



**EKONOMIHÖGSKOLAN**  
Lunds universitet

Företagsekonomiska institutionen

**Kandidatuppsats**

Fek 582 (10 p.)

Januari 2006

# **Beskattningsrättens anpassning till internationella redovisningsprinciper**

**Handledare**

Erling Green  
Carl-Michael Unger

**Författare**

Johannes Svensson  
Marc Kanter  
Carl Malmström  
Kacper Pierzynowski

# Sammanfattning

- Uppsatsens titel:** Beskattningsrättens anpassning till internationella redovisningsprinciper.
- Seminariedatum:** 2006-01-18
- Ämne/Kurs:** Kandidatuppsats i redovisning, FEK 582 (10 p.)
- Författare:** Johannes Svensson, Marc Kanter, Carl Malmström, Kacper Pierzynowski,
- Handledare:** Erling Green och Carl-Michael Unger
- Fem nyckelord:** Redovisning, Beskattning, Samband, verkligt värde, IAS
- Syfte:** Syftet med denna uppsats är att utreda och analysera huruvida det nuvarande nära sambandet mellan redovisning och beskattning kan fortsätta att existera om internationella redovisningsprinciper införlivas i svensk rätt. Vidare kommer olika skatte- och civilrättsliga förslag att analyseras utifrån ett statligt och företagsekonomiskt perspektiv.
- Metod:** Våra empiriska studier utgår till stor del utifrån redan befintlig litteratur i ämnet och vår övergripande ansats är därmed deduktiv. Då våra problemformuleringar, och på dem förväntade svar, är väldigt komplexa, så har vi valt ett kvalitativt angreppssätt med personliga intervjuer som metod för insamling av empiri.
- Teoretiska perspektiv:** Vår teoretiska referensram består av principer, lagar, normer och modeller som på något sätt behandlar sambandet mellan redovisning och beskattning. Dels vad som legat till grund för hur sambandet ser ut i Sverige idag, och dels vilka olika varianter av lösningar som finns.
- Empiri:** Vårt empiriska material består av information insamlat vid personliga intervjuer. Vi har intervjuat en auktoriserad revisor vid Öhrlings PricewaterhouseCoopers i Malmö och två regionsspecialister vid Skatteverkets storföretagskontor i Malmö.
- Resultat:** De internationella redovisningsreglerna bör framförallt tillämpas av noterade bolag och bolag av stort allmänt intresse. De där av följande beskattningsmässiga problemen bör hanteras genom en frikoppling mellan redovisning och beskattning.

# Abstract

- Title:** The Adjustment of Tax Law to International Accounting Principles
- Seminar date:** 2006-01-18
- Course:** Bachelor thesis in business administration, 10 Swedish Credits (15 ECTS) accounting
- Authors:** Johannes Svensson, Marc Kanter, Carl Malmström, Kacper Pierzynowski
- Advisors:** Erling Green and Carl-Michael Unger
- Five keywords:** Accounting, tax, relation, true value, IAS
- Purpose:** The purpose of this thesis is to examine and analyse whether the current link between accounting and tax law can continue to exist if one implements international accounting principles. Further, different private law and tax law proposals will be analysed from both a governmental and business administrative perspective.
- Methodology:** Our empirical study is primarily based on existing literature, which makes our general approach deductive. As our purpose is very complex, it requires a qualitative approach, regarding personal interviews for collecting empirical data.
- Theoretical perspectives:** Our theoretical perspective consists of principals, laws, and models that influence the link between accounting and taxation. The theoretical overview describes both the current link and examines different variations for future solutions.
- Empirical foundation:** Our empirical study consists of information collected from personal interviews. We have interviewed one registered accountant and two specialists from the Swedish tax authority's company office in Malmö.
- Conclusions:** The international accounting standards should, foremost, apply to companies registered on the stock exchange. Emerging tax problems should be resolved through a separation of financial accounting and tax accounting.

# Förord

Vi tycker att det har varit mycket intressant och personligt utvecklande att författa denna uppsats.

Vi vill i första hand tacka våra handledare, Erling Green och Carl-Michael Unger, vid Lunds universitet för det stöd och engagemang de visat under uppsatsens gång.

Vi vill tacka samtliga våra respondenter, utan vilkas medverkan det inte hade varit möjligt för oss att genomföra uppsatsen:

- Öhrlings PriceWaterhouse Coopers – Anette Källåker
- Skatteverket – Daniel Wykman och Urban Bjergert

Slutligen vill vi tacka övriga i vår omgivning för råd och stöd under arbetets gång. Ett särskilt tack vill vi rikta till Daniel Serbinson för din hjälp med korrekturläsning av vårt arbete.

Lund 2006-01-16

Johannes Svensson    Marc Kanter

Carl Malmström        Kacper Pierzynowski

# Förkortningslista

ABL	Aktiebolagslagen
BFL	Bokföringslagen
BFN	Bokföringsnämnden
Dir	Direktiv
FAR	Föreningen Auktoriserade Revisorer
GAAP	Generally accepted accounting principles
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
IL	Inkomstskattelagen
Prop	Proposition
RSV	Riksskatteverket
SOU	Statens Offentliga Utredningar
ÅRL	Årsredovisningslagen

# Innehållsförteckning

<b>1. Inledning .....</b>	<b>9</b>
1.1 Bakgrund .....	9
1.1.1 Internationell harmonisering av redovisningsregler .....	9
1.1.2 Utvidgad tillämpning av IAS/IFRS .....	10
1.1.3 Skattemässiga hinder .....	11
1.2 Problemdiskussion .....	12
1.2.1 Problemformuleringar .....	13
1.3 Syfte .....	13
1.4 Avgränsningar .....	13
1.5 Fortsatt disposition .....	14
<b>2. Metod .....</b>	<b>15</b>
2.1 Forskningsprocessen .....	15
2.2 Forskningsansats .....	16
2.3 Primär och sekundärdata .....	17
2.4 Litteraturinsamling .....	18
2.5 Primärdatainsamling – kvantitativ eller kvalitativ metod .....	18
2.6 Intervjuernas genomförande .....	19
2.6.1 Utformande av intervjuguide .....	20
2.6.2 Personlig besöksintervju .....	20
2.6.3 Personlig telefonintervju .....	21
2.7 Våra respondenter .....	22
2.7.1 Öhrlings PricewaterhouseCoopers (PWC), Anette Källåker - auktoriserad revisor .....	22
2.7.2 Motivering till val av PWC som respondent .....	22
2.7.3 Skatteverket, Daniel Wykman och Urban Bjergert – regionspecialister .....	22
2.7.4 Motivering till val av Skatteverket som respondent .....	22
2.8 Validitet och reliabilitet .....	23
2.8.1 Validitet och reliabilitet i avseendet personliga intervjuer - primärdata .....	23
2.8.2 Källkritik avseende litteratur .....	24
<b>3. Litteraturstudier – teoretisk referensram... ..</b>	<b>25</b>
3.1 Historisk bakgrund .....	25
3.2 God redovisningssed .....	25
3.3 Rättvisande bild .....	26
3.4 Redovisnings- och beskattningsprinciper .....	27

3.4.1 Fortlevnadsprincipen .....	27
3.4.2 Neutralitetsprincipen .....	27
3.4.3 Skatteförmågeprincipen .....	27
3.4.4 Försiktighetsprincipen .....	27
3.4.5 Realisations- och likviditetsprincipen .....	28
3.4.6 Kommentarer .....	28
<b>3.5 Relation mellan redovisning och beskattning.....</b>	<b>28</b>
3.5.1 Kopplat samband mellan redovisning och beskattning.....	28
3.5.2 Okopplat samband mellan redovisning och beskattning.....	29
<b>3.6 Modeller för hur sambandet principiellt kan se ut.....</b>	<b>29</b>
3.6.1 Status quo-modellen.....	30
3.6.2 Redovisningsmodellen.....	30
3.6.3 Uppdelningsmodellen .....	30
<b>3.7 Förmåner och belastningar med koppling.....</b>	<b>31</b>
3.7.1 Fördelar med koppling mellan redovisning och beskattning .....	32
3.7.2 Nackdelar med koppling mellan redovisning och beskattning.....	33
<b>3.8 Förmåner och belastningar med frikoppling.....</b>	<b>34</b>
3.8.1 Fördelar med en frikoppling mellan redovisning och beskattning .....	34
3.8.2 Nackdelar med en frikoppling mellan redovisning och beskattning .....	34
<b>3.9 Introduktion av IAS/IFRS.....</b>	<b>35</b>
<b>4. Litteraturstudier - nuvarande lagförslag ....</b>	<b>36</b>
4.1 Tillämpning av internationella redovisningsprinciper.....	36
4.2 Vilka följder får principen om värdering till verkligt värde för det skattemässiga resultatet? .....	38
4.2.1 Alternativ 1 – Skattemässig utdelningsspärr.....	38
4.2.2 Alternativ 2 – Civilrättslig utdelningsspärr .....	39
4.2.3 Alternativ 3 – Skatterättslig koppling .....	40
<b>5. Empiri.....</b>	<b>41</b>
5.1 Öhrlings PricewaterhouseCoopers.....	41
5.1.1 Harmoniseringen av redovisningsregler.....	41
5.1.2 Vilka bör tillämpa IAS/IFRS .....	42
5.1.3 Värdering till verkligt värde .....	42
5.1.3 Sambandet mellan redovisning och beskattning .....	43
5.1.4 Skattemässig utdelningsspärr .....	43
5.1.5 Civilrättslig utdelningsspärr .....	44
5.1.6 Skattemässig koppling.....	45
5.2 Skatteverket.....	45
5.2.1 Harmonisering och tillämpning av internationella redovisningsprinciper.....	45
5.2.2 Sambandet mellan redovisning och beskattning .....	46
<b>6. Analys .....</b>	<b>49</b>
6.1 Harmoniseringen av redovisningsregler .....	49
6.2 Vilka bör tillämpa IAS/IFRS.....	49
6.3 Värdering till verkligt värde .....	50
6.4 Samband mellan redovisning och beskattning .....	51
6.5 Skattemässig utdelningsspärr.....	52

6.6	Civilrättslig utdelningsspärr.....	53
6.7	Skattemässig koppling.....	54
<b>7.</b>	<b>Avslutande diskussion.....</b>	<b>56</b>
7.1	Slutsatser.....	56
7.1.1	<i>Vad kan den pågående internationella harmoniseringen av redovisningsregler komma att få för följer?.....</i>	56
7.1.2	<i>Bör Sverige använda sig av möjligheten att utöka tillämpningen av IAS/IFRS till att gälla även i juridiska personer.....</i>	56
7.1.3	<i>Är det bra att värdera tillgångar till deras verkliga värde?.....</i>	57
7.1.4	<i>Vilka tänkbara lösningar finns det, då skattereglerna ska anpassas till de nya redovisningsreglerna, och vad innebär dessa?.....</i>	57
7.2	Förslag till fortsatt forskning.....	57
<b>8.</b>	<b>Källförteckning.....</b>	<b>59</b>
8.1	Offentligt tryck.....	59
8.2	Tidskrifter.....	59
8.3	Övrig litteratur.....	60
8.4	Elektroniska källor.....	60
8.5	Muntliga källor.....	61
<b>9.</b>	<b>Bilaga 1 – Intervjuguide.....</b>	<b>62</b>



# 1. Inledning

---

I detta kapitel redogör vi för de förutsättningar som råder kring vårt problemområde. Vi gör en diskussion gällande problematiken kring vårt ämnesområde, för att mynna ut i de problemformuleringar, som utgör vår rapportens röda tråd, och syftet med vårt arbete. Vidare presenteras våra gjorda avgränsningar och vår rapportens fortsatta disposition.

