash to cash* i ett tillverkande företag

Den första pilen representerar de utbyten med omgivningen, då råvaror, arbetstjänster och övriga resurser anskaffas. De interna utbytena, då dessa resurser förbrukas, anges av den andra pilen. Boxen *produkter i arbete* representerar en mängd av interna utbyten då produkterna successivt förädlas i olika tillverkningsled. De interna utbyten då produkterna färdigställs och läggs in i lager visas med den tredje pilen och de utbyten med omgivningen då produkterna säljs av den fjärde pilen. Den sista pilen representerar slutligen betalningen från kunden.⁹⁷

Vi kan tänka oss att ett företag betalar en vis summa för de råvaror, arbetstjänster, maskintjänster med mera som går åt för att tillverka ett visst parti varor. Varorna säljs senare för ett högre belopp. Företagets tillgångar och nettotillgångar, det vill säga dess egna kapital, har då ökat med mellanskillnaden. Eftersom kretsloppet är *from cash to cash* kan vi bortse från skulder. Frågan är emellertid vid vilken tidpunkt som värdeökningen av nettotillgångarna ska erkännas i redovisningen.⁹⁸

Från ett rent ekonomisk perspektiv kan företaget hävda att värdeökningen uppstår under hela förädlingsprocessen. Alla aktiviteter förknippade med inköpet av resurserna, tillverkningen av varorna och försäljningen av dem kan sägas ge sitt bidrag till denna värdeökning. Detta synsätt kommer ibland till uttryck i värderingen av långa anläggningsprojekt och innebär att man redovisar en andel av värdeökningen som svarar mot färdigställandegraden. Vanligtvis avses att värderingen bör göras vid en viss tidpunkt i kretsloppet, den så kallade *kritiska händelsen*. Den kritiska händelsen, vid vilken en ökning av nettotillgångar erkänns, är den händelse vid vilken en vinst erkänns.⁹⁹

⁹⁵ Nilsson, *Redovisningens normer och normbildare*, s. 31 ff.

⁹⁶ Smith, *Redovisningens språk*, s. 78

⁹⁷ Ibid.

⁹⁸ Ibid.

⁹⁹ Ibid.

Realisationsprincipen, som är av central betydelse för konventionell redovisning, innebär att försäljningen är den kritiska händelsen och intäkter, kostnader och vinst därför redovisas först vid försäljningen av varorna (utbyte 4 i figuren).¹⁰⁰ Hendriksen & van Breda presenterar en generell regel för när en intäkt ska redovisas:¹⁰¹

“Revenues should be identified with the period during which the major economic activities necessary to the creation and disposition of goods and services have been accomplished and objective measurements of the results of those activities are available. Those two conditions, accomplishment of major economic activity in different cases, sometimes as late as time of delivery of product or the performance of a service, in other cases, at an earlier point of time.”

Om kongruensprincipen¹⁰² är uppfylld, redovisas således inte värdeökningen av nettotillgångarna förrän vid försäljningen, då den kommer till uttryck genom att kundfordringarna värderas till inflödet av likvida medel då kunderna betalar det begärda priset medan lagerminskningen värderas till utflödet av likvida medel då råvarorna, arbetet, energin och så vidare betalas. Det faktum att någon värdeökning inte redovisas för tillgångarna förrän vid försäljningen är liktydigt med att tillgångarna värderas till historisk kostnad ända fram till försäljningen. Det vill säga att råvarulager, produkter i arbete och färdigvarulager genomgående värderas till historisk kostnad.¹⁰³

Realisationsprincipen kan motiveras utifrån en avvägning mellan kraven på relevans och validitet å ena sidan och kravet på verifierbarhet å den andra sidan. Om endast kraven på relevans och validitet beaktas finns viss risk att företag redovisat intäkter för alla värdeskapande aktiviteter, det vill säga under hela produktions- och försäljningsprocessen. Om å andra sidan endast kravet på verifierbarhet beaktas, skulle företagen inte redovisa intäkter förrän man fått betalt från kunderna, och alltså inte redan vid försäljningstillfället om försäljningen sker på kredit. Vanligtvis anses försäljningstillfället vara den tidpunkt då en bra avvägning mellan kraven på relevans, validitet och verifierbarhet uppnås.¹⁰⁴

Intäktsredovisning följer traditionellt realisationsprincipen. För att bestämma hur kostnader och intäkter ska matchas måste man först slå fast huruvida en intäkt är realiserad eller inte. Redovisningsteoretiker har ställt upp olika kriterier för när en intäkt ska anses vara realiserad. Realisationsprincipen kan här betraktas utifrån ett legalistiskt och ett ekonomiskt synsätt, där det första benämns formsynsättet medan det andra benämns substanssynsättet. Vid ett formsynsätt måste en marknadstransaktion, det vill säga ett äganderättsskifte, ha ägt rum, medan detta inte är nödvändigt om man tillämpar substanssynsättet. Vid detta senare synsätt räcker det med att en generell värdeökning på marknaden har skett. Artsberg förklarar de olika synsätten på följande sätt:¹⁰⁵

¹⁰⁰ Ibid

¹⁰¹ Hendriksen & van Breda, *Accounting theory*, s. 360

¹⁰² Kongruensprincipen innebär att alla förändringar av eget kapital, förutom utdelning och nyemission, kommer till uttryck i resultatet för perioden.

¹⁰³ Smith, *Redovisningens språk*, s. 79

¹⁰⁴ Ibid.

¹⁰⁵ Artsberg, *Normbildning och redovisningsförändring: värderingar vid val av mätprinciper inom svensk redovisning*, s. 96.

”Om man har ett formsynsätt så anser man att intäkten har realiserats först när den har förvandlats i reda pengar, eller att man har en fordran på någon köpare. Man har här ett kontraktsrättsligt synsätt. Med ett substanssynsätt så ser man förverkligandet utifrån ett ekonomiskt-teoretiskt resonemang. Värdet upparbetas här gradvis, t ex så realiserar intäkten i takt med att varan/tjänsten produceras, alltså i proportion till nedlagda kostnader.”

Som framgår av citatet ovan baseras realisationsprincipens formsynsätt på försiktighetsprincipen, medan det vid tillämpning av substanssynsättet är tillräckligt med en generell värdeökning på marknaden.

3.2.2 Försiktighetsprincipen

Någon enhetlig definition av försiktighetsprincipen står inte att finna i litteraturen, utan företrädare för olika synsätt har olika uppfattning om principens innebörd och tillämpning.¹⁰⁶ I ÅRL och EG-direktivet¹⁰⁷ uttrycks ett synsätt som till viss del skiljer sig från den traditionella formen av försiktighetsprincipen.

Försiktighetsprincipen började få stor betydelse i slutet av 1800-talet i Europa, särskilt i Tyskland, och i början av 1900-talet i USA, som en motvikt till företagens överdrivna optimism beträffande deras ekonomiska ställning och resultat i de finansiella rapporterna. Än idag kan försiktighetsprincipen sägas vara den princip som har störst inflytande vid värderingen av tillgångar och skulder i boksluten.¹⁰⁸ Särskilt i länder vars redovisningar är starkt kopplade till beskattningen, som i Sverige, spelar försiktighetsprincipen en tongivande roll.¹⁰⁹

Bakgrunden till försiktighetsprincipen i den kontinentala redovisningstraditionen är att den ska skydda borgenärernas intressen, det vill säga deras utestående fordringar.¹¹⁰ Företags kreditgivare kräver oftast en säkerhetsmarginal för att skydda sig mot eventuella förluster. Det är därför viktigt att den finansiella ställning som företag uppger i sina rapporter så långt som möjligt stämmer med verkligheten. Kan man inte förmedla en bild som stämmer med verkligheten bör rapporterna enligt försiktighetsprincipen snarare vara pessimistiska än optimistiska i sin framtoning. Författare, bland annat Kam, har menat att tillämpningen av försiktighetsprincipen kan verka som ett skydd för intressenter som kreditgivare och investerare¹¹¹, eftersom dessa inte har den inblick i företagets riskposition som företaget själv har och därmed inte kan avgöra huruvida rapporterna överensstämmer med verkligheten.¹¹²

¹⁰⁶ A. a., s. 101.

¹⁰⁷ Eftersom försiktighetsprincipen i ÅRL bygger på samma synsätt som presenteras i EG-direktivet behandlar vi dem som ett synsätt i denna uppsats.

¹⁰⁸ Nilsson, *Redovisning av goodwill: utveckling av metoder i Storbritannien, Tyskland och USA* samt Schroeder, Clark & Myrtle, *Financial Accounting Theory and Analysis: text readings and cases*, s. 102 f.

¹⁰⁹ Arden, *True and fair view: a European perspective*, s. 679.

¹¹⁰ Nilsson, *Redovisningens normer och normbildare*, s. 34

¹¹¹ Dock kan information som grundar sig på försiktighetsprincipen medföra att information som erhålls inte utgör det bästa beslutsunderlaget för investerare, vilket i sin förlängning kan innebära att fel investeringsbeslut fattas.

¹¹² Hendriksen & van Breda, *Accounting Theory*, s. 149 samt Kam, *Accounting Theory*, s. 530

Vid användandet av försiktighetsprincipen får tillgångar under inga omständigheter övervärderas.¹¹³ Principen innebär framför allt att en försiktig värdering ska tillämpas när ovisshet råder om en tillgångs värde.¹¹⁴ Det är viktigt att olika värderingsalternativ vägs mot varandra och att det värde som redovisas inte på något vis är orealistiskt, försiktigheten ska alltså inte överdrivas till det yttersta.¹¹⁵ Hendriksen & van Breda menar ändå att principen oftast påbjuder att företagen ska rapportera det lägsta värdet på tillgångar när flera möjliga alternativ finns. De anser därmed att principen förespråkar pessimism framför optimism i de finansiella rapporterna.¹¹⁶ Det finns dock olika definitioner av försiktighetsprincipen som förmedlar olika avsikter med tillämpningen.

På senare tid har argument som att försiktighetsprincipen minskar redovisningens reliabilitet och relevans framförts, i synnerhet då beslut om investeringar på finansmarknaden ska göras.¹¹⁷ Eftersom informationen som företag förmedlar bör vara reliabel och relevant menar Schroeder & Clark att försiktighetsprincipen till stora delar har förlorat sitt inflytande över redovisningen.¹¹⁸ Genom att tillämpa försiktighetsprincipen finns det en risk för att informationen görs direkt ojämförbar, då det saknas enhetliga standarder för tillämpning av principen.¹¹⁹

I litteraturen finns olika uppfattning om försiktighetsprincipens roll, samt dess för- och nackdelar. Diskussioner om principens vara eller inte vara tycks vara obegränsade. En del författare uttrycker oro för att användandet av försiktighetsprincipen ska utnyttjas i ett mindre gott syfte, medan andra menar att försiktighetsprincipen spelar en betydande roll i det avseende att denna kan dämpa en överdriven optimism hos företagsledningen, vilket för många intressenter kan vara önskvärt.

Som nämnts ovan läggs olika innebörder i försiktighetsprincipen. Vi har valt att utgå från två innebörder, den traditionella och den i EG-direktivet/ÅRL. Med den traditionella innebörden av försiktighetsprincipen avses vanligtvis att värderingsreglerna för tillgångar anger en högsta men inte någon lägsta gräns för tillåtet värde, det vill säga det alternativ som uppvisar det lägsta värdet ska återges i de finansiella rapporterna. Detta innebär att det redovisade värdet av tillgången kan vara lägre än det bytesvärde som tillgången kan inbringa vid en försäljning.¹²⁰ Den traditionella försiktighetsprincipen kom så sent som år 1976 till uttryck i bokföringslagen,¹²¹ dock föreskrivs den varken av IASB:s föreställningsram eller av EG-direktivet/ÅRL. IASB och EG har istället utvecklat en mindre drastisk försiktighetsprincip, som minskar risken för att företag medvetet undervärderar sina tillgångar.¹²²

Försiktighetsprincipen som den uttrycks i ÅRL bygger på den definition av principen som står att finna i EG-direktivet från 1978. Där återfinns försiktighetsprincipen i värderingsreglerna,

¹¹³ Kinserdal, *Affärsredovisningens logik*, s. 17

¹¹⁴ Kam, *Accounting Theory*, s. 528, samt Schroeder et al, *Financial Accounting Theory and Analysis: text readings and cases*, s. 102.

¹¹⁵ Kinserdal, *Affärsredovisningens logik*, s. 17.

¹¹⁶ Hendriksen & van Breda, *Accounting Theory*, s. 148

¹¹⁷ Nilsson, *Redovisningens normer och normbildare*, s. 34

¹¹⁸ Schroeder et al, *Financial Accounting Theory and Analysis: text readings and cases*, s. 78.

¹¹⁹ Hendriksen, & van Breda, *Accounting Theory*, s. 149

¹²⁰ Nilsson, *The history of Financial Reporting in Sweden*, s. 233 f.

¹²¹ Heijtz, *Nya bokföringslagen med tillämpningskommentarer*, s. 60 f.

¹²² Artsberg, *Normbildning och redovisningsförändring: värderingar vid val av mätprinciper inom svensk redovisning*, s. 96.

och beskrivs enligt följande: ”värdering ska ske med iakttagande av rimlig försiktighet...”.¹²³ Motsvarigheten i ÅRL uttrycks så här: ”värderingen av de olika posterna och, i förekommande fall, delposterna ska göras med iakttagande av rimlig försiktighet...”.¹²⁴ Tillgångarna ska värderas med rimlig försiktighet, vilket bland annat innebär att hänsyn ska tas till värdenedgångar, och endast de intäkter som har kommit företaget tillgodo vid balansdagen får inräknas. När försiktighetsprincipen tillämpas fullt ut uppstår ett systematiskt fel i redovisningen, eftersom det verkliga resultatet ofta blir högre än det uppskattade resultatet. Detta kan innebära problem, eftersom olika företag påverkas på olika sätt, av att deras resultat hellre underskattas än överskattas. Om felet hade blivit lika stort för alla företag, skulle det inte ha lika stor betydelse.¹²⁵

Varken EG-direktivet eller ÅRL lämnar någon fullständig uppräknning av vad som utgör rimlig försiktighet. Dock menar van Hulle att EG-direktivet inte tillåter skapande av dolda reserver med försiktighetsprincipen som skydd.¹²⁶ Även FAR har uttalat att försiktighetsprincipen i ÅRL inte får medföra att dolda reserver byggs upp.¹²⁷ Van Hulle menar vidare att mätningarna av tillgångar och skulder även fortsättningsvis kommer att skilja sig åt då varje värdering innehåller en inbyggd subjektivitet vilken dessutom ökar genom att medlemsländerna i EU har olika mål för vad de finansiella rapporterna ska förmedla.¹²⁸

Även den ovan beskrivna realisationsprincipen, principen om att en intäkt inte bör redovisas innan den är realiserad, skulle kunna betraktas som en försiktighetsåtgärd. Försiktighetsprincipen står emellertid till viss del i konflikt med realisationsprincipen. Även det kombinerade resultatet av de båda principerna kan resultera i en felaktig bild av företagets ekonomiska och finansiella ställning. Realisationsprincipen å sin sida säger nämligen att redovisning av intäkter inte ska ske innan intäkterna realiserats. Försiktighetsprincipen säger i stället att kostnader ska redovisas så snart som möjligt, även innan de har realiserats. På så sätt kan bilden bli snedvriden och företaget visar upp en annan bild än den verkliga bilden av sin ekonomiska och finansiella ställning.¹²⁹

I 4 kap. 9 § ÅRL föreskrivs dessutom att tillgångarna ska värderas enligt lägsta värdets princip (LVP). Denna princip, vilken är ett uttryck för den mer allmänna försiktighetsprincipen, innebär att det redovisande företaget ska värdera tillgångarna så lågt som försiktigheten motiverar. Tillgångarna ska värderas antingen till sitt anskaffningsvärde eller till sitt verkliga värde, ifall detta är lägre.

Som framgår av texten är syftet med försiktighetsprincipen att företag ska undvika att överskatta sina tillgångar, vilket skulle kunna resultera i en orimlig förlust för kreditgivare vid en framtida obeståndssituation. Företaget ska därmed ge sina kreditgivare en rimlig chans att överblicka och mäta den risk de tar vid kreditgivningen. Företaget ska sträva efter att ge en rättvisande bild av sin ekonomiska situation, vilket ibland går rakt emot vad som föreskrivs enligt försiktighetsprincipen. Det handlar således om en balansgång mellan att ge en så rättvisande bild som möjligt och att beakta försiktighetsprincipen i största möjliga mån.

¹²³ Art. 31 Rådets fjärde direktiv (78/660/EEG) av den 25 juli 1978 grundat på artikel 54.3g i fördraget om årsbokslut i vissa typer av bolag.

¹²⁴ 2 kap. 4 § ÅRL.

¹²⁵ Gröjer, *Grundläggande redovisningsteori* s. 53.

¹²⁶ Hulle, *Prudence: a principle or an attitude?*, s. 377 ff.

¹²⁷ FAR, *Vägledning – Om årsredovisning i aktiebolag*, s. 1214.

¹²⁸ Hulle, *Prudence: a principle or an attitude?* s. 379.

¹²⁹ Nilsson, *Redovisningens normer och normbildare*, s. 32-33.

3.2.3 Matchningsprincipen

Inom redovisningen handlar matchningsprincipen om att först fastställa intäkterna och sedan matcha dem mot utgifter för de resurser som använts för att generera intäkterna. Det ideala sättet att matcha intäkter med kostnader är genom att hitta ett orsak-verkansamband mellan dessa. För att på ett korrekt sätt kunna mäta nettoeffekten av en bestämd händelse i en redovisningsperiod, ska både intäkter och kostnader som påverkats av denna händelse tas upp i samma redovisningsperiod.¹³⁰ I 2 kap. 4 § ÅRL förespråkas matchningsprincipen genom uttalandet att: ”Intäkter och kostnader som är hänförliga till räkenskapsåret ska tas med oavsett tidpunkten för betalningen”.

Matchningsprincipen ligger som nämnts ovan till grund för resultatmätningen och bestämmer vilka kostnader som bör dras av från intäkterna i resultaträkningen. Enligt matchningsprincipen ska resursförbrukningen kopplas ihop med de intäkter som den genererar.¹³¹ Nilsson menar att denna koppling är subjektiv och kan riskera att komma i konflikt med försiktighetsprincipen med tanke på bedömningen av svårbedömda utgifter.¹³² Falkman anser att matchning är den viktigaste principen för att fastställa när en uppoffring sker och förespråkare för periodisering av inkomster och utgifter menar att principen är nödvändig för att åstadkomma en rättvisande bild av en enhets ekonomi. Periodisering anses också ge underlag för att en enhet lättare ska kunna bedömas, enligt Falkman.

Matchningsprincipen hjälper företag att göra en bedömning av deras effektivitet. Beroende på hur kostnader och intäkter redovisas tillämpas matchningsprincipen. Principen ger upphov till en rad periodiseringsposter i balansräkningen av den anledningen att kostnader ska matchas mot intäkter, till exempel goodwill.¹³³

3.2.4 Rättvisande bild

Rättvisande bild kommer från det engelska uttrycket *true and fair view*. Med rättvisande bild menas att företagens årsredovisningar ska lämna information som visar upp en verklig och sanningsenlig bild av företagens finansiella ställning. Sedan Storbritannien gick med i EU har begreppet rättvisande bild antagits i EG:s redovisningsprinciper. Även om begreppet förekommer i utfärdade rekommendationer har det i Sverige ingen juridisk innebörd utan här ska god redovisningssed följas.¹³⁴

Bestämmelsen om rättvisande bild i 2 kap. 3 § ÅRL motsvarar artikel 2.3 i EG:s fjärde bolagsdirektiv.¹³⁵ Balansräkning, resultaträkning och noter ska tillsammans ge en rättvisande bild av ett företags ställning och resultat. Enligt 2 kap. 3 § i ÅRL ska, om det behövs, även tilläggsupplysningar lämnas. I 2 kap. 4 § ÅRL anges sju grundläggande redovisningsprinciper

¹³⁰ A. a., s. 33.

¹³¹ Ibid.

¹³² Falkman, *Teori för redovisning*, s. 18.

¹³³ Artsberg, *Normbildning och redovisningsförändring: värderingar vid val av mätprinciper inom svensk redovisning*, s. 94 f.

¹³⁴ Thorell, *Företagens redovisning: grundläggande räkenskapsförståelse*, s. 35 f.

¹³⁵ Rådets fjärde direktiv (78/660/EEG) av den 25 juli 1978 grundat på artikel 54.3g i fördraget om årsbokslut i vissa typer av bolag.

som ska iakttagas vid upprättande av balansräkning, resultaträkning och noter, men dessa kan frångås om det finns särskilda skäl och det är förenligt med god redovisningssed och rättvisande bild. Vilken innebörd rättvisande bild har finns inte angivet i direktivet. Direktivet saknar publicerade förarbeten vilket gör det svårt att bilda sig en uppfattning om vad som avsågs då direktivet upprättades.¹³⁶

Enligt Nilsson är det uppenbart att denna princip kan stå i strid med till exempel försiktighetsprincipen. Han menar att en korrekt bild så långt som möjligt bör upplysa om alla förhållanden som är kända, oavsett eventuell risk för en alltför optimistisk beskrivning av den ekonomiska ställningen. Kravet på en rättvisande bild i redovisningen innebär att man prioriterar redovisningens informationsfunktion. Enligt författningskommentarerna bör den åstadkommas genom tilläggsupplysningar, inte genom avvikelser från lagen. Enligt vissa teoretiker är denna princip inte en redovisningsprincip i egentlig mening, utan snarare en målsättning.¹³⁷

I Storbritannien är begreppet *true and fair view* ett övergripande begrepp i redovisningen. Begreppet har i Storbritannien den funktion som kan liknas med den som god redovisningssed har i Sverige. Deras overridingregel innebär till och med rekommendationer att bryta mot lag för att redovisningen ska uppnå *a true and fair view*. När begreppet infördes i Sverige så var det en direkt översättning av det engelska begreppet. Införandet av rättvisande bild i Sverige vid sidan av den existerande standarden god redovisningssed innebar att vi fick två begrepp med i huvudsak samma funktion, begrepp som i viss mån kan sägas konkurrera med varandra.

Rättvisande bild är, till skillnad från god redovisningssed, inte tänkt att i lika hög grad återspegla rådande praxis och rekommendationer. Begreppet har i stället störst betydelse för att tolka redovisningsregler i enskilda fall och korrigera missvisande resultat. Redovisningen ska ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat. Vid fall då tillämpning av lag och redovisningsnormer inte leder till rättvisande bild av företagets ställning och resultat krävs det kompletterande information så att en rättvisande bild uppnås.

Enligt FAR innebär att ge en rättvisande bild i huvudsak att vara tydlig vid upprättandet av årsredovisningen genom att presentera denna som en helhet samt att tilläggsupplysningar lämnas, när detta krävs.¹³⁸

3.3 Sambandet mellan redovisning och beskattning

Sambandet mellan redovisning och beskattning är olika starkt i olika länder. Framför allt är det reglerna för periodiseringen av inkomster och utgifter som kan vara gemensam för redovisningslagstiftning och skattelagstiftning. Teoretiskt sett kan denna koppling sägas fungera på tre olika sätt. Den första situationen är den då samband saknas och skatte- respektive redovisningslagstiftningen var för sig innehåller en komplett uppsättning värderingsregler. Den andra situationen är då beskattningen är kopplad till redovisningen och då de värderingsregler som redovisningslagstiftningen innehåller används även vid beskattningen. Det finns då inga separata värderingsregler i skattelagstiftningen. Den tredje

¹³⁶ Knutsson, *Årsredovisningslagen: en kommentar*, s. 74 ff.

¹³⁷ Nilsson, *Redovisningens normer och normbildare*, s. 41.

¹³⁸ FAR, *Vägledning – Om årsredovisning i aktieföretag*, s. 1214.

och sista situationen är då redovisningen är kopplad till beskattningen och de värderingsregler som skattelagstiftningen innehåller används även vid redovisningen. Redovisningslagstiftningen har då inga separata värderingsregler.¹³⁹

Som vi konstaterade i inledningskapitlet är kopplingen mycket stark i Sverige. Kopplingen kan beskrivas enligt den andra modellen ovan, det vill säga skattelagstiftningen accepterar nästan helt det redovisade resultatet. Det innebär att ett företags redovisade resultat utan större justeringar ska kunna läggas till grund för beskattningen. För företagen innebär det en administrativ vinst att med bara några få extra moment kunna räkna fram den beskattningsbara inkomsten.

I 14 kap. 2 § 1 st IL slås det fast att resultatet av näringsverksamhet ska beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, det vill säga på grundval av den skattskyldiges bokföring, enligt belöpandeprincipen. Denna princip för inkomstberäkning skiljer sig från kontantprincipen, den princip enligt vilken inkomst av tjänst och kapital beräknas, och som innebär att inkomsterna ska tas upp under det beskattningsår då dessa kan disponeras. Belöpandeprincipen förklaras i 4 kap. 2 § 2 st IL; där sägs att inkomster ska tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår de hänför sig till enligt god redovisningssed, om inte något annat är särskilt föreskrivet i lag. IL utgör det främsta rättesnöret för hur periodisering ska göras. Om inte IL reglerar periodiseringen i en viss fråga, ska den periodisering tillämpas som följer av god redovisningssed.¹⁴⁰ Alla frågor där inkomstskattereglerna på det här sättet ”importerar” den redovisningsrättsliga tillämpningen brukar sägas tillhöra det kopplade området. Som exempel på frågor som tillhör det frikopplade området kan nämnas värdeminskningssavdrag på byggnader.¹⁴¹ Här finns speciella skatteregler vilka innebär att en justering av redovisningen ska göras i deklarationen. Reglerna om pågående arbeten för tidigare nämnda entreprenad- och konsultrörelser kan sägas tillhöra en mellanform mellan det kopplade och det frikopplade området, eftersom här finns en specialregel i IL, men i den slås fast att företagets redovisning och god redovisningssed ska följas.

Kopplingen mellan redovisning och beskattning leder till vad vi kan kalla en dubbel bundenhet. I vissa fall ger redovisningslagar och normer alternativa sätt att redovisa en transaktion på. Skattemyndigheten är skyldig att acceptera det alternativ den skattskyldige valt så länge det överensstämmer med god redovisningssed. Å andra sidan blir den skattskyldige bunden av den valda periodiseringen även vid beskattningen.¹⁴²

Ibland används också beteckningen materiellt samband för att beteckna att den skattskyldiges bokföring ligger till grund för den skattemässiga inkomstberäkningen. En annan typ av samband utgör det formella sambandet. Innebörden av det formella sambandet är att ett skattemässigt avdrag i normalfallet måste motsvaras av ett avdrag i redovisningen. Detta samband rör främst resultatreglerande frågor som till exempel periodiseringsfonder. För att vara skattemässigt avdragsgill måste med andra ord avdraget till fonden vara gjort i redovisningen.

¹³⁹ Thomasson, *Extern redovisning och finansiell analys*, s. 24.

¹⁴⁰ Lodin et al, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, s. 248.

¹⁴¹ SOU 2003:71, s.81.

¹⁴² Westermark, *Sambandet mellan redovisning och beskattning enligt bokföringslagen och inkomstskattelagen*, s.473.

När det gäller att bestämma omfångsfrågorna, det vill säga frågor som gäller vilka inkomster och utgifter som är skattepliktiga respektive avdragsgilla, är utformningen av redovisningen däremot i stort sett utan betydelse.¹⁴³

Den starka kopplingen mellan redovisning och beskattning i Sverige har ifrågasatts och diskuterats mycket under de senaste decennierna. Till exempel har både Redovisningsrådet och RSV under 1990-talet föreslagit en ökad frikoppling mellan redovisning och beskattning i olika frågor, bland annat för pågående arbeten. En av anledningarna till den föreslagna frikopplingen sades vara att utformningen av skattereglerna riskerar att hämma utvecklingen av god redovisningssed.¹⁴⁴ Trots över lag positiva remissvar till RSV:s Rapport 1998:6 om en ökad frikoppling har förslaget inte lett till någon ändring av lagstiftningen. Särskilt för mindre företag anses det nämligen problematiskt att behöva göra skilda värderingar för pågående arbeten i redovisningen respektive deklarationen.¹⁴⁵

3.4 Intäkter och intäktsredovisning

Nationalekonomen Adam Smith gjorde en klassisk formulering av inkomstbegreppet ur nationens synvinkel på 1770-talet. För den enskilde såg han inkomst som ett mått på de resurser som intjänats under ett år och som kan användas för konsumtion utan att inkomsttagarens förmögenhet minskar.¹⁴⁶ Inkomstbegreppet har sedan dess omformulerats många gånger inte minst på grund av dess betydelse för beskattningen. Två frågor är intressanta. Den första är frågan om vad en inkomst är, det vill säga vilken dess sakliga innehåll är. Den andra frågan är vid vilken tidpunkt en inkomst kan anses uppstå.¹⁴⁷

En av de mest grundläggande frågorna inom redovisningen är när en inkomst ska bokföras och redovisas som intäkt i resultaträkningen. Ekonomer världen över har under många år tvistat om detta. För att närmare utreda när intäktsföring ska ske är det viktigt att först slå fast vad en intäkt är enligt redovisningsteorin.