---

## 1.1 Bakgrund

### 1.1.1 Internationell harmonisering av redovisningsregler

I takt med en ökad globalisering och en ökad internationell handel såväl med varor som med kapital, så har kravet på den information som företag lämnar ökat. Då investeringar och kapitalflöde mellan länder ökar, så uppstår behovet av ett mer enhetligt redovisningssätt, framförallt för att öka jämförbarheten. En ökad harmonisering av olika länders sätt att redovisa och presentera företagens finansiella ställning har därför kommit att eftersträvas allt mer. Framförallt då det gäller företag som är noterade på en reglerad marknadsplats. (SOU 2005:53)

Så tidigt som 1991 började man därför att se över den svenska redovisningslagstiftningen, för att försöka anpassa den mer till den snabba utveckling som ägde rum i Sverige och internationellt. Den statliga redovisningskommittén såg bland annat till frågor som: Vilka syften ska finnas med redovisningslagstiftningen? Ska redovisningen ligga till grund för beskattningen på samma sätt som tidigare? I hur pass stor utsträckning ska lagstiftningen vara utformad som ett ramverk som kompletteras med normgivning. Några år senare ingick så Sverige EEC-avtalet med EU 1994. I och med detta avtal åtog sig Sverige att anpassa sin lagstiftning efter de direktiv som framförhandlats mellan de dåvarande EU-länderna. Sen detta har den svenska statliga redovisningskommittén strävat efter att anpassa den svenska lagstiftningen till Europarätten. (Artsberg, 2005)

Det har inte bara funnits en strävan att harmonisera sättet att redovisa mellan länder inom EU, utan det har också eftersträvats en större överrensstämmelse mellan unionens tillämpade redovisningsnormer och med de redovisningsnormer som tillämpas internationellt i övriga delar av världen och framförallt då i USA. En internationell organisation som strävar efter att förbättra och öka harmoniseringen mellan länders redovisning är IASB. IASB:s lösningar har varit utgångspunkten då det svenska redovisningsrådet utformat sin normgivning. I flera länder, bland annat Tyskland, Frankrike och Belgien, så antogs redan 1998 nya lagar som tillåter stora företag att använda sig av IASB:s standards i sina koncernredovisningar. År 2002 antog man i Europaparlamentet IAS-förordningen. Den innebär att alla marknadsnoterade bolag inom den Europeiska Unionen, från och med 1 januari 2005, ska upprätta sin koncernredovisning utifrån de standards som finns i IAS och IFRS. Dessa standarder är utgivna av IASB och dess föregångare IASC. (SOU 2005:53)

### **1.1.2 Utvidgad tillämpning av IAS/IFRS**

Enlig IAS-förordningen är alltså alla noterade bolag skyldiga att uppföra sin koncernredovisning enligt IAS/IFRS, från och med 2005. I förordningen lämnas dessutom möjligheten, för samtliga medlemsländer, att nationellt utöka tillämpningen av IAS/IFRS. Detta innebär att ett medlemsland kan tillåta eller kräva att även icke noterade bolag och/eller företagen i sina ordinarie årsredovisningar ska tillämpa IAS/IFRS. (Dir. 2004:146)

I Sverige råder det delade meningar om huruvida denna möjlighet till att utvidga tillämpningen av IAS/IFRS ska utnyttjas eller inte. Redovisningsrådet anser att alla företag som är så pass stora att de är av allmänt intresse bör vara tvingade till att upprätta sina koncernredovisningar enligt IAS/IFRS, precis som alla noterade företag. Aktiespararna tycker till och med att de nya redovisningsstandarderna ska tillämpas vid upprättandet av årsredovisningar för alla noterade företag som inte är moderföretag. Skatteverket däremot anser att endast noterade företag ska tillämpa de internationella redovisningsstandarderna och det endast i sina koncernredovisningar. De anser att onoterade bolag alltid ska följa ÅRL då de upprättar sina årsredovisningar. De tycker alltså att Sverige ej ska använda sig av möjligheten av att utöka tillämpningen av IAS/IFRS. (Prop. 2004/05:24)

Den svenska regeringen menar att det finns ett stort värde i att etablera en enhetlig uppsättning redovisningsregler som kan bli accepterad praxis av börser och finansiella aktörer på ett internationellt plan. De anser också att det är viktigt för svenskt näringsliv att följa den internationella utvecklingen. Detta då det i det här

fallet skulle öka jämförbarheten, mellan svenska företag och utländska företag, vilket ökar svenska företags konkurrenskraft på den internationella kapitalmarknaden. Vidare anser de att en ökad jämförbarhet mellan företag skulle leda till ett ökat förtroende för de finansiella rapporterna. Med utgångspunkt i detta vill de därför öka möjligheterna för svenska företag att använda sig av de nya internationella redovisningsreglerna. **(Prop. 2004/05:24)**

Regeringen har föreslagit att vissa ändringar ska göras i årsredovisningslagen, så att möjlighet ska finnas att följa de redovisningsprinciper som finns i IAS/IFRS. En anpassning till de internationella reglerna skulle då alltså kunna ske inom ramen för de svenska lagarna. Regeringen har även uttryckt sin vilja att samtliga företag ska ha möjligheten att tillämpa IAS/IFRS i sina koncernredovisningar, för att t.ex. underlätta marknadsnoteringar och internationella verksamheter. Att tvinga samtliga företag till tillämpning av de nya reglerna i sina koncernredovisningar anses dock orimligt med tanke på den omfattning och komplexitet som IAS/IFRS innebär. **(Prop. 2004/05:24)**

### **1.1.3 Skattemässiga hinder**

Vad gäller tillämpning av IAS/IFRS i årsredovisningar för noterade företag, så anses det av regeringen vara något eftersträvänsvärt, bland annat av ovan nämnda skäl. I och med att dessa bolag dessutom är tvingade att upprätta koncernredovisningen enligt de internationella redovisningsreglerna, så bör man eftersträva att samma redovisningsprinciper ska kunna användas i årsredovisningen. Även om tillämpning av de nya standarderna vid upprättande av årsredovisning är önskvärt i dessa företag, så är det i dagsläget inte möjligt. Detta på grund av att det skulle få markanta beskattningsekvenser. Koncernredovisningar ligger inte till grund för beskattning i Sverige, vilket däremot årsredovisningarna gör. I regeringens proposition har dess bedömningar och förslag tillstyrkts av de flesta remissinstanser. Flera remissinstanser framhävde även att just sambandet mellan redovisning och beskattning, och hur detta kommer att påverkas av tillämpning av IAS/IFRS i årsredovisningen, bör utredas närmare. **(Prop. 2004/05:24)**

Som det är i dagsläget i Sverige så eftersträvas alltså en utökad tillämpning av IAS/IFRS. Inte bara i koncernredovisningar, utan även i noterade bolags årsredovisningar. Trenden pekar åt en ökad internationalisering av redovisningsreglerna och en utökad tillämpning av IAS/IFRS. Det som bromsar utvecklingen i Sverige just nu är det svenska skattesystemet.

## 1.2 Problemdiskussion

Sambandet mellan redovisning och beskattning har traditionellt sätt varit starkt i Sverige. Detta kommer delvis till uttryck i 14 kap. 2 § IL av vilken det framgår att det skattemässiga resultatet ska beräknas utifrån bokföringsmässiga grunder. Innebörden av nyss nämnda paragraf, torde vara att hänföra inkomster och utgifter till rätt period med utgångspunkt i god redovisningssed. När det redovisningsmässiga resultatet stämmer överens med det skatterättsliga resultatet tillhör tillgångsslaget det s.k. kopplade området. När det redovisningsmässiga och skattemässiga resultatet skiljer sig åt tillhör tillgångsslaget det s.k. okopplade området (**Knuts-son, 2005**).

Som tidigare nämnts tillåter IAS/IFRS regelverk att företagets tillgångar kan värderas till verkligt värde. Denna värderingsutgångspunkt skiljer sig från svenska redovisningsregler som i huvudsak bygger på värdering av företagets tillgångar utifrån historiskt anskaffningsvärde.

Om en värdeökning görs på en tillgång som tillhör det okopplade området redovisas denna ökning i en uppskrivningsfond som tillhör bundet eget kapital (4 kap. 6 § ÅRL). Om ändringen till internationella redovisningsprinciper genomförs, så kommer en motsvarande värdeökning att redovisas i en fond för verkligt värde, såsom fritt eget kapital. Eftersom värdeökningen då utgör utdelningsbara medel så kan orealiserade vinster delas ut, vilket strider mot den ekonomiska dubbelbeskattningsprincipen.

En skatterättslig eller civilrättsligt utdelningsspärr kan förhindra att den ekonomiska dubbelbeskattningen frångås. Fördelen med en utdelningsspärr är att nuvarande samband med redovisning och beskattning kan behållas även i framtiden. Nackdelen är att det förmodligen inte är en framkomlig väg eftersom det kan anses strida mot EG-rättsliga regler och principer. Ett annat alternativ är att beskatta alla typer av värdetförändringar, i sådant fall så skulle samtliga tillgångar tillhöra det kopplade området.