3.4.1 Intäktsbegreppet

Redovisningen har styrts, och styrs till stor del fortfarande, av olika synsätt och traditioner i olika delar av världen. De olika traditionerna är en bidragande orsak till att det finns flera konkurrerande kriterier för att klassificera en intäkt. På 1940-talet beskrev Paton och Littleton intäkter som in- och utflöden av betalningar respektive varor eller tjänster. Leveransen eller avlämnandet av varan, alternativt utförandet av tjänsten, var den viktiga händelsen som indikerade en intäkt.¹⁴⁸ Ett par decennier senare gav Myers intäktsbegreppet ett djupare perspektiv genom att införa begreppet *intjänandeprocessen*. Han menade att varje beslut och varje aktivitet i ett företag bidrar till att göra en intäkt möjlig och därför kan företaget anses

¹⁴³ Lodin et al, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, s. 248.

¹⁴⁴ SOU 2003:71, s. 363.

¹⁴⁵ A. a., s. 364.

¹⁴⁶ Lodin et al, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, s. 25.

¹⁴⁷ A. s., s. 256.

¹⁴⁸ Lagerström, *Successiv resultatavräkning av pågående arbeten: fallstudier i tre byggföretag*, s. 39.

öka värdet på sina tillgångar kontinuerligt. Ett problem med synen på intäkter som en process är svårigheten att kunna mäta intäktens storlek på ett tillförlitligt sätt.¹⁴⁹

I slutet av 70-talet utkom Financial Accounting Standards Board (FASB) med ett begreppsmässigt ramverk, det så kallade Statements of Financial Accounting Concepts (SFAC). Härigenom knöts redovisningens alla delar ihop i en sammanhängande och enhetlig modell för att vara till hjälp vid det framtida skapandet av redovisningsrekommendationer och normer.¹⁵⁰ SFAC Nr 6 definierar redovisningens byggstenar, det vill säga de poster som bygger upp ett företags resultat- och balansräkning, och intäkt¹⁵¹ är en dem. För att ett företag enligt FASB ska inkludera till exempel en intäkt i sin resultaträkning krävs att den uppfyller samtliga de kriterier som SFAC Nr 6 anger för en intäkt. Så här definieras en intäkt:¹⁵²

“Revenues are inflows or other enhancements of assets of an entity or settlements of its liabilities (or a combination of both) from delivering or producing goods, rendering services, or other activities that constitute the entity’s ongoing major or central operations”.

FASB:s intäktsbegrepp utgår alltså från ett inflöde av tillgångar alternativt en minskning av skulderna som påverkar företagets tillgångar. Denna betoning av tillgångarna är konsekvensen av en betydelsefull förändring i redovisningsteorin, eftersom FASB:s föregångare APB i sin intäktsdefinition fokuserade mer på resultaträkningen och det ekonomiska flödet.¹⁵³ I anslutning till definitionen sägs även att både faktiska och förväntade inflöden räknas som intäkt och att de tillgångar som kan ökas av intäkter kan vara av olika slag, t.ex. kontanter, kundfordringar, andra varor eller tjänster som företaget är mottagare av, eller en värdeökning på en produkt som är under produktion. Vi kan med hjälp av dessa definitioner konstatera att FASB har ”rensat bort” vissa typer av vinster och värdeökningar från sitt intäktsbegrepp genom att det endast omfattar inflödet från företagets huvudsakliga operationella verksamhet. De mer perifera värdeökningarna innefattas i FASB:s föreställningsram i begreppet *gains*.

Mer betydelsefull för svensk redovisningsteori är emellertid IASB:s föreställningsram, vilken utformades med SFAC som förebild.¹⁵⁴ IASB:s föreställningsram översattes av Redovisningsrådet 1995 och fick namnet Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter. IASB använder jämfört med FASB ett bredare intäktsbegrepp som inkluderar *alla* ökningarna i nettotillgångarna under en viss period. I IASB:s föreställningsram definieras en intäkt som en:¹⁵⁵

”ökning av det ekonomiska värdet under en redovisningsperiod till följd av inbetalningar eller ökning av tillgångars värde, eller minskning av skulders värde med en ökning av eget kapital som följd, förutom sådana ökningarna som kommer av tillskott från ägarerna”.

Även i IASB:s föreställningsram utgår definitionen av en intäkt från företagets tillgångar, alltså från balansräkningen. Som ett resultat av detta är det inte bara inbetalningar från

¹⁴⁹ A. a., s. 40.

¹⁵⁰ Nilsson, *Redovisningens normer och normbildare*, s. 17 f.

¹⁵¹ Intäkt är här den svenska översättningen av det engelska uttrycket *revenue*.

¹⁵² SFAC nr 6 par. 78.

¹⁵³ Schroeder et al, *Financial Accounting Theory and Analysis: text readings and cases*, s. 94

¹⁵⁴ Thomasson, *Extern redovisning och finansiell analys*, s. 14.

¹⁵⁵ Artsberg, *Redovisningsteori, -policy och -praxis*, s. 340.

utomstående part som resulterar i en intäkt, utan också en allmän värdeökning på företagets tillgångar utgör en intäkt. FASB:s och IASB:s syn på intäkter är starkt påverkade av den anglosaxiska redovisningstraditionen, vilken på flera viktiga punkter skiljer sig ifrån den kontinentala tradition som Sverige och större delen av Västeuropa tillhör. Skillnaderna förklaras av olika syn på redovisningens syften. Enligt den anglosaxiska traditionen ska redovisningen framför allt tjäna aktiemarknadens informationssyften medan den huvudsakliga målgruppen för den kontinentala redovisningen är borgenärerna. Genom att redovisningen här ses framför allt som en resultatutredning och genom att redovisningen bygger på försiktighetsprincipen ges borgenärerna ett starkt skydd.¹⁵⁶

3.4.2 Intäktsredovisning

Redovisningsteorin skiljer mellan när en intäkt är realiserad¹⁵⁷ och när den ska bokföras.¹⁵⁸ Dessa två begrepp förväxlas dock ibland.¹⁵⁹ Förespråkare av formsynsättet¹⁶⁰ eller redovisningssynsättet,¹⁶¹ den traditionella redovisningsmodellen, fokuserar på transaktioner med omvärlden och menar att en intäkt ska redovisas när den är realiserad eller realiserbar.¹⁶² Med realiserad avses här att det säljande företaget som motprestation erhållit likvida medel eller en fordran på likvida medel, det vill säga en kundfordran. Med realiserbar avses att den erhållna motprestationen – erhållna tillgångar – är omsättningsbara, det vill säga har ett marknadspris och kan omsättas till likvida medel. De menar att intäkter är ett resultat av transaktioner som har gjorts under en viss period. Vidare anser de att balansräkningen tjänar som resultatutredningsbalans, det vill säga de poster som redovisas där är det som blivit över efter att periodens intäkter matchats mot relevanta kostnader.¹⁶³ Den traditionella redovisningsmodellen har kritiserats för att undanhålla relevant redovisningsinformation¹⁶⁴, t.ex. värdeökningar på företagets lagertillgångar som kan vara betydelsefulla för företagets framtida utveckling och ställning.

Ett konkurrerande synsätt är substanssynsättet eller det ekonomiska synsättet¹⁶⁵. Förespråkare av detta menar att intäkter ska redovisas löpande över tiden, som ett flöde under intjänandeprocessen.¹⁶⁶ Intäkterna, eller rättare sagt vinsten som de genererar, ses som en ökning av nettovärdet på tillgångarna, genererad under en viss period.¹⁶⁷ Med detta synsätt får balansräkningen funktionen av en förmögenhetsbalans och en tillgångs värde är detsamma som den framtida nytta vi förväntas ha av tillgången.¹⁶⁸ Kritiker till det ekonomiska synsättet menar att det är opraktiskt att redovisa intäkter som ett kontinuerligt flöde.

¹⁵⁶ A. a., s. 88 & 134 f.

¹⁵⁷ Realiserad är den svenska översättningen av det engelska begreppet realized.

¹⁵⁸ Bokföras är den svenska översättningen av det engelska begreppet recognized.

¹⁵⁹ Schroeder et al, *Financial Accounting Theory and Analysis: text readings and cases*, s. 71ff.

¹⁶⁰ De olika synsätten på redovisningen presenterades också i avsnitt 3.2.1.

¹⁶¹ Redovisningssynsättet är den svenska benämningen av det engelska uttrycket the income statement approach.

¹⁶² Schroeder et al, *Financial Accounting Theory and Analysis: text readings and cases*, s. 72.

¹⁶³ A. a., s. 63.

¹⁶⁴ A. a., s. 69.

¹⁶⁵ Det ekonomiska synsättet är den svenska översättningen av de engelska uttrycken the economic concept of income eller the balance sheet approach.

¹⁶⁶ Schroeder et al, *Financial Accounting Theory and Analysis: text readings and cases*, s. 72.

¹⁶⁷ A. a., s. 63.

¹⁶⁸ Artsberg, *Redovisningsteori, -policy och -praxis*, s. 189.

1970 definierade FASB:s föregångare APB realisation i enlighet med substanssynsättet.¹⁶⁹ Detta synsätt har fått allt större genomslagskraft inom den internationella redovisningsnormeringen. I USA verkar man dock fortfarande ha en vacklande hållning i frågan.¹⁷⁰ Kravet på realisation eller realiserbarhet som bygger på en marknadstransaktion för att få redovisa en intäkt antogs av FASB på 1980-talet och skrevs in i SFAC Nr 5. Anledningen till att FASB här uttrycker i stort sett samma syn på intäktsföring som Paton och Littleton hade mer än 40 år tidigare är troligen en vilja att förhindra utdelning av rörelsekapital vid likviditetsproblem.¹⁷¹ Även skattelagar har bidragit till den starka position som formsynsättet¹⁷² har i redovisningsteorin.¹⁷³ Skatterättens vinstbegrepp bygger generellt på ett utbyte med utomstående part.

American Accounting Association Committee on Realization utformade 1964 tre kriterier för innebörden i realisationsbegreppet. Dessa kriterier, som har accepterats av de flesta redovisningsteoretiker, är mätbarhet av tillgångsvärdet, att intäkten har uppkommit till följd av en inträffad händelse och en väsentlig uppnådd nivå i intjänandeprocessen.¹⁷⁴ Mätbarheten innebär att det ekonomiska utfallet av en händelse kan mätas på ett säkert sätt. Därför ska intäkter redovisas först då de realiserats eller blivit realiserbara. Med en inträffad händelse menas normalt att en transaktion med utomstående part föreligger. Under upphandlingen fastställs i allmänhet pris, kvantitet och leveranstidpunkt, vilket kan anses som ett objektivi mått på värdetillväxten i företagets tillgångsmassa. Det tredje och sista kriteriet handlar om att en väsentlig del av intjänandeprocessen måste fullgöras mellan de båda parter som är delaktiga i transaktionen.¹⁷⁵ Enligt kommittén som formulerade kriterierna är det den tredje och sista punkten som är den viktigaste. Intäkter ska anses vara realiserade först när den mest avgörande eller kritiska händelsen har inträffat.¹⁷⁶ Andra redovisningsteoretiker menar dock att det är av störst vikt att det säljande företaget har genomfört sina aktiviteter motsvarande en viss miniminivå för att intäktsredovisning ska kunna äga rum.

Den händelse som i normalfallet samtidigt och bäst uppfyller de tre kriterierna ovan och också är i överensstämmelse med försiktighetsprincipen är försäljningstidpunkten vid kontantförsäljning. Vid denna tidpunkt får säljaren en mätbar tillgång, en transaktion äger rum och intjänandeprocessen är fullgjord.¹⁷⁷ Emellertid påverkar omständigheterna runt försäljningen tidpunkten för när den kritiska händelsen har inträffat och intäkten således ska bokföras. Beroende på hur tillförlitlig den förväntade intäkten är kan intäktsföringen behöva tidigare- eller senareläggas. Här ges några exempel på olika tidpunkter för intäktsredovisning:¹⁷⁸

- När produkten är färdigställd – används när marknaden och efterfrågan på produkten är given och priset är förutbestämt.
- När tjänsten utförs – realisationsprincipen innebär ofta att själva utförandet av tjänsten är den mest avgörande delen av intjänandeprocessen.

¹⁶⁹ Substanssynsättet beskrivs i kap. 3.2.1.

¹⁷⁰ Artsberg, *Redovisningsteori - policy och - praxis*, s. 341.

¹⁷¹ Lagerström, *Successiv resultatavräkning av pågående arbeten: fallstudier i tre byggföretag*, s. 42.

¹⁷² Formsynsättet beskrivs i kap. 3.2.1.

¹⁷³ Artsberg, *Redovisningsteori - policy och - praxis*, s. 340.

¹⁷⁴ Schroeder et al, *Financial Accounting Theory and Analysis: text readings and cases*, s. 72.

¹⁷⁵ Westermark, *Korrekt resultatrapportering en policyfråga*, s. 14-15.

¹⁷⁶ Schroeder et al, *Financial Accounting Theory and Analysis: text readings and cases*, s. 72.

¹⁷⁷ Westermark, *Korrekt resultatrapportering en policyfråga*, s. 14-15.

¹⁷⁸ Schroeder et al, *Financial Accounting Theory and Analysis: text readings and cases*, s. 72 ff.

- Vid betalningstillfället – då det finns tvivel om att betalning verkligen kommer att erhållas.
- En viss tid efter försäljningstidpunkten, t.ex. då öppet-köp-fristen gått ut – först vid denna tidpunkt kan intäkten sägas vara så säker att det mest kritiska händelsen i intjänandeprocessen har inträffat.
- Successivt under tillverkningen/utförandet av tjänsten – t.ex. för pågående arbeten som varar över flera redovisningsperioder. I avsnitt 4.2 ger vi en utförligare beskrivning av pågående arbeten och de olika redovisningsmetoder som används.

ÅRL ger inte mycket konkret information beträffande intäktsredovisning utan hänvisar i 2 kap. 2 § till god redovisningssed och i 2 kap. 3 § till rättvisande bild. Enligt 2 kap. 4 § ÅRL ska intäkter och kostnader som är hänförliga till räkenskapsåret tas med oavsett tidpunkten för betalningen. Denna sistnämnda paragraf har, vilket vi påpekat ovan, sitt ursprung i EG:s fjärde bolagsdirektiv och är ett uttryck för principen om bokföringsmässiga grunder.¹⁷⁹ I 2 kap. 4 § ges den mest konkreta regeln för intäktsredovisning, nämligen att endast de intäkter som konstaterats under året får redovisas.

I Redovisningsrådets föreställningsram för utformning av finansiella rapporter uttalas i p 92 att *”en intäkt skall redovisas i resultaträkningen om framtida ekonomiska fördelar i form av ökning av värdet på en tillgång eller minskning av värdet på en skuld kan mätas på ett tillförlitligt sätt”*. Som vi tidigare påpekat är denna föreställningsram en översättning av IASB:s föreställningsram. I både FASB:s och IASB:s ramverk är kraven på tillförlitlighet i mätningar en viktig ledstjärna.¹⁸⁰ Men medan FASB tar fasta på realisation och realiserbarhet i sin syn på intäktsredovisning är matchningen viktigare för IASB. Genom definitionerna i föreställningsramen öppnar IASB, och därmed Redovisningsrådet, upp för möjligheten att redovisa tillgångars verkliga värde i stället för anskaffningsvärdet. Mer konkreta besked om hur värdering och intäktsföring ska göras lämnas dock i de rekommendationer som organisationerna ger ut, och dessa bygger fortfarande på olika värderingsprinciper. En mycket omdiskuterad rekommendation från IASB är IAS 39 som behandlar finansiella tillgångar. Orealiserade värdeökningar i dessa tillgångar ska enligt denna IAS i vissa fall intäktsföras i årsredovisningen. IAS 39 är emellertid inte införd i Sverige ännu, och tillhör heller inte de redovisningsstandarder som blir tvingande för börsnoterade bolags koncernredovisning från 2005.¹⁸¹

Vi kommer i nästa avsnitt att redogöra mer för Redovisningsrådets rekommendationer om intäkter och intäktsredovisning.

3.4.3 Redovisningsrådets rekommendationer

Den första samlade svenska normgivningen för intäktsredovisning kom genom införandet av RR 11 Intäkter som började gälla den förste januari 2001. Rekommendationen bygger på IAS 18 med vissa undantag, vilka vi återkommer till längre fram. I RR 11 p 7 definieras en intäkt som:

¹⁷⁹ Thomasson, *Extern redovisning och finansiell analys*, s. 20

¹⁸⁰ Lagerström, *Successiv vinstavräkning i entreprenadföretagens externa rapportering?*, s. 56.

¹⁸¹ Frankrike och Tyskland har av politiska skäl sett till så att två av IASB:s standarder än så länge är undantagna från införandet i EU år 2005.

”det bruttoinflöde av ekonomiska fördelar som uppstår i ett företag under en redovisningsperiod, och som ökar företagets egna kapital, med undantag av ökningarna som beror på tillskott från aktieägarna och innehavare av aktierelaterade instrument”.

Begreppet intäkt preciseras sedan med att endast de ekonomiska fördelar som företaget erhåller eller kan erhålla för egen del inkluderas. Detta innebär att mervärdesskatter och andra skatter eller belopp som uppbärs för någon annans räkning undantas. I RR 11 p 1 sägs att *”intäktsredovisning ska ske när det är sannolikt att de framtida ekonomiska fördelarna kommer att tillfalla företaget och när dessa fördelar kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.”* Företaget behöver därmed varken ha gjort en exakt beräkning av den kommande ersättningen eller ha fakturerat kunden för att få bokföra en intäkt. Dock framgår av p 14¹⁸² och p 20¹⁸³ att intäkten ska kunna beräknas på ett tillförlitligt sätt liksom de utgifter som uppkommit eller förväntas uppkomma, och som är kopplade till transaktionen.

RR 11 reglerar redovisningen av intäkter från varuförsäljning, utförande av tjänsteuppdrag samt annans utnyttjande av företagets tillgångar, vilka ger upphov till ränta, royalty eller utdelning. Vi återkommer längre ner med vad RR 11 säger om redovisningen av intäkter för tjänsteuppdrag.

Samtidigt som RR 11 angående intäkter började gälla, infördes också RR 10 Entreprenader och liknande uppdrag. Denna rekommendation är, med vissa modifikationer, en direkt översättning av IAS 11 Construction Contracts. Ett entreprenaduppdrag definieras i RR 10 p 3 som:

”Ett uppdrag som följer av ett särskilt framförhandlat avtal och som avser produktion av ett objekt eller flera objekt som står i nära samband med, eller är beroende av, varandra med avseende på utformning, teknik och funktion eller användning”.

Av definitionen kan utläsas att RR 10 behandlar intäktsredovisning i främst bygg- och anläggningsföretag.

¹⁸² RR 11 p 14 gäller vid varuförsäljning.

¹⁸³ RR 11 p 20 gäller vid tjänsteuppdrag.

4 Pågående arbeten

Kapitel fyra är liksom kapitel tre tänkt att vara en deskriptiv redogörelse med syfte att ge läsaren en bra grund att stå på inför analysen i nästa kapitel. Vi redogör häri för regelverket kring redovisningsposten pågående arbeten. De olika metoder för redovisning av pågående arbeten på löpande räkning vilka vi avser att diskutera och jämföra med varandra i analysen presenteras här kortfattat för att ge en bild av vad respektive metod i stora drag går ut på.

4.1 Bakgrund

Många företag utför arbeten för kunders räkning avseende projekt som är tidskrävande och sträcker sig över mer än en bokföringsperiod. Dessa uppdrag, vilka benämns pågående arbeten, följer sällan redovisningsperioderna utan påverkar bokföringen under flera räkenskapsår. Pågående arbeten kan vara immateriella, vilket är vanligt framför allt i tjänsteföretag och bland konsulter verksamma inom till exempel juridik, IT och reklambranschen, eller materiella vilket är fallet inom den ovan nämnda bygg- och anläggningsbranschen i de fall företagen arbetar på entreprenad.

Pågående arbeten kan delas upp i två kategorier med utgångspunkt i hur kunden/uppdragsgivaren betalar för uppdraget. Pågående arbete till fast pris kallas de uppdrag, där priset för hela arbetet är förutbestämt i ett kontrakt eller liknande. Andra arbeten utförs på löpande räkning till ett fastställt arvode per tidsenhet eller liknande, med tillägg för eventuella faktiska utgifter. För sådana arbeten får uppdragstagaren oftast betalt efterhand.

RR 10 definierar fastprisuppdrag som entreprenaduppdrag där avtal slutits om ett fast pris för hela uppdraget eller per producerad enhet och där priset kan höjas på grund av klausuler om kompensation för prisstegringar. Uppdrag där ersättning utgår för de utgifter som omfattas av avtalet samt med ett procentuellt eller fast tillägg utöver dessa kostnader är uppdrag på löpande räkning

4.2 Olika metoder för att redovisa pågående arbeten

Det förekommer en rad olika sätt för att redovisa pågående arbeten på löpande räkning. Skillnader mellan metoderna bottnar bland annat i olika synsätt på när en intäkt anses vara realiserad. I det följande beskrivs några olika tillvägagångssätt för att redovisa pågående arbeten på löpande räkning. Den första metoden är den metod som vi i arbetet kallar alternativmetoden och det är den metod som enligt 17 kap. 26 § IL är ett tillåtet alternativ för redovisning av pågående arbeten på löpande räkning. De två sista metoderna, som båda innebär en matchning av kostnader och intäkter, innefattas båda i det vi i arbetet har valt att kalla huvudmetoden. Enligt dessa metoder sker en periodisering under arbetets gång och

redovisning sker även i balansräkningen, inte bara i resultaträkningen som vid den första metoden.

I bilaga 1 presenterar vi en översikt över vilka redovisningsmetoder som rekommenderas i de olika lagarna och rekommendationerna. Vi vill gärna ge en helhetsbild och också visa på komplexiteten i redovisningsfrågan, därför ingår även de metoder som rekommenderas för pågående arbete till fast pris i översikten.

4.2.1 Alternativmetoden - löpande kostnads- och intäktsföring

Det enklaste sättet är att bokföra alla utgifter som kostnader löpande och på motsvarande sätt intäktsredovisa inkomsterna, det vill säga de fakturerade summorna, efterhand. När uppdraget är slutfört kan man genom en intern avstämning se vilket resultat uppdraget har gett. Om arbetet löper över flera redovisningsperioder kommer företaget att visa en eventuell vinst i den eller de perioder då det fakturerade beloppet överstiger periodens utgifter för arbetet. Ifall utgifterna i stället överstiger periodens fakturerade belopp kommer företaget på motsvarande sätt att visa en förlust under denna period. Vi utgår i vår framställning från att fakturering sker i efterhand, om vi inte uttryckligen säger något annat. Bland annat beroende på att metoden är väldigt enkel så har den en stark ställning bland onoterade företag.¹⁸⁴

4.2.2 Färdigställandemetoden – balansering av utgifter och inkomster

En annan metod är att aktivera utgifterna fram tills dess att uppdraget är slutfört. Detta kan göras genom att anskaffningsvärdet, det vill säga de direkta och indirekta utgifter företaget haft för uppdraget, balanseras på ett tillgångskonto för pågående arbete. Erhållna betalningar bokförs som skuld till uppdragsgivaren. Först när arbetet är slutfört görs resultatberäkningen genom att utgifterna kostnadsförs och inkomsterna intäktsförs. Uppdragstagaren redovisar alltså varken någon vinst eller förlust under den tid uppdraget pågår. Denna metod har länge ansetts vara den riktiga inom svensk redovisning.¹⁸⁵ Den är i överensstämmelse med försiktighetsprincipen, vilken bland annat är uttryckt som rådande princip vid värdering av omsättningstillgångar i 4 kap. 9 § ÅRL, eftersom endast konstaterade intäkter intäktsförs. Färdigställandemetoden används oftare vid redovisning av pågående arbeten till fast pris än för löpande räkning.

4.2.3 Successiv vinstavräkning – redovisning i anslutning till intjänandet

De två föregående metoderna har länge varit de vanligaste bland svenska företag. Med tiden har dock synen på när en intäkt ska anses vara realiserad förändrats.¹⁸⁶ En alltför försiktig redovisning av pågående arbete kan strida mot principen att redovisningen ska ge en rättvisande bild av företagets resultat och ställning. IASB har i likhet med FASB och det

¹⁸⁴ Bengtsson, *Redovisningsrättens Bermudatriangel – redovisning av tjänsteuppdrag på löpande räkning*, s. 289.

¹⁸⁵ Thomasson, *Extern redovisning och finansiell analys*, s. 82.

¹⁸⁶ *Ibid.*

brittiska redovisningsorganet Accounting Standards Board (ASB) länge förespråkat en redovisning där företag successivt avräknar resultatet av till exempel pågående entreprenadprojekt.¹⁸⁷ Med nya ÅRL, som trädde i kraft den förste januari 1997, infördes också i Sverige möjligheten att göra successiv vinstavräkning när det gäller pågående arbeten. 4 kap. 10 § i nämnda lag lyder nämligen:

”Pågående arbete för någon annans räkning får värderas till belopp som överstiger anskaffningsvärdet, om det finns särskilda skäl och det står i överensstämmelse med 2 kap 2 och 3 §§¹⁸⁸.”

Detta är således ett undantag från huvudprincipen om värdering till lägsta värdets princip, som uttrycks i 4 kap. 9 § ÅRL. Det preciseras inte närmare i ÅRL vilka villkor som krävs för denna typ av värdering. Enligt förarbetena ansågs det lämpligare att överlåta åt praxis och normgivande organ att bestämma dessa rekvisit. Dessutom sägs i förarbetena att praxisen bör anpassa sig efter befintlig utländsk praxis, särskilt den inom EU.¹⁸⁹ Redovisningsrådets villkor för successiv vinstavräkning återkommer vi till längre ner.

Tanken bakom successiv resultatavräkning är att resultatet ska redovisas i närmare anslutning till intjänandetidpunkten. Matchningsprincipen utgör således ett viktigt skäl till användandet av denna metod. Successiv vinstavräkning kan dock genomföras på flera olika sätt.¹⁹⁰ Gemensamt för de olika tillvägagångssätten är att de grundar sig på en redovisning av det verkliga värdet¹⁹¹ på arbetet. Med hjälp av en bedömning av arbetets färdigställandegrad¹⁹² får man fram hur stor del av vinsten som ska tas upp vid varje bokslutsperiod.

En metod för successiv vinstavräkning tar sin utgångspunkt i resultaträkningen. Denna metod innebär att man kostnadsför utgifterna löpande och matchar dem successivt mot en beräknad andel av projektets inkomster enligt färdigställandegraden. Det som balanseras enligt denna metod är bara mellanskillnaden mellan det fakturerade beloppet och det belopp, inklusive vinstpålägg, som motsvarar de utgifter företaget haft för arbetet fram till bokslutstillfället. Ifall företaget delfakturerat ett belopp som är högre än det som motsvarar periodens utgifter plus vinstpålägg, ska mellanskillnaden redovisas som en skuld till beställaren. Vid motsatsen gäller att mellanskillnaden redovisas som en fordran.

En annan metod är att som tillgång redovisa värdet av den utförda delen av det pågående arbetet till det verkliga värdet i balansräkningen. I projektet nedlagda utgifter med tillägg för ett påslag motsvarande periodens beräknade andel av vinsten balanseras som en tillgång, istället för att kostnadsföras direkt. På motsvarande sätt balanseras de fakturerade beloppen som en skuld till uppdragsgivaren. Det som skiljer denna metod från färdigställandemetoden i avsnittet ovan är bara det vinstpåslag som lagts till tillgångskontot och som förbättrar periodens resultat och därmed det egna kapitalet.

¹⁸⁷ Lagerström, *Successiv vinstavräkning i entreprenadföretagens externa rapportering?*, s.50.

¹⁸⁸ 2 kap. 2 och 3 §§ ÅRL säger att årsredovisningen ska upprättas i enlighet med god redovisningssed respektive ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat.

¹⁸⁹ Thorell, *ÅRL Årsredovisningslagen lagkommentar*, s. 211.

¹⁹⁰ Thomasson, *Extern redovisning och finansiell analys*, s. 82.

¹⁹¹ Vi följer ÅRL:s definition av verkligt värde, nämligen försäljningsvärdet efter avdrag för beräknad försäljningskostnad.

¹⁹² För mer information om beräkningen av färdigställandegraden se RR 10, bilaga 1.

Metoden som grundar sig på resultaträkningen kommer under arbetets gång att visa en högre omsättning men den redovisade nettovinsten blir densamma.¹⁹³ Det är också denna metod som förordnas och förklaras i RR 10. Av denna anledning, och beroende på dess likhet med färdigställandemetoden, väljer vi att i fortsättningen bortse från den metod som tar utgångspunkt i balansräkningen i vårt arbete.

Påpekas ska också, att ifall ett uppdrag befaras medföra en förlust så ska denna förlust omedelbart redovisas som kostnad i enlighet med försiktighetsprincipen. Därför är namnet successiv vinstavräkning korrekt, men inte det andra namn som ibland används, successiv resultatavräkning.¹⁹⁴

4.2.4 Successiv intäktsredovisning – vid osäkerhet om utfallet

Ytterligare ett alternativ för redovisningen ges i RR 10 och RR 11, en metod som vi här kallar successiv intäktsredovisning. Denna metod ska användas när utfallet av ett uppdrag inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt och successiv vinstavräkning därmed inte får användas. Metoden ligger nära successiv vinstavräkning med utgångspunkt i resultaträkningen, med den skillnaden att ingen vinst får avräknas. Utgifterna som tillhör uppdraget kostnadsförs löpande, och matchas genom att motsvarande summa intäktsförs under perioden, oavsett ifall den är fakturerad eller ej. De redovisade intäkterna kommer därför inte att överstiga kostnaderna fram tills dess att arbetet avslutats, eller utfallet kan beräknas och successiv vinstavräkning därför kan börja användas. I balansräkningen kommer endast mellanskillnaden mellan de fakturerade beloppen och hittills nedlagda kostnader att redovisas.