Ur statens synvinkel vill man skydda den nationella skattebasen och undvika att orealiserade vinster delas ut. Företagen vill undvika att skapa skattepliktiga intäkter som inte är realiserade. Oavsett synvinkel så skapar harmoniseringen av internationella redovisningsprinciper problem för den svenska lagstiftaren.

Den utredning som hittills utrett hur sambandet mellan redovisning och beskattning bör förhålla sig vid införandet av internationella redovisningsregler kom inte fram till någon tillfredställande lösning. De ansåg själva att ärendet

behöver utredas ytterligare. Vår avsikt är därför att ta vid där utredning slutade, d.v.s. utvärdera de förslag som angavs i SOU 2005:53 samt förutsättningslöst pröva andra förslag och eventuella lösningar.

Finns det lösningar som på ett tillfredställande sätt kan lösa de svårigheter som uppkommer vid införande av internationella redovisningsprinciper och samtidigt behålla nuvarande samband mellan redovisning och beskattning? Kan sambandet finnas kvar utan att varken stat eller företag lider ekonomisk skada? Resterande del av denna uppsats kommer att pröva sambandet mellan redovisning och beskattning och hur detta kan komma att påverkas vid tillämpning av internationella redovisningsprinciper.

### **1.2.1 Problemformuleringar**

- Vad kan den pågående internationella harmoniseringen av redovisningsregler komma att få för följder?
- Bör Sverige använda sig av möjligheten att utöka tillämpningen av IAS/IFRS till att gälla även i juridiska personer?
- Är det bra att värdera tillgångar till deras verkliga värde?
- Vilka tänkbara lösningar finns det, då skattereglerna ska anpassas till de nya redovisningsreglerna, och vad innebär dessa?

## **1.3 Syfte**

Syftet med denna uppsats är att utreda och analysera huruvida det nuvarande nära sambandet mellan redovisning och beskattning kan fortsätta att existera om internationella redovisningsprinciper införlivas i svensk rätt. Vidare kommer olika skatterättsliga och civilrättsliga förslag att analyseras utifrån ett statligt och företagsekonomiskt perspektiv.

## **1.4 Avgränsningar**

Det kommer att finnas avsevärda problem med att tolka redovisningsregler och med att värdera tillgångar och skulder på ett korrekt sätt då IAS/IFRS ska tillämpas. Vi har dock valt att fokusera på de beskattningsmässiga problem som

kan komma att uppstå till följd av de nya redovisningsstandarderna. Detta eftersom det framförallt är de skattemässiga aspekterna som kan komma att begränsa tillämpligheten av IAS/IFRS.

## **1.5 Fortsatt disposition**

I det andra kapitlet beskriver vi den metod vi använt oss av, hur vi har arbetat och vilka val vi har gjort. Vi redogör för det sätt vi har valt att samla in information. Vilka personer vi valt att intervjua, hur intervjuerna har gått till, vilken typ av frågor som vi ställt mm. Här ingår även ett avsnitt med källkritik och kritisk utvärdering av de metoder som vi har använt oss av.

I det tredje kapitlet presenterar vi befintlig teori som vi har valt att utgå ifrån i vår undersökning och i vår analys av vårt empiriska material. Vi beskriver de valda teoriernas relevans för vårt arbete och beskriver hur vi ska använda oss av dem i vår undersökning.

I kapitel fyra presenterar vi de senaste utredningarna och lagförslagen som gjorts i detta ämne.

I kapitel fem sammanställer vi den information som vi har fått in i våra empiriska studier. Skatteverkets respektive en revisors syn på tillämpningen av IAS/IFRS och vilka åtgärder som enligt dem bör vidtagas skatterättsligt.

I kapitel sex kopplar vi samman empirin och teorin. Den insamlade informationen analyseras utifrån den teoretiska referensram som tidigare sammanställts.

I kapitel sju avslutar vi vår rapport med att redogöra för de slutsatser som vi har kunnat komma fram till genom vår analys. Vi tipsar även om vad vi tycker är lämplig fortsatt forskning i detta ämne.

I kapitel åtta sammanställer vi referenser till källor, varifrån vi inhämtat information till vårt arbete.

## 2. Metod

---

I vårt metodkapitel redogör vi för vilka val vi gjort under vårt arbetes gång. Vi presenterar vårt tillvägagångssätt vad gäller insamling av information och även för hur vi kritiskt har förhållit oss till såväl litteratur som till vår primärdata.

---

### 2.1 Forskningsprocessen

Vårt arbete inleddes med att vi valde ett ämne att skriva om. Till en början var vårt område generellt kring förhållandena kring redovisning, beskattning och IAS/IFRS. Efter hand som arbetet fortskred, så utkristalliserades de problemformuleringar som vi valt att behandla. Vi utgick från vårt ämnesområde och fördjupade oss i den litteratur vi fann i ämnet för att få en klar orientering i ämnesområdets problematik. Utifrån denna litteratur växte vårt intresse för de valda problemformuleringarna, då vi upptäckte att det fanns en tydlig kunskapslucka. Inriktningen på våra val, och vår forskningsmässiga utblick över problemet i detta skede, har givetvis påverkats av våra personliga referensramar, vilka har skapats av våra erfarenheter, utbildning och intressen. **(Backman, 1998)**

Vid än djupare litteraturstudier i utredningar, uppsatser och tidskrifter fick vi en gedigen bild av vårt problemområde. I detta läge började vår teoretiska referensram att ta form. Denna referensram består av vad vi fann vara relevanta förutsättningar för analyserandet av den information vi tänkt samla in. Vi ansåg oss i detta skede vara tillräckligt pålästa för att utforma vår intervjuguide och för att boka in intervjuer med våra respondenter. **(Backman, 1998)**

För att uppnå hög validitet och reliabilitet i våra undersökningar studerade vi metodböcker mycket ingående i samband med utformningen av våra empiriska undersökningar. Detta för att dels välja rätt undersökningsmetod och dels för att förbättra vår intervjuteknik.

Det empiriska materialet har vi gått igenom åtskilliga gånger för att finna nya infallsvinklar och för att inte missa några detaljer. Vi har analyserat materialet genom, att leta efter samband och mönster, så kallade analytiska jämförelser. Vid

tolkandet och analyserandet av vårt empiriska material så har vi utgått från de förutsättningar som vi framställt i våra litteraturkapitel. (Svenning, 1999)

Det faktiska skrivandet av denna rapport har fortlöpt parallellt med forskningsarbetet och kontinuerligt under den tid som funnits tillgänglig för vårt arbete. Vi har valt att referera till våra källor med Harvardmetoden, så som den beskrivs i Jarl Backmans metodbok; "Rapporter och uppsatser" (1998). I övrigt har formalia och typografi följt anvisningarna i Gertrud Petterssons kompendie; "Att skriva rapporter" (1997).

## 2.2 Forskningsansats

Metod är ett arbetssätt för att samla in empiri, dvs. data om verkligheten (Jacobsen, 2002). Det finns olika tillvägagångssätt för att få grepp om verkligheten. Generellt sett kan en indelning göras i deduktivt tillvägagångssätt respektive induktivt tillvägagångssätt (Artsberg, 2005) Utgångspunkten tas då i teorin (deduktivt) respektive i empirin (induktivt). Denna utgångspunksfråga är vad som i grunden skiljer metoderna åt.

Den deduktiva metoden tar avstamp i befintlig teori. Metoden bygger på att forskaren först skaffar sig vissa förväntningar om det som skall studeras för att sedan gå ut och samla in empiri (Jacobsen, 2002). Förväntningarna testas mot verkligheten för att se om dessa stämmer överens. Syftet är att testa eller utöka befintlig teori (Artsberg, 2005). Genom att utgå ifrån konkreta förväntningar så begränsas dock informationstillgången och därmed riskeras att viktig information förbises (Jacobsen, 2002).

Den induktiva metoden tar istället avstamp i empirin. Meningen är här att forskaren går ut i verkligheten utan några som helst förväntningar. Enligt Jacobsen (2002) så är det ett ideal med forskare som går ut i verkligheten nästan helt utan förväntningar och samlar in all relevant information. Dock så påpekar också Jacobsen (2002) att det är naivt att tro att verkligheten kan studeras helt utan förutfattade meningar. Syftet bakom valet av induktivt tillvägagångssätt är att bygga upp ny teori (Artsberg, 2005). Teorierna byggs då alltså upp utifrån upplysningarna som har samlats in.

Vilken metod som är lämpligast beror helt och hållet på situationen. Problemställningens karaktär samt syftet bakom undersökningen är relevanta faktorer att ta hänsyn till vid valet av metod. Valet av metod bör alltså leda till att uppsatsens forskningsfråga besvaras och belyses på bästa sätt. Ovan nämnda



resonemang bygger på Jacobsens (2002) förhållningssätt till valet av metodstrategi. Jacobsen hävdar att "valet av metodisk ansats bör vara ett pragmatiskt val med utgångspunkt från vad som är lämpligt för en given problemställning".

Vi har valt den deduktiva metoden som utgångspunkt och som det grundläggande tillvägagångssättet i denna undersökning. Vi har alltså genom litteraturstudier skapat oss en teoretisk plattform, utifrån vilken vi har utformat vår undersökning. Den deduktiva ansatsen har vidare kompletterats med ett induktivt inslag. Detta då utformningen av vår intervjuguide och vårt sätt att intervjua uppdaterats och justerats något från intervju till intervju. T.ex. om en respondent nämnt något vi funnit intressant som inte funnits med i vår intervjuguide, så har vi även i nästkommande intervju diskuterat den frågan.

Undersökningen baseras på utgiven och publicerad information från diverse myndigheter såsom Statens Offentliga Utredningar, propositioner och EU-direktiv, som är relevanta utifrån uppsatsens syfte och mål. Vi utgår alltså ifrån teorin, vilket i detta fall består av den ovan angivna litteraturen. Vi har dock funnit det både nödvändigt och lämpligt att komplettera det insamlade angivna datamaterialet med primärdata. Dvs. information som vi själva har samlat in. Detta pga. att det till viss del råder osäkerhet på vad som är relevanta förhållanden kring vissa aspekter i vårt problemområde. (Artsberg, 2005).