4.3 Svårigheter med redovisning av pågående arbeten

Vi ska inte närmare gå in på de olika problem som kan uppstå vid redovisning med hjälp av successiv vinstavräkning, men vill ändå poängtera att en rad svårigheter är förknippade med denna redovisningsmetod. Särskilt för de mindre företagen kan det vara svårt och tidskrävande att göra bedömningar såväl av färdigställandegrad som av förväntat utfall. Ett annat problem är kostnadsallokeringen, det vill säga att göra en acceptabel bedömning av vilka kostnader som ska hänföras till ett specifikt projekt. Kritiken som har riktats mot metoden successiv vinstavräkning har framförallt rört risken för godtycklighet i bedömningen.¹⁹⁵ För stora bygg- och anläggningsföretag kan det också handla om väldigt många projekt som pågår och som alla ska bedömas och prognostiseras individuellt. Många människor på olika nivåer i företaget och med olika geografisk placering kan då vara inblandade i beräkningarna. Till systemets försvar kan sägas att det är i företagets eget intresse att ha en bra kontroll av olika projekts lönsamhet. Det gör att de flesta företag inom till exempel bygg- och anläggningsbranschen lägger ner stora resurser på sina system för budgetering och kontroll.¹⁹⁶

¹⁹³ Vi förutsätter här att vinstpålägget enligt balansmetoden, alltså den senare av de två metoderna, redovisas mot resultaträkningen.

¹⁹⁴ Artsberg, *Redovisningsteori - policy och - praxis*, s. 264.

¹⁹⁵ Lagerström, *Successiv vinstavräkning i entreprenadföretagens externa rapportering?*, s.50.

¹⁹⁶ A. a., s. 55.

4.4 Redovisningsrådets rekommendationer för pågående arbeten

Som ett steg i harmoniseringen av redovisningsnormerna utformas nu Redovisningsrådets rekommendationer med utgångspunkt i de standards som IASB ger ut. Det innebär att Redovisningsrådet nu genom RR 10 och RR 11 också förespråkar successiv vinstavräkning för entreprenaduppdrag och tjänsteuppdrag. Den metod som förespråkas av RR är den senare av de vi beskrivit ovan i avsnittet om successiv vinstavräkning, det vill säga den metod som tar sin utgångspunkt i resultaträkningen. Som vi redan antytt måste vissa villkor vara uppfyllda för att successiv vinstavräkning ska kunna användas. Redovisningsrådet har i RR 10 p 22 slagit fast att successiv vinstavräkning ska användas när utfallet av ett uppdrag kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Enligt RR 10 p 24 får successiv vinstavräkning användas då det för det första är sannolikt att de ekonomiska fördelar som för uppdragstagaren är förknippade med uppdraget kommer att tillfalla denne, och för det andra de uppdragsutgifter som hänförs till uppdraget, även om de inte anges i avtalet, klart kan identifieras och mätas på ett tillförlitligt sätt.

Även i RR 11 ställs villkor för successiv vinstavräkning upp. Dessa villkor är likartade med dem som återfinns i RR 10. En skillnad är dock att RR 11 inte gör någon uppdelning mellan fastprisuppdrag och uppdrag på löpande räkning. Vi har tidigare redogjort för när en intäkt ska redovisas i resultaträkningen. För utförande av tjänsteuppdrag är den första punkten angående en tillförlitlig beräkning av utfallet helt i överensstämmelse med RR 10. Utfallet sägs i RR 11 p 20 kunna beräknas på ett tillförlitligt sätt om inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som för uppdragstagaren är förknippade med uppdraget kommer att tillfalla denne, att färdigställandegraden kan beräknas tillförlitligt på balansdagen och att de utgifter som har uppkommit respektive återstår för att slutföra uppdraget kan beräknas tillförlitligt.

Enligt både RR 10 och RR 11 gäller att då tillräcklig tillförlitlighet saknas i bedömningen av det ekonomiska utfallet så ska den metod som vi kallar successiv intäktsredovisning tillämpas. IASB och RR menar alltså att alla entreprenaduppdrag och pågående tjänsteuppdrag ska intäktsavräknas löpande, med eller utan vinstpålägg beroende på huruvida utfallet kan beräknas på ett tillförlitligt sätt eller ej. RR 10 p. 32 uttrycker det så här:

”När utfallet av ett uppdrag inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt skall:

- *intäktsredovisning endast ske med belopp som motsvarar de uppkomna uppdragsutgifter som sannolikt kommer att ersättas av beställaren och*
- *uppdragsutgifter redovisas som kostnader i den period då de uppkommer.”*

Försiktighetsprincipen uttrycks i rekommendationerna genom att en eventuellt förväntad förlust omedelbart ska kostnadsföras. Företag är också, enligt båda rekommendationerna, skyldiga att lämna upplysningar i redovisningen om bland annat vilken metod som använts för intäktsberäkningen och beräkningen av färdigställandegraden.

4.4.1 Redovisningsrådets undantag vid redovisning i juridisk person

RR 10 och RR 11 är, vilket vi tidigare har belyst, i stort översättningar av IAS 11 respektive IAS 18. En viktig avvikelse finns emellertid i båda rekommendationerna från RR jämfört med de internationella rekommendationerna, nämligen en möjlighet för juridisk person att frångå huvudregeln som innebär successiv vinstavräkning. Enligt RR 10 p 45 finns i skattelagstiftningen särskilda regler beträffande beskattning av vissa entreprenadavtal. Dessa regler förutsätter för sin tillämpning en annan redovisning än den som föreskrivs i RR 10. Sambandet mellan redovisning och beskattning motiverar enligt RR 10 p 45 att uppdrag i juridisk person redovisas i enlighet med de skatterättsliga reglerna.

RR 11 innehåller en motsvarande punkt, med tillägget att en tilläggsupplysning om skillnadsbeloppet ska lämnas ifall resultatet mellan använd metod och successiv vinstavräkning skiljer sig mycket åt. Redovisningsrådet menar alltså att endast de koncerner vars moderbolag är börsnoterade är skyldiga att använda sig av successiv vinstavräkning i sina årsredovisningar. Moderbolagen och andra bolag kan därmed använda sig av andra metoder, till exempel den metod vi kallar alternativmetoden och vilken återfinns i 17 kap. 26 § IL.

4.5 BFN:s vägledning och allmänna råd om redovisning av intäkter

Efter att ha arbetat med intäktsfrågorna under nästan tre år, gav BFN i våras ut BFNAR 2003:3, ett allmänt råd om redovisning av intäkter och en vägledning i samma ämne.¹⁹⁷ BFNAR 2003:3 kan sägas vara en omarbetad och förenklad version av RR 11 Intäkter, och den ska följas av de näringsdrivande icke-noterade företag som väljer att inte tillämpa nämnda rekommendation från Redovisningsrådet. BFN delar som tidigare in företagen i små, medelstora och stora onoterade företag¹⁹⁸ och slår fast vilka olika nivåer av förenklingar som tillåts för de olika typerna av företag. Det allmänna rådet gäller intäkter från framför allt varuförsäljning och utförande av tjänsteuppdrag, men vi kommer i vår framställning att hålla oss till de frågor som behandlar periodiseringen av inkomster från tjänsteuppdrag. Entreprenadavtal berörs inte av rådet utan är uttryckligen undantagna i punkt 7.

BFN har valt att följa RR 11:s uppdelning av uppdrag till löpande räkning och till fast pris och beskriver för båda kategorierna en huvudregel och en alternativregel. Huvudregeln innebär för båda typerna av uppdrag successiv vinstavräkning. Den metod som främst beskrivs i BFNAR 2003:3 är den som tar fasta på resultaträkningen och som också RR 10 och RR 11 förespråkar. Alternativreglerna innebär det som är branschpraxis idag för respektive uppdragstyp¹⁹⁹, dvs. för uppdrag på löpande räkning den metod som vi ovan kallar alternativmetoden och vars förenlighet med ÅRL alltså ifrågasatts. För uppdrag till fast pris innebär alternativmetoden en variant av färdigställandemetoden.

Den största skillnaden mot nuvarande praxis är att stora icke-noterade företag i sin koncernredovisning måste tillämpa successiv vinstavräkning i redovisningen av pågående tjänsteuppdrag. Små eller medelstora företag behöver varken tillämpa successiv

¹⁹⁷ Bengtsson, *Ny rekommendation om intäkter*, s. 14.

¹⁹⁸ För BFN:s indelning av företag i olika kategorier se BFNAR 2002:2, eller bilaga 1 till BFNAR 2003:3

¹⁹⁹ FAR INFO nr 5 2003, s. 2.

vinstavräkning i koncernredovisningen eller i det juridiska bolagets redovisning utan kan använda sig av alternativreglerna.

För uppdrag både på löpande räkning och till fast pris gäller för alla typer av företag att en eventuell befarad förlust alltid ska kostnadsförs genast.

4.6 Pågående arbeten i skattelagstiftningen

Kommunalskattelagen (KL) ersattes den förste januari 2000 av IL men reglerna för pågående arbeten har fortfarande samma utformning.²⁰⁰ Reglerna återfinns i 17 kap. IL vilket också behandlar lagertillgångar. De båda tillgångstyperna behandlas dock var för sig i texten. Reglerna för pågående arbete gäller för näringsverksamheter inom byggnads-, anläggnings- och hantverksbranscherna samt för konsultrörelser. För övriga verksamheter finns inte några särskilda skatterättsliga bestämmelser utan där gäller att redovisningen, byggd på god redovisningssed, ska ligga till grund för beskattningen.

Liksom RR 10 delar IL in pågående arbeten i två grupper, arbeten på löpande räkning och arbeten till fast pris. Ordalydelsen i definitionen av de bägge skiljer sig mycket från vad som uttalas av IASB och Redovisningsrådet även om innebörden huvudsakligen är densamma. I 17 kap. 25 § IL sägs att:

”Ett arbete anses utfört på löpande räkning om ersättningen uteslutande eller så gott som uteslutande grundar sig på ett på förhand bestämt arvode per tidsenhet, den faktiska tidsåtgången och de eventuella faktiska utgifterna för arbetet. I annat fall anses arbetet utfört till fast pris.”

Skattereglerna skiljer sig åt beroende på om det är fråga om ett arbete på löpande räkning respektive till fast pris. Enligt 17 kap. 23 § IL ska den av företagen valda metoden för redovisning av pågående arbeten följas även vid beskattningen, så länge den valda metoden inte strider mot bestämmelserna om pågående arbeten i IL. Här har lagstiftaren gjort en explicit koppling till redovisningen under förutsättning att denna är i överensstämmelse med IL och god redovisningssed.

4.6.1 Pågående arbeten på löpande räkning enligt IL

IL saknar direkta värderingsregler för pågåenden arbeten på löpande räkning. Som alternativ till att balansera periodens utgifter och använda sig av successiv vinstavräkning ges i 17 kap. 26 § IL en möjlighet till en löpande kostnads- och intäktsföring. Ordalydelsen är följande:

”Värdet av pågående arbeten som utförs på löpande räkning behöver inte tas upp som tillgång. I stället skall de belopp som den skattskyldige under beskattningsåret fakturerar för arbetena tas upp som intäkt.”

²⁰⁰ Norberg, *Har kopplingen mellan redovisning och beskattning förstärkts?*, s. 12.

Reglerna ger företag en möjlighet att skjuta fram tidpunkten för beskattningen. I de fall då ett arbete påbörjas ett år och inte slutförs och faktureras förrän året därpå så kan företaget vänta med att redovisa en intäkt till det andra året. Beskattningen skjuts då också upp till denna tidpunkt. Avdrag får däremot göras i beskattningen det första året med avseende på de utgifter som arbetet gett upphov till under året.

För att förhindra att företagen väntar med att fakturera kunder i syfte att skjuta upp beskattningen, finns i 17 kap. 31 § IL ett krav på att belopp som enligt god redovisningssed skäligen hade kunnats faktureras eller slutredovisas ska tas upp som intäkt.

5 Analys och diskussion

I detta femte kapitel diskuterar och analyserar vi framför allt alternativmetodens förhållande till ÅRL och god redovisningssed. Vi tar härvid utgångspunkt i de argument som har framförts i debatten om redovisning och beskattning av pågående arbeten på löpande räkning i SvSkT de senaste åren.

5.1 Debatten om pågående arbeten på löpande räkning

I SvSkT har en rad inlägg gjorts de senaste åren i en stundtals hetsig debatt om redovisning och beskattning av pågående arbeten på löpande räkning. Det som i huvudsak har varit föremål för diskussion är alternativmetodens i 17 kap. 26 § IL förhållande till ÅRL och god redovisningssed. I debatten har många intressanta frågeställningar berörts och tagits upp till diskussion. Många av dem har stor betydelse för de frågor vi vill besvara i vår uppsats och vi kommer därför att återge och kommentera dem här.

5.1.1 Klassificeringen av pågående arbeten som en omsättningstillgång

Törnqvist anser att pågående arbeten bör klassificeras som en omsättningstillgång och att detta framgår redan av förarbetena till BFL.²⁰¹ En värdering av pågående arbeten ska därför ske i enlighet med reglerna i 4 kap. 9 § ÅRL för företag som upprättar årsredovisning eller årsbokslut. Denna paragraf föreskriver en värdering enligt LVP, det vill säga till det på balansdagen lägsta av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet. Att genast kostnadsföra utgifterna för ett uppdrag, enligt alternativmetoden, och på motsvarande sätt intäktsföra inkomsterna efterhand som fakturering sker, skulle enligt Törnqvist ge en undervärdering av den tillgång som ett pågående arbete utgör och som företaget byggt upp²⁰².

För att förstå klassificeringen av pågående arbeten som en omsättningstillgång måste man först förstå att det framför allt handlar om de delar av uppdraget som utförts men som ännu inte fakturerats. Resonemanget med undervärdering bygger på att faktureringen sker med viss eftersläpning, och att intäkter och kostnader därmed inte matchas mot varandra. Om uppdragstagaren i stället fakturerar kunden i förväg, och ingen balansering sker av inkomster och utgifter, riskerar redovisningen att visa en oförsvarligt stor vinst i början av uppdraget. Denna vinst, som i årsbokslutet ökar värdet på det egna kapitalet, skulle då kunna överstiga den vinst som en värdering av pågående arbete genom balansering av utgifter och inkomster till det verkliga värdet skulle ge. Nu är det principen som sådan som diskuteras och därför utgår vi för enkelhetens skull ifrån premissen med fakturering i efterhand, vilket torde vara den vanligaste faktureringsrutinen i berörda företag.

²⁰¹ Törnqvist, *Replik om redovisning och beskattning av pågående arbeten m.m.*, s. 193.

²⁰² Törnqvist, *Redovisning och beskattning av pågående arbeten på löpande räkning*, s. 493.

Matchningsprincipen har en avgörande betydelse för frågan om klassificering av pågående arbeten som en tillgång överhuvudtaget. Om det inte finns några inkomster att matcha mot utgifterna efterhand som dessa uppkommer ska utgifterna under vissa förutsättningar tillgångsföras i väntan på matchning. Förutsättningarna för denna aktivering är, enligt IASB:s föreställningsram²⁰³, att det är ”sannolikt att de framtida ekonomiska fördelar som är förknippade med innehavet kommer att tillföras företaget” och ”dess anskaffningskostnad eller dess värde kan mätas på ett tillförlitligt sätt”. När det gäller pågående arbeten på löpande räkning lär dessa villkor vara enkla att uppfylla, eftersom det normalt sett finns ett kontrakt mellan uppdragsgivaren och uppdragstagaren som reglerar pris och betalningsvillkor. Priset för ett sådant uppdrag bygger enligt definitionen i IL på ett förutbestämt arvode per tidsenhet plus eventuella faktiska kostnader, och bör således inte vara svårt att beräkna.

Förarbetena till gamla BFL klassificerar som vi tidigare nämnt pågående arbeten som en omsättningstillgång. I FAR:s vägledning och schema för balansräkningen jämförs posten med en lagertillgång. Ett litet annat sätt att bedöma posten är som är ett mellanting mellan lager och fordringar.²⁰⁴ Tanken bakom denna syn torde vara att det i normalfallet finns ett kontrakt mellan uppdragsgivaren och det tillverkande eller tjänsteproducerande företaget, som *garanterar* en inkomst från den förre. Jämfört med lager och andra tillgångar har pågående arbeten dock sin egen problematik²⁰⁵. Exempelvis ligger äganderätten till uppdraget oftast hos beställaren. I den mån det säljande företaget fakturerar beställaren i förväg måste tillgången ges ett negativt värde alternativt redovisas som en skuld till uppdragsgivaren.

Knutsson hävdar att klassificeringen av pågående arbeten inte alls är entydig utan är omdiskuterad i både svensk och internationell redovisningsdebatt. Hon hänvisar till specifika karaktärsdrag som utmärker posten och som medför att det inte enkelt går att inordna den under kärnområdet för värdering av omsättningstillgångar i redovisningslagstiftningen. Det går därför inte att okritiskt tillämpa ÅRL:s regler om omsättningstillgångar utan viss försiktighet krävs vid lagtolkningen.²⁰⁶

Westermarck avfärdar Knutssons uppfattning om att klassificeringen av pågående arbete på löpande räkning som omsättningstillgång eller inte skulle vara avgörande eller centralt i sammanhanget. Westermarck menar att kärnan i debatten istället är systemrelationen mellan redovisning och beskattning i allmänhet och inkomstbegreppet i synnerhet,²⁰⁷ vilket vi har anledning att återkomma längre ner.

Vår slutsats är att klassificeringen av ett ofakturerat pågående arbete som tillgång är korrekt, under förutsättning att det uppfyller nämnda tillgångsdefinitioner. Vi håller vidare med Knutsson om att det inte är odiskutabelt att det är just en omsättningstillgång, men anser inte att frågan har så stor betydelse. Den bästa lösningen vore, anser vi, ifall pågående arbeten på grund av sina speciella karaktärsdrag behandlades separat i redovisningslagstiftningen.

²⁰³ Översatt och införlivad i Redovisningsrådets Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter.

²⁰⁴ Se till exempel Thorell, *Skattelag och affärssed*, s. 153.

²⁰⁵ Artsberg, *Redovisningsteori - policy och -praxis*, s. 261.

²⁰⁶ Knutsson, *Redovisning och beskattning av pågående arbeten på löpande räkning*, s. 613.

²⁰⁷ Westermarck, *Beskattning av pågående arbeten – en fråga om systemacceptans och systemkonkurrens mellan redovisning och beskattning*, s. 111.

5.1.2 Pågående arbeten – en omfångsfråga eller periodiseringsfråga?

Törnqvist diskuterar huvudsakligen redovisningen av pågående arbeten som en omfångsfråga eller ett värderingsproblem. Knutsson ser däremot frågan snarare som ett periodiseringsproblem och menar att den avgörande frågan i sammanhanget istället är realisationstidpunkten, det vill säga vilken tidpunkt som är den rätta ur redovisningssynpunkt för att intäktsföra pågående arbeten på löpande räkning. Hon går inte in på någon principdiskussion om realisationstidpunkten, men påpekar att eftersom det var förenligt med BFL och god redovisningssed att intäktsföra pågående arbeten på löpande räkning först vid faktureringsstillfället så bör det vara förenligt även med ÅRL att göra så, främst för att ÅRL inte ger uttryck för något förändrat förhållningssätt relativt BFL i periodiseringsfrågor.²⁰⁸

Westermark anför att varken redovisnings- eller skattelagarna ger några tydliga regler om realisation. Realisationsprincipen är emellertid den grundläggande principen i begreppet bokföringsmässiga grunder, den metod som en näringsverksamhet ska tillämpa för att beräkna sitt resultat.²⁰⁹ Westermark går ett steg längre än Knutsson och anser att de centrala begreppen i debatten inte bara är realisationsprincipen utan att det också är tvunget att diskutera inkomstbegreppet.²¹⁰

Det som skiljer alternativmetoden från huvudmetoden och som är grund till ifrågasättandet av alternativmetoden, är att alla uppdragsutgifter kostnadsförs genast i stället för att balanseras som en tillgång eller matchas mot intäkter, medan intäkterna bokförs först vid faktureringen. Ett sätt att avgöra huruvida alternativmetoden är i överensstämmelse med redovisningslagstiftningen och god redovisningssed är således att se om det är korrekt att kostnadsföra alla utgifter genast. Som vi konstaterat i kapitel 2 säger ÅRL att ”*endast under räkenskapsåret konstaterade intäkter får tas med*”, samt att ”*Intäkter och kostnader som är hänförliga till räkenskapsåret ska tas med oavsett tidpunkten för betalningen*”. Vi kan alltså med hjälp av den andra regeln konstatera att betalningstidpunkten, eller rättare sagt faktureringsstidpunkten²¹¹, är utan betydelse i denna fråga. För att avgöra när en utgift ska kostnadsföras används matchningsprincipen. Denna princip fokuserar på intäktsrapporteringen och säger att man ska börja med att fastställa intäkterna som kan hänföras till perioden. Intäkterna ska sedan matchas mot utgifterna för de resurser som använts för att generera intäkterna.

Vi uppfattar de definitioner av intäkter som ges av FASB, IASB och Redovisningsrådet som tämligen vaga. FASB:s och IASB:s definitioner, som vi återgett i kap. 3.4.1, slår fast att intäkt är en ökning av företagets ekonomiska värde under redovisningsperioden till följd av en inbetalning *eller* ökning av tillgångarnas värde. Eftersom vi redan konstaterat att inbetalningstidpunkten är oväsentlig i detta sammanhang, gäller det alltså att slå fast huruvida tillgångarnas värde har ökat.

Svenska företag ska i första hand använda sig av Redovisningsrådets rekommendationer alternativt BFN:s allmänna råd och vägledningar för att få svar på konkreta

²⁰⁸ Knutsson, *Beskattnings av pågående arbeten på löpande räkning*, s. 613.

²⁰⁹ Westermark, *Beskattnings av pågående arbeten – en fråga om systemacceptans och systemkonkurrens mellan redovisning och beskattning*, s. 114 f.

²¹⁰ A. a., s. 111.

²¹¹ Små företag som ej är bokslutsföretag eller som endast hanterar ett mindre antal fakturor och dessa inte uppgår till avsevärda belopp, har rätt att använda kontantbokföring enligt BFL 5 kap. 2 §.

redovisningsfrågor. Den definition som återfinns i RR 11, och vars innebörd följaktligen är god redovisningssed åtminstone för noterade företag, säger att en intäkt är:

”det bruttoinflöde av ekonomiska fördelar som uppstår i ett företag under en redovisningsperiod, och som ökar företagets egna kapital, med undantag av ökningarna som beror på tillskott från aktieägarna och innehavare av aktierelaterade instrument”.

Det ska alltså kunna konstateras ett bruttoinflöde av ekonomiska fördelar i företaget för att få göra en intäktsföring. Med hjälp av det här resonemanget har vi kommit fram till att Knutssons argument verkar riktigt. Problemet handlar ur redovisningssynpunkt först och främst om när en intäkt är att anse som realiserad och mer sekundärt om värderingen av eventuella tillgångar. När intäkten är realiserad, är nästa steg att matcha den mot de kostnader som har generat intäkten. Knutsson för emellertid inte resonemanget vidare, utan nöjer sig med att konstatera att realisationsprincipen är central även för internationell normgivning och praxis. Hon påpekar också att den svenska praxisen att använda alternativmetoden inte alls är unik. I ljuset av hennes argumentation för alternativmetodens riktighet tolkar vi dessa uttalanden som om att hon indirekt påstår att tillämpningen av alternativmetoden för pågående arbeten på löpande räkning är i överensstämmelse med realisationsprincipen. Vi kommer i nästa avsnitt att fokusera mer på realisationsprincipens betydelse för redovisning av uppdrag som pågår över flera redovisningsperioder.

5.1.3 Realisationsprincipens betydelse

Törnqvist anser att Knutsson har fel när hon påstår att realisationsprincipen är en avgörande faktor för när och hur pågående arbeten på löpande räkning ska redovisas. Det som enligt Törnqvist avgör när ett uppdrag ska intäktsföras enligt realisationsprincipen är inte faktureringen utan när företaget fullgjort sina förpliktelser enligt avtalet med kunden. I fråga om entreprenadarbeten menar Törnqvist att fullgörandet sker först i samband med slutbesiktningen²¹², vilket enligt vår mening är ett argument för färdigställandemetoden, inte huvudmetoden.

Som vi nyss konstaterat är realisationstidpunkten viktig för redovisningen av pågående arbeten, och vi går därför vidare och tittar på vad de svenska normgivarna säger om inäktsredovisning. Enligt RR 11 ska inäktsredovisning ske *”när det är sannolikt att de framtida ekonomiska fördelarna kommer att tillfalla företaget och när dessa fördelar kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.”* Som vi redogjort för ovan preciseras i RR 10 och RR 11 de krav som ställs för att de ekonomiska fördelarna, det vill säga utfallet, ska anses kunna beräknas på ett tillförlitligt sätt och successiv vinstavräkning²¹³ således ska användas. Ledstjärnan är i bägge rekommendationerna tillförlitligheten i beräkningarna av totala uppdragsutgifter, vilket torde bero på att man på ett korrekt sätt ska kunna matcha de totala inkomsterna från uppdraget mot utgifterna.

Fortfarande har vi ingen riktigt tydlig definition av när intäkterna ska redovisas. Vi ska därför som ett komplement jämföra kraven som ställs i RR 11 med de tre kriterier som redovisningsteorin ställer upp för att realisation ska anses ha skett, och ser då att i de i första

²¹² Törnqvist, *Replik om redovisning och beskattning av pågående arbeten m.m.*, s. 194.

²¹³ Successiv vinstavräkning ingår, som vi sett i kap. 4.2, i den metod som vi kallar huvudmetoden.

hand motsvarar mätbarheten av tillgångsvärdet. Det pågående tjänste- eller entreprenaduppdraget kan anses motsvara den inträffade händelsen, det vill säga transaktionen med utomstående part. Mer korrekt kan det vara att peka på undertecknandet av det kontrakt mellan parterna som normalt sett reglerar uppdraget, som den inträffade händelsen. Det sista kriteriet, en väsentlig uppnådd nivå i intjänandeprocessen, anser vi vara det svåraste att hitta en motsvarighet till i Redovisningsrådets anvisningar för när successiv vinstavräkning ska användas. Detta torde också vara en av de faktorer som ifrågasattes när diskussionen för några tiotal år sedan startades om huruvida successiv vinstavräkning kunde anses vara i överensstämmelse med försiktighetsprincipen och ÅRL:s krav på att endast konstaterade intäkter får redovisas. FAR utkom 1979 med ett utkast till lagerrekommendation²¹⁴ där metoden successiv vinstavräkning accepterades, men en av förutsättningarna för metoden var att arbetet i det närmaste skulle vara färdigställt.²¹⁵

Det ska noteras att enligt RR 10 och RR 11 är successiv vinstavräkning inte frivillig utan metoden *skall* användas om kraven som ställs på tillförlitlighet med mera uppfylls. Det alternativ som anges i rekommendationerna, för de fall då utfallet inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, är successiv intäktsredovisning, den andra metod som ingår i det vi kallar huvudmetoden. Successiv intäktsredovisning skiljer sig från successiv vinstavräkning, när det gäller kriterierna för realisationsbegreppet, bara genom att inte behandla det beräknade vinstillägget som realiserat, alltså inte ta upp det i redovisningen, förrän arbetet fullgjorts och det definitiva utfallet kan beräknas. Alternativmetoden nämns i dessa rekommendationer endast som en accepterad redovisningsmetod för juridiska bolag enligt undantagsreglerna i RR 10 p 45 och RR 11 p 36.

Hur överensstämmer då alternativmetoden med realisationsbegreppet? Enligt alternativmetoden sker all intäktsföring i takt med faktureringen, medan utgifterna kostnadsförs löpande. Vilket resultat företaget visar i sin årsredovisning är, som vi redan tidigare konstaterat, helt beroende av i vilken omfattning man fakturerat sin kund i förhållande till de kostnader uppdraget medfört.

Knutssons tolkning av realisationsprincipen är att den medger en intäktsföring först vid faktureringstillfället, alltså att intäkterna kan sägas vara realiserade först vid faktureringen. Vilket stöd kan hon ha för det? RR 10 och RR 11 stadgar att huvudmetoden ska användas men alternativmetoden anges också som ett accepterat alternativ för juridiska bolag, med hänvisning till skattelagstiftningen. Likväl gör Redovisningsrådet en invändning mot alternativmetodens fokusering på faktureringstillfället i dessa rekommendationer, nämligen i uttalandet om att ”*delbetalningar och förskott från kunden oftast inte återspeglar det arbete som utförts vid varje given tidpunkt*”²¹⁶.

Låt oss åter titta på de tre kriterierna som av redovisningsteoretiker formulerats för att en intäkt ska anses vara realiserad. Vi kan snabbt konstatera att faktureringstillfället i de allra flesta fall kan motsvara de kriterier som ställs. Ett par invändningar kan dock göras mot att faktureringstidpunkten ses som realisationstidpunkt. Den första är att det skulle kunna finnas risk för att betalning, trots faktureringen, inte kommer att erhållas. Att kunden verkligen betalar skulle alltså kunna ses som den mest kritiska händelsen i intjänandeprocessen. Dock kan vi ganska lätt avskriva denna invändning med hjälp av det uttryck försiktighetsprincipen tar i RR 10 och 11, nämligen reglerna om att uppdragsutgifter genast ska kostnadsföras ifall

²¹⁴ FAR:s rekommendation ersattes av RR 10 och RR 11 med tillämpning från och med år 2001.

²¹⁵ Artsberg, *Redovisningsteori -policy och -praxis*, s. 262.