Författarna av denna uppsats har som ambition att utreda och analysera huruvida det nuvarande nära sambandet mellan redovisning och beskattning kan fortsätta att existera om internationella redovisningsprinciper införlivas i svensk rätt. Problemmrådet är oklart i den meningen att dessa redovisningsprinciper för närvarande *inte* tillämpas i praktiken. Därför har vi funnit det värdefullt att komplettera den deduktiva ansatsen, där utgångspunkten tas i den ovan angivna litteraturen, med ett induktivt inslag. Genom detta induktiva inslag har det blivit möjligt för oss att finna nya intressanta aspekter kring problemformuleringarna.

Detta forskningsarbete har för avsikt att utreda hur skatterätten kan anpassas till internationella redovisningsprinciper. Utifrån detta resultat kommer slutsatser och lösningsförslag att presenteras. Därmed blir resultatet av detta arbete av både deskriptivt och normativt slag.

## **2.3 Primär och sekundärdata**

En bred indelning av datakällor är efter huruvida de är primärdata eller

sekundärdata (**Artsberg, 2005**).

Upplysningar som redan är insamlade kallas för sekundärdata. Här är det andra som har samlat in informationen och informationen har ofta samlats in för andra ändamål. Pga. detta så krävs det kritisk granskning vid urvalet av källor då informationen kan vara både irrelevant och opålitlig. Exempel på sekundärdata är offentlig statistik och registerdata. (**Jacobsen, 2002**)

Upplysningar som däremot samlas in för första gången kallas för primärdata. Den insamlade informationen är då skraddarsydd för en speciell problemställning och denna typ av data erhålles genom metoder som intervju, observation och frågeformulär (**Jacobsen, 2002**).

Det är värt att nämna att det ofta är idealiskt att använda både primär- och sekundärdata. Om olika typer av data utnyttjas så kan de kontrollera varandra (**Jacobsen, 2002**).

Vårt utredningsarbete har till den större delen bestått av studier i befintlig litteratur. Vi har dock ej använt sekundärdata i bemärkelsen - av andra sammanställd data. Den genomgångna litteraturen har vi sedan kompletterat med primärdata i form av information skapad genom intervjuer.

## **2.4 Litteraturinsamling**

Elektroniska databaser såsom Elin och Lovisa har, som ett första steg, använts för att skumma informationsmängden inom vårt ämnesområde. Därefter har vi i vår materialinsamling valt ut skatterättsliga tidskrifter, ekonomisk och skatterättslig litteratur samt förarbeten och lagar som har relevans för vårt arbete. Under arbetets gång har vi även använt studentuppsatser, som behandlat liknande ämnen, främst för att i deras källförteckningar få en orientering om för oss relevanta informationskällor.

## **2.5 Primärdatainsamling – kvantitativ eller kvalitativ metod**

Kvantitativt respektive kvalitativt innebär i vilken form informationen samlas in, dvs. siffror respektive ord (**Jacobsen, 2002**).

Ett frågeformulär med givna svarsalternativ är exempel på ett kvantitativt mätinstrument. Undersökaren definierar i förväg svarsalternativen och den undersökte får sedan anpassa sina svar efter detta. Varje svarsalternativ kan stå för ett tal, vilket gör det sedan möjligt att behandla datamaterialet statistiskt.

Exempel på kvalitativa metoder är observationer och öppna intervjuer. Uppläggnen här blir genast mer flexibel i jämförelse med den kvantitativa metoden (**Jacobsen, 2002**).

Vilken metod som är lämpligast beror återigen på situationen. I en situation där förhållandena om det fenomen som skall undersökas är väldefinierade så kan en kvantitativ ansats vara den lämpligaste utgångspunkten, eftersom svaren då kan konkretiseras och kategoriseras. Om det däremot har att göra med en explorativ problemsituation, så kan den kvalitativa ansatsen vara fördelaktigare. (**Jacobsen, 2002**).

Syftet med det induktiva inslaget i vår undersökning var att skaffa fram ny kunskap kring vårt problemområde. Då våra problemformuleringar och de svar vi förväntar oss är synnerligen komplexa, lämpar sig en kvalitativ undersökningsmetod. Vi har valt en kvalitativ ansats i form av individuella och öppna intervjuer. Kvalitativa metoder är mer öppna för ny information, vilket var det som eftersträvades med undersökningens induktiva inslag. (**Jacobsen, 2002**)

## **2.6 Intervjuernas genomförande**

Undersökningens induktiva inslag och empiriinsamling bygger på individuella och öppna intervjuer. Inledningsvis så föredrog vi besöksintervjuer framför telefonintervjuer. Besöksintervjuns fördel är att det lättare skapas en förtrolig stämning mellan undersökaren och uppgiftslämnaren, vilket är viktigt för att uppnå en öppen informationsutväxling (**Jacobsen, 2002**). Intervjuaren har även fördelen att se respondenten och därmed kunna lägga märke till gester, mimik och kroppshållning (**Andersson, 1994**). När besöksintervju inte var möjligt att genomföra så användes telefonintervju, då detta ej är lika tid- och resurskrävande.

### **2.6.1 Utformande av intervjuguide**

Innan vi formulerade intervjufrågorna så tog vi ställning till hur karaktären på frågorna skulle vara; öppna, slutna eller en blandning av de båda. Då vårt syfte med intervjuerna främst var att låta korrespondenten svara öppet och själv komma med idéer och tankar, för att ge oss ytterligare nyanser kring våra problemformuleringar, så föreföll öppna frågor som eftersträvansvärda. Det finns visserligen en stor nackdel med denna typ av frågor. Det försämrar bl.a. jämförbarheten mellan de intervjuade personerna och försvårar därmed arbetet med tolkning och analys av materialet.

Vårt huvudsakliga syfte med intervjuguiden är att förbereda våra respondenter på vad som ska behandlas under intervjun. Inför samtliga intervjuer har vi, i god tid, skickat ut intervjuguiden via mail, så att respondenten kunnat ta del av dem i förväg. Detta för att de ska få en chans att förbereda sig och eventuellt ytterligare sätta sig in i de aktuella problemformuleringarna.

Frågorna i intervjuguiden kan ses som områden som ska behandlas snarare än specifika frågor. Detta eftersom de är så pass öppna och då den information vi söker, pga. sin komplexitet, är djup och svårtillgänglig. (Andersson, 1994)

Intervjuguiden återfinns i bilaga 1.

### **2.6.2 Personlig besöksintervju**

Intervjuerna genomfördes på PWC:s kontor i Malmö samt på Skatteverkets kontor i samma stad. Två av författarnas medlemmar var med på intervjuerna, dels för att vi har olika erfarenheter inom gruppen och dels för att se till att de frågor som vi på förhand skickat ut faktiskt blev besvarade. Frågor samt följdfrågor skedde växelvis mellan de båda närvarande författarna. Anledningen till att intervjuerna skedde på respondenternas arbetsplatser var dels för att underlätta genomförandet av intervjun för våra respondenter och dels för att de ska känna sig trygga och säkra med miljön där intervjun hålls. Vi försökte även att anpassa vårt språk, klädsel och uppförande på ett sådant sätt att en förtrolig stämning skulle skapas mellan oss och respondenten. (Andersson, 1994)

I förväg försäkrade vi oss, via mail, att vi skulle vara tillåtna att spela in intervjun med hjälp av en diktafon. Vi ansåg det viktigt att dokumentera intervjun på detta sätt för att inte någon information skulle gå förlorad. Då all information fanns

registrerad gavs det möjlighet för samtliga medlemmar i gruppen att efter intervjun gå igenom materialet upprepade gånger. På detta sätt kunde vi säkerställa att det insamlade materialet tolkas och återges i uppsatsen på ett så bra sätt som möjligt. **(Bryman & Bell, 2003)**

Vi var måna om att få genomföra intervjuerna i avskilda utrymmen, där vi kunde genomföra intervjuerna ostört. Detta för att dels inte bli avbrutna eller störda under intervjun och dels för att ljudupptagningens kvalitet inte skulle försämrans av bakgrundsljud. **(Bryman & Bell, 2003)**

Intervjuerna var av ostrukturerad karaktär. Hela intervjun eftersträvades att respondenten skulle uppfatta det som en ömsesidig diskussion, istället för en regelrätt utfrågning. Vår intervjuguide var stommen i våra intervjuer och vi eftersträvade att under intervjun behandla samtliga av de i intervjuguiden uppsatta problemområdena. Vid uppförandet av intervjuguiden hade vi en tanke bakom den inbördes ordning som vi satt upp mellan problemformuleringarna. Ordningen var uppdelad efter vad vi fann lämpligt att behandla de olika problemformuleringarna i. Vi tillät under intervjun dock respondenten att resonera relativt fritt kring de olika problemformuleringarna, istället för att helt och hållet följa intervjuguidens uppsatta ordning. Genom följdfrågor så såg vi istället till att de frågor vi ville få besvarade behandlades. Vi undvek ledande frågor för att i så stor utsträckning som möjligt få ta del av respondentens egna åsikter. **(Bryman & Bell, 2003)**

### **2.6.3 Personlig telefonintervju**

Även här genomfördes intervjun med de två gruppmedlemmar som genomförde de personliga besöksintervjuerna. Frågor skickades även här ett par dagar i förväg till respondenten. Samma typ av muntliga interaktion mellan respondenten och de två intervjuerna, som eftersträvades i besöksintervjuerna, eftersträvades även här. Telefonintervjun försökte vi få att efterlikna besöksintervjuerna i så stor utsträckning som möjligt. Detta åstadkoms genom av att vi använde en högtalartelefon. Tack vare högtalartelefonen kunde båda intervjuerna vara med i diskussionen och det blev även möjligt för oss att spela in intervjun med hjälp av en diktafon.

## **2.7 Våra respondenter**

### **2.7.1 Öhrlings PricewaterhouseCoopers (PWC), Anette Källåker - auktoriserad revisor**

PWC är ett av världens största revisionsbolag och många av deras kunder är stora internationella koncerner. Anette som arbetar på PWC:s kontor i Malmö är auktoriserad revisor och är specialiserad på IAS/IFRS. Hon har även tidigare arbetat i Italien och har stor internationell erfarenhet av redovisningsfrågor.

### **2.7.2 Motivering till val av PWC som respondent**

Detta stora revisionsbolag valdes pga. deras kunskap och erfarenhet av stora koncerner. Eftersom många av deras kunder är börsnoterade så har IAS/IFRS regelverk redan börjat tillämpas i deras koncernredovisning. Revisionsbolagen är väl medvetna om att deras bransch är kunskapsintensiv och måste därför ständigt ligga i framkanten av rätts- och normutvecklingen. Eftersom revisionsbolagen i sin redovisningsmässiga rådgivning även måste beakta de skattemässiga konsekvenserna, följs utvecklingen noggrant av de specialistgrupper som jobbar med IAS/IFRS. Storleken på bolagen gör att deras anställda kan nischa in sig på ett smalt område. Detta gör det möjligt för oss att, utan bekymmer, hitta specialister på vårt smala område. Deras kunder är oftast privata företag, och klientens behov och problem, löses utifrån ett företagsekonomiskt perspektiv.

### **2.7.3 Skatteverket, Daniel Wykman och Urban Bjergert – regionspecialister**

Skatteverket bär en del av ansvaret för att skydda Sveriges skattebas. Skatteverket medverkar därmed aktivt i ett flertal utredningar och kommer med stor sannolikhet att ha stort inflytande vad gäller Sveriges utformning av framtida beskattningssystem. Daniel Wykman och Urban Bjergert arbetar på Skatteverkets kontor i Malmö som regionspecialister för skatte- och redovisningsfrågor.

### **2.7.4 Motivering till val av Skatteverket som respondent**

Skatteverket har en stor kunskap beträffande relation och betydelsen av kopplingen

mellan redovisning och beskattning.. Även om Skatteverket inte intresserar sig för koncernredovisningar (eftersom koncerner inte är skattskyldiga i Sverige) så är de väl insatta i IAS/IFRS eftersom detta kan komma att påverka deras arbete i väsentlig omfattning. Skatteverket har också valts, pga. att de i deras arbete har en annan uppdragsgivare än de stora revisionsbolagen. Detta kan tänkas ha betydelse för framtida skatterättsliga förändringar då revisionsbolagens och Skatteverkets intressen i många fall kan antas vara i konflikt med varandra. Eftersom författarna i så hög grad som möjligt vill bevara en objektiv ställning, är det viktigt att reflektera över såväl statliga som företagsekonomiska intressen.

## **2.8 Validitet och reliabilitet**

Den insamlade empirin måste vara giltig (valid) och tillförlitlig (reliabel). Giltighet innebär att vi faktiskt mäter det vi avser att mäta och att det vi mäter hos några få också gäller för flera. Tillförlitlighet innebär att undersökningen måste gå att lita på och att den inte får vara behäftad med mätfel (**Jacobsen, 2002**).

Validitet och reliabilitet framstår som avgörande förutsättningar för att resultatet av en undersökning ska kunna tas på allvar och därmed vinna legitimitet. Nedan diskuteras vårt forskningsarbets validitet och reliabilitet för att läsaren själv ska kunna bedöma trovärdigheten och värdet kring arbetets resultat.

### **2.8.1 Validitet och reliabilitet i avseendet personliga intervjuer - primärdata**

Att välja ut de rätta enheterna, dvs. intervjupersonerna, är kritiskt utifrån validitetssynpunkt. Därför har vi noggrant valt ut att intervjua personer som är insatta och jobbar med IAS/IFRS - och beskattningsfrågor och som därför på bästa sätt kan hjälpa oss att belysa vår problemställning. Det är också viktigt att vara medveten om att den individuella intervjun mäter personliga synpunkter på förhållandet. Det är inte alls säkert att generella slutsatser kan dras utifrån individuella synpunkter (**Jacobsen, 2002**).

Vi har, dels av begränsningar av tid och resurser och dels av svårigheter med att finna respondenter som kan och vill svara på våra förhållandevis komplexa frågor, relativt få respondenter. Detta är en svaghet i undersökningen, då ytterligheter i en respondents åsikter och avlämnade svar blir tydligare i vårt resultat, än vad det

hade blivit om jämförelser hade kunnat göras med ett större antal respondenter. Vi har försökt att minska dessa effekter genom att välja respondenter som vi förväntar oss ska komplettera varandras svar väl. I och med att skatteverket och ett revisionsbolag har olika intressen av redovisnings- och beskattningssystemen, hoppas vi kunna få problemområdet belyst från olika perspektiv. **(Svenning, 1999)**

Innan de empiriska undersökningarna gjordes, så lade vi ner mycket arbete på att planera genomförandet av dem. Vi har ovan beskrivit hur intervjuerna utfördes och vilka åtgärder vi vidtog för att få in så relevant information som möjligt. Vi har även beskrivit hur vi gick till väga för att sammanställa det empiriska materialet på ett så korrekt sätt som möjligt för att erhålla en hög reliabilitet och validitet.

Enligt Jacobsen (2002) så kan forskarens förväntningar resultera i att viktig information förbises. Därför har vi försökt att lägga våra förutfattade meningar åt sidan vid granskningen av primärdata. Vi har därmed försökt att förhålla oss så objektiva och analytiska som möjligt för att inte låta våra förväntningar avgöra vad som är viktiga och mindre viktiga beståndsdelar av den behandlade informationen.

### **2.8.2 Källkritik avseende litteratur**

Som vi redan har redogjort så har vi grundat vår undersökning på tillgänglig litteratur om ämnet. En viktig aspekt som har direkt inverkan på validiteten är vilken information som väljs ut för att senare användas som underlag att dra slutsatser med. Det gäller att endast ta med relevant information. I annat fall så mäts inte det som avses att mätas. Därför är det också minst lika viktigt att inte sälla bort sådan information som är relevant och som därför bör tas med.

Författarna till denna uppsats har förhållit sig källkritiska mot de material som använts i arbetet. Det är dock svårt att förhålla sig helt källkritisk, eftersom författarna till denna uppsats saknar tillräcklig kunskap och erfarenhet för att bedöma om exempelvis en viss artikel i en tidskrift inte har förhållit sig till strikta vetenskapliga metoder. Det ska dock understrykas att den information som insamlats för skrivandet av denna uppsats genomgått både författarnas prövning samt tillhör välkända tidskrifter och litteratur.

Som tidigare har påpekats så kan forskarens förväntningar, enligt Jacobsen (2002), resultera i att viktig information förbises. Därför har vi även här försökt att lägga våra eventuella förväntningar åt sidan och försökt att förhålla oss så



analytiska och neutrala som möjligt vid genomgången av litteraturen.

## **3. Litteraturstudier – teoretisk referensram**

---

I detta kapitel kommer vi att redogöra för uppbyggandet av vår teoretiska referensram. Vi kommer först att ge en historisk bakgrund sedan redogöra för god redovisningssed och rättvisande bild. Därefter förevisas själva sambandet mellan redovisning och beskattning, och vad som ligger till grund för detta. Sedan framställer vi en kort presentation av IAS/IFRS och dess syfte.

---

### **3.1 Historisk bakgrund**

Sambandet mellan redovisning och inkomstbeskattning fick sina grunddrag redan under 1920-talet genom 1928 års kommunalskattelag och 1929 års bokföringslag. Det har ända sedan dess funnits ett starkt samband, som framförallt tar sikte på periodisering av inkomster och utgifter. Dock så har även principer för värdering av tillgångar och skulder betydelse för när i tiden intäkter och kostnader ska redovisas. Vilka intäkter som är skattepliktiga respektive skattefria och vilka kostnader som är avdragsgilla respektive icke avdragsgilla, regleras däremot helt av särskilda skatteregler. (RSV Rapport 1998:6)

### **3.2 God redovisningssed**

Enligt ÅRL 2 kap 2 § ska företagens årsredovisning upprättas på ett överblickbart sätt och i enlighet med god redovisningssed och enligt BFL 4 kap 2 § ska bokföringsskyldigheten fullgöras på ett sätt som är förenligt med god redovisningssed. Enligt BFN:s sammanställningar med allmänna råd är dessa lagar dock endast ramlagar. Detta innebär att de rymmer allmänna principer för rapportering och belägg av räkenskapsinformation. De måste därför tillfogas normer som mer i detalj anger hur redovisningen skall ske. Dessa utökande

normer inryms i redovisningslagstiftningens term god redovisningssed. Vad god redovisningssed medför går alltså inte att hitta i lagen, utan referens måste göras till förarbetena som föregick BFL och ABL (**prop 1995/96:10**).

### **3.3 Rättvisande bild**

Som nämnts i föregående stycke, skall redovisningen i Sverige upprättas i enlighet med god redovisningssed. Detta begrepp finns dock inte i EG:s bolagsdirektiv, utan här begärs istället att man upprättar redovisningen så att den ger en rättvisande bild. Enligt 4:e bolagsdirektivet art. 2 p. 3 krävs det att årsbokslutet skall ge en rättvisande bild av bolagets tillgångar, skulder, ekonomiska ståndpunkt och resultat. Vidare ska bolagen, enligt 4 p, även ge ytterligare upplysning om inte utförandet av direktivet räcker till för att ge en rättvisande bild. Enligt direktivet visar sig även att avsteg från detta skall göras om tillämpningen av en föreskrift i direktivet är stridande med den skyldighet som förekommer enligt 3 punkten.

Dessa föreskrifter har beaktats i ÅRL 2 kap 3 § 1 st. Här tydliggörs det att balansräkningen, resultaträkningen och noterna skall upprättas som en totalitet och ge en rättvisande bild av företagets hållning och resultat. Dessutom ska tilläggsupplysningar finnas om det behövs för att en rättvisande bild skall kunna åstadkommas. Innehållet av begreppet rättvisande bild finns inte utplacerad i direktiven. Det finns heller inte några utgivna förarbeten till direktiven av de slag som finns för svensk lagstiftning. Detta gör att det är svårt att bilda sig ett tankesätt om vad som avsågs med begreppet vid direktivets tillkomst (**prop 1995/96:10**).

Begreppet "rättvisande bild" är en rak översättning av det engelska "true and fair view" vilket är väl grundat i den anglosaxiska världen men ej i den kontinentala (**Kedner & Svenberg, 2000**).