²¹⁶ Se RR 10 p 30 2 st. och RR 11 p 24 2 st.

det är sannolikt att de inte kommer att ersättas av beställaren.²¹⁷ Det finns alltså redan en undantagsregel för de fall betalningen anses som osäker. I dessa fall sker ingen matchning av utgifter och inkomster. Den andra invändningen är att företaget också, till exempel enligt branschpraxis, kan fakturera sin kund i förväg. Vår åsikt är att en förskottsbetalning är ett tämligen osäkert bevis för att en intäkt ska ha uppstått. Man kan tänka sig ett antal olika anledningar till att uppdragstagaren kan förhindras att fullgöra uppdraget enligt kontraktet och då bli tvungen att återbetala den erhållna ersättningen.

Om vi emellertid utgår från fakturering i efterhand, vilken torde vara den vanligaste faktureringsmetoden för pågående arbeten på löpande räkning, är frågan emellertid snarare huruvida intäkterna inte redan tidigare ska anses vara realiserade. Debatten i SvSKT är också ett uttryck för denna syn på problemet. Som vi har sett ovan motsvarar redovisning med hjälp av successiv vinstavräkning relativt bra den syn på realisationsbegreppet som formulerats av teoretikerna. Det kriterium som är svårast att bedöma som uppfyllt enligt denna metod är det som säger att en väsentlig del av intjänandeprocessen måste ha fullgjorts, det vill säga det kriterium vars innebörd teoretikerna är mest oense om. Om vi anser att det räcker med att uppdragstagaren har fullföljt en viss miniminivå av sina åtaganden är det svårt att hävda att inga intäkter ska redovisas förrän vid faktureringen. Om vi däremot är av åsikten att den mest kritiska händelsen i intjänandeförloppet ska ha skett ställs vi inför problemet att fastställa vilken denna händelse är och, i det fall vi ser händelsen som en process, till hur stor del denna händelse har inträffat. Det blir därför svårt att dra en generell slutsats om huruvida alternativmetoden på dessa grunder är förenlig med realisationsprincipen

Vår tolkning av realisationsprincipen och de olika synsätten på intäktsredovisningen är att successiv vinstavräkning utgår från en syn på realisationsbegreppet i enlighet med det ekonomiska synsättet, det vill säga att en intäkt realiserar successivt, som en löpande process. Denna metod bygger ofrånkomligen på vissa subjektiva bedömningar om när intäkterna ska anses vara realiserade. Alternativmetoden utgår i stället ifrån realisationsbegreppet så som det tolkas av förespråkare av det traditionella redovisningssynsättet i en modell, där själva faktureringen får utgöra den kritiska händelse som utgör realisationstidpunkten. Man kan också säga att denna händelse, det vill säga faktureringstidpunkten, är en tidpunkt som kan mätas objektivt och således är kontrollerbar. Det finns inte mycket utrymme för subjektivitet i bedömningen av intäktens storlek eller existens. Redovisningssynsättet bygger på att bokförda händelser ska kunna verifieras och att de därför är objektiva.

Det är nödvändigt att se hela diskussionen kring de olika metoderna för redovisning av pågående arbeten på löpande räkning som en följd av den förändrade syn på redovisningen som den internationella harmoniseringen av regler och normer lett till. Det var inte så många år sedan som debatten handlade om huruvida successiv vinstavräkning är förenlig med EG-direktivet och försiktighetsprincipen, på grund av att den innebär en redovisning till ett högre värde än anskaffningsvärdet. Nu handlar diskussionen i stället om huruvida man följer ÅRL om man *inte* tillämpar successiv vinstavräkning, det vill säga om man inte balanserar några kostnader alls! Grunden för den regel i ÅRL²¹⁸ som uttryckligen tillåter tillämpning av successiv vinstavräkning är enligt förarbetena just att synen på när intäkter från dessa arbeten ska anses realiserade har förändrats. Det sägs också i förarbetena, att metoden bidrar till att visa en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning.²¹⁹

²¹⁷ RR 10 p 28 & 34 respektive RR 11 p 22+28

²¹⁸ 4 kap. 10 § ÅRL

²¹⁹ Thorell, ÅRL Årsredovisningslagen lagkommentar, s.210.

Westermarck hävdar att det inte finns några tydliga lagregler om realisation vare sig i redovisnings- eller skattelagstiftningen.²²⁰ ÅRL ger inte någon konkret information om realisationsprincipen. Det sägs bara att endast de intäkter som konstaterats under räkenskapsåret ska tas upp i redovisningen.²²¹ Enligt propositionen²²² är *konstaterad* den svenska översättningen av *realized*. Vidare sägs att internationell praxis, såsom den uttrycks i IAS 18, Revenue,²²³ torde kunna ge ledning för tolkning av begreppet konstaterade intäkter. Troligen har lagrådets ambition varit att motverka en tolkning av begreppet som lika med influtna intäkter och deras avsikt torde ha varit att intäkter i vissa fall ska kunna redovisas även i ett tidigare skede.²²⁴

Westermarck ser ordet realisation som ett juridiskt samlingsbegrepp för en viss tidpunkt med olika innebörd beroende på när och var det används. Genom formuleringen i KL, numera 14 kap. 2 § IL, som säger att inkomst av näringsverksamhet ska beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, införlivades i princip redovisningsrättens realisationsbegrepp i skatterätten. Westermarck menar ändå, att realisation har olika innebörd i redovisningsrätten – realisation innebär här att en intäkt har en resultatpåverkande effekt²²⁵ – och skatterätten, där begreppet betyder att ”en inkomst har uppstått på ett sådant sätt att den kan beskattas.”²²⁶ Skillnaden tar sig enligt debattören bland annat uttryck i olika bevisvärdering av de omständigheter som leder till intäkts- eller kostnadsföring, och i den olika syn de två systemen har på hanteringen av framtida utgifter. Han menar vidare att trots att det sedan länge har ansetts som självklart att inkomster ska vara realiserade²²⁷ innan de kan beskattas, så är flertalet finans- och skatteekonomer överens om att det vore en fördel ifall realisationsprincipen kunde avskaffas inom inkomstbeskattningen. Majoriteten av ekonomerna förkastar ändå av praktiska skäl tanken på att beskatta till exempel pågående arbeten på löpande räkning och andra orealiserade värdeökningar.²²⁸

Vi tycker att det är mycket angeläget att diskutera huruvida det är riktigt att ha redovisningsregler och ett skattesystem, som innebär att orealiserade vinster kan beskattas. Ett problem som uppmärksammats i utredningen Internationell redovisning i svenska företag, SOU 2003:71, är frågan om *carry-back*. Ett företag som genom att tillämpa successiv vinstavräkning i sin årsredovisning visar en vinst år ett kommer ju att beskattas för denna. Skulle det sedan visa sig år två att vinsten i stället blev en förlust, har företaget inte någon möjlighet att få tillbaka den skatt som redan erlagts.²²⁹ Genom att i stället använda alternativmetoden, eller någon av de två andra redovisningsmetoderna vi presenterat, kommer man ifrån detta problem. Enligt alternativmetoden visas ju ingen vinst förrän efter faktureringen. De två övriga metoderna innebär att vinsten avräknas efter avslutat uppdrag.

²²⁰ Westermarck, *Beskattningsregler av pågående arbeten – en fråga om systemacceptans och systemkonkurrens mellan redovisning och beskattning*, s. 114 f.

²²¹ 2 kap. 4 § p 3 a ÅRL.

²²² Prop. 1995/96:10 del 2 sid. 184.

²²³ Den standard som nu översatts och implementerats i Sverige som RR 11.

²²⁴ Westermarck, *Årsredovisningslagen: kommentarer, normgivning och övrig vägledning*, s. 124-125.

²²⁵ Begreppet realiserad innebär här att en transaktion med omgivningen har ägt rum, det vill säga redovisningssynsättet används.

²²⁶ Westermarck, *Beskattningsregler av pågående arbeten – en fråga om systemacceptans och systemkonkurrens mellan redovisning och beskattning*, s. 115.

²²⁷ Med begreppet realiserade menar vi hädanefter realiserade eller realiserbara med den innebörd som beskrivits i kap. 3.1.2, det vill säga att det säljande företaget har omsatt sin produkt eller tjänst i likvida medel eller i en fordran på likvida medel eller i något som är utbytbar mot likvida medel.

²²⁸ Westermarck, *Beskattningsregler av pågående arbeten – en fråga om systemacceptans och systemkonkurrens mellan redovisning och beskattning*, s. 111-112.

²²⁹ SOU 2003:71 s. 363.

Ett par frågor man kan ställa sig är huruvida det är etiskt respektive i överensstämmelse med skatterättsens grundläggande syn på vinstbeskattningens funktion att beskatta orealiserade tillgångar. Kapitalbeskattningen och privatpersoners inkomstskatt grundar sig på kontantprincipen, det vill säga kapitalvinsten eller inkomsten beskattas under det år då dessa kan disponeras. Dessa inkomster eller vinster är då också alldeles säkra, det vill säga de är kontrollerbara och grundar sig inte på någon subjektiv bedömning av framtida betalningsflöden. Utvecklingen av redovisningsnormerna har inneburit att intäkt/redovisningen allt oftare sker vid andra tidpunkter än när företaget verkligen får betalt eller får en fordran på betalning. Problemet med att ta upp orealiserade vinster rör inte bara beskattningen, utan får också konsekvenser för utdelningsförmågan i aktiebolag. Denna problematik är alltså en grundläggande och aktuell fråga för inte bara för skatteteoretiker utan också inom redovisningsteori, särskilt i ljuset av diskussionen om verkliga värden som värderingsgrund för tillgångar. Artsberg konstaterar att det idag håller på att ske en förändring mot en allt större tillämpning av marknadsvärden på tillgångarna i balansräkningen, men att det är osäkert hur långt utvecklingen kommer att sträcka sig.²³⁰ Vidare konstaterar hon att det är viktigt för företagets produktionskapacitet att intäkter och tillgångar värderas på ett sådant sätt att inte de inte delas ut eller skattas bort.²³¹ En omfattande värdering till verkligt värde kan således vara ett hot mot företagets möjlighet att fortleva.

Det kan hävdas att tillämpning av alternativmetoden leder till otillbörliga skattekrediter.²³² Det är viktigt att komma ihåg, att oavsett redovisningsmetod så kommer beskattning och utdelningsnivå på längre sikt att i stort sett jämnas ut. Ifall orealiserade vinster höjer resultatet år 1, så sänks resultatet med motsvarande summa det år då vinsterna realiserar. Dock förblir vinster som kan kvittas mot förluster obeskattade. För företagen kan en uppskjuten beskattning, och till viss del en uppskjuten utdelning, vara av stor betydelse eftersom de då kan öka sin likviditet eller använda kapitalet till nya investeringar inför framtiden utan att drabbas av räntekostnader.

För att sammanfatta avsnitt 5.1.2 och 5.1.3 har vi konstaterat, att synen på när en intäkt ska anses vara realiserad har stor betydelse för hur pågående arbeten på löpande räkning ska redovisas. Lagstiftning och normgivning ger inte några tydliga besked om när intäktsföringen ska ske. Alternativmetoden bygger på uppfattningen att faktureringsstillfället är det tillfälle då intäkterna är tillräckligt sannolika och säkra till sitt belopp för att få intäktsföras. Uttryckt med teoretikernas begrepp skulle faktureringen motsvara den kritiska händelse som rättfärdiggör intäktsföring. Dock anger RR 10 och RR 11 att huvudmetoden, vilken innebär att intäkterna anses realiserar löpande, ska tillämpas i första hand. I en undantagsregel sägs dock, med en hänvisning till skattereglerna, att en redovisning enligt alternativmetoden är acceptabel för juridiska personer. Vi anser att det är svårt att fastställa ifall alternativmetoden är i överensstämmelse med realisationsprincipen, eftersom det finns olika syn på hur stor del av intjänandeprocessen som bör vara avklarad vid intäktsföringen. Dock är vi tveksamma till att faktureringsstillfället kan sägas motsvara den kritiska händelsen.

Vi anser också att frågan om alternativregelns överensstämmelse med ÅRL och god redovisningssed handlar om mer än ”bara” huruvida det är korrekt eller ej att låta bli att aktivera pågående arbeten på löpande räkning i balansräkningen. Redovisningen förändras

²³⁰ Artsberg, *Redovisningsteori -policy och -praxis*, s. 191.

²³¹ A. a., s. 190.

²³² Westermark, *Beskattning av pågående arbeten – en fråga om systemacceptans och systemkonkurrens mellan redovisning och beskattning*, s. 112.

ständigt och synen på när intäkter anses vara realiserade har förskjutits till förmån för ett mer ekonomiskt synsätt, vilket innebär att intäktstjänandet ses mer som en process än en enstaka transaktion. Att redovisa intäkter innan det har skett något ekonomiskt utbyte kan ge företagen problem i och med att de tvingas betala skatt och dela ut vinster som för det första inte är helt säkrade, och för det andra ännu inte omvandlats i likvida medel.

5.1.4 Värdering av omsättningstillgångar

Törnqvist menar, som vi sett ovan, att pågående arbeten är att räkna som omsättningstillgångar och att de därmed ska värderas enligt 4 kap. 9 § ÅRL.²³³ Törnqvist ser dessutom denna regel som en regel med fasta gränser inom vilka värderingen ska göras, något som leder till att alternativmetoden inte kan tillämpas vid redovisning av pågående arbeten på löpande räkning i företag som lyder under ÅRL. Knutsson håller inte med honom, varken om att pågående arbeten är att se som omsättningstillgångar eller att det skulle strida mot ÅRL att redovisa intäkter i takt med faktureringen och inte ta upp pågående arbeten på löpande räkning som en tillgång.²³⁴ Törnqvists huvudlinje tycks alltså vara att värderingsreglerna för omsättningstillgångar i ÅRL ger klara riktlinjer för hur redovisning av omsättningstillgångar, och därmed pågående arbeten på löpande räkning, ska ske. Vi ska nedan titta närmare på hur dessa värderingsregler ser ut.

Nya ÅRL, som trädde i kraft 1995, är ett led i Sveriges anpassning till EG-rätten och EG:s fjärde bolagsdirektiv²³⁵. Törnqvist menar att problemet med hur pågående arbeten på löpande räkning ska värderas dök upp i samband med införandet av denna lagstiftning. Alla företag som upprättar årsredovisning eller årsbokslut ska från och med den 1 januari 2000 följa bestämmelserna i ÅRL. Före detta datum skulle företag som inte omfattades av ÅRL rätta sig efter 14 § i den numera upphävda BFL.²³⁶ Redovisningskommittén uttalade vid tillkomsten av ÅRL att direktivet föreskriver att omsättningstillgångar ska värderas till det lägsta av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet. Någon möjlighet att undervärdera omsättningstillgångar skulle därmed enligt Redovisningskommittén inte finnas för företag som lyder under ÅRL. Enligt den äldre lydelsen av BFL fanns en generell möjlighet till undervärderingar, men denna möjlighet ansåg Redovisningskommittén inte kunde behållas vid införandet av ny lagstiftning med nya värderingsregler.²³⁷ I författningskommentaren till ÅRL uppges vidare att bestämmelsen i 4 kap. 9 § ÅRL överensstämmer med 14 § BFL med den skillnaden att det enligt ÅRL inte finns någon möjlighet att värdera en omsättningstillgång till ett lägre värde än vad som följer av LVP. Enligt 4 kap. 9 § ÅRL ska en sådan tillgång tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet.²³⁸

Enligt Westermark är utgångspunkten vid värdering av omsättningstillgångar enligt ÅRL de faktiska utgifterna för tillgångsposten.²³⁹ Westermark anser att värderingsreglerna för omsättningstillgångar får konsekvenser för bland annat pågående arbeten på löpande räkning på så vis att dessa ska värderas till åtminstone nedlagda kostnader, både direkta och indirekta.

²³³ Törnqvist, *Redovisning och beskattning av pågående arbeten på löpande räkning*, s. 493.

²³⁴ Knutsson, *Redovisning och beskattning av pågående arbeten på löpande räkning*, s. 612 ff.

²³⁵ Rådets fjärde direktiv (78/660/EEG) av den 25 juli 1978 grundat på artikel 54.3g i fördraget om årsbokslut i vissa typer av bolag.

²³⁶ Törnqvist, *Redovisning och beskattning av pågående arbeten på löpande räkning*, s. 493.

²³⁷ SOU 1994:17 del 1, s. 226.

²³⁸ Prop. 1995/96:10 del 2, s. 206.

²³⁹ Westermark, *Redovisning av pågående arbeten*, s. 493.

Någon möjlighet att utelämna någon kostnadspost eller att göra en samlad bedömning skulle inte finnas enligt författaren. De tidigare tillämpliga värderingsreglerna har enligt Westermark av företagen uppfattats som att de möjliggjorde att helt avstå från att redovisa pågående arbeten i årsredovisningen. Vissa företag hade tagit upp dessa arbeten till ett värde motsvarande nedlagda direkta kostnader och ytterligare andra hade värderat dem till både direkta och indirekta kostnader. En minoritet hade åsatt pågående arbeten på löpande räkning ett värde motsvarande utfaktureringspriset.²⁴⁰ Westermarks slutsats är att den nya ÅRL borde medföra en väsentligt ökad öppenhet i rapporteringen avseende pågående arbeten. Pågående arbeten på löpande räkning är enligt Westermark många gånger en väsentlig post och en korrekt redovisning borde därför bidra till att ge en mer rättvisande bild än vad som är fallet om pågående arbeten utelämnas från balansräkningen.²⁴¹ Westermark menar sammanfattningsvis att värderingsreglerna i ÅRL beträffande omsättningstillgångar innebär att pågående arbeten på löpande räkning i normalfallet ska värderas till lägst nedlagda direkta och indirekta kostnader, det vill säga lägst självkostnaden. Det skulle enligt Westermark även vara förenligt med lagstiftningen att vid värderingen göra ett pålägg för upparbetad vinst och värdera tillgången till utfaktureringspriset. Självkostnadspriset skulle utgöra golv vid värderingen medan det avtalade utfaktureringspriset för fram till balansdagen använda resurser med tillägg för övriga havda utgifter skulle utgöra tak.²⁴²

Westermark menar att LVP uttrycktes i 14 § BFL genom stadgandet att en omsättningstillgång skulle tas upp till högst anskaffningsvärdet. En tillgång vars verkliga värde på balansdagen understeg anskaffningsvärdet fick inte tas upp till ett värde överstigande detta verkliga värde. Formuleringen medförde att 14 § BFL var en takregel, det vill säga en värderingsregel som angav högsta tillåtna värdering men där någon lägre gräns inte anges. Det saknades således ett så kallat golv i denna värderingsregel. I 4 kap. 9 § ÅRL anges däremot två definierade mätpunkter och regeln kan därför enligt Westermark uppfattas som en golv- och takregel.²⁴³ Detta är något som Törnqvist verkar ha tagit fasta på och en stor del av hans argumentation bygger på de fasta värderingsgränser som han upplever ställs upp i 4 kap. 9 § ÅRL.²⁴⁴ Skillnaden mellan utformningen på värderingsreglerna för omsättningstillgångar i gamla BFL respektive ÅRL borde enligt Westermark kunna medföra att en post värderas olika beroende på tillämplig lagstiftning.²⁴⁵ Enligt 4 kap. 9 § ÅRL ska omsättningstillgångar tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet på balansdagen, om inte annat följer av 4 kap. 10 och 12 §§ ÅRL. Reglerna i 4 kap. 10 och 12 §§ ÅRL innebär ett avsteg från huvudprincipen i 4 kap. 9 § ÅRL med värdering enligt anskaffningskostnaden och innebörden av dessa regler är enligt förarbetena till ÅRL att det i vissa fall är tillåtet att göra en värdering som är högre än anskaffningsvärdet, till exempel vid successiv vinstavräkning.²⁴⁶ Även gamla BFL erbjöd vissa möjligheter för företag att tillämpa successiv vinstavräkning för pågående arbeten och därmed göra en värdering över anskaffningsvärdet. Kravet har dock varit att andelen ska beräknas försiktigt och aldrig vara högre än vad som svarar mot objektets färdigställandegrad.²⁴⁷

Beträffande möjligheterna enligt ÅRL att redovisa högre värden än anskaffningsvärdet för omsättningstillgångar kan nämnas att EG:s fjärde bolagsdirektiv inte innehåller någon

²⁴⁰ A. a., s. 494.

²⁴¹ A. a., s. 495.

²⁴² A. a., s. 505.

²⁴³ A. a., s. 493.

²⁴⁴ Se till exempel Törnqvist, *Redovisning och beskattning av pågående arbeten på löpande räkning*.

²⁴⁵ Westermark, *Redovisning av pågående arbeten*, s. 493

²⁴⁶ Prop. 1995/96:10 del 2, s. 73 ff. och 207.

²⁴⁷ Prop. 1975:104, s. 222.

motsvarighet till 4 kap. 10 § ÅRL. Det kan därför enligt förarbetena tala för att direktivet egentligen inte lämnar något utrymme för successiv resultatavräkning. Redovisningskommittén har i enlighet med detta i sitt betänkande ansett att det inte borde införas någon möjlighet att ta upp omsättningstillgångar till högre värde än anskaffningsvärdet. Samtidigt har dock kommittén uttalat att det under speciella förhållanden ändå borde vara möjligt att ta upp omsättningstillgångar till högre värde i enlighet med kravet på rättvisande bild.²⁴⁸ Det kan ifrågasättas om värderingsregeln i 4 kap. 10 § ÅRL tillåter att delintäkterna från pågående arbeten successivt intäktsförs i resultaträkningen. Förarbetena behandlar inte frågan på ett tydligt sätt. Thorell menar att vissa formuleringar i propositionen gör att man kan dra en försiktig slutsats om att lagstiftningen inte lägger några hinder i vägen för en successiv intäktsföring i resultaträkningen. Detta under förutsättning att en sådan lösning är konform med internationell praxis.²⁴⁹

Törnqvist menar alltså att golvet i 4 kap. 9 § ÅRL är absolut och att en värdering under det i paragrafen angivna lägsta värdet inte under några omständigheter är möjlig att göra, bland annat till följd av Sveriges underlåtenhet att implementera regeln i artikel 39 1 e) i EG:s fjärde bolagsdirektiv om extraordinär värdejustering av skatteskäl.²⁵⁰ Detta påstående tittar vi närmare på under nästa avsnitt där vi tar upp frågan om vilka möjligheter som finns att göra överträdelse av ÅRL, om nu redovisning enligt alternativmetoden skulle vara att anse som en sådan överträdelse.

5.1.5 Möjligheten att överträda reglerna i ÅRL

Törnqvist menar att det inte är tillåtet att bryta mot 4 kap. 9 § ÅRL. Ett skäl till att överträdelse av paragrafen är förbjudna är enligt Törnqvist att den svenske lagstiftaren har valt att inte implementera regeln i artikel 39 1 e) i EG:s fjärde bolagsdirektiv, vilken tillåter extraordinära värdejusteringar av skatteskäl.²⁵¹ Knutsson verkar anse att ÅRL:s karaktär av ramlag gör att Redovisningsrådets och BFN:s uppfattning väger tyngre än det som uttryckligen sägs i ÅRL. Knutsson hänvisar till det som sägs i förarbetena till ÅRL om normbildarnas och praxis betydelse för att fastställa innebörden i begreppet god redovisningssed.²⁵² Konsekvensen av Knutssons resonemang anser vi blir att det är tillåtet att bryta mot det som sägs i 4 kap. 9 § ÅRL om Redovisningsrådet menar att någon annan värdering leder till bättre redovisning eller om det i praxis är etablerat att göra en annan värdering än den som lagen föreskriver. Knutsson säger i och för sig att hennes åsikt i frågan är att det inte handlar om att tillåta undervärderingar eller inte utan att det snarare handlar om hur pågående arbeten klassificeras.²⁵³ Trots detta försök att komma ifrån en diskussion om huruvida alternativmetoden innebär ett brott mot 4 kap. 9 § ÅRL eller inte, så anser vi att det av Knutssons påstående att överträdelse av ÅRL kan godtas för att ÅRL är en ramlag borde innebära att hon inte ser det som särskilt allvarligt om alternativmetoden trots allt innebär en värdering som strider mot en uttrycklig lagregel. Törnqvists uppfattning är att Knutsson har fel när hon genom att hänvisa till att ÅRL är en ramlag legitimerar överträdelse av lagen. Att

²⁴⁸ SOU 1994:17 del 1, s. 218-222 och 237-239.

²⁴⁹ Thorell, *ÅRL Årsredovisningslagen lagkommentar*, s. 212.

²⁵⁰ Törnqvist, *Redovisning och beskattning av pågående arbeten på löpande räkning*, s. 496.

²⁵¹ Ibid.

²⁵² Knutsson, *Redovisning och beskattning av pågående arbeten på löpande räkning*, s. 613. Se även Prop. 1995/96:10 Del 2 s. 11.

²⁵³ Knutsson, *Redovisning och beskattning av pågående arbeten på löpande räkning*, s. 613.

ÅRL är en ramlag innebär enligt Törnqvist inte att det för den sakens skull saknas konkreta lagbestämmelser, vilket värderingsregeln i 4 kap. 9 § ÅRL är exempel på.²⁵⁴ Knutsson ger enligt Törnqvist uttryck för en felaktig bild av redovisningsreglerna och normgivningen på redovisningsområdet genom sitt påstående om att det är tillåtet att bryta mot reglerna i ÅRL.²⁵⁵

Bengtsson menar att det för det första inte är helt korrekt att benämna ÅRL som en ramlag då många av dess bestämmelser är detaljerade och det har blivit allt svårare att skilja mellan redovisningsbestämmelser och andra lagbestämmelser i det här hänseendet.²⁵⁶ Bengtsson ger Törnqvist rätt i att det med hänsyn till ordalydelsen i 4 kap. 9 § ÅRL går att uppfatta rättsläget som sådant att alternativmetoden inte är förenlig med ÅRL. Däremot menar Bengtsson att det resultat en sådan tolkning skulle ge är att benämna som systemvidrigt bland annat för att det inte är i överensstämmelse med etablerad praxis bland svenska företag beträffande redovisning av pågående arbeten på löpande räkning.²⁵⁷ Törnqvist ser sin tolkning som den som ligger närmast lagtextens ordalydelse.²⁵⁸ Bengtsson menar att det är särskilt viktigt att tolka redovisningsrätt så att systemet går ihop²⁵⁹ och poängterar att redovisningen har en tjänande funktion och att det därför många gånger är nödvändigt att leta efter en systemkonform lösning på just redovisningsproblem.²⁶⁰ Detta innebär att svaret på en tolkningsfråga inte alltid är det svar som ligger närmast utifrån enbart lagtextens ordalydelse. Viss försiktighet är enligt Bengtsson nödvändig vid tolkning av redovisningslagarna och författaren menar att man bör vara särskilt skeptisk om resultatet av en tolkning är oförenligt med andra delar av redovisningssystemet eller med till redovisningen angränsande delar av skattesystemet.²⁶¹ Bengtsson menar att mycket tyder på att det, ordalydelsen i 4 kap. 9 § ÅRL till trots, inte alltid är otillåtet att undervärdera omsättningstillgångar. En undervärdering kan enligt Bengtsson till exempel godtas om den är nödvändig för att ett företag ska kunna utnyttja vissa skatteregler och om den är förenlig med god redovisningssed. Alternativmetoden är enligt detta resonemang förenlig med ÅRL och det innebär inte ett regelrätt brott mot lagreglerna att tillämpa alternativmetoden vid redovisning och beskattning av pågående arbeten på löpande räkning.²⁶²

Det faktum att en lösning på ett redovisningsproblem inte får stå i strid med redovisningssystemet som helhet samtidigt som skattereglerna ska följas är något vi har varit tvungna att beakta vid vår analys av alternativmetoden och dess förhållande till det som föreskrivs i ÅRL respektive IL. Det är mycket möjligt att lagtexten vid första anblick ger ett svar på frågan men att detta svar vid närmare eftertanke ger ett systemvidrigt resultat och dessutom står i strid med rådande praxis. I en sådan situation kan det finnas anledning att fundera vidare på svaret.²⁶³

²⁵⁴ Törnqvist, *Replik om redovisning och beskattning av pågående arbeten m.m.*, s. 194.

²⁵⁵ A. a., s. 195.

²⁵⁶ Bengtsson, *Redovisningsrättens Bermudatriangel – redovisning av tjänsteuppdrag på löpande räkning*, s. 290.

²⁵⁷ A. a., s. 291.

²⁵⁸ Törnqvist, *Replik om systemacceptans och systemkonkurrens*, s. 688.

²⁵⁹ Bengtsson, *Redovisningsrättens Bermudatriangel – redovisning av tjänsteuppdrag på löpande räkning*, s. 293.

²⁶⁰ A. a., s. 291.

²⁶¹ A. a., s. 293.

²⁶² Bengtsson, *Redovisningsrättens Bermudatriangel – redovisning av tjänsteuppdrag på löpande räkning*, s. 293.

²⁶³ *Ibid.*

Törnqvist ser, som vi påpekat ovan, det faktum att den svenske lagstiftaren inte infört möjligheten i artikel 39 1 e) i EG:s fjärde bolagsdirektiv att göra avsteg från värderingsreglerna för omsättningstillgångar av skatteskäl som en av anledningarna till att det inte är möjligt att göra undervärderingar av omsättningstillgångar. Det finns enligt Törnqvist varken någon möjlighet eller skyldighet för svenska företag att göra avsteg från bestämmelserna i ÅRL.²⁶⁴ Det finns däremot, vilket Törnqvist ser som en paradox, enligt 2 kap. 4 § ÅRL både en rätt och en skyldighet för företag att avvika från de grundläggande redovisningsprinciper som lagen grundar sig på.²⁶⁵

Bengtsson konstaterar att 4 kap. 9 § ÅRL i princip är en direkt motsvarighet till artikel 39 i EG:s fjärde bolagsdirektiv.²⁶⁶ Artikel 39 1 e), som varit frivillig för medlemsstaterna att implementera i nationell lagstiftning och vars motsvarighet saknas i den svenska lagtexten, lyder:

”Om en omsättningstillgång är föremål för extraordinär värdejustering uteslutande av skatteskäl, skall justeringsbeloppet och anledningen till justeringen redovisas i en not.”