Eftersom det inte finns fastställt vad "rättvisande bild" innebär medför det att det finns stort utrymme för olika interpretationer av begreppet. I Storbritannien utnyttjas begreppet för att fylla ut lag och redovisningsrekommendationer, och även för att i vissa fall åsidosätta lag och rekommendationer för att åstadkomma en rättvisande bild. Det har yttrats att begreppet speglar ett principiellt synsätt som går ut på att redovisningen inte får vara legalistisk och formell, utan ska spegla vad som verkligen i ekonomisk mening hänt i bolaget (**Thorell, 1993**).

## **3.4 Redovisnings- och beskattningsprinciper**

### **3.4.1 Fortlevnadsprincipen**

Fortlevnadsprincipen medför antagandet om att företaget kommer att fortsätta sin verksamhet under en längre tid. Företagets ”sanna resultat” kommer då inte att kunna beräknas förrän företaget likvideras och man därmed kan räkna företagets samtliga in- och utbetalningar. Av informationsskäl så periodiserar man därför resultatet, vanligen årsvis, för att tidigare få en uppfattning om hur företaget presterar. Ett periodresultat är en förutsättning för ett företags styrning och beskattning. Periodresultaten är dock tentativa, dvs. att resultatmätningen sker under osäkerhet. (Artsberg, 2005)

### **3.4.2 Neutralitetsprincipen**

Neutralitetsprincipen innefattar idén om att beskattningen inte ska vara något som påverkar skattesubjektets val mellan olika handlingsalternativ. Beskattningen kan anses vara neutral då olika handlingsalternativ är lika värdefulla i relation till varandra, oavsett om man jämför dem före eller efter skatt. (Dahlberg, 2004)

### **3.4.3 Skatteförmågeprincipen**

Enligt skatteförmågeprincipen ska man vid påförandet av skatter, på såväl fysiska som juridiska personer, ta hänsyn till hur stark deras förmåga att betala skatt är. Rättvisa ska eftersträvas och tanken är att personer med samma faktiska inkomst ska åläggas samma skattebörda och att skatten ska utjämna inkomsterna på ett balanserat sätt. (SOU 1989:33)

### **3.4.4 Försiktighetsprincipen**

Försiktighetsprincipen har alltid haft en stor betydelse i svensk redovisning. Den har dock fått ge efter allt mer för en annan princip – matchningsprincipen, vilken förespråkar att man aktiverar utgifter för att matcha dem till de inkomster som de genererar. Försiktighetsprincipen föreslår istället försiktiga värderingar och att

kostnadsföra en utgift hellre än att aktivera den. Detta till stor del för att inte överskatta företagets prestationer och ställning, men även för att hålla nere resultatet för att minska beskattningen och därmed behålla medel i företaget så långt som möjligt. (Artsberg, 2005)

### **3.4.5 Realisations- och likviditetsprincipen**

Realisations- och likviditetsprincipen behandlar när en intäkt ska tas upp och när den ska beskattas. Enligt dessa principer ska man inte behöva betala skatt för realiserade vinster, eftersom det kommer att få en väldigt stor negativ effekt på företagets likviditet. Det är istället först då en tillgång säljs, och därmed då det finns mer likvida medel att ta av, som intäkten ska påverka resultatet och därmed bli underlag för beskattning. ([www.farkomplett.se](http://www.farkomplett.se))

### **3.4.6 Kommentarer**

Samtliga dessa principer är för oss viktiga utgångspunkter då vi senare i vår analys ska utvärdera olika lösningsförslag beträffande hur beskattningen kommer att anpassas till de nya redovisningsregler som IAS/IFRS innebär. Dessa nämnda principer framhäver vad som anses vara viktigt då det gäller egenskaper mellan företag, redovisning och beskattning. Vi tycker därför att det är viktigt att se hur pass bra eventuella lösningar av beskattningsproblematiken stämmer överens med dessa.

## **3.5 Relation mellan redovisning och beskattning**

### **3.5.1 Kopplat samband mellan redovisning och beskattning**

Premissen för inkomstberäkningen är företagets räkenskaper. Detta innebär att redovisningsreglerna är ledande och om denna redovisning är förenlig med aktuella redovisningsregler och god redovisningssed följs detta även vid beskattningen. Förmånen med detta har setts som att redovisningen genom sin

flexibilitet har varit bäst lämpad att fastställa företagens resultat. En sådan relation antas i viss mån bidra till att höja redovisningens kvalitet i vissa hänseenden. Det som har varit en nackdel är att flexibiliteten har hämmats i den mån den har orsakat ett högre skatteuttag. Företaget väljer att redovisa på sätt som optimerar skatteutfallet snarare än redovisningens informationsvärde. (Kellgren, 2004)

### **3.5.2 Okopplat samband mellan redovisning och beskattning**

I IL 14 kap 2 § anges att inkomster skall tas upp som intäkter och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår de räknas till sig till enligt god redovisningssed, om inte något annat är föreskrivet i lag. Det är den sista bisatsen som avser det område på vilket skatterätten inte ålägger något samband mellan redovisning och beskattning.

När det inte finns något samband är skattereglerna helt styrande och det är dessa som ensam styr hur en transaktion ska beskattas. Det som kan bli tilltrasslat vid tolkningen, och till följd därav ses som en nackdel med denna modell, är att skattereglerna i en hel del fall utarbetats efter vad som vid lagstiftningens tillkomst ansetts belöpa sig till god redovisningssed. Har däremot särskilda kopplade skatteregler införts kan redovisningen på dessa områden utarbetas fritt i enlighet med vad som föreslås av redovisningsbegrepp, god redovisningssed och rättvisande bild. De viktigaste områdena där det inte föreslår något samband mellan redovisningen och beskattningen är avskrivningar på byggnader och markanläggningar. Avdragsrätten skattemässigt är för dessa poster inte på något sätt beroende av att analogt avdrag görs i redovisningen (Alhager & Alhager, 2003).

## **3.6 Modeller för hur sambandet principiellt kan se ut**

Christer Westermarck (1995) anger tre olika mönster för hur sambandet mellan redovisning och beskattning grundläggande kan se ut. Man kan bland annat utgå från *status quo* och bygga ut till en total koppling till redovisningen, *redovisningsmodellen*. Alternativet är att gå åt andra riktningen och producera en komplett reflektion mellan sammanställningarna, *uppdelningsmodellen*.

### **3.6.1 Status quo-modellen**

I status quo håller sig förhållandet mellan redovisning och beskattning oförändrat korrelerat med nuläget. Detta medför att redovisningen kommer att ligga till grund för beskattningen i överensstämmelse med inkomstskattelagen därtill de skattemässiga särbestämmelser som i vissa fall tar över bokföringslagen samt bibehållas god redovisningssed. En möjlig omställning är dock att obeskattade reserver uppdelas på eget kapital och latent skatteskuld i mening att simplificera den officiella årsredovisningens läsbarhet för utländska partners. Detta tar för givet att en exakt definition av latent skatteskuld kan framställs och ges legal status samt att en del civilrättsliga frågor löses. Skattemyndigheterna samt staten kan anse det som bättre att behålla *status quo-modellen* av pragmatiska orsaker därför att de i så fall kan överlåta arbetet med att vårda redovisningens utveckling till andra intressenter. Kopplingen till god redovisningssed måste i särskilda fall brytas via en direkt föreskrift i skattelag, men även då det påträffas en uttrycklig skattepraxis, gäller denna i spetsen för god redovisningssed. (Westermark, 1995)

### **3.6.2 Redovisningsmodellen**

Skattemässig vinst avgränsas i denna modell som den redovisningsmässiga vinsten. Företagets offentliga bokslut blir på samma gång skattebokslut genom att inkomstskattelagen föreskriver att den beskattningsbara inkomsten utgörs av den redovisade vinsten. Inga skattemässiga värderingsregler, reservationsmöjligheter eller avskrivningar figurerar i detta alternativ. Latent skatteskuld blir en tanke-mässig orimlighet eftersom det enbart finns ett vinstbegrepp att verka med i skatteberäkningen. Skatteprocentsatsen adapteras i denna modell efter dagsaktuella statsfinansiella krav och andra överväganden. Genom 1992 års skattereform togs ett fotsteg mot denna modell genom att i värderingsreglerna för varulager refererar till bokföringslagen. (Westermark, 1995)

### **3.6.3 Uppdelningsmodellen**

I denna modell görs en strikt distinktion i förhållandet mellan redovisningsregler och regler för uppgiftslämnande för beskattningsändamål. Två fristående regelverk introduceras, det ena grundat på ÅRL/BFL och god redovisningssed, det andra på en nyskriven ”skattebokslutslag”. En sådan har att i detalj bestämma exempelvis värdering av balansposter i första hand för lager, fordringar, pågående arbete och framtida utgifter. Förutom detta krävs bestämda principer för kostnads-

och intäktsföring, det vill säga periodiseringsfrågor av all slag. Dit kan även räknas avskrivningsprocent för olika slag av anläggningstillgångar etc.

Av bland annat rätts- och kontrollsäkerhet begärs att ett så beskaffat skatteregelsystem både är ingående och uttryckt klart. Föreställande skatteadministrativa arbetsuppgifter tillkommer följaktligen men även företag och näringsidkare får ökat tryck därför att de tvingas lära sig att utföra ett arbete med dubbla system. Å andra sidan ges redovisningspraxis total självständighet att utvecklas helt självständigt och oberoende av skatteregelsystemet. Den statsfinansiella omtanken av detaljfrågor i redovisningssedens utveckling och önskan eller begär av att styra utvecklingen faller bort i uppdelningsmodellen.

Det är ursprungligt på nivån ”conceptual framework” som statsmakten har att hålla ögonen på redovisningens utveckling till typiskt fall när det gäller affärshändelsebegreppet, bestyrkande, arkivering/åtkomst därtill gränserna för redovisningen. Orsakat av förekomsten av två regelsystem uppstår regelmässigt latent skatteskuld till följd av tidsmässiga skillnader. Den latent skatteskulden är tvungen att ges en alldeles riktig definition därför att den är av enorm betydelse för fastställande av årets vinst, alltså enligt det offentliga bokslutet där den latent skatteskulden redovisas. Denna upplysning har visat sig vara en särskilt komplicerad uppgift för internationella normgivningsorgan. Av den anledningen har kopplingen mellan redovisning och beskattning på liknande sätt vid separatsystemmodellen låtit sig ses orsaka stora problem på redovisningsområdet i själva kopplingspunkten ”latent skatteskuld”. Beroende på valet förändras den redovisade vinsten och följaktligen möjligheten till utdelning till aktieägarna.