Artikeln ger, det verkar åtminstone Törnqvist anse, medlemsländerna en möjlighet att tillåta företag att göra en värdering av omsättningstillgångar under anskaffningsvärdet då det krävs av nationell skatterätt, en möjlighet som Sverige dock har avstått ifrån.²⁶⁷ Törnqvist tycks således mena att det är detta val från svensk sida som medför att golvet i 4 kap. 9 § ÅRL är absolut och att någon undervärdering av omsättningstillgångar, och därmed pågående arbeten på löpande räkning, inte kan komma ifråga. Bengtsson menar dock att det inte är artikel 39 1 e) i EG:s fjärde bolagsdirektiv som i sig är bärare av rätten att undervärdera omsättningstillgångar. Istället anser han att denna rätt följer av att den för omsättningstillgångar grundläggande värderingsregeln för omsättningstillgångar i artikel 39 1 a) i EG:s fjärde bolagsdirektiv inte förbjuder sådana undervärderingar av omsättningstillgångar som accepteras inom medlemsstaternas respektive skattesystem. En rätt att göra undervärderingar i dessa lägen skulle enligt Bengtsson ligga latent i den grundläggande värderingsbestämmelsen. Då det inte framgår av förarbeten till ÅRL att någon skillnad i detta hänseende ska föreligga i de svenska värderingsreglerna för omsättningstillgångar är det en rimlig slutsats att det inte är oförenligt med ÅRL att tillämpa alternativmetoden vid redovisning av pågående arbeten på löpande räkning. Dessutom menar Bengtsson att det som sägs i 5 kap. 3 § sista stycket ÅRL kan ses som en motsvarighet till artikel 39 1 e) i EG:s fjärde bolagsdirektiv.²⁶⁸ Denna paragraf lyder:

”Till den del en tillgång skrivits av eller skrivits ned uteslutande av skatteskäl skall upplysning lämnas om detta med angivande av avskrivningens eller nedskrivningens storlek.”

Regeln står under rubriken anläggningstillgångar men Bengtsson menar att det ändå är rimligt att anta att den äger giltighet även för omsättningstillgångar.²⁶⁹ Vi är, i likhet med Bengtsson,

²⁶⁴ Törnqvist, *Replik om redovisning och beskattning av pågående arbeten m.m.*, s. 194.

²⁶⁵ A. a., s. 194-195.

²⁶⁶ Rådets fjärde direktiv (78/660/EEG) av den 25 juli 1978 grundat på artikel 54.3g i fördraget om årsbokslut i vissa typer av bolag.

²⁶⁷ Bengtsson, *Redovisningsrättens Bermudatriangel – redovisning av tjänsteuppdrag på löpande räkning*, s. 292.

²⁶⁸ Ibid.

²⁶⁹ A. a., s. 293.

inte helt övertygade om rubriksättningens betydelse för omfattningen av lagreglers giltighet men vi är å andra sidan inte heller helt övertygade om det riktiga i att dra slutsatsen att en regel som står under rubriken anläggningstillgångar utan vidare kan motivera avsteg från värderingsprinciperna för omsättningstillgångar. Däremot anser vi att det kan vara relevant att argumentera för rätten att göra undervärderingar av omsättningstillgångar om den grundläggande värderingsregeln för omsättningstillgångar inte förbjuder en sådan redovisning. Konsekvensen av att göra en sådan tolkning blir att det inte bryter mot 4 kap. 9 § ÅRL att göra en undervärdering av omsättningstillgångar då golvet i regeln inte är absolut utan kan ge vika om skattereglerna påbjuder det.

Någon uttrycklig regel som tillåter avsteg från 4 kap. 9 § ÅRL finns således inte och vi anser att Törnqvist har en poäng då han hävdar att avsteg från reglerna i ÅRL generellt inte kan accepteras. I fallet pågående arbeten diskuteras främst avsaknaden av en möjlighet att av skatteskäl göra avsteg från lagen vid värdering av omsättningstillgångar. En annan möjlighet som skulle möjliggöra avsteg från ÅRL vore förekomsten av en övergripande så kallad overridingregel, något som återfinns i artikel 2.5 i EG:s fjärde bolagsdirektiv. En overridingregel ger företag rätt att avvika från lagens krav om ett avsteg skulle bidra till att ge en mer rättvisande bild av verksamheten. Storbritannien bidrog till upprättandet av en sådan regel i gemenskapsrätten då de förutsåg risken för konflikter mellan brittisk redovisningspraxis och EG-direktiven vid sitt inträde i gemenskapen. Flera andra medlemsstater i EU har dessutom infört regler med innebörden att det är tillåtet för företag att redovisa i enlighet med IAS standarder under förutsättning att redovisningen därigenom inte står i strid med EG-direktiven.²⁷⁰

Rundfelt har i en kommentar till investmentbolaget Svolders omdiskuterade årsredovisning för 2000/2001 konstaterat att införandet av en overridingregel i ÅRL skulle ha kunnat motverka motsättningar mellan olika regelverk.²⁷¹ Svolder gjorde i sin redovisning nämnda år en marknadsvärdering av finansiella anläggningstillgångar, något som vid tidpunkten för avlämnandet av den finansiella rapporten stred mot värderingsreglerna i ÅRL.²⁷² Svolder motiverade bytet av redovisningsprincip med att en marknadsvärdering skulle visa en bättre bild av verksamheten.²⁷³ Svolders redovisning av finansiella anläggningstillgångar till marknadsvärde var i överensstämmelse med EG:s fjärde och sjunde bolagsdirektiv även om de stod i strid med ÅRL.²⁷⁴ Enligt Rundfelt är det ett problem att redovisningen styrs av olika regler, dels legala regler i form av till exempel ÅRL och dels rekommendationer från normgivande organ som Redovisningsrådet och då indirekt IASC.²⁷⁵ Rundfelt drar slutsatsen att det inte är tillåtet att bryta mot värderingsreglerna i ÅRL till följd av avsaknaden av en övergripande overridingregel i lagstiftningen. Denna slutsats ger i vårt tycke stöd för Törnqvists uppfattning om att det rent generellt är förbjudet att göra avsteg från värderingsreglerna i ÅRL. Vi är däremot inte lika övertygade om att användande av alternativmetoden vid redovisning av pågående arbeten på löpande räkning verkligen är ett brott mot värderingsreglerna för omsättningstillgångar, bland annat med tanke på Bengtssons ovan återgivna argument om möjligheten att tolka lagen så att det föreligger en latent rätt att göra undervärderingar då skattereglerna påbjuder det.

²⁷⁰ Rundfelt, *Är det tillåtet att bryta mot årsredovisningslagen?*, s. 52.

²⁷¹ Ibid.

²⁷² A. a., s. 51.

²⁷³ Svolder, *Årsredovisning 2000/2001*, s. 44.

²⁷⁴ Rundfelt, *Är det tillåtet att bryta mot årsredovisningslagen?*, s. 51.

²⁷⁵ A. a., s. 52.

Den huvudsakliga motiveringen till avsaknaden av en övergripande överridingregel i svensk redovisningslagstiftning är en tolkning av EG:s fjärde bolagsdirektiv så att det är frivilligt att ha en nationell regel i medlemsstaterna om avsteg från redovisningslagarna med hänvisning till begreppet rättvisande bild.²⁷⁶ Huvudregeln, uttryckt i 2 kap. 3 § ÅRL som är anpassad till EG:s fjärde bolagsdirektiv, är att årsbokslutet ska ge en rättvisande bild av ett företags resultat och ställning. Om det i ett enskilt fall visar sig att redovisningen inte ger en rättvisande bild finns en kompletterande regel om att tilläggsupplysningar ska lämnas. Den i direktivet angivna möjligheten att göra avsteg från lagreglerna innebär en skyldighet att avvika i de fall det innebär att kravet på rättvisande bild bättre uppnås. En viktig skillnad att uppmärksamma här är att direktivet baserar sig på att begreppet rättvisande bild utgör rättslig standard medan motsvarigheten i Sverige är begreppet god redovisningssed. Begreppet rättvisande bild torde i Sverige ha sin tyngdpunkt endast i enskilda fall och kan inte användas generellt som ett övergripande mål för redovisningen.²⁷⁷ Någon närmare anvisning om hur begreppet rättvisande bild ska förstås finns inte i förarbetena till ÅRL. Detta sägs bero på att begreppet är EG-rättsligt och att dess innebörd inte har preciserats i det fjärde bolagsdirektivet.²⁷⁸ Det finns dessutom enligt regeringen en stor bredd mellan olika länders uppfattningar av begreppet. I Storbritannien används begreppet till exempel för att motivera generella rekommendationer samt avsteg från lag, medan begreppet i Tyskland ges betydelse enbart för redovisningen i det enskilda fallet.²⁷⁹ Regeringen framför ändå att kravet på rättvisande bild bör uppfattas som en målsättning för all redovisning och att man kan utgå från att tillämpning av lag, rekommendationer och allmänna råd i regel ger en rättvisande bild.²⁸⁰

En intressant fråga i det här sammanhanget är, tycker vi, om regeringen har belägg för sin uppfattning om att EG:s fjärde bolagsdirektiv uttrycker frivillighet beträffande förekomsten av en övergripande överridingregel i svensk lagstiftning på redovisningsområdet. Förekomsten av en övergripande överridingregel skulle möjliggöra avsteg från andra lagregler då det vore nödvändigt för att upprätthålla kravet på rättvisande bild. Det finns en möjlighet att EG-domstolen vid en prövning skulle anse att överridingregeln inte är frivillig att implementera för medlemsstaterna. Om regeln då är tillräckligt klar, precis och ovillkorlig kan den anses ha direkt effekt, det vill säga den gäller i ett medlemsland även om den inte är införd i den nationella lagstiftningen.²⁸¹ Följden skulle då bli att avsteg kan göras från ÅRL med hänvisning till begreppet rättvisande bild.

Nästa fråga är då om förekomsten av en övergripande överridingregel hade kunnat användas som ett argument för att använda alternativmetoden vid redovisning av pågående arbeten på löpande räkning. Vi är tveksamma till att en övergripande överridingregel skulle ge företag anledning att redovisa pågående arbeten på löpande räkning enligt alternativmetoden, främst på grund av att en sådan regel bygger på att avsteg får göras i de fall detta krävs för att ge en mer rättvisande bild av ett företags verksamhet. Vi menar att huvudmetoden är överlägsen i detta avseende och ger en betydligt mer rättvisande bild än alternativmetoden. Överridingregeln borde, anser vi, vara till för att bidra till kvalitetshöjande avvikelser från lagreglerna, något vi inte tycker att alternativmetoden är ett uttryck för. Det vore bättre, menar vi, med en tydlig hänvisning i 4 kap. 9 § ÅRL om att avsteg får göras från paragrafens värderingsregler med hänvisning till 2 kap. 2 § ÅRL där det står att årsredovisningen ska

²⁷⁶ Prop. 1995/96:10 del 2, s.10.

²⁷⁷ Thorell, ÅRL Årsredovisningslagen lagkommentar, s. 107 ff.

²⁷⁸ Prop. 1995/96:10 del 2, s. 182.

²⁷⁹ A. a., s. 8 f.

²⁸⁰ A. a., s. 182.

²⁸¹ Bernitz, *Europarättens grunder*, s.86 ff.

upprättas i enlighet med god redovisningssed. Alternativmetoden är ju, vilket Knutsson påpekar, starkt förankrad i praxis bland främst små och medelstora företag i Sverige²⁸² något som vi menar kan motivera att den ses som ett uttryck för god redovisningssed så som begreppet definieras i svensk redovisning. Med en sådan uttrycklig hänvisning menar vi att diskussionen om huruvida golvet i 4 kap. 9 § ÅRL är absolut eller inte blir överflödigt. Ett ytterligare alternativ vore såklart att införa en paragraf som motsvarar artikel 39 1 e) i EG:s fjärde bolagsdirektiv om värdejusteringar av skatteskäl.

Vi kan sammanfattningsvis konstatera att vi tycker att Törnqvist har rätt när han säger att det generellt inte är tillåtet att bryta mot uttryckliga regler i ÅRL. Knutsson har enligt oss fel när hon påstår att ÅRL:s ramlagskaraktär gör det tillåtet att bryta mot dess regler om exempelvis normgivande organ anser att det skulle leda till bättre redovisning. Lagreglerna i ÅRL är, lagens karaktär av ramlag till trots, tvingande om inget annat sägs och det är inte möjligt att välja någon annan lösning än den lagen föreskriver. Det föreligger däremot, i enlighet med 2 kap. 4 § ÅRL, både en rätt och en skyldighet att avvika från de grundläggande redovisningsprinciper, till exempel försiktighetsprincipen, vilka lagreglerna grundar sig på. Att det inte är tillåtet att bryta mot 4 kap. 9 § ÅRL ger dock inte, anser vi, automatiskt Törnqvist rätt i sin uppfattning att alternativmetoden är oförenlig med ÅRL. Törnqvist uppfattar golvet i paragrafen som absolut och en sådan tolkning gör alternativmetoden till ett otillåtet redovisningsalternativ för de bolag som lyder under ÅRL. Vi tror däremot att det kan vara så, som Bengtsson menar, att det inte under alla omständigheter är ett brott mot 4 kap. 9 § ÅRL att göra en undervärdering. En sådan tolkning gör att användandet av alternativmetoden inte står i strid med ÅRL eftersom den inte innebär ett brott mot den konkreta lagregeln i 4 kap. 9 § ÅRL. Om värderingsreglerna för omsättningstillgångar i 4 kap. ÅRL tolkas så att det finns en latent möjlighet att göra undervärderingar då detta är tillåtet eller krävs enligt skattereglerna så innebär det inte en överträdelse av redovisningslagstiftningen att tillämpa alternativmetoden i redovisningen. Denna tolkning tror vi är en rimlig tolkning, inte minst med beaktande av att det är viktigt att hitta lösningar inom redovisningen som står i överensstämmelse med systemet som helhet. Även om Törnqvist således har en poäng i att han gör en med ordalydelsen i 4 kap. 9 § ÅRL överensstämmande tolkning så är det kanske inte tillräckligt att stanna där. Lösningen på ett redovisningsproblem måste vara godtagbar mot bakgrund av redovisningssystemet som helhet och det är den största bristen i Törnqvists argumentation på den här punkten, anser vi. Vi menar att Knutsson har rätt i att alternativmetoden är ett tillåtet alternativ för svenska företag vid redovisning av pågående arbeten, men vi anser att hennes argument till varför det är en tillåten metod att använda uppvisar vissa brister. Vi menar också att förekomsten av antingen en specifik undantagsregel i 4 kap. 9 § ÅRL vilken skulle tillåta avsteg från värderingsreglerna för omsättningstillgångar med hänvisning till god redovisningssed eller en regel som godtar avsteg med av skatteskäl skulle klargöra rättsläget på ett önskvärt sätt.

5.1.6 Systemrelationen mellan redovisning och beskattning

Westermarck tar utgångspunkt i ett systemtänkande då han kommenterar debatten mellan Törnqvist och Knutsson. Han framhåller systemtänkande, där system definieras som en komplex organiserad helhet med stark interaktion, som en etablerad metod för att analysera olika samhällsfunktioner. I ett system omvandlas från omvärlden inkommande resurser till

²⁸² Knutsson, *Redovisning och beskattning av pågående arbeten på löpande räkning*, s. 612-613.

utflöden, vilka kan anses ha ett mervärde för omvärlden. Omvärlden legitimerar systemet vilket är en viktig förutsättning för dess fortsatta existens.²⁸³ Enligt Westermark är debatten mellan Törnqvist och Knutsson ett typiskt utslag av det han kallar systemacceptans och systemkonkurrens mellan redovisningssystemet och skattesystemet och han menar att det diskussionen egentligen handlar om är redovisningens ändamålsenlighet som grund för beskattningen.²⁸⁴ Enligt Westermark är Törnqvist och Knutsson egentligen, kanske utan att de själva är medvetna om det, oense om relationen mellan de två systemen för skatt och redovisning i allmänhet och inkomstbegreppet i synnerhet.²⁸⁵ Westermark konstaterar att systemen för redovisning och beskattning är beroende av varandra²⁸⁶ och att det finns en inbyggd problematik i relationen mellan dem, vilket tydligt illustreras av debatten mellan Törnqvist och Knutsson om pågående arbeten på löpande räkning²⁸⁷.

Westermarks slutsats är att det, tvärtemot vad som ofta hävdas i den svenska debatten, är redovisningssystemet som är det dominerande systemet. Redovisningssystemet bestämmer enligt Westermark över skattesystemet, även om RSV har gjort idoga försök att vinna inflytande över redovisningen. Westermark menar att det, Törnqvists artikel till trots, inte varit möjligt för myndigheten RSV att ändra på redovisningssystemets ledande ställning när det gäller att slå fast rätt och fel inom redovisningen.²⁸⁸ Westermark ser också tendenser inom skattesystemet till att försöka frigöra sig från beroendet av redovisningssystemet och den mellan systemen etablerade relationen. Westermark menar att systemrelationen i grunden dock är utformad så att fortsatta konflikter är oundvikliga.²⁸⁹ Han ser den skattemässiga regeln om pågående arbeten som ett exempel på hur skattesystemet har valt att distansera sig från redovisningssystemet.

I Sverige såväl som i de andra västerländska skattesystemen utgörs företagsbeskattningen av någon sorts vinstbeskattning.²⁹⁰ Eftersom samhället kräver att kostnaderna för skatteuppbörden hålls nere, är det naturligt att skattesystemet importerar både de begrepp som redovisningen använder och de data som företagets redovisning ger. Skattesystemet förlitar sig sålunda på företagets redovisningssystem och lägger dess data till grund för beskattningen. Det skulle, menar Westermark, troligtvis inte vara möjligt för skattesystemet att över huvud taget ta in skatter utan tillgång till företagets redovisningar.²⁹¹ Det redovisningsekonomiska vinstbegreppet utnyttjas även inom skatterätten men det faktum att det även finns särskilda skatterättsliga värderingsregler för vissa poster innebär en förekomst av dubbla vinstbegrepp, ett civilrättsligt och ett skatterättsligt. Förekomsten av dubbla vinstbegrepp riskerar att i viss mån urholka principen om beskattning utifrån företagets civilrättsligt redovisade resultat.²⁹²

Sambandet mellan redovisning och beskattning kan enligt Westermark ses som en underavdelning till det mer övergripande sambandet mellan skatterätt och civilrätt. Ett

²⁸³ Westermark, *Systemacceptans och systemkonkurrens mellan redovisning och företagsbeskattning*, s. 491.

²⁸⁴ Westermark, *Beskattning av pågående arbeten – en fråga om systemacceptans och systemkonkurrens mellan redovisning och beskattning*, s. 109.

²⁸⁵ A. a., s. 111.

²⁸⁶ A. a., s. 120.

²⁸⁷ Westermark, *Systemacceptans och systemkonkurrens mellan redovisning och företagsbeskattning*, s. 491.

²⁸⁸ Westermark, *Beskattning av pågående arbeten – en fråga om systemacceptans och systemkonkurrens mellan redovisning och beskattning*, s. 116.

²⁸⁹ A. a., s. 121.

²⁹⁰ A. a., s. 109.

²⁹¹ A. a., s. 110.

²⁹² A. a., s. 109.

ytterligare delområde häri är då skattesystemets acceptans av bland annat redovisningssystemets begreppsapparat och terminologi.²⁹³ Acceptera syftar här på att förlita sig på varandra i större eller mindre utsträckning. När det gäller redovisnings- och skattesystemet kan acceptansen enligt Westermark karaktäriseras som antingen obefintlig, ömsesidig/dubbelriktad eller enkelriktad. Vid ömsesidig/dubbelriktad acceptans borde följden enligt Westermark bli att ett företag kan tillämpa redovisningssystemets regler i årsredovisningen och skattesystemets i taxeringssammanhang. Vid enkelriktad acceptans godtar skattesystemet redovisningssystemets regler för löpande bokföring och årsredovisning men kräver samtidigt att siffrorna från bokföringen utan ändringar ska ligga till grund även för beskattningen. Enkelriktad acceptans kan sägas vara det samband som föreligger inom det kopplade området, det vill säga för att till exempel ett avdrag ska godtas vid taxeringen så måste avdraget vara gjort även i räkenskaperna. Skattemässigt särreglerade områden kan väcka andra frågor, vilket Westermark menar inte minst har framkommit i debatten mellan Törnqvist och Knutsson.²⁹⁴ Skattesystemets acceptans av redovisningssystemet är det som kallas den dubbla bundenheten, ett begrepp vi har redogjort för tidigare i arbetet. Av rättspraxis tycks det som om olika grad av acceptans kan råda i olika situationer och någon entydig bild går inte att utläsa om vad som gäller. Westermarks uppfattning är att det inom byggbranschen råder en uppfattning om att acceptansen mellan redovisningssystemet och skattesystemet är ömsesidig/dubbelriktad beträffande pågående arbeten och att både redovisningsreglerna och skattereglerna kan tillämpas samtidigt.²⁹⁵ Denna uppfattning kan delvis bekräftas av att byggföretagen i det nedan refererade rättsfaller RÅ 1998 ref 18 ansåg sig ha rätt att tillämpa successiv vinstavräkning i räkenskaperna men att beskattning ändock inte skulle ske förrän vid färdigställandet i enlighet med skattereglerna för pågående arbeten.

Skattesystemet tar, som vi sett ovan, sin utgångspunkt i det av företagen i årsredovisningen redovisade resultatet. Detta resultat baseras i sin tur på nyckelbegreppet inom redovisningssystemet god redovisningssed. Skattesystemet förbehåller sig dessutom rätten att överpröva vad som är god redovisningssed vilket enligt Westermark gör att systemsambandet emellanåt kan kännas frustrerande.²⁹⁶ Begreppet god redovisningssed kan delvis ges olika innebörd av företrädare för de olika systemen i en konkret situation. Westermark menar att det från företag har setts som frustrerande att den slutgiltiga tolkningen av innebörden i det civilrättsliga begreppet god redovisningssed sker genom domslut i offentlighetsliga skatteprocesser där RegR har sista ordet. Westermark menar dock att skattereformen 1990 innebar att relationen mellan redovisning och beskattning förändrades så att redovisningssystemet tydligt gjordes ledande. Relationen hade, menar Westermark, redan tidigare varit i princip likartad men den allmänna uppfattningen tycktes ha varit att skattesystemet var det dominerande och hade överprövningsrätt. Genom att termen god redovisningssed togs in i skattelagstiftningen anser Westermark att det gavs intryck av att det var skattesystemet som utformade begreppets faktiska innebörd. Det är alltså RegR som ytterst slår fast vad som är att betrakta som god redovisningssed. En tendens i rättspraxis på senare tid har dock varit att skattesystemet numera godtar redovisningssystemets olika varianter i en viss redovisningsfråga. Tendensen till en förändrad syn hos RegR på sambandet mellan redovisning och beskattning menar Westermark bland annat har kommit till uttryck i rättsfallet RÅ 1999 ref 32.²⁹⁷

²⁹³ A. a., s. 110.

²⁹⁴ Westermark, *Systemacceptans och systemkonkurrens mellan redovisning och beskattning*, s. 493.

²⁹⁵ A. a., s. 494.

²⁹⁶ Westermark, *Beskattning av pågående arbeten – en fråga om systemacceptans och systemkonkurrens mellan redovisning och beskattning*, s. 116-117.

²⁹⁷ A. a., s. 117.

Törnqvist tog i sitt ursprungliga debattinlägg upp olika möjligheter att vid beskattningen neutralisera effekterna av redovisning av pågående arbeten på löpande räkning enligt huvudmetoden i räkenskaperna. Författarens slutsats var dock att någon sådan möjlighet inte finns för företagen, varken genom avsättning till en obeskattad reserv, genom en avgående justeringspost i deklarationen eller genom att upprätta ett nytt bokslut inför taxeringen.²⁹⁸ Att det inte är möjligt att upprätta ett nytt bokslut vid beskattningen där nedlagda kostnader för pågående arbeten inte redovisas som en tillgång beror enligt Törnqvist på att posten pågående arbeten på löpande räkning finns inom det materiellt kopplade området och att en taxeringsändring då förutsätter att bokslutet är upprättat enligt gällande redovisningsregler och enligt god redovisningssed.²⁹⁹ En bokslutsändring där pågående arbeten i det nya bokslutet utelämnas ur balansräkningen skulle innebära att gällande redovisningsregler inte följs enligt Törnqvist och därför kan en bokslutsändring inte accepteras. Törnqvist konstaterar att skattemyndigheten är bunden av den metod den skattskyldige har använt i räkenskaperna men att de skattskyldige samtidigt också blir bunden av denna metod vid beskattningen, under förutsättning att metoden är förenlig med god redovisningssed.³⁰⁰ Törnqvist tar härmed utgångspunkt i den dubbla bundenhet som föreligger genom sambandet mellan redovisning och beskattning.

Enligt Törnqvist är skatteregeln i 17 kap. 26 § IL utformad som en golvregel vilket innebär att den av företaget i räkenskaperna gjorda redovisningen ska följas vid beskattningen. Så länge det redovisade värdet av pågående arbeten på löpande räkning inte understiger det i IL föreskrivna lägsta tillåtna värdet ska således det redovisade värdet även ligga till grund för beskattningen menar Törnqvist. Författaren pekar på uttalandet i 17 kap. 23 § IL att den redovisning som har gjorts i räkenskaperna ska följas så länge den inte strider mot de efterföljande skattereglerna. Detta överensstämmer enligt författaren även med det som sägs i 14 kap. 2 § IL om att resultatet ska beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Törnqvist menar att redovisning av pågående arbeten på löpande räkning enligt 4 kap. 9 § ÅRL där det lägsta av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet på balansdagen tas upp i årsredovisningen inte kan anses stå i strid med det som sägs i 17 kap. 26 § IL. Denna slutsats drar Törnqvist utifrån att sin uppfattning om att skattebestämmelsen enbart erbjuder en möjlighet för den skattskyldige att underlåta att tillgångsredovisa nedlagda men ännu inte utfakturerade kostnader för pågående arbeten.³⁰¹ Törnqvist stöder sig i sin uppfattning bland annat på det som sägs i RSV:s handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet vid 2000 års taxering om att successiv vinstavräkning ska ske även i beskattningshänseende då ett företag har valt att tillämpa en sådan metod i årsredovisningen och denna metod är förenlig med god redovisningssed. Som stöd för sin uppfattning att IL är en frivillig regel som bara anger ett lägsta värde och att beskattningen ska baseras på den av företaget i räkenskaperna gjorda redovisningen hänvisar Törnqvist till det av RegR avgjorda rättsfallet RÅ 1998 ref 18.³⁰²

Westermark och Törnqvist tar som vi ser båda utgångspunkt i rättsfall för att hämta stöd för sina respektive uppfattningar. Dessa två rättsfall återges kort nedan.

²⁹⁸ Törnqvist, *Redovisning och beskattning av pågående arbeten på löpande räkning*, s. 494.

²⁹⁹ A. a., s. 494-495.

³⁰⁰ A. a., s. 496.

³⁰¹ A. a., s. 495.

³⁰² A. a., s. 494.

5.1.6.1 RÅ 1999 ref 32

I RÅ 1999 ref 32 avgjordes frågan om huruvida Key Code Security AB (Key Code) hade rätt att skjuta upp intäktsföringen av serviceavgifter till den del de belöpte på nästa beskattningsår.

Key Codes verksamhet utgjordes av uthyrning av nyckelbrickor med individuella sifferkoder. Key Codes åtagande gentemot kunden bestod i att se till att kunden återfick sina nycklar om de tappades och en upphittare postade dem i en vanlig brevlåda. Key Code debiterade sina kunder en årlig serviceavgift och vid bokslutet den 30 april ändrade företaget sina redovisningsrutiner beträffande dessa avgifter. Serviceavgifterna periodiserades och fördelades med lika delar på varje månad under en tolv månadersperiod. I bokslutet skuldfördes sammanlagt 5 688 113 kronor av under året fakturerade serviceavgifter. Skattemyndigheten frångick Key Codes deklaration och tog upp det periodiserade beloppet till omedelbar beskattning. Key Code menade att intäkterna från serviceavgifterna skulle redovisas successivt så som skett i årsredovisningen. Varken länsrätten eller kammarrätten gick dock på Key Codes linje och målet togs upp och avgjordes i RegR.

Key Code yrkade i RegR att bli taxerat i enlighet med den självdeklaration som bolaget hade avgivit. Key Code åberopade 24 § KL och formuleringen däri om att intäkt av näringsverksamhet ska beräknas enligt bokföringsmässiga grunder i den utsträckning dessa inte står i strid mot bestämmelserna i KL. Paragrafen sade också att inkomst ska anses ha åtnjutits det år intäcksredovisning bör ske enligt god redovisningssed. Key Code påpekade att KL inte innehåller någon allmän regel för när intäkt av näringsverksamhet ska redovisas och att specifika skatteregler endast finns för varuförsäljning och pågående arbeten. Slutsatsen, menade Key Code, borde bli att övriga intäkter ska redovisas enligt huvudregeln om bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed.

RSV bestred bifall till Key Codes överklagande. RSV menade att grundläggande redovisningsmässiga principer ger förhanden att en intäkt är intjänad först då säljaren har fullgjort sina prestationer. Då inkomsten i det här fallet enligt RSV var realiserad till 98 procent redan vid faktureringen och de återstående riskerna relativt små och möjliga att beräkna med stor säkerhet så borde resultatavräkning ske i enlighet med domarna i Läns- respektive Kammarrätt.

BFN uttalade sig om huruvida bolagets intäktsföring var förenlig med god redovisningssed och konstaterade att realisationsprincipen är avgörande för när en intäkt ska redovisas. Enligt realisationsprincipen ska en intäkt redovisas när prestationen i huvudsak är fullgjord av den som har åtagit sig att prestera något. BFN ansåg att det i fallet var fråga om ett tjänsteavtal som löpte under en längre period och att bolaget inte hade fullgjort sina avtalsenliga prestationer förrän abonnemangstiden löpt ut. Enligt BFN skulle Key Codes intäktsföring ske successivt eftersom det var fråga om ett avtal som i likhet med exempelvis försäkringsavtal fullgörs successivt under avtalsperioden. BFN:s slutsats var att den metod med vilken Key Code hade portionerat ut serviceavgifterna var förenlig med god redovisningssed.

RegR menade att innebörden av bestämmelserna i KL var att bolagets intäcksredovisning skulle läggas till grund för beskattningen om den inte var i strid med god redovisningssed eller särskilda bestämmelser i KL. RegR konstaterade att det inte fanns några särskilda bestämmelser för den typ av serviceavgifter som det var fråga om här och uttalade att det av företaget i redovisningen valda alternativet för redovisning ska följas vid beskattning i det fall god redovisningssed ger utrymme för olika alternativ i fråga om periodiseringen. RegR höll

med Key Code om att prestationen fullgjordes löpande under avtalstiden och att den av dem gjorda intäktsredovisningen därmed inte kunde anses strida mot god redovisningssed. RegR biföll Key Codes talan.

5.1.6.2 RÅ 1998 ref 18

I RÅ 1998 ref 18 behandlades frågan om huruvida successiv vinstavräkning av pågående arbeten till fast pris inom byggbranschen var förenlig med bestämmelserna i KL och därmed kunde läggas till grund för beskattningen.

Ett antal byggbolag³⁰³ ansökte om förhandsbesked hos Skatterättsnämnden beträffande frågan om resultatmetodens³⁰⁴ förenlighet med de gällande skattereglerna för pågående arbeten. Enligt den nya ÅRL får pågående arbeten i byggnadsrörelse vinstavräknas successivt i takt med färdigställandet istället för, som tidigare, efter färdigställandet. Enligt skattereglerna, i punkt 3 av anvisningarna till 24 § KL, skulle fastprisarbeten redovisas enligt färdigställandemetoden. Byggbolagen hade för avsikt att använda successiv vinstavräkning enligt resultatmetoden i räkenskaperna från och med räkenskapsåret 1997. Byggbolagens fråga var om det ändå var färdigställandemetoden som skulle ligga till grund för beskattningen. Byggbolagens uppfattning tycktes vara att skattereglerna för pågående arbeten var tvingande därför alltid skulle tillämpas, oavsett hur pågående arbeten hade redovisats i räkenskaperna. Konsekvensen av detta skulle då bli att användande av successiv vinstavräkning i räkenskaperna inte skulle få genomslag vid beskattningen.

Skatterättsnämnden hänvisade i sitt besked inledningsvis till företagsskatteberedningen vilken inför införandet av nya regler i KL 1981 uttalade att successiv vinstavräkning inte verkade vara uttryck för god redovisningssed. Beredningen menade också att beskattningen borde anpassas till bokföringsmässiga principer i det hänseendet, med andra ord inte beskatta pågående arbeten förrän efter det att uppdraget slutförts. Departementschefen anslöt sig sedan till denna uppfattning och uttalade i propositionen att vinstavräkning efter slutförandet av projekt verkade vara den metod som stämde bäst överens med god redovisningssed. Resultatet blev att reglerna i KL kom att innebära att resultatavräkning av pågående arbeten till fast pris skulle ske först när arbetet var färdigställt. Skatterättsnämnden gick sedan vidare till att peka på att införandet av nya ÅRL innebar att successiv vinstavräkning inte längre strider mot god redovisningssed. Den metod som enligt nämnden återfinns i ÅRL är balansmetoden. Nämndens slutsats var att det inte kan finnas något hinder för att lägga resultatet av en sådan redovisning till grund för beskattningen eftersom skattereglerna inte hindrar att ett högre värde än anskaffningsvärdet för de pågående arbetena redovisas. Nämnde menade också att resultatmetoden bara är ett alternativ till balansmetoden vilket leder till att inte heller en redovisning enligt denna metod strider mot bestämmelserna i punkt 3 av anvisningarna till 24 § KL.

Skatterättens slutsats var att redovisning enligt resultatmetoden skulle läggas till grund även för beskattningen.

Två av byggbolagen överklagade och yrkade att RegR skulle ändra förhandsbeskedet.

³⁰³ JM Byggnads AB, NCC AB, PEAB AB, PLATZER BYGG AB, SIAB AB och SKANSKA AB.

³⁰⁴ Resultatmetoden i rättsfallet är den metod för successiv vinstavräkning som tar utgångspunkt i resultaträkningen.

RegR konstaterade inledningsvis att pågående arbeten brukar karaktäriseras som ett mellanting mellan lager och fordringar. Reglerna i KL gjorde enligt RegR att pågående arbeten behandlades som lager även om de inte motsvarar tillgångar i den skattskyldiges ägo. RegR menade att balansmetoden innebar motsvarande behandling av posten, Successiv vinstavräkning enligt resultatmetoden menade RegR däremot i större utsträckning behandlade pågående arbeten som fordringar.

RegR menade att det avgörande var att den upplupna intäkt som blir följden av en redovisning enligt resultatmetoden inte beräknas till ett lägre värde än vad som är tillåtet enligt punkt 3 i anvisningarna till 24 § KL. RegR ansåg inte att resultatmetoden stod i strid med anvisningspunkten och avslog överklagandet. RegR fastställde därmed Skatterättsnämndens förhandsbesked vilket resulterade i att beskattning av pågående arbeten ska ske enligt resultatmetoden då denna metod har använts i räkenskaperna.

5.1.6.3 Diskussion utifrån rättsfallen

Westermarck hänvisar till RÅ 1999 ref 32 och menar att RegR ger uttryck för ett nytt synsätt i domen jämfört med tidigare och att det mot bakgrund av domskälen går att finna stöd för Knutssons uppfattning i debatten, det vill säga att det råder valfrihet för den skattskyldige och att vald metod ska tillämpas även vid beskattningen. Westermarck menar att RegR i sin bedömning verkar ha utgått från tankar om valfrihet och bundenhet så som de uttrycks i förarbetena till IL.³⁰⁵ Westermarck ser domen som ett tecken på att skattesystemets acceptans av redovisningssystemet numera är total. I tidigare rättsfall har RegR gett uttryck för ett synsätt med innebörden att det görs fristående skattemässiga bedömningar. Denna syn på saken verkar inte längre råda och Westermarck menar att tre bedömningar tycks ha styrt avgörandet. Den första bedömningen är att skatterättens intäktsredovisning följer redovisningens, den andra att den goda redovisningsseden är föränderlig över tiden och den tredje att om god redovisningssed ger utrymme för olika alternativ så ska beskattningen grundas på det av företaget valda alternativet.³⁰⁶ Domen innebär enligt Westermarck en väsentlig förändring jämfört med den traditionella uppfattningen att en redovisningsfråga har bara en korrekt lösning och att detta svar kan ges av skattesystemets företrädare.³⁰⁷ Domen ger vidare uttryck för att skatterättens intäktsredovisning följer redovisningens, att den goda redovisningsseden är föränderlig över tiden och att beskattningen ska grundas på den av företaget valda metoden om god redovisningssed ger utrymme för olika alternativ. Westermarck menar att en parallell kan göras till den aktuella debatten och meningsutbytet mellan Törnqvist och Knutsson. Den metod Törnqvist förespråkar, huvudmetoden, är enligt Westermarck ett tillåtet alternativ men Knutsson har rätt i att det inte finns något tvång att använda denna metod. Dessutom anser Westermarck att Knutsson har en poäng i att god redovisningssed inte spelar någon roll så länge det finns en uttrycklig skatteregel.³⁰⁸

Om vi förstår Westermarck rätt så anser han att utgången i RÅ 1999 ref 32 talar för Knutssons uppfattning att företaget har en valmöjlighet och att den av företaget valda metoden sedan ska

³⁰⁵ Westermarck, *Beskattning av pågående arbeten – en fråga om systemacceptans och systemkonkurrens mellan redovisning och beskattning*, s. 117.

³⁰⁶ A. a., s. 118.

³⁰⁷ A. a., s. 119.

³⁰⁸ A. a., s. 118.

ligga till grund för beskattningen. Vi uppfattar det som om Westermark anser att det av utgången i RÅ 1999 ref 32 följer att även posten pågående arbeten på löpande räkning hör till de områden som omfattas av den grundläggande kopplingsregeln och att den av företagen i räkenskaperna gjorda redovisningen ska få genomslag också vid beskattningen. Vi hade kunnat hålla med Westermark om detta om det hade varit så att förutsättningarna var likartade för serviceavgifterna i RÅ 1999 ref 32 som för posten pågående arbeten på löpande räkning. Nu anser vi att det inte är så eftersom det i RÅ 1999 ref 32 saknades särskilda skatteregler för posten medan det för pågående arbeten på löpande räkning finns regler i IL.

Kopplingsproblematiken är enligt Norberg komplex och det är ett stort antal bestämmelser i skattelagstiftningen som berörs.³⁰⁹ Det bör dock uppmärksammas att det finns olika konflikter beroende på reglernas utformning och Norberg föreslår, med utgångspunkt i hur KL och IL var respektive är uppbyggda, en indelning av sambandet mellan redovisning och inkomstbeskattning i tre typfall. Typfall ett är de fall då särskilda skatteregler saknas för en post vilket medför att god redovisningssed ska följas vid beskattningen. Den grundläggande kopplingsregeln i 14 kap. 2 § IL är således tillämplig. I det ovan refererade RÅ 1999 ref 32 med serviceavgifter saknades som vi har sett en uttrycklig skatteregel för posten vilket gjorde att taxeringen enligt RegR skulle grunda sig på av företaget i räkenskaperna gjorda periodiseringar. Detta är ett således ett exempel på typfall ett enligt Norberg. Domstolen uttalade i målet att den skattskyldige har rätt att välja redovisningsmetod om det finns olika metoder att tillgå vid bokföringen samt att beskattningen ska grundas på den intäktredovisning företaget har gjort under förutsättning att sagda redovisning inte står i strid med god redovisningssed eller särskilda bestämmelser i skattelagstiftningen. Norberg menar att det utifrån RegR:s uttalande är fråga om två olika prövningar. Den första prövningen är om det finns någon särskild skatteregel för posten i fråga, den så kallade lagtolkningsfrågan, medan den andra prövningen rör om företagets redovisning står i strid med god redovisningssed.³¹⁰ Den senare frågan menar Norberg handlar om kvaliteten på redovisningen och en rimlig utgångspunkt där borde vara en presumtion om att företagen följer god redovisningssed.³¹¹ Prejudikatvärdet av RegR:s domar får enligt Norberg betraktas som begränsat beträffande innehållet i god redovisningssed och viss försiktighet bör därför iaktas när det är fråga om att dra generella slutsatser om god redovisningssed utifrån rättspraxis.³¹² Norberg menar däremot att speciellt lagtolkningsfrågorna är värdefulla att ta upp även framöver och att det stora antalet skatteregler för inkomstberäkningen gör att det finns ett behov av att belysa tolkningsfrågorna i fler fall.³¹³ Norberg anser att RÅ 1999 ref 32 är det enskilt viktigaste målet från de senaste åren beträffande det kopplade områdets omfattning i praxis³¹⁴ men han tycks också mena att utgången i målet inte direkt kan appliceras på posten pågående arbeten till följd av att förutsättningarna är olika i de båda fallen³¹⁵. Vår slutsats är att Westermark har rätt i att RÅ 1999 ref 32 är intressant då RegR gav uttryck för en delvis ändrad syn jämfört med tidigare beträffande förhållandet mellan redovisning och beskattning. Däremot håller vi inte med honom om att utgången i detta mål kan användas för att rättfärdiga användandet av alternativmetoden vid redovisning och beskattning av pågående arbeten på löpande räkning då det för dessa fall finns en särskild skatteregel. Vi menar att det istället är Törnqvist som är inne på rätt spår då han refererar till RÅ 1998 ref 18.

³⁰⁹ Norberg, *Har kopplingen mellan redovisning och beskattning förstärkts?*, s. 325.

³¹⁰ A. a., s. 327.

³¹¹ A. a., s. 332.

³¹² Norberg, *Senare års rättspraxis beträffande sambandet mellan redovisning och beskattning på det kopplade området – några reflektioner*, s. 512.

³¹³ A. a., s. 517.

³¹⁴ Norberg, *Har kopplingen mellan redovisning och beskattning förstärkts?*, s. 331.

³¹⁵ A. a.

Pågående arbeten är exempel på typfall två, det vill säga en post där det finns en särskild skatteregel vilken ställer upp uttryckliga krav på en koppling till räkenskaperna. En sådan koppling har generellt benämnts som ett formellt samband. Innebörden av detta formella samband är att skattelagstiftningen kräver att motsvarande avdrag har gjorts i räkenskaperna för att det ska godkännas vid taxeringen och att samma värdering ska ha gjorts i årsredovisningen för att vara godtagbar vid beskattningen.

Typfall tre är de fall då en särskild skatteregel finns men inte innehåller något uttryckligt krav på koppling till redovisningen. Formellt samband saknas i det här fallet.³¹⁶ Då det främst är typfallen ett och två som är av intresse för analysen är det enbart de som kommer att behandlas i resten av framställningen.

Norberg menar att praxis från RegR visar på ett konsekvent förhållningssätt. I de fall en post har ansetts tillhöra det kopplade området, det vill säga särskilda skatteregler saknas, så har man följt god redovisningssed. Detta synsätt har inte någon gång frångåtts av domstolen.³¹⁷ Lagtolkningsfrågan, det vill säga att bestämma omfattningen av den formella kopplingsregeln i 14 kap. 2 § IL i förhållande till särskilda skatteregler, menar Norberg däremot kan vara skäl till att ta upp vissa frågor till prövning. Han ser rättsfallet RÅ 1998 ref 18 som ett exempel på detta.³¹⁸ Även om frågan i RÅ 1998 ref 18 rörde pågående arbeten till fast pris anser vi att slutsatserna utifrån utgången kan överföras till pågående arbeten på löpande räkning. Norberg menar att minimivärderingsreglerna för arbeten till fast pris framgår av 17 kap. 23 och 27 §§ IL.³¹⁹ Motsvarande regler för pågående arbeten på löpande räkning borde då vara 17 kap. 23 och 26 §§ IL. Vi anser att det är ett rimligt antagande att RegR skulle komma fram till att även reglerna för arbeten på löpande räkning är att anse som minimivärderingsregler. Vi menar att det inte vore rimligt att reglerna för den ena typen av pågående arbeten vore frikopplade medan de andra inte är det och därför antar vi att RegR dom i RÅ 1998 ref 18 äger tillämplighet även för pågående arbeten på löpande räkning.

God redovisningssed för pågående arbeten bestod tidigare i att vinstavräkna arbeten först vid färdigställandet. I och med införandet av RR 10 till följd av internationell påverka kom successiv intäktsredovisning att bli ny huvudregel vid redovisning av pågående arbeten. I punkt 3 av anvisningarna till KL, som var då rådande skattelagstiftning, stadgades att den i räkenskaperna gjorda redovisningen skulle accepteras vid beskattningen om den inte stod i strid med övriga regler för pågående arbeten. Så länge färdigställandemetoden var huvudregel för arbeten till fast pris, och då motsvarande alternativmetoden för arbeten på löpande räkning, inom redovisningen och betraktades som god redovisningssed var förhållandet oproblematiskt och några konflikter mellan redovisning och beskattning uppstod inte. Införandet av successiv intäktsredovisning medförde däremot att frågan om huruvida detta skulle få genomslag även vid beskattningen blev central.³²⁰ RegR slutsats i RÅ 1998 ref 18 var att reglerna om pågående arbeten var att betrakta som tvingande minimivärderingsregler. Successiv intäktsredovisning ansågs inte strida mot de uttryckliga skattereglerna och därmed skulle den skattemässiga inkomstberäkningen påverkas. RegR ansåg således att posten var

³¹⁶ A. a., s. 327.

³¹⁷ Norberg, *Senare års rättspraxis beträffande sambandet mellan redovisning och beskattning på det kopplade området – några reflektioner*, s. 510.

³¹⁸ A. a., s. 512.

³¹⁹ Norberg, *Har kopplingen mellan redovisning och beskattning förstärkts?*, s. 338.

³²⁰ A. a., s. 332.

kopplad till redovisningen.³²¹ Domen medför att redovisningen ska följas vid beskattningen så länge den inte innebär en värdering under vad som är lägsta tillåtna skattemässiga värde. Konsekvensen av detta är att då en högre värdering görs i bokföringen, till exempel på grund av användande av huvudmetoden, så får det genomslag även vid beskattningen.³²² Det hade dock varit möjligt för RegR att göra en annan tolkning, något som vi återkommer till nedan.

Vår slutsats är att sambandet mellan redovisning och beskattning för posten pågående arbeten på löpande räkning, främst till följd av RegR:s dom i RÅ 1998 ref 18, gör att användande av huvudmetoden i räkenskaperna får genomslag vid beskattningen. Domen kan vidare enligt vår uppfattning tolkas så att det råder valfrihet för företagen mellan alternativmetoden och huvudmetoden beträffande redovisning av pågående arbeten på löpande räkning. Westermark försöker istället stödja sig på RÅ 1999 ref 32, där RegR slog fast där att inkomstbeskattningen ska grunda sig på av företag i räkenskaperna gjorda periodiseringar då skatteregler saknas för en post, för att motivera den av Knutsson åberopade valfriheten vid redovisning av pågående arbeten. Vi anser inte att Westermarks hänvisning är korrekt då det rör sig om två olika situationer, eller typfall som Norberg kallar dem. Törnqvist har däremot rätt i att valfriheten härstammar från RÅ 1998 ref 18 och att utgången i målet talar för att skatteregeln i 17 kap. 26 § IL är frivillig. Frågan om alternativmetodens förenlighet med ÅRL och god redovisningssed löses dock inte genom detta konstaterande. Det enda vi anser att man kan säga med säkerhet är just det att det råder valfrihet så länge den i räkenskaperna gjorda värderingen inte understiger lagstiftningens lägsta värde och att den i räkenskaperna gjorda periodiseringen genomslag vid beskattningen. RegR hade dock kunnat göra en annan tolkning av skattereglerna för pågående arbeten, nämligen den att skattereglerna för pågående arbeten är tvingande och att det är fråga om en frikopplad post. Westermark är inne på detta spår och verkar mena att utgången i RÅ 1998 ref 18 ger stöd för denna uppfattning. Posten pågående arbeten skall enligt detta synsätt tillhöra kategorin typfall tre. Följden av detta skulle bli att ett företag skulle beskattas i enlighet med alternativmetoden oavsett om de redovisat enligt huvudmetoden i räkenskaperna. Vi anser att Westermarks uppfattning om regeln i 17 kap. 36 § IL som tvingande är värd att titta närmare på, något vi gör i nästkommande avsnitt.

5.1.7 Är skatteregeln i 17 kap. 26 § IL frivillig?

Regeln för pågående arbeten på löpande räkning i 17 kap. 26 § IL lyder:

*”Värdet av pågående arbeten som utförs på löpande räkningen **behöver inte** (vår markering) tas upp som tillgång. Istället **skall** (vår markering) de belopp som den skattskyldige under beskattningsåret fakturerar för arbetena tas upp som intäkt.”*

Törnqvist menar, som vi har sett ovan, att innebörden av skatteregeln för pågående arbeten på löpande räkning är att den skattskyldige erbjuds en möjlighet att inte tillgångsredovisa kostnader för ofakturerade arbeten. Det strider däremot inte mot skattereglerna att ta upp kostnaderna som en tillgång i räkenskaperna enligt Törnqvist och då det görs så ska ingen justering ske med stöd av den skattemässiga särregeln inför taxeringen.³²³ Törnqvist anser således att skatteregeln i 17 kap. 26 § IL är frivillig och att företagen kan välja om de vill

³²¹ Ibid.

³²² A. a., s. 335.

³²³ Törnqvist, *Redovisning och beskattning av pågående arbeten på löpande räkning*, s. 495.

tillämpa den eller inte. Enda förutsättningen för att den i räkenskaperna gjorda redovisningen av pågående arbeten på löpande räkning ska godkännas vid taxeringen menar Törnqvist är att värdet inte understiger det värde som anges i 17 kap. 26 § IL.³²⁴ Vidare anser Törnqvist att följden av detta blir att de företag som lyder under ÅRL är tvungna att redovisa pågående arbeten på löpande räkning enligt huvudmetoden.³²⁵ Författaren hävdar att skattereglerna för pågående arbeten infördes i syfte att utgöra en lättnadsregel till den gamla BFL. Med hänvisning till utgången i RÅ 1998 ref 18 och RÅ 2000 ref 26, där den av företagen i redovisningen valda metoden har fått genomslag även i beskattningen eftersom metoden inte stred mot skattereglerna, menar Törnqvist att företagen kan välja att låta successiv vinstavräkning ligga till grund för beskattningen.³²⁶ Konsekvensen av detta resonemang är att beskattningstidpunkten för tjänsteuppdrag på löpande räkning tidigareläggs jämfört med vad som är fallet vid vinstavräkning först vid projektets färdigställande.

Knutsson ifrågasätter Törnqvists uppfattning att skatteregeln i 17 kap. 26 § IL inte längre skulle vara möjlig att tillämpa för företag som lyder under ÅRL, en uppfattning som hon dessutom menar att Törnqvist är relativt ensam om då både praxis och kompletterande normgivning stöder uppfattningen att alternativmetoden är väl förenlig med ÅRL. Vidare menar Knutsson att det borde ha framgått av förarbetena till ÅRL eller IL om lagstiftaren haft för avsikt att förändra rättsläget beträffande redovisning av pågående arbeten på löpande räkning men att så inte har skett.³²⁷ Frågan kommenterades för det första inte i förarbetena till ÅRL och Knutsson menar att en så pass genomgripande förändring som det skulle innebära i fall alternativmetoden inte längre är tillåten redovisningsmetod rimligtvis borde ha tagits upp till diskussion. Förändringar av redovisningsreglerna får inte vara omotiverade enligt Knutsson. En möjlighet, menar Knutsson, är att ÅRL inneburit en oavsiktlig förändring av rättsläget, något som i så fall borde ha kommenterats i förarbetena till IL när den kom fyra år senare. Någon sådan kommentar återfanns dock inte i dessa förarbeten och skatteregeln för pågående arbeten på löpande räkning infördes dessutom oförändrad i IL. Knutsson menar att allt detta sammantaget tyder på att räkenskaper som är upprättade enligt alternativmetoden ska godtas vid taxeringen.³²⁸

Bengtsson ger Knutsson rätt i att en tolkning med innebörden att alternativmetoden är oförenlig med ÅRL skulle innebära att en mycket radikal och genomgripande förändring beträffande redovisning av pågåenden arbeten på löpande räkning i och med ÅRL utan att detta har kommenterats i förarbetena. Han håller dessutom med Knutsson i att skattereglerna vid en sådan tolkning skulle ha blivit obsoleta i och med införandet av ÅRL och att det då är anmärkningsvärt att reglerna infördes oförändrade i den nya lagstiftningen på skatteområdet, IL.³²⁹

Westermarck menar att bland annat frågan om huruvida IL har inneburit någon materiell förändring i förhållande till KL och om reglerna för pågående arbeten är tvingande eller inte är centrala för att förstå skattesystemets agerande och reaktioner.³³⁰ Han frågar sig om det finns något i de, som han uttrycker det, påbjudande ordvalet i bestämmelserna om pågående arbeten som gör att de kan uppfattas som frivilliga eller om det finns något i just 17 kap. 26 §

³²⁴ Törnqvist, *Replik om redovisning och beskattning av pågående arbeten m.m.*, s. 195.

³²⁵ A. a., s. 196.

³²⁶ A. a., s. 195.

³²⁷ Knutsson, *Redovisning och beskattning av pågående arbeten på löpande räkning*, s. 612.

³²⁸ A. a., s. 614.

³²⁹ Bengtsson, *Redovisningsrättens Bermudatriangel – redovisning av tjänsteuppdrag på löpande räkning*, s. 293.

³³⁰ Westermarck, *Systemacceptans och systemkonkurrens mellan redovisning och företagsbeskattning*, s. 497.

som skiljer ut den från övriga tvingande skatteregler.³³¹ Svaret blir nekande efter att Westermarck bland annat har tittat i förarbeten till IL och studerat vad som har sagts i doktrinen. Westermarck menar att allt tyder på att skatteregeln i 17 kap. 26 § IL är tvingande.³³² I doktrinen hänvisar Westermarck bland annat till Andersson, Enérus och Tivéus vilka har uttalat att det är sannolikt att ordvalet i paragrafen inte varit avsett att markera valfrihet³³³ och Eriksson som menar att de särskilda skattereglerna för pågående arbeten på löpande räkning innebär en senareläggning av beskattningen. Eriksson framhåller tydligt att det är fråga om två olika regelverk inom redovisning och beskattning.³³⁴ Westermarcks slutsats är att skatteregeln i 17 kap. 26 § IL är tvingande och att redovisning enligt huvudmetoden i räkenskaperna därmed inte skulle få genomslag vid taxeringen.³³⁵ Westermarck menar att det är tillåtet att redovisa enligt huvudmetoden, som Törnqvist förespråkar, men att det inte finns något tvång att göra det.³³⁶ Hans slutsats verkar dessutom vara att redovisning enligt denna metod hur som helst inte får genomslag vid beskattningen utan att skatten alltid beräknas enligt alternativmetoden eftersom skatteregeln för pågående arbeten på löpande räkning är tvingande.

Norberg har diskuterat frågan om huruvida IL har inneburit en materiell förändring i förhållande till KL och hans slutsats är att någon förändring inte tycks ha skett beträffande kopplingen till redovisningen vid införandet av IL istället för KL.³³⁷ Han menar också att mycket tyder på att ändringarna beträffande de grundläggande inkomstberäkningsreglerna inte verkar ha medfört någon ändring när det gäller kopplingen till redovisningen. Däremot konstaterar författaren att vissa drag har använts i regleringen vilka kan vara av betydelse vid tolkning av periodiseringsreglerna. Regleringen i IL utgår från att formuleringen *får dras av* ska utläsas som att den skattskyldige har en valmöjlighet medan *skall dras av* ger uttryck för att ett visst tillvägagångssätt ska användas. Norberg ställer sig frågan om regleringstekniken kan ha någon betydelse vid tolkning av skatteregler i syfte att bedöma huruvida en post ska anses tillhöra det kopplade området eller inte. Författaren menar att det skulle vara möjligt att se bestämmelse där uttrycket *får dras av* som regler vilka innebär valmöjligheter vid periodiseringen av inkomster och utgifter. Det skulle då också eventuellt kunna leda till att posten ska anses tillhöra det kopplade området och att beskattningen ska följa redovisningen även om någon uttrycklig koppling inte föreskrivs. Regler som är formulerade som *skall*-regler skulle då kunna uppfattas som exklusiva och med innebörden att den skatterättsliga periodiseringen ska ske utan koppling till redovisningen.³³⁸ Norberg menar att slutsatsen, om man lägger stor vikt vid regleringstekniken i IL, skulle kunna bli att beskattning av pågående arbeten inte behöver ske i takt med intäcksredovisningen om företagen redovisar enligt huvudmetoden. Å andra sidan påpekar han att det är tveksamt om regleringstekniken verkligen kan ges denna innebörd då reglerna är oförändrade jämfört med vad som sades i KL, den lagstiftning som var gällande vid tidpunkten för utgången i RÅ 1998 ref 18. Norberg menar att det mesta tyder på att utvecklingen mot en förstärkt koppling mellan redovisning och beskattning i oklara fall har kodifierats genom IL. Vissa tveksamheter finns dock, bland

³³¹ A. a., s. 498.

³³² A. a., s. 499 ff.

³³³ Andersson, Enérus & Tivéus, *Inkomstskattelagen. En kommentar. Del 1*, s. 435.

³³⁴ Eriksson, *Praktisk beskattningsrätt*, s. 315 ff.

³³⁵ Westermarck, *Systemacceptans och systemkonkurrens mellan redovisning och företagsbeskattning*, s. 501.

³³⁶ Westermarck, *Beskattning av pågående arbeten – en fråga om systemacceptans och systemkonkurrens mellan redovisning och beskattning*, s. 119.

³³⁷ Norberg, *Har kopplingen mellan redovisning och beskattning förstärkts?*, s. 336-337.

³³⁸ A. a., s. 337.

annat till följd av den regleringsteknik som har använts i IL.³³⁹ Den troliga slutsatsen är dock att beskattningen i tveksamma fall ska baseras på redovisningen.