Belägenheten har orsakat att det enskilda företaget ges självständighet att omsätta i praktiken sin unika beräkningsmetod/redovisningsmetod. Detta försvårar till exempel jämförbarheten och har kritiserats av exempelvis tyska revisorer. Utvecklingen strävar mot uppdelning i syfte att åstadkomma ökad harmonisering inom redovisningen. (Westermark, 1995)

### ***3.7 Förmåner och belastningar med koppling***

Det finns naturligtvis både fördelar och nackdelar med att ha en så kraftfull koppling mellan redovisning och beskattning som Sverige har. I de följande styckena kommer vi att mer ingående behandla en del av dessa.

### **3.7.1 Fördelar med koppling mellan redovisning och beskattning**

En av fördelarna med koppling mellan redovisning och beskattning är att enbart ett bokslut krävs att upprätta, vilket gör lättare för företagen (SOU 1995:43). Resurser samlas både inom skatteförvaltningen och inom företagen därför att det bokslut som bolagen upprättar kan ligga till grund även för beskattningen. Således krävs det inte tas fram något speciellt skattebokslut. Enligt Hellman (1995) så är detta dock en direkt felaktig anmärkning och han menar att denna hotbild inte har någon som helst betydelse. Han anser att ett avskaffat samband inte kommer att frampressa dubbla bokslut i företagen utan inkomstbeskattningen skulle utgå från de betalningsströmmar som antecknats i företagets bokföring och som ligger till grund för företagets bokslut. Något annan valmöjlighet än detta kan inte existera enligt honom. Ett annat bevekelsegrund för en fullföljt koppling mellan redovisning och beskattning är att kontrollmöjligheterna för staten, i kännetecknen av beskattningsmyndighet, är någorlunda verkningsfulla och enkla (SOU 1995:43).

Det är som vi tidigare omtalat så att om redovisningen förflyttar sig längs närvarande redovisningsprinciper och god redovisningssed så efterkoms detta även på beskattningssidan där koppling är tillgänglig. Detta gör att beskattningsmyndigheternas kontroll därför underlättas att de kan förlita sig på företagets bokföring och interna tillsyn vid en fortsatt koppling på området (Tidström och Hesselman, 1991).

Därförutom kan en aspekt vara ur ett finanspolitiskt perspektiv. Eftersom sambandet i dess rådande form, det vill säga i den mån det bestäms att en tillåtelse av skattekrediter skall vara villkorat av att vinst motsvarande sådana skattemässiga avdrag eller dispositioner som ger ursprung till skattekrediter undantas från utdelning. Tillgänglighet av skattekrediter antar att vinstbelopp vid sidan av den latent skatten binds i företagen så att den blir otillgänglig för utdelning (SOU 1995:43).

Riksskatteverket (nuvarande Skatteverket) anser i sin rapport att om en frikoppling inträffar så kommer den balans mellan att skapa ett bra resultat och att minimera skattekostnaderna att gå förlorad. Det finns fara för att företagen gör allt för positiva värdeberäkningar i sin ansträngning att nå ett så bra resultat som möjligt och försiktighetsprincipen underlåts kanske då. De tycker vidare att en annan förmån är att det idag är till hands ett samband mellan den beskattningsbara inkomsten och utdelningsbara medel. Skulle det bli så att en frikoppling inträffar kan det, som vi sagt i tidigare stycke, bli så att företagen gör allt för positiva värderingar, vilket gör att resultatet ökar och därmed även de utdelningsbara medlen. (RSV Rapport 1998:6)



### **3.7.2 Nackdelar med koppling mellan redovisning och beskattning**

En nackdel som har framhållits är att kopplingen mellan redovisning och beskattning hämmar utvecklingen av redovisningen. Detta på grund av att, det formella sambandet tvingar företagen att redovisa vissa poster som obeskattade reserver och bokslutsdispositioner. Även utvecklingen av god redovisningssed och rättvisande bild hämmas genom att företagen inte är beredda att redovisa på ett bättre sätt om detta innebär en högre skattekostnad Anpassningen till internationell utveckling försvåras av kopplingen. Detta blir ett problem främst för större företag som ska verka på internationella marknader (**Tidström och Hesselman, 1991**).

Redovisningsreglerna och god sed på området utformas allt mer på internationell nivå utan möjlighet till påverkan från svensk sida (**SOU 2003:71**) En annan nackdel med kopplingen mellan redovisning och beskattning är att den kan medföra en så kallad "inlåsningsseffekt". Detta innebär att vinst som sparas i företaget i form av obeskattade reserver undgår beskattning medan vinst som är tillgänglig för utdelning träffas av skatt (**SOU 1998:43**).

Det ställs också högre krav på redovisningen idag genom att företagen blir mer och mer internationaliserade. En frikoppling skulle leda till att den internationella utvecklingen på redovisningsområdet förenklas. Att företagen blir mer internationaliserade medför att det i högre grad finns utländska intressenter som är intresserade av de svenska företagens resultat. Så som redovisningen ser ut idag har vi poster som obeskattade reserver och bokslutsdispositioner, något som inte finns i alla länder, och på så vis blir svenska företags redovisningar svåra att tolka och läsa för utländska intressenter. Särskilt svårt blir det med tanke på att årets nettovinst inte alls är detsamma som årets verkliga resultat.

När det gäller begripligheten av årsredovisningarna menar Hellman (1995) att det inte bara är utländska läsare som har problem att förstå de svenska årsredovisningarna, utan detta gäller även svenska läsare. Att det gäller även svenska läsare beror enligt Hellman på att de beskrivningar som ges till olika poster i bokslutet är rena "fikonspråket" som är svårt även för experter att förstå och förklara. Även SOU 2003:71 ställer sig frågande inför detta argument och menar att detta argument borde minskat väsentligt i styrka eftersom både bokslutsdispositioner och obeskattade reserver har utmönstrats ur koncernredovisningen. Eftersom det är denna redovisning som tilldrar sig de internationella investerarnas intresse borde det inte ha någon betydelse. Däremot vore det önskvärt att både bokslutsdispositioner och obeskattade reserver utmönstras helt från svensk redovisning. (**Knutson och von Bahr, 1995**)

## ***3.8 Förmåner och belastningar med frikoppling***

### ***3.8.1 Fördelar med en frikoppling mellan redovisning och beskattning***

Kopplingen mellan redovisning och beskattning bör upphöra genom att skatterätten formulerar specifika skatteregler och bokföringslagen utformas som en ren ramlag med tillhörande normgivning. Specifika skatteregler skulle kunna formuleras för periodiseringsposter. En fullständig frikoppling skulle innebära två oerhört detaljerade och kontrollerade system så att risken för anpassning inom endera minimeras (**Tidström och Hesselman, 1991**).

God redovisningssed har bättre möjligheter att utvecklas utifrån informationskrav från andra intressenter än skattemyndigheterna och anpassningen internationellt förenklas. Detta gäller i första hand de stora företagen. Ytterligare en fördel är att antalet befarade skatteprocesser vad gäller i första hand periodiseringsfrågor kan minska, då specifika skatteregler utformas (**Tidström och Hesselman, 1991**).

### ***3.8.2 Nackdelar med en frikoppling mellan redovisning och beskattning***

Med en frikoppling mellan redovisning och beskattning kan redovisningspraxis inom små företag komma att styras av de specifika skatteregler som utformas. Risken är också stor att antalet specifika skatteregler ökar snabbt och att normgivningen för redovisningspraxis inte "hänger" med. Uppstår obalans mellan systemen sker ändå en anpassning till skatterätt även för de stora företagen. En tredje nackdel är att ett fristående och detaljerat skattesystem kommer att kräva en dyr kontrollapparat. Företagen kan tvingas upprätta två bokslut, vilket för de små företagen innebär stora praktiska problem och kostnader (**Tidström, Hesselman, 1991**).

### **3.9 Introduktion av IAS/IFRS**

Genom att vi gått med i EU så har vi anknutit oss att omsätta IAS/IFRS i praktiken från och med 2005. Detta kommer att medföra att en koppling mellan redovisning och beskattning försvåras på ett stort antal områden. Redovisning enligt IAS/IFRS skulle med aktuell koppling mellan redovisning och beskattning bland annat leda till att beskattningen tidvis tidigareläggs. Viktigare logisk följd enligt SOU 2003:71 är att risken för oenigheter mellan företagen och skatteverket kommer att öka. Detta på grund av att värdering av tillgångar enligt IAS/IFRS i större omfattning äger rum genom en löpande omvärdering till verkliga värden än till historiska anskaffningsvärden. En värdering till verkligt värde inrättas ofta på uppskattningar av tillkommande kassaflöden vilket kan föra till kontrollsvårigheter. Det kan även leda till att om en koppling håller igång att orealiserade vinster beskattas och utdelas genom att man får ta upp tillgångar till verkligt värde. Även harmoniseringsprocessen inom EU kommer att dämpas i de länder som har kraftfull koppling mellan redovisning och beskattning. Detta därför att jämförbarheten blir svagare genom att olika länder har olika normer för företagsbeskattning.

Meningen med IFRS/IAS, anges dels vara att medverka till att generera en praktisk och kostnadseffektiv kapitalmarknad, dels att göra den fria flyttbarheten för kapital på den inre marknaden. Det är även tänkt att skapa premisser för företagen inom EU att konkurrera, om befintliga finansiella resurser på såväl unionens kapitalmarknader som de globala kapitalmarknaderna, på lika villkor.

En växande internationell spridning av IAS/IFRS skulle i första hand göra sitt till att öka jämförbarhet mellan redovisningshandlingar från företag i olika länder. För vår del skulle en övergång till IAS/IFRS medföra att redovisning i svenska företag i större utsträckning skulle lämpa sig till den internationella utvecklingen på redovisningsområde. Orsaken till detta är att investerare från olika länder kan presumeras ha lättare att förstå och godkänna en redovisningshandling inrättad enligt IAS/IFRS, än om det blir i vårt fall enligt ÅRL. Omställning till IAS/IFRS leder därmed till konkurrens fördelar för svenska och övriga europeiska företag sett ur ett globalt perspektiv, men även till att göra EU:s kapitalmarknader mer tilldragande för utomeuropeiska investerare. (SOU 2003:71)

## 4. Litteraturstudier - nuvarande lagförslag

---

I detta kapitel presenteras de redovisnings- och skattemässiga utredningar som behandlat Sveriges anpassning till IAS/IFRS regelverk. Kapitlet inleds med redovisningsmässiga förändringar hänförliga till IAS/IFRS, och avslutas med att utreda tänkbara skattemässiga konsekvenser hänförliga till ovannämnda förändring.