Norberg och von Bahr menar i en kommentar till rättsfallet RÅ 1998 ref 18 att det går att läsa skattebestämmelsen för pågående arbeten till fast pris som en tvingande skatteregel som ska följas oavsett vilken metod som har använts vid redovisningen. Regeln om skuldföring vid pågående arbeten till fast pris var i KL, och är i IL, formulerad som en *skall*-regel och ordet *skall* markerar, som vi också sett ovan, en tvingande regel enligt strukturen i IL. Regeln ger därför, enligt författarna, intryck av att vara tvingande. Norberg och von Bahr menar att en möjlig tolkning av regeln därmed skulle vara att anse reglerna om pågående arbeten som frikopplade, dock med begränsningen att det åsatta värdet inte fick understiga det lägsta tillåtna skattemässiga värdet.³⁴⁰ Detta skulle då innebära att företag skulle beskattas i enlighet med alternativmetoden oaktat om de hade redovisat i enlighet med huvudmetoden i sina räkenskaper.

RegR hade således möjligheten att göra tolkningen i RÅ 1998 ref 18 att skatteregeln är tvingande och alltid ska tillämpas vid beskattningen, men de valde som vi har sett ett annat synsätt. Den skattskyldiges bokföring ska enligt RegR följas vid beskattningen om inte värderingen däri understiger det lägsta tillåtna skattemässiga värdet.³⁴¹ De skattemässiga reglerna om pågående arbeten sågs således vid rättegången som tvingande minimivärderingsregler.³⁴² Den av RegR valda tolkningen av skatteregeln innebar en starkare grad av koppling till redovisningen än vad som hade varit fallet om den hade utgått från det andra synsättet.³⁴³

Vi anser att RegR:s dom i RÅ 1998 ref 18, där domstolen uttalade att skattereglerna för pågående arbeten är minimiregler och att successiv intäktsredovisning ska tillämpas även vid taxeringen om så har skett i räkenskaperna, tyder på att Törnqvist delvis har rätt. Vi håller med Törnqvist om att skatteregeln inte är tvingande och vi håller med honom om att redovisning av pågående arbeten enligt huvudmetoden får genomslag även vid beskattningen. Westermarks slutsats att skatteregeln i 17 kap. 26 § IL skulle vara tvingande kan vi inte hålla med om. Det är möjligt att göra tolkningen att paragrafen är tvingande, det har Westermars rätt i, däremot anser vi att det efter utgången i RÅ 1998 ref 18 borde stå klart att en sådan tolkning inte har stöd i rättspraxis. RegR:s domslut visar istället, menar vi, på att regeln inte är tvingande och att posten pågående arbeten tillhör det kopplade området och att av företagen i räkenskaperna gjorda periodiseringar av pågående arbeten på löpande räkning ska följas vid beskattningen. Används huvudmetoden i räkenskaperna är det således denna metod även beskattningen ska grunda sig på. Vi anser också att Knutsson och Bengtsson har en viktig poäng då de påpekar att en så pass stor förändring av rättsläget borde ha kommenterats i förarbetena till ÅRL och IL men att så inte har skett. Det vore dessutom märkligt, tycker vi, att föra in inte längre gällande regler oförändrade från KL till IL fyra år efter införandet av ÅRL om nu avsikten var att förbjuda tillämpning av alternativmetoden för vissa företag. Det troliga anser vi är att skatteuttaget sker i enlighet med av företaget i räkenskaperna vald metod och att företagen än så länge kan välja mellan huvudmetoden och alternativmetoden vid redovisning av pågående arbeten på löpande räkning.

³³⁹ A. a., s. 342.

³⁴⁰ Norberg & von Bahr, *Inkomst av näringsverksamhet* s. 301.

³⁴¹ Norberg, *Har kopplingen mellan redovisning och beskattning förstärkts?*, s. 338.

³⁴² A. a., s. 333.

³⁴³ A. a., s. 335.

5.1.8 Varför har konflikten aktualiserats först på senare tid?

En annan intressant fråga i sammanhanget anser vi är varför redovisning och beskattning av pågående arbeten har blivit en livligt omdebatterad fråga de senaste åren. Denna fråga tycker vi är särskilt intressant mot bakgrund av att redovisningsposten inte verkar ha tilldragit sig något större intresse tidigare. Enligt prop. 1980/81:68 saknades det vid lagförslagets tillkomst uttryckliga regler för pågående arbeten i byggnads-, anläggnings-, hantverks- och konsultrörelser.³⁴⁴ Behovet av regler för pågående arbeten hade påtalats av företagsskatteberedningen som menade att behovet till stor del bottade i olika uppfattning i BFL och hos skattedomstolarna om den skattemässiga behandlingen av pågående arbeten. Medan BFL föreskrev resultatredovisning först efter det att arbeten hade slutförts så ansåg skattedomstolarna att det var korrekt att beskatta pågående arbeten successivt under utförandet. Det oklara rättsläget gjorde att företagsskatteberedningen påtalade behovet av skatteregler för pågående arbeten. Beredningen ansåg att strävan skulle vara att så långt som möjligt försöka nå överensstämmelse mellan skattelagstiftningen och BFL:s redovisningsmässiga principer.³⁴⁵ Även övriga remissinstanser instämde i behovet av klarläggande regler och departementschefen höll med samtidigt som han poängterade att det inte skulle bli aktuellt med någon detaljerad lagstiftning, utan att reglerna främst borde få karaktär av ramlagstiftning.³⁴⁶ Utgångspunkten i förslaget var att pågående arbeten på löpande räkning skulle resultatredovisas i takt med faktureringen. Enligt departementschefen var det inte rimligt att generellt föreskriva aktivering av pågående arbeten då *”en sådan redovisningsskyldighet skulle leda till stora praktiska problem särskilt för många mindre företag”*. Enligt departementschefen var det givet att en redovisningsmetod där de direkta kostnaderna aktiveras är mer komplicerad än en metod som utgår från faktureringen.³⁴⁷ Departementschefen menade att regler med innebörden att värdet av pågående arbeten på löpande räkning aldrig behövde aktiveras i boksluten var enkla att förstå och tillämpa.³⁴⁸ Den valda metoden var i de flesta fall mycket enkel att tillämpa.³⁴⁹

För pågående arbeten till fast pris föreslog departementschefen att direkta kostnader skulle aktiveras som en tillgång medan ersättningar, till exempel a contobetalningar från beställare, skulle skuldföras. Enligt departementschefen var denna metod den som bäst överensstämde med företagsekonomiska principer och begreppet god redovisningssed.³⁵⁰

I rättsfallet RÅ 1998 ref 18 hänvisade Skatterättsnämnden i sitt förhandsbesked till företagsskatteberedningens uttalande om att successiv vinstavräkning inte verkade vara överensstämmande med då rådande god redovisningssed. Detta menade beredningen motiverade att inte beskatta fastprisuppdrag förrän efter slutförandet. Som vi sett ovan anslöt sig departementschefen till företagsskatteberedningens uppfattning och innebörden av skattereglerna var att resultatavräkning för pågående arbeten till fast pris skulle ske först när arbetet var färdigställt. Skatterättsnämnden påpekade också i RÅ 1998 ref 18 att införandet av

³⁴⁴ Prop. 1980/81:68, s. 2.

³⁴⁵ A. a., s. 138.

³⁴⁶ A. a., s. 139.

³⁴⁷ A. a., s. 140.

³⁴⁸ A. a., s. 142.

³⁴⁹ A. a., s. 143.

³⁵⁰ A. a., s. 140.

den nya ÅRL inneburit en förändring inom redovisningen och att successiv vinstavräkning nu måste anses vara förenlig med god redovisningssed.

Om Skatterättsnämnden hade rätt i sitt påstående om att successiv vinstavräkning inte var överensstämmande med god redovisningssed vid tidpunkten för införandet av skattereglerna för pågående arbeten så tror vi att det är en av förklaringarna till att kontroverserna uteblev. Om alternativmetoden var uttryck för god redovisningssed så fanns det ju inget att debattera. Vi anser att alternativmetoden kan ses som ett uttryck för försiktighetsprincipen, en princip som länge har varit dominerande inom svensk redovisning. Norberg menar att den starka kopplingen till begreppet god redovisningssed kan skapa problem vid beskattningen av pågående arbeten då den bokföringsmässiga redovisningen går mot successiv vinstavräkning. Enligt Norberg uppstår inte samma problem vid beskattningen så länge redovisningen vilar på ett utpräglat försiktighetssynsätt³⁵¹ Vår teori är att problemen beträffande posten pågående arbeten har väckts i och med den förändring som har skett inom redovisningen och som har resulterat i att successiv vinstavräkning anses vara huvudmetod för redovisning av pågående arbeten på löpande räkning. Successiv vinstavräkning uppfattar vi som en metod där matchningsprincipen ges högre prioritet än försiktighetsprincipen och en metod som strävar efter att ge en så rättvisande bild som möjligt av ett företags ekonomiska ställning och resultat. Vi uppfattar det som om det är internationell påverkan som i hög grad har styrt utvecklingen av redovisningen mot att se successiv vinstavräkning som den bästa metoden för att redovisa pågående arbeten på löpande räkning. Kopplingen mellan redovisning och beskattning i Sverige skapar problem för posten eftersom skatteuttaget blir högre då huvudmetoden får ligga till grund för taxeringen istället för alternativmetoden. Utvecklingen av redovisningen och av god redovisningssed har således enligt vår uppfattning skapat en konflikt till följd av kopplingen mellan skatt och redovisning vilken ger företagen incitament att redovisa lägre värden i syfte att komma lindrigare undan i skattesammanhang. Thorell har uttalat att skattelagstiftaren borde inse att en koppling mellan skatteregler och redovisning medför att företagen utnyttjar varje möjlighet att skjuta på skatten genom att senarelägga intäkter och tidigarelägga avdrag.³⁵² En möjlig lösning anser vi vore att frikoppla posten pågående arbeten. Detta skulle resultera i att företag kan använda huvudmetoden i räkenskaperna samtidigt som skatteuttaget baseras på alternativmetoden. Vi tror att det skulle vara positivt ur ett redovisningsperspektiv då vi anser att successiv vinstavräkning är bättre redovisning och ger en mer rättvisande bild av ett företag än alternativmetoden.

5.2 Metodernas relation till redovisningsprinciperna

Vi har tidigare tagit upp frågan om realisationsprincipens betydelse för vad som utgör god redovisningssed vid intäktsredovisning. Det finns ytterligare några redovisningsprinciper som har en stor betydelse vid intäktsredovisning, och som är avgörande för innebörden i god redovisningssed, nämligen matchningsprincipen, försiktighetsprincipen och den mer övergripande principen om rättvisande bild. Vi ska här därför kort diskutera hur de olika redovisningsmetoderna för pågående arbeten är förenliga med dessa principer.

³⁵¹ Norberg, *Realisation av intäkter i näringsverksamhet – kommentar i anledning av ett rättsfall*, s. 700.

³⁵² Thorell, *Svensk företagsbeskattning och internationella redovisningsregler*, s. 565.

5.2.1 Alternativmetoden

Det lär vara oomstritt att alternativmetoden generellt sett bryter mot matchningsprincipen, eftersom ingen periodisering görs av inkomster och utgifter. Det torde också vara allmänt accepterat att matchningsprincipen numera är viktig för all resultatrapportering även om den inte uttrycks så tydligt i ÅRL. Alla utgifter kostnadsförs enligt alternativmetoden genast medan inkomsterna intäktsförs först vid faktureringen. Huruvida någon matchning alls görs är således helt beroende på företagets faktureringsrutiner.

Matchningsprincipen kan sägas vara nära förbunden med realisationsprincipen. En intäkt ska matchas mot de av företagets utgifter som har möjliggjort intjänandet av intäkten så fort den är realiserad. På sätt kommer redovisningen att bygga på bokföringsmässiga grunder. I avsnitt 5.1.3 konstaterade vi att det måste avgöras från fall till fall huruvida alternativmetoden kan sägas vara förenlig med innebörden i realisationsprincipen. Bedömningen blir avhängig av huruvida intäkterna kan anses realiseras löpande under arbetets gång eller först vid faktureringsstillfället. Resultatet av en bedömning utifrån ett traditionellt synsätt på försiktighetsprincipen skulle troligen kunna bli att faktureringen är det avgörande moment som innebär att intäkterna anses vara realiserade. Vi anser emellertid, att den tolkning av försiktighetsprincipen som uttrycks i ÅRL, nämligen att *rimlig* försiktighet ska tillämpas, knappast kan innebära att företag rutinmässigt ska använda alternativmetoden utan snarare talar för användandet av huvudmetoden.

En tillämpning av matchningsprincipen i kombination med den syn på realisationstidpunkten som kommer till uttryck i alternativmetoden skulle innebära att utgifterna balanseras i väntan på att matchas mot intäkterna vid faktureringsstillfället, i stället för att kostnadsföras genast. Vår åsikt är att detta hade inneburit en mycket bättre redovisning, eftersom matchningen av inkomster och utgifter är central för att ge en rättvisande bild av en enhets resultat och effektivitet. Vi är också övertygade om att det ligger i företagets intresse att tillämpa matchningsprincipen för större uppdrag för att på så vis kunna göra en ekonomisk utvärdering av det.

Vi har tidigare tagit upp frågan om att försiktighetsprincipen kan komma i konflikt med målet att redovisningen ska visa en rättvisande bild. Vi anser, med tanke på redovisningens syfte som informationskälla till många olika intressenter, att principen om en rättvisande bild har en så viktig funktion att den i frågan om pågående arbeten på löpande räkning väger tyngre än en alltför strikt tillämpning av försiktighetsprincipen. Att kostnadsföra alla utgifter löpande, men att vänta med intäktsredovisningen till faktureringsstillfället ger, anser vi, i princip inte alls en rättvisande bild av resultatet. Givetvis påverkas bilden av när faktureringen, och därmed intäktsföringen, sker. Det är troligt att det inom vissa branscher, särskilt bland tjänsteproducerande företag, är praxis att fakturera pågående arbeten löpande på ett sätt som på ett någorlunda korrekt sätt motsvarar den takt som löner och andra både direkta och indirekta kostnader belastar uppdragstagaren och därför medför att intäkter och kostnader matchas i redovisningen. Mot detta kan invändas att både RR 10 och RR 11, som vi tidigare sett, ger uttryck för synen att delbetalningar och förskott från kunden oftast inte återspeglar det arbete som utförts vid varje given tidpunkt.³⁵³

Vi har i uppsatsen fokuserat mer på intäkts- än på kostnadsredovisning. Det som bidrar mest till att alternativmetoden inte kan sägas ge en rättvisande bild är kanske inte att inkomsterna

³⁵³ Se RR 10 p 30 2 st. och RR 11 p 24 2 st.

redovisas först vid faktureringen, utan att utgifterna alltid kostnadsförs genast. Uttolkare av realisationsprincipen fokuserar mer på att diskutera när intäkter ska anses vara realiserade än när kostnader är det, vilket troligen beror på att matchningsprincipen utgår från intäkterna och kopplar samman dem med kostnaderna. Vi anser därför att den ”orättvisa” bild som redovisningen ger när alternativmetoden tillämpas framför allt beror på bristen på matchning, kombinerat med en väldigt strikt och traditionell syn på försiktighetsprincipen.

5.2.2 Färdigställandemetoden

Om vi jämför alternativmetoden med färdigställandemetoden, ser vi att de skiljer sig åt genom att färdigställandemetoden innebär ett avvaktande både med intäkts- och kostnadsföringen tills dess att uppdraget är fullbordat. Metoden innebär att utgifter och inkomster balanseras för att matchas först när utfallet är helt givet. Man kan säga att metoden bygger på försiktighetsprincipen genom att någon vinst inte redovisas förrän den helt säkert kan fastställas. Av samma anledning är det däremot svårt att anse att den bidrar till att visa en rättvisande bild, även om bilden av resultatet torde bli mindre snedvriden än med en redovisning enligt alternativmetoden. Balansposterna kommer att växa och växa ända tills uppdragstiden är slut, och uppdraget kommer inte att ge något utslag i företagets resultaträkning förrän det är avslutat. Dock torde denna metod endast i undantagsfall användas för uppdrag som utförs på löpande räkning.

5.2.3 Huvudmetoden

I den metod vi kallar huvudmetoden ingår, som vi tidigare förklarat, egentligen två olika metoder, nämligen successiv vinstavräkning och successiv intäktsredovisning. Vi har valt att i denna del av analysen behandla varje metod för sig eftersom deras olika karaktärer har en viss betydelse vid en bedömning av dem utifrån redovisningsprinciperna.

5.2.3.1 Successiv vinstavräkning

Att tillämpa successiv vinstavräkning, som är den *yttersta motpolen* till alternativmetoden med hänseende till försiktighetsprincipen, kan innebära ett avsteg från den traditionella och strikta tolkningen av denna princip. Försiktighetsprincipen uttrycks enligt vår åsikt emellertid tillräckligt tydligt i de krav som RR 10 och RR 11 ställer på en tillförlitlig beräkning av utfallet och metoden rekommenderas av Redovisningsrådet endast i de fall, då färdigställandegraden är känd och utfallet av uppdraget kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Det är därför långt ifrån alltid som successiv vinstavräkning får användas enligt dessa rekommendationer.

Som vi konstaterade i presentationen av metoden så bygger denna redovisningsmetod helt på matchningsprincipen. Att notera är emellertid att den kan sägas utgå från kostnadssidan i stället för som normalt intäktssidan, i det att färdigställandegraden beräknas utifrån nedlagda uppdragsutgifter. Intäktsföringen sker därför i takt med att kostnaderna redovisas, oavsett om arbetet är fakturerat eller inte. Successiv vinstavräkning anses numera vara förenlig med ÅRL

och god redovisningssed i situationer när dessa krav är uppfyllda, varför vi inte fördjupar oss mer i denna metod här. Vi vill ändå påpeka, att av samliga metoder vi tar upp så anser vi att successiv vinstavräkning är den som generellt sett ger den mest rättvisande bilden av företagets resultat och ställning.

5.2.3.2 Successiv intäktsredovisning

Metoden successiv intäktsredovisning bygger även den på matchningsprincipen. Liksom successiv vinstavräkning kan denna metod sägas överensstämma med en tolkning av realisationsprincipen som innebär att intäkterna anses realiseras löpande under tiden tjänsten utförs eller avtalat projekt produceras. I de fall utfallet av ett pågående arbete inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, och successiv vinstavräkning därmed inte bör användas, så anser vi att denna metod ger den mest rättvisande bilden.

5.2.4 Relationen mellan principerna och god redovisningssed

Hur stor betydelse varje enskild redovisningsprincip ska tillmätas i varje situation är omöjligt att säga, eftersom samspelet mellan olika principer och andra faktorer som påverkar bokföringen är komplicerat. Beroende på vilket företag och vilken situation det befinner sig så kan någon av principerna få mer tyngd. ÅRL ger i 2 kap. 4 § en möjlighet att avvika från någon av de grundläggande redovisningsprinciperna ifall det finns särskilda skäl och det är förenligt med god redovisningssed och kravet på en rättvisande bild. Vi riskerar här återigen att hamna en sorts cirkelresonemang, eftersom principerna anses ha stor betydelse för att avgöra vad som är en god redovisningssed, men man får bryta med dem ifall det överensstämmer med den goda redovisningsseden. Den valda redovisningsmetoden bör ändå enligt vår åsikt alltid bidra till att redovisningen som helhet ger en rättvisande bild av företaget. Med tanke på redovisningens grundläggande syfte som beslutsunderlag vid ekonomiska beslut anser vi att en god redovisningssed med nödvändighet måste grunda sig på metoder som resulterar i en rättvisande bild.

Om vi endast ser till det inflytande de allmänt accepterade redovisningsprinciperna har på god redovisningssed och särskilt beaktar den tyngd vi anser att matchningsprincipen och principen om att visa en rättvisande bild bör ha, blir vår slutsats att alternativmetoden är svår att förena med en teoretisk definition av god redovisningssed. Vår åsikt är att denna metod lägger alltför stor vikt vid försiktighetsprincipen vilket bidrar till att det redovisade resultatet inte ger en korrekt eller rättvis bild av verkligheten. Successiv vinstavräkning och successiv intäktsredovisning, de metoder vi gemensamt kallar huvudmetoden, är de metoder som bäst överensstämmer med en teoretiskt bestämd definition av god redovisningssed för pågående arbeten på löpande räkning.

5.3 Praxis och normgivningens betydelse för god redovisningssed

Ett av de argument för alternativmetoden som Knutsson trycker allra mest på är att metoden sedan länge är fast etablerad i praxis som redovisningsmetod för pågående arbeten på löpande

räkning. Knutsson menar att denna praxis var väl förenlig med gamla BFL³⁵⁴, vilket Törnqvist motsäger. Skälet till att praxisen uppstått verkar enligt Knutsson vara att intäkterna inte behöva anses vara realiserade förrän vid faktureringsstidpunkten.³⁵⁵ Författaren hämtar också stöd i det faktum att även andra länder har en liknande praxis, vilket enligt Knutsson är ytterligare ett belägg för att denna praxis är acceptabel. Vidare hänvisar Knutsson till de beskrivningar av god redovisningssed som finns i förarbetena till BFL och ÅRL. Där slås fast att såväl uttalanden från normgivande organ som befintlig redovisningspraxis har stor betydelse för innebörden av begreppet.

Kan då denna praxis, som Knutsson hänvisar till, vara grund nog att säga att alternativmetoden överensstämmer med god redovisningssed? Är det skillnad mellan *god* redovisningssed och en redovisningssed, vilken som helst? Det är tämligen oomtvistat att en praxis som bryter mot redovisningslagstiftningen inte kan betraktas som god redovisningssed. Knutssons åsikt är, som vi sett ovan, att alternativmetoden kan anses vara förenlig med ÅRL, eftersom pågående arbeten inte kan inbegripas i ÅRL:s regler om omsättningstillgångar, och eftersom realisationstidpunkten inte behöver inträffa förrän vid faktureringen. Vi utgår i diskussionen som följer från att alternativmetoden är accepterad enligt ÅRL och återgår till definitionen av god redovisningssed som finns i förarbetena till BFL och ÅRL, nämligen som en *faktiskt förekommande praxis* hos en *kvalitativt representativ krets* av bokföringsskyldiga.

Det är lätt att konstatera, att alternativmetoden motsvarar kravet på *faktiskt förekommande praxis*. Säkerligen kan det också hävdas, att det förekommer andra metoder som utgör praxis för redovisning av pågående arbeten på löpande räkning, till exempel successiv intäktsredovisning. Kan det då finnas två eller till och med fler som är god redovisningssed för en redovisningspost? Vi kommer strax att ta upp frågan om att god redovisningssed kan ha olika innebörd för olika typer av företag. Om vi bortser från olika typer av företag, bör frågan besvaras med ett nej, beroende på att ett av redovisningens viktigaste syften är jämförbarhet. Ett företags resultat ska inte bara kunna jämföras med resultatet från tidigare år, utan det ska också kunna jämföras med andra företags resultat. Ifall flera redovisningsmetoder skulle anses vara accepterade för samma redovisningspost, och de olika metoderna ger stora skillnader i visat resultat, försvinner möjligheten att jämföra företagen sinsemellan. Och kanske än värre, årsredovisningens tillförlitlighet skulle ifrågasättas. En rapport kan knappast upplevas som tillförlitlig ifall läsaren antingen tror att slumpen har avgjort valet av redovisningsmetod, eller utgår ifrån att företaget valt den metod som bäst hjälper ledningen att uppvisa det önskade resultatet. Ett lika stort problem blir det att hävda att årsredovisningen ger en rättvisande bild av företagets ställning och resultat. Visserligen ställs det vissa krav på tilläggsuppgifter om vilken metod som använts men det är ändå ofta svårt för läsaren att bedöma konsekvenserna av valet.

Thorell konstaterar att bokföringspraxis har en speciell och komplicerad funktion som uttolkare av lagen och god redovisningssed. Praxis har en så stark ställning gentemot lagen att lagen ofta är en ren kodifiering av praxisen.³⁵⁶ Ett exempel är de värderingsregler som fanns i gamla BFL, och som till viss del förts över i ÅRL. I den utredning³⁵⁷ som ledde fram till BFL förklarades, att värderingsreglerna inte byggde på någon sammanhållen teori eller syn på redovisningen, utan de grundades helt enkelt på den då aktuella redovisningspraxisen och allmänt accepterade redovisningskonventioner. Att sedan ge praxis rollen som uttolkare av

³⁵⁴ Knutsson, *Redovisning och beskattning av pågående arbeten på löpande räkning*, s. 612-613.

³⁵⁵ Se avsnitt 5.1.3 för en diskussion om realisationstidpunkten.

³⁵⁶ Thorell, *Skattelag och affärssed*, s. 34 -35.

³⁵⁷ SOU 1973:57.

lagar som praxis själv har stått som modell för innebär bara att man hamnar i ett cirkelresonemang.³⁵⁸ Detta menar vi är ett argument för att även andra faktorer som framför allt redovisningsteoretiska bedömningar måste ha en viktig roll i skapandet av god redovisningssed.

Det andra kriteriet för god redovisningssed som formulerats i förarbetena till ÅRL är att redovisningen ska vara praxis hos en *kvalitativt representativ krets* av bokföringsskyldiga. Detta torde innebära, att inte alla redovisningsseder kan anses som goda. Vi anser att begreppet kvalitativt representativ är tämligen luddigt. Det säger egentligen ingenting om kvalitén på redovisningen hos denna grupp mer än möjligen att den spänner från dålig till bra. Eller är det mer korrekt att tolka det som att kvalitén motsvarar den som den största gruppen bokföringsskyldiga uppvisar? Vi tror att syftet med formuleringen snarare är att peka på en grupp som håller en hög kvalitet på sin redovisning, men att utgångspunkten är att de flesta företagen håller denna höga kvalitet.

En annan viktig fråga är ifall god redovisningssed kan ha olika innebörd för olika typer av företag. Knutsson hänvisar i sin argumentering för alternativmetoden speciellt till mindre företag, i det att hon uttrycker att alternativmetoden är ”*enkel att tillämpa och ... inte minst för små och medelstora företag innebär den stora praktiska fördelar...*”.³⁵⁹ Debattören antyder alltså att stora och små företag kan tillämpa olika redovisningsmetoder, vilket väl är uppenbart för de flesta, särskilt när det gäller komplicerade redovisningsposter. Det finns, som läsaren säkert redan känner till, en uppdelning bland normgivarna som innebär att alla börsnoterade bolag ska följa Redovisningsrådets rekommendationer, medan övriga bolag får välja mellan att följa dessa eller BFN:s rekommendationer och allmänna råd. BFN utformar numera sina allmänna råd som förenklingar av Redovisningsrådets rekommendationer. Med tanke på normgivarnas inflytande över det som är god redovisningssed blir det ganska uppenbart att begreppet kan ha olika innebörd beroende på det bokföringspliktiga företags storlek. Att även de små företagen är skyldiga att tillämpa god redovisningssed framgår bland annat av BFL 4 kap. 2 §. Törning gör en uppdelning av god redovisningssed i tre nivåer för näringsdrivande företag. Den första gäller framför allt för noterade företag, dessa ska följa ÅRL och Redovisningsrådets rekommendationer. Onoterade företag kan dessutom välja mellan att antingen endast följa ÅRL och BFN:s allmänna råd och rekommendationer, eller att följa ÅRL och en kombination av Redovisningsrådets och BFN:s rekommendationer och allmänna råd.³⁶⁰ Törning menar vidare, att de företag som tillämpar BFN:s normer själv måste bevaka ifall ett redovisningssätt som rekommenderas av Redovisningsrådet blivit så allmänt etablerat att det utvecklats till god redovisningssed även bland onoterade företag.³⁶¹

Utöver företags storlek finns det ytterligare faktorer som påverkar vad som är god redovisningssed för en viss redovisningspost. Förarbetena till BFL³⁶² slår fast satt praxisen kan också variera från bransch till bransch, vilket man måste ta hänsyn till när man ska tolka vad som är god redovisningssed

När det gäller redovisningen av pågående arbeten på löpande räkning kan vi konstatera att det nu finns rekommendationer och allmänna råd utgivna av både Redovisningsrådet och BFN, som tillåter alternativmetoden i juridiska personers årsredovisning. Vilken ställning har då

³⁵⁸ Thorell, *Skattelag och affärssed*, s. 34 -35.

³⁵⁹ Knutsson, *Redovisning och beskattning av pågående arbeten på löpande räkning*, s. 612-613.

³⁶⁰ Törning, *God redovisningssed i icke-noterade företag*, s. 33.

³⁶¹ A. a., s. 34.

³⁶² Prop. 1975:104 s. 148.

dessa rekommendationer i förhållande till praxis? Kan ett normgivande organ utfärda en rekommendation som bryter mot praxis, och anses denna rekommendation då utgöra god redovisningssed? Frågan har inget entydigt svar eftersom lagstiftaren framhåller både praxis och normgivarna som avgörande för innebörden i begreppet, dock verkar praxis generellt ges en något större tyngd. Intressant att notera i detta sammanhang är vad BFN skrivit i kommentarerna till det allmänna rådet om intäkter, BFNAR 2003:3³⁶³:

”Alternativregeln³⁶⁴ leder regelmässigt till en sämre redovisning. Att BFN i det allmänna rådet ändå tillåter denna metod beror på att den är enklare att tillämpa och att den överensstämmer med skattereglerna.”

Till och med normgivaren själv anser alltså att den metod som de själv anger som en tillåten, om än alternativ, redovisning leder till en sämre redovisning än vad huvudmetoden gör. Vi har funderat över de motiv som BFN anger för att ändå tillåta metoden, och har kommit fram till att den existerande praxisen troligen har så stor påverkan på normgivningen att man inte vågar annat än att tillåta den. Ifall BFN ger ut rekommendationer som inte företagen följer finns inga sanktionsmöjligheter, vilket troligen skulle leda till viss prestigeförlust för BFN och försvåra framtida normgivning. Vidare anser vi att de skäl som anges för att tillåta alternativmetoden egentligen är indirekta, det vill säga dessa motiv ligger bakom att metoden har så stark ställning i praxis.

Thorell påpekar att de olika aspekter som påverkar innebörden i god redovisningssed får olika betydelse i olika sammanhang, eftersom redovisningen är kasuistisk.³⁶⁵ Vår åsikt är att en rekommendation i vissa fall bör tillmätas en större vikt än rådande praxis för att inte utvecklingen inom redovisningsområdet ska stagnera. Det finns annars åtminstone en teoretisk risk att viktiga förändringar förhindras genom att företagen vägrar att tillämpa nya rekommendationer.

Med tanke på att både Redovisningsrådet och BFN uttryckligen tillåter det vi kallar alternativmetoden i sina rekommendationer, och med hänsyn till alternativmetodens starka ställning i praxis, anser vi att metoden får anses vara i överensstämmelse med god redovisningssed. En aspekt som komplicerar ställningstagandet är emellertid att båda normgivarna i första hand rekommenderar successiv vinstavräkning, och frågan då uppstår huruvida två olika redovisningssätt båda kan utgöra god redovisningssed.

Sammanfattningsvis kan också sägas att god redovisningssed är starkt kopplat både till rådande praxis och till innehållet i den utfyllande normgivningen, alltså Redovisningsrådets och BFN:s rekommendationer och allmänna råd. Innehållet i god redovisningssed kan emellertid variera mellan stora och små företag, liksom mellan olika branscher. Vår slutsats måste ändå bli att det, med tanke på jämförbarhet och rättvisande bild, inte bör finnas stora skillnader på hur de grundläggande redovisningsprinciperna tolkas och tillämpas av olika typer företag. Vi anser också att man vid bedömandet av vad som är god redovisningssed måste ta vissa hänsyn till redovisningsteoretiska argument för att inte riskera att redovisningens utveckling förhindras. Ett argument för detta är att både redovisningslagstiftningen och normgivningen till viss del är ett resultat av vad som var praxis vid tillfället då lagarna och normerna skrevs.

³⁶³ <http://www.bfn.se/index.asp?/publikationer/vagledning.asp>.

³⁶⁴ Alternativregeln är BFN:s namn på den metod vi kallar alternativmetoden.

³⁶⁵ Thorell, *Skattelag och affärssed*, s. 33.

6 Sammanfattande synpunkter och slutsatser

I det här avslutande kapitlet sammanfattar vi vårt arbete och det vi har kommit fram till i vår diskussion och analys av alternativmetodens förhållande till ÅRL och god redovisningssed.

Vår slutsats är att det är korrekt att tillgångsföra ofakturerade pågående arbeten, under förutsättning att de uppfyller tillgångsdefinitionen. Matchningsprincipen spelar här en viktig roll för att periodens redovisade resultat ska ge en korrekt och rättvisande bild av verkligheten. Vi anser också att det är troligt att pågående arbeten är att klassificera som omsättningstillgångar, även om detta enligt oss inte är någon avgörande faktor vid en diskussion om redovisning av pågående arbeten. I stället menar vi att synen på när en intäkt ska anses vara realiserad bör tilldra sig mer intresse och vara i fokus vid en diskussion om hur redovisning av pågående arbeten på löpande räkning bör ske. Realisationsprincipen blir därmed av central betydelse vid en jämförelse mellan olika till buds stående metoder för att redovisa posten pågående arbeten på löpande räkning. Komna så långt kan vi konstatera att det inte är helt lätt att dra någon slutsats om alternativmetoden är i överensstämmelse med realisationsprincipen eller inte. Till viss del beror det på att det råder delade meningar om hur stor del av intjänandeprocessen som bör vara avklarad vid intäktsföringen. Det står vidare klart att varken lagstiftning eller normgivning på redovisningsrättens område ger några tydliga besked om när intäktsföring ska ske för pågående arbeten på löpande räkning. Detta tror vi kan ha bidragit till förekomsten av olika uppfattningar om vad som är att betrakta som den kritiska händelsen för pågående arbeten på löpande räkning och om när intäktsföring ska ske. Sammanfattningsvis kan vi säga att vi är tveksamma till att faktureringstillfället bör utgöra den kritiska händelsen, vilket är fallet enligt alternativmetoden, och att det bör vara denna tidpunkt som är avgörande för intäktsföringen. Det är således enligt vår mening tveksamt om alternativmetoden kan anses som förenlig med realisationsprincipen på ett godtagbart sätt.

När det gäller alternativmetodens förhållande till god redovisningssed menar vi att det är en rimlig slutsats att alternativmetoden är förenlig med god redovisningssed som detta begrepp definieras i Sverige i dag. Begreppet god redovisningssed är starkt kopplat till både rådande praxis och innehållet i utfyllande normgivning, alltså Redovisningsrådets och BFN:s rekommendationer. Alternativmetoden är dominerande i praxis, främst bland små och medelstora företag, och vi anser att detta är ett så pass tungt vägande skäl att det inte går att utan vidare avfärda alternativmetoden som stridande mot god redovisningssed. Även om innehållet i god redovisningssed kan variera mellan små och stora företag och mellan branscher står vi fast vid att alternativmetoden inte strider mot god redovisningssed för pågående arbeten på löpande räkning. Vi är däremot tveksamma till att alternativmetoden faktiskt *borde* utgöra god redovisningssed för pågående arbeten, bland annat med tanke på att vi anser den strider mot begreppet rättvisande bild och den internationellt sett betydelsefulla matchningsprincipen. Det är möjligt att alternativmetoden kan ses som ett uttryck för den inom svensk redovisning länge dominerande försiktighetsprincipen. Vi kan dock inte se att detta skulle väga upp de avsteg från matchningsprincipen och rättvisande bild som vi menar att metoden samtidigt innebär. Vi anser dessutom att huvudmetoden är förenlig både med begreppet rättvisande bild, matchningsprincipen och med försiktighetsprincipen.

Huvudmetoden är därmed, jämfört med alternativmetoden, en i vårt tycke överlägsen metod för att redovisa pågående arbeten på löpande räkning. Vi tycker att huvudmetoden är bättre redovisning och det enda rimliga alternativet på sikt för att redovisa pågående arbeten på löpande räkning, i alla fall om den övergripande målsättningen är att redovisningen ska utvecklas i riktning mot att ge en så rättvisande bild som möjligt av ett företags resultat och ställning.

Det som vi tror kan sätta käppar i hjulet för denna utveckling är den i arbetet behandlade starka kopplingen mellan redovisning och beskattning i Sverige. Posten pågående arbeten på löpande räkning tillhör enligt vad RegR uttalade i RÅ 1998 ref 18 det kopplade området och den redovisning av posten som görs i räkenskaperna ska ligga till grund även för beskattningen. Alternativmetoden infördes som en lättnadsregel till den gamla BFL och ansågs i huvudsak vara motiverad av förenklingsskäl. Redovisning enligt denna metod leder till en senarelagd beskattning för företagen vilket vi tror gör att många företag föredrar att redovisa pågående arbeten på löpande räkning enligt den. De företag som väljer att redovisa enligt huvudmetoden är tvungna att betala skatt för intäkter från pågående arbeten på löpande räkning vid en tidigare tidpunkt än de som väljer alternativmetoden. Så länge den metod som företagen använder i räkenskaperna får genomslag även vid beskattningen så ser vi klara hinder för en utveckling mot att få fler företag att redovisa posten pågående arbeten på löpande räkning enligt huvudmetoden. Vi anser att en lösning på problemet vore att frikoppla skattereglerna för pågående arbeten på löpande räkning så att företag beskattas i enlighet med alternativmetoden oavsett vilken metod de har använt i räkenskaperna. RegR hade möjligheten att göra denna tolkning av förhållandet mellan redovisningsreglerna och skattereglerna för posten i RÅ 1998 ref 18 men valde att se området som kopplat. Utgången i målet gör det enligt vår åsikt klart att skatteregeln i 17 kap. 26 § IL för pågående arbeten på löpande räkning inte är tvingande utan att det är frivilligt för företagen att tillämpa denna lättnadsregel. Det är möjligt att utifrån ordalydelsen i 17 kap. 26 § IL uppfatta regeln som tvingande, men vi menar att utgången i RÅ 1998 ref 18 effektivt sätter stopp för en sådan tolkning. Företagen kan således välja att redovisa pågående arbeten på löpande räkning antingen enligt alternativmetoden eller enligt huvudmetoden. Det val företagen gör vid räkenskaperna kommer dock att få genomslag vid beskattningen. Vi tror att svenska företag är benägna att redovisa enligt den metod som leder till en så sen beskattning som möjligt, med andra ord alternativmetoden i det här fallet.

Beträffande alternativmetodens förhållande till ÅRL så är vår slutsats att redovisning av pågående arbeten på löpande räkning enligt denna metod inte innebär en överträdelse av lagstiftningen. Vi menar att det generellt inte är tillåtet att bryta mot ÅRL, dess karaktär av ramlag till trots. Lagreglerna i ÅRL är tvingande om inget annats sägs och det är därför många gånger inte möjligt att välja någon annan lösning än den i lagen explicit uttryckta. Vi anser däremot inte att redovisning av pågående arbeten på löpande räkning enligt alternativmetoden innebär en överträdelse av ÅRL. Om pågående arbeten betraktas som omsättningstillgångar, vilket vi trots tveksamheterna beträffande klassificeringen anser är en rimlig utgångspunkt, så är det värderingsreglerna i 4 kap. 9 § ÅRL som är tillämpliga. Denna regel kan uppfattas som en golv- och takregel med ett fast intervall inom vilket värdering av omsättningstillgångar ska befinna sig. Redovisning enligt alternativmetoden kan medföra att ett lägre värde bokförs än det som anges som lägsta tillåtna värde i 4 kap. 9 § ÅRL. Mot bakgrund av att Sverige har valt att inte implementera den undantagsregel i EG:s fjärde bolagsdirektiv som tillåter extraordinära värdejusteringar av skatteskal går det att uppfatta alternativmetoden som stridande mot ÅRL. Vi tror dock inte att detta vore någon riktig slutsats. Vi uppfattar inte golvet i 4 kap. 9 § ÅRL som absolut, utan vi menar att en

undervärdering till följd av användande av alternativmetoden vid redovisning av pågående arbeten på löpande räkning är godtagbar i lagens mening. Denna uppfattning grundar vi bland annat på det faktum att en annan tolkning skulle innebära att en radikal och genomgripande förändring av rättsläget skulle ha skett. Detta vore givetvis inte otänkbart men då lagstiftaren vid införandet av ÅRL 1995 inte antytt något i förarbetena om att en sådan förändring av rättsläget var avsikten så är vi tveksamma till att det skulle förhålla sig så. Ytterligare skäl som vi anser talar mot uppfattningen att alternativmetoden är oförenlig med ÅRL är att den skatteregel i vilken alternativmetoden kommer till uttryck infördes oförändrad från KL till IL fyra år efter införandet av ÅRL. Inte heller i förarbetena till denna lag antydde lagstiftaren något om att en förändring av rättsläget var avsedd. Detta sammantaget med det faktum att ingen av de svenska normbildarna har uttalat att någon förändring har skett gör att vi anser det uteslutet att alternativmetoden skulle vara oförenligt med ÅRL i dagsläget. Återigen är det dock så att vi, precis som när det gäller alternativmetodens förhållande till god redovisningssed, anser att det är mycket möjligt att alternativmetoden *inte borde* vara förenlig med ÅRL.

Vi anser dock att rättsläget bör klargöras beträffande alternativmetodens förhållande till ÅRL. Det vore i vårt tycke önskvärt om lagstiftaren hade gjort klart i fall golvet i 4 kap. 9 § ÅRL är absolut eller inte och indirekt om alternativmetoden är ett möjligt alternativ för att redovisa pågående arbeten på löpande räkning för de företag som lyder under lagstiftningen. En möjlighet menar vi vore att implementera den ovan beskrivna undantagsregeln från EG:s fjärde bolagsdirektiv, en annan att i paragrafen göra en hänvisning till 2 kap. 2 § ÅRL och god redovisningssed. Genom dessa tekniska handgrepp anser vi att tveksamhet om alternativmetodens förenlighet med ÅRL hade försvunnit. Införandet av en övergripande överridingregel i ÅRL tror vi däremot inte skulle bidra till att bringa klarhet i rättsläget då avsteg från lagstiftningen enligt en sådan regel får ske med hänvisning till rättvisande bild. Vi anser inte att alternativmetoden uppfyller detta krav och därför skulle en överridingregel inte kunna motivera avvikelser från det som står i lagtexten. Vi ser däremot ytterligare en möjlighet i att göra en egen paragraf i ÅRL för pågående arbeten där det som gäller för denna post specificeras, särskilt med tanke på diskussionen om osäkerheten beträffande klassificeringen av posten. Om kopplingen mellan redovisning och beskattning även fortsättningsvis ska bestå anser vi att det dessutom vore på sin plats att införa en begränsning av vilka företag som får tillämpa regeln. Eftersom alternativmetoden infördes av förenklings-skäl borde det främst vara mindre företag som ska ha möjlighet att redovisa enligt den, anser vi.

Sammanfattningsvis är det vår slutsats att alternativmetoden i dagsläget är förenlig med god redovisningssed och ÅRL. Slutsatsen att alternativmetoden är förenlig med god redovisningssed bygger vi bland annat på att både Redovisningsrådet och BFN uttryckligen tillåter metoden i sina rekommendationer och på alternativmetodens starka ställning i praxis. En aspekt som komplicerar ställningstagandet är emellertid att både Redovisningsrådet och BFN i första hand rekommenderar successiv vinstavräkning, och frågan då uppstår huruvida två olika redovisningssätt båda kan utgöra god redovisningssed. Det står enligt oss svenska företag fritt att välja mellan huvudmetoden och alternativmetoden vid redovisning av pågående arbeten på löpande räkning. Den metod som används i räkenskaperna kommer dock även att ligga till grund för beskattningen, något som vi anser kommer att sörja för en fortsatt stark ställning för alternativmetoden i svensk redovisning. Vi anser att en annan utveckling vore önskvärd och uppmanar därför lagstiftaren att tydligt ta ställning i frågan. Den enklaste lösningen, menar vi, vore att frikoppla reglerna för pågående arbeten på löpande räkning och att ta bort undantaget för juridisk person i Redovisningsrådets rekommendationer.

Huvudmetoden skulle då bli den metod enligt vilken redovisning av pågående arbeten på löpande räkning ska ske i räkenskaperna. Detta är något vi ser som ett steg i rätt riktning för utvecklingen inom redovisningsområdet mot att redovisningen ska visa en så rättvisande bild som möjligt av ett företags ställning och resultat. Det skulle dessutom leda till en bättre matchning av företagets intäkter och kostnader, något vi anser vara eftersträvansvärt ur ett redovisningsperspektiv. Alternativmetoden menar vi kan behållas som en renodlad skatteregel vilken tillämpas vid beskattningen efter justering i deklarationen.

Förslag till vidare forskning

Vi har tyckt att arbetet med uppsatsen har varit både intressant och lärorikt. Vid uppsatsarbete är avgränsningar nödvändiga och det går inte att fullständigt täcka alla aspekter av ett ämne. Under skrivandets gång är det dessutom ofta så att man upptäcker nya områden och infallsvinklar vilka skulle vara intressanta att forska vidare inom. Nedan återger vi några förslag på frågor som vi tycker skulle vara värda att behandlas i framtiden.

Det första förslaget är att undersöka vilken effekt tidigare gjord frikoppling av redovisningsposter från beskattningssystemet har fått på redovisningens utveckling i dessa frågor. Denna undersökning kan göras i Sverige, om möjligt, eller i andra länder.

Det andra förslaget är att jämföra befintlig svensk praxis och normgivning för redovisning av pågående arbeten på löpande räkning med den praxis och normgivning som finns i länder med en svagare koppling mellan redovisning och beskattning.

Vårt tredje och sista förslag är att djupare utforska det vinstbegrepp som skatterätten utgår ifrån och jämföra det med redovisningens vinstbegrepp.

Källförteckning

Offentligt tryck

Sverige

Prop. 1975:104, Förslag till ny bokföringslag m.m.

Prop. 1980/81:68, Förslag till ändrade regler för den skattemässiga behandlingen av inventarier, fastigheter och pågående arbeten m.m.

Prop. 1995/96:10, Års- och koncernredovisning del 2 Företag i allmänhet kap. 8-23.

SOU 1973:57, Förslag till bokföringslag. Betänkande av 1971 års utredning om bokföringslagstiftningen

SOU 1994:17, Års- och koncernredovisning enligt EG-direktiv. En anpassning av den svenska redovisningslagstiftningen till EG:s fjärde, sjunde och elfte bolagsdirektiv. Del I. En anpassning av den svenska redovisningslagstiftningen till EG:s redovisningsdirektiv för banker och andra finansiella institut och för försäkringsföretag.

SOU 2003:71, Internationell redovisning i svenska företag. Betänkande av IAS-utredningen.

Europa

Rådets fjärde direktiv (78/660/EEG) av den 25 juli 1978 om årsredovisning i vissa typer av företag.

Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder.

Publicerade källor

Agell, Anders, *Rättsdogmatik eller konstruktiv rättskunskap?*. I: Festskrift till Stig Strömholm. Frändberg, Åke, Göranson, Ulf & Håstad, Torgny (red), Iustus förlag 1997, s. 35-62.

Andersson, Mari, Saldén Enérus, Anita & Tivéus, Ulf, *Inkomstskattelagen: en kommentar 2001 Del 1 1-32 kap.*, Norstedts Juridik 2001.

Arden, Mary Justice H., *True and fair view: a European perspective*, The European Accounting review Vol 6:4 1997 s. 675-679.

Artsberg, Kristina, *Accounting in Scandinavia*. I: International Accounting. Walton, P, Haller, A & Raffournier, B (red), International Business Press 1998, s. 268-294.

Artsberg, Kristina, *Normbildning och redovisningsförändring: värderingar vid val av mätprinciper inom svensk redovisning*, Lund University Press 1992.

Artsberg, Kristina, *Redovisningsteori - policy och - praxis*, Liber Ekonomi 2003.

- Bengtsson, Anders, *Ny rekommendation om intäkter*, Balans Nr 8-9 2003 s. 14-16.
- Bengtsson, Anders, *Redovisningsrättens Bermudatriangel – redovisning av tjänsteuppdrag på löpande räkning*, SvSkT Nr 4 2003 s. 288 – 294.
- Bernitz, Ulf & Kjellgren, Anders, *Europarättens grunder*, Norstedts Juridik 1999.
- BFN, *BFNAR 2002:2 Uttalande om värdering av vissa gåvor i öppningsbalansräkning för vissa ideella föreningar och registrerade trossamfund, m.m.* I: FARs samlingsvolym 2003 del I, FAR Förlag 2003, s. 513-520
- BFN, *Vägledning tillämpning av Redovisningsrådets rekommendationer m.m.* I: FARs samlingsvolym 2003 del I, FAR Förlag 2003, s. 345-352.
- Eek, Hilding, Grönfors, Kurt, Hellner, Jan, Thornstedt, Hans, Vahlén, Lennart & Welamson, Lars, *Juridikens källmaterial*, 9:e uppl, Förlaget Akademilitteratur AB 1982.
- Eriksson, Asbjörn, *Praktisk beskattningsrätt: lärobok i inkomst- och förmögenhetsbeskattning*, 9:e reviderade uppl, Studentlitteratur 2002.
- Falkman, Pär, *Teori för redovisning*, Studentlitteratur 2000.
- FAR, *Vägledning – Om årsredovisning i aktieföretag*. I: FARs Samlingsvolym 2003 del I, FAR Förlag 2003, s. 1212-1246.
- FASB, *SFAC No. 6: The Elements of Financial Statements*.
- Gröjer, Jan-Erik, *Grundläggande redovisningsteori*, 3:e uppl, Studentlitteratur 1994.
- Heijtz, Sven, *Nya bokföringslagen med tillämpningskommentarer*, Stig H Larsson Konsult AB 1976.
- Hellner, Jan, *Rättsteori*, 2:a uppl, Norstedts Juridik 2000.
- Hendriksen, Eldon S. & van Breda, Michael F., *Accounting Theory*, 5:e upplagan, Irwin 1992.
- Hulle, Karel van, *Prudence: a principle or an attitude*, The European Accounting Review Vol 5:2 1996.
- Hydén, Håkan, *Rättsregler*, 5:e uppl, Studentlitteratur 2001.
- IASC, *IAS 11 Construction Contracts*.
- IASC, *IAS 18 Revenue*.
- Jönsson, Sten, *Eliten och normerna: drivkrafter i utvecklingen av redovisningspraxis*, Bokförlaget Doxa Ekonomi 1985.
- Kam, Vernon, *Accounting Theory*, 2:a uppl, John Wiley & Sons 1990.
- Kellgren, Jan, *Tolkning av redovisningsregler – om några svårigheter i jämförelse med skatterättsliga förhållanden*, SN 2003 s. 325 – 343.
- Kinserdal, Arne, *Affärsredovisningens logik*, Studentlitteratur 1995.
- Knutsson, Margit, *Redovisning och beskattning av pågående arbeten på löpande räkning*, SvSkT Nr 6-7 2001 s. 612 – 614.
- Knutsson, Margit, *Årsredovisningslagen: en kommentar*, Juristförlaget 1996
- Lagerström, Bo, *Successiv resultatavräkning av pågående arbeten: fallstudier i tre byggföretag*, Linköping Studies in Science and Technology Thesis 476 1995.
- Lagerström, Bo, *Successiv vinstavräkning i entreprenadföretagens externa rapportering?*, Balans Nr 8-9 1995 s. 48-56.
- Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter & Silfverberg, Christer, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, 9:e uppl, Studentlitteratur 2002.
- Nilsson, Stellan, *Redovisningens normer och normbildare*, 2:a uppl, Studentlitteratur 2002.
- Nilsson, Sven-Arne, *Redovisning av goodwill: utveckling av metoder i Storbritannien, Tyskland och USA*, Lund University press 1998.
- Nilsson, Sven-Arne, *The history of Financial Reporting in Sweden*. I: Walton, Peter, *European Financial Reporting A History*, Walton, Peter (red), Academic Press 1995.

- Norberg, Claes, *Har kopplingen mellan redovisning och beskattning förstärkts?. I: Festskrift till Gustaf Lindencrona*. Arvidsson, Richard, Melz, Peter & Silfverberg, Christer (red), Norstedts Juridik 2003, s. 325-344.
- Norberg, Claes, *Realisation av intäkter i näringsverksamhet – kommentar i anledning av ett rättsfall*, SN 1999 s. 691-701.
- Norberg, Claes, *Senare års rättspraxis beträffande sambandet mellan redovisning och beskattning på det kopplade området – några reflektioner*, SN 2003 s. 508-518.
- Norberg, Claes & Bahr, Stig von, *Inkomst av näringsverksamhet*, SN 1999 s.297-315.
- Peczenik, Aleksander, *Vad är rätt?*, Norstedts Juridik 1995.
- RSV, *RSV Rapport 1998:6 Sambandet mellan redovisning och beskattning*.
- Redovisningsrådet, *RR 10 Entreprenader och liknande uppdrag*. I: FARs samlingsvolym 2003 del I, FAR Förlag 2003, s. 783-795.
- Redovisningsrådet, *RR 11 Intäkter*. I: FARs samlingsvolym 2003 del I, FAR Förlag 2003, s. 795-810.
- Rundfelt, Rolf, *Är det tillåtet att bryta mot årsredovisningslagen? En kommentar till redovisningen i Svolder och Assi Domän*, Balans Nr 11 2001 s. 51-52.
- Schroeder, Richard G., Clark, Myrtle W. & Cathey, Jack M., *Financial Accounting Theory and Analysis: text readings and cases*, 7:e uppl, Wiley 2001.
- Smith, Dag, *Redovisningens språk*, Studentlitteratur 1997.
- Strömholm, Stig, *Rätt, rättskällor och rättslämning*, 5:e uppl, Norstedts Juridik 1996.
- Thomasson, Jan, *Extern redovisning och finansiell analys*, 10:e uppl, Liber Ekonomi 2000.
- Thorell, Per, *Företagens redovisning: grundläggande räkenskapsförståelse*, 3:e uppl, Iustus Förlag AB 1999.
- Thorell, Per, *Skattelag och affärssed*, Norstedts Förlag 1986.
- Thorell, Per, *Svensk företagsbeskattning och internationella redovisningsregler*, SN 1993 s. 549-565.
- Thorell, Per, *ÅRL Årsredovisningslagen lagkommentar*, Iustus Förlag AB 1996.
- Törning, Eva, *God redovisningssed i icke-noterade företag*, Balans Nr 4 2002 s. 33-34
- Törnqvist, Rolf, *Redovisning och beskattning av pågående arbeten på löpande räkning*, SvSkT Nr 5 2001 s. 492 – 497.
- Törnqvist, Rolf, *Replik om redovisning och beskattning av pågående arbeten m.m.*, SvSkT Nr 2 2002 s 193-198.
- Törnqvist, Rolf, *Replik om systemacceptans och systemkonkurrens mellan redovisning och företagsbeskattning (RSV kontra Svensk Näringsliv)*, SvSkT Nr 9 2002 s. 687-688.
- Westermark, Christer, *Beskattning av pågående arbeten – en fråga om systemacceptans och systemkonkurrens mellan redovisning och beskattning*, SvSkT Nr 1 2002 s. 109-121.
- Westermark, Christer, *Korrekt resultatrapportering en policyfråga*, Balans Nr 6-7 1996 s.14-15.
- Westermark, Christer, *Redovisning av pågående arbeten*, SvSkT Nr 5 1997 s. 493-505.
- Westermark, Christer, *Sambandet mellan redovisning och beskattning enligt bokföringslagen och inkomstskattelagen*, SvSkT Nr 5 2000 s. 456-473.
- Westermark, Christer, *Systemacceptans och systemkonkurrens mellan redovisning och beskattning*, SvSkT Nr 6-7 2002,s. 490-502.
- Westermark, Christer, *Årsredovisningslagen: kommentarer, normgivning och övrig vägledning*, Studentlitteratur 1998.

Företagsinterna källor

Svolder, *Årsredovisning 2000/2001*.

Elektroniska källor

BFNAR 2003:3 Bokföringsnämndens allmänna råd om redovisning av intäkter,
<http://www.bfn.se/index.asp?publikationer/vagledning.asp>, 15 november 2003.

FAR Info Nr 5 2003, www.online.farforlag.se/cgi-bin/optonet.d11?DoBase&proj=komplett,
15 november 2003.

Rättsfall

RÅ 1998 ref 18

RÅ 1999 ref 32

	Löpande räkning	Fast pris
ÅRL	<p>4 kap. 9 §: omsättningstillgångar ska värderas enligt LVP.</p> <p>4 kap 10 §: Pågående arbeten får värderas till belopp som överstiger anskaffningsvärdet.</p>	<p>Se under löpande räkning. <i>ÅRL skiljer inte mellan löpande räkning och fast pris.</i></p>
RR 10* + RR 11*/IAS	<p>Successiv vinstavräkning obligatorisk under villkor att utfallet är möjligt att beräkna.</p> <p>Om utfallet inte är beräkningsbart, använd successiv intäktsredovisning, det vill säga kostnadsför utgifterna när de uppkommer, intäktsför belopp motsvarande de kostnader som sannolikt kommer att ersättas. Balansera ofakturerat belopp.</p> <p>RR 10:32 respektive RR 11:26.</p>	<p>Successiv vinstavräkning obligatorisk, se under löpande räkning.</p> <p>Om utfallet inte är beräkningsbart, se under löpande räkning.</p> <p>RR 10 ställer större krav på tillförlitligheten i beräkningen för när successiv vinstavräkning ska användas för <i>fastprisuppdrag</i> eftersom uppdragstagaren då bär en högre risk. RR 11 skiljer inte mellan löpande räkning och fast pris, men kraven för tillförlitlighet är samma som de enligt RR 10 för fastprisuppdrag.</p>
IL + *Juridisk person enligt RR. 10 + RR 11	<p>Alternativmetoden. 17 kap. 26 § IL. Ingen skyldighet att aktivera nedlagda utgifter. Istället ska de kostnadsföras direkt. Intäktsföring vid faktureringsstillfället. Dock – samma metod ska användas vid taxeringen som i redovisningen. Förenligt med ÅRL? Debatt!!</p>	<p>Fädigställandemetoden: nedlagda kostnader aktiveras som tillgång, erhållna betalningar tas upp som skuld. Får inte redovisas till <i>lägre</i> värde än lägsta av anskaffningsvärdet och verkligt värde. Det vill säga val mellan att lägga på vinsten successivt och att vänta. 97%-regeln som alternativ för anläggningsarbeten med mera. 17 kap. 27-28 §§ IL.</p>
BFNAR 2003:3 – Gäller endast för tjänsteuppdrag.	<p>Huvudregeln: Successiv vinstavräkning.</p> <p>Alternativregeln: Alternativmetoden. Löpande kostnadsföring. Intäktsföring vid faktureringsstillfället, eller då fakturering borde ske enligt branschpraxis. Eventuell fakturering i förskott redovisas som skuld. Förenlig med ÅRL? Debatt !!</p>	<p>Huvudregeln: Successiv vinstavräkning enligt vissa villkor. Om inte beräkningsbart: Successiv intäktsredovisning enligt innebörd ovan.</p> <p>Alternativregeln: Fädigställandemetoden. Vinstavräkning först när arbetet väsentligen fullgjorts. Balansering till netto (öppet) eller bruttovärde.</p>
Stora koncerner måste hålla sig till huvudregeln. För övriga är det valfritt.		