---

### **4.1 Tillämpning av internationella redovisningsprinciper**

Enligt prop. 2004/05:24 är det av stor vikt att noterade företag kan anpassa sin redovisning till internationella redovisningsstandarder. Det främjar deras konkurrensposition på den internationella marknaden, samt utgör en viktig grundpelare i en stabil och förtroendeingivande kapitalmarknad.

Noterade företag bör, från ett redovisningsmässigt perspektiv, kunna upprätta såväl koncernredovisning, som redovisning i den juridiska personen, utifrån IAS/IFRS regelverk.

Det finns dock andra faktorer att ta hänsyn till. Regeringen konstaterar att IAS-förordningens regler tidigarelägger uttaget av skatt. Regeringen förhåller sig även skeptiska till att låta ett utländskt organ, i allt för stor utsträckning, påverka Sveriges skattebas. Enligt förslaget bör därför inte svenska noterade och onoterade företag tillämpa IAS/IFRS i sin helhet. Det är enligt propositionen inget realistiskt alternativ för det stora flertalet av de svenska företagen. Detta beror delvis på den höga grad av komplexitet som IAS/IFRS-reglerna medför (**prop. 2004/05:24**).

Enligt ovannämnda proposition bör Årsredovisningslagens regler anpassas till internationella *redovisningsprinciper*. Detta skulle innebära att företag ges en möjlighet att tillämpa internationella värderings- och periodiseringsprinciper. Svenska företag ska dock även fortsättningsvis och företrädesvis tillämpa Årsredovisningslagen och inte IAS/IFRS. Av 4 kap. 14 f och 14 f § § följer att

noterade företag får, men inte måste redovisa exempelvis materiella tillgångar till verkligt värde. Av redovisningsrådets rekommendation RR 32 framgår dock att noterade företag ska tillämpa samma regler som i koncernredovisningen, dvs. IAS/IFRS. Med en sådan utgångspunkt innebär det att företag kan bli tvingade att redovisa finansiella instrument och biologiska tillgångar till verkligt värde (**Melbi, 2005**).

De nya värderingsreglerna föreslås gälla för noterade företag och dess dotterbolag. Vidare omfattas även ett noterat bolag utan dotterbolag av bestämmelserna. Slutligen ges även onoterade företag, som valt att upprätta sin koncernredovisning i enlighet med IAS/IFRS, möjlighet att anpassa sin årsredovisning till internationella redovisningsprinciper (**prop. 2004/05:24**).

Vald värderingsmetod ska tillämpas genomgående för tillgångar inom samma kategori. De regler som är anpassade till svensk redovisningssed är IAS 16 (materiella anläggningstillgångar), IAS 38 (immateriella tillgångar), IAS 39 (finansiella instrument), IAS 40 (förvaltningsfastigheter) och IAS 41 (biologiska tillgångar) (**prop. 2004/05:24**).

Huvudregeln är att värdeförändringar på materiella och immateriella tillgångar redovisas i en fond för verkligt värde (**SOU 2005:53**). När det blev tillåtet att redovisa finansiella instrument till verkligt värde infördes inte några regler om att orealiserade värdeökningar skulle redovisas i en bunden fond. Anledningen till detta var att ett företag med endast realiserade vinster inte ansågs befinna sig i en bättre eller säkrare ekonomisk ställning än företag med orealiserade vinster på finansiella instrument. Regeringen gör i detta fall bedömningen att varje företag enskilt kan bedöma huruvida orealiserade vinster ska delas ut eller inte (**prop. 2002/03:121**).

Eftersom förslaget kan leda till att orealiserade vinster delas ut så får det även skattemässiga konsekvenser. Om orealiserade vinster kan delas ut, utan begränsningar, så minskar statens skatteintäkter. Regeringen föreslår därför att ovan angivna värderingsregler inte träder ikraft innan en utredning och lösning kan presenteras vad beträffar de skattemässiga konsekvenserna av förslaget. (**prop. 2004/05:24**).

## 4.2 Vilka följder får principen om värdering till verkligt värde för det skattemässiga resultatet?

En värdeökning på t.ex. en materiell anläggningstillgång, kan om de nya reglerna blir tillämpliga, delas ut. Detta trots att värdeökningen inte har beskattats. Att den orealiserade vinsten kan delas ut beror på att en sådan värdeökning redovisas i fonden för verkligt värde, vilken tillhör fritt eget kapital.

Även om en latent skatteskuld redovisas i samband med en utdelad orealiserad vinst, så är det enligt utredningen, inte tillräckligt för att upprätthålla den ekonomiska dubbelbeskattningsprincipen.

Under förutsättning att inga skatterättsliga regler införlivas i samband med redovisning till verkligt värde så beskattas den utdelning som privatpersoner mottar endast en gång, vilket bryter mot den ekonomiska dubbelbeskattningsprincipen. Vad gäller utdelning från företag till företag, är det snarare så att en orealiserad värdeökning på det okopplade området undgår beskattning helt och hållet. Enligt 24:17 IL är ju utdelningar från näringsbetingade andelar skattefria (**SOU 2005:53**).

Beträffande förvaltningsfastigheter som utgör lagertillgångar skapar detta inte något skatterättsligt problem, då ökade värden i lager redovisas direkt i resultaträkningen. Eftersom lagertillgångar tillhör det kopplade området behövs inte några speciella skatterättsliga regler kopplade till värdeökningar.

Kapitaltillgångar, såsom t.ex. materiella anläggningstillgångar, tillhör dock det okopplade området och en värdeförändring av dessa redovisas endast i balansräkningen. En sådan ökning eller minskning påverkar alltså inte årets resultat, men skulle ändå utgöra utdelningsbara medel (**SOU 2005:53**).

SOU 2005:53 utreder tre alternativ för att förhindra att orealiserade och obeskattade vinster delas ut. Dessa kommer var för sig att behandlas nedan.

### 4.2.1 Alternativ 1 – Skattemässig utdelningsspärr

En skattemässig utdelningsspärr förhindrar att en orealiserad värdeökning kan delas ut, utan att bli beskattad. Det utdelade belopp som beror på en orealiserad värdeökning, tas vid utdelningstillfället upp som intäkt till beskattning. Beskattningsbeloppet proportioneras utifrån storleken på det utdelade beloppet som är hänförligt till den orealiserade värdeökningen.

En liknande skattemässig utdelningsspärr finns i 17:21 IL. Det finns således redan en skattemässig regel som tycks förhindra det som Regeringen vill undvika; nämligen att kunna dela ut orealiserade vinster och på så sätt frångå den ekonomiska dubbelbeskattningsprincipen (SOU 2005:53).

Av utredningen framgår dock att en regel motsvarande den i 17:21 IL, förmodligen strider mot EG-rättsliga bestämmelser. Enligt moderdotterbolagsdirektivet, ska källskatt inte utgå på den utdelning som ett dotterföretag lämnar till ett moderföretag. I mål C- 294/99 ansåg EG-domstolen att en skatt, som direkt kan hänföras till ett bolags utdelade medel, är en källskatt. I fallet berodde det skattemässiga beloppet på det utdelade beloppet. En skattemässig utdelningsspärr strider därmed, med stor sannolikhet, mot gemenskapsrättsliga bestämmelser (SOU 2005:53).

#### **4.2.2 Alternativ 2 – Civilrättslig utdelningsspärr**

Det framgår inte av utredningens direktiv att utreda eventuella civilrättsliga begränsningar, därmed görs inte heller någon djupgående analys av alternativ 2 i SOU 2005:53.

Utredningen konstaterar dock, att såväl Danmark som Norge använder ett system där värdeförändringar redovisas i bundna fonder. Ur ett skatterättsligt perspektiv skulle ett sådant system fungera lättare och leda till färre komplikationer än en skattemässig utdelningsspärr (SOU 2005:53).

Det andra bolagsdirektivet kan dock förhindra tillämpligheten av en civilrättslig utdelningsspärr. Direktivet, som behandlar frågor kring kapitalskydd, tar idag sikte på att skydda aktieägare och borgenärer med utgångspunkt i bl.a. regler för begränsningar om vinstutdelning. Utredarna menar att kapitalskyddet kan komma att ändras till ett mer solvensinriktat kapitalskydd. Ett system med bundna fonder för orealiserade vinster bör, om ändringen av andra bolagsdirektivet genomförs, därmed anses strida mot gemenskapsrättsliga bestämmelser (SOU 2005:53).

Det kan även tilläggas att det i prop. 2004/05:24 framhålls att orealiserade vinster bör kunna delas ut. Värdeförändringar redovisas då i fond för verkligt värde.

#### **4.2.3 Alternativ 3 – Skatterättslig koppling**

Enligt alternativ 3, får samtliga värdeförändringar direkt genomslag på det skattemässiga resultatet. En värdeökning leder därmed till ökad beskattning och en värdeminskning leder till minskad beskattning (**SOU 2005:53**).

Enligt förslaget så bör dock inte samtliga värdeminskningar leda till minskad beskattning. Detta beror på en viss oro för att företag då skulle missbruka regeln för att minska sitt skattemässiga resultat (**SOU 2005:53**).

Det bör understrykas, att utredningen inte anser att nyss nämnda alternativ bör leda till lagstiftning. De pekar på vikten av att utreda ytterligare alternativ. De förslag som angivits i utredningen är snarare en följd av deras uppdrag (enligt direktiven ska ett förslag upprättas) snarare än en konstruktiv och genomförbar lösning. (**SOU 2005:53**).

Den senaste propositionen som berör sambandet mellan redovisning och beskattning, vill skjuta upp tillämpningen av de nya värderingsreglerna. Förslaget träder i kraft 1 januari 2006, och senarelägger tillämpningen av de internationellt anpassade redovisningsreglerna till tidigast 2008 (**prop. 2005/06:25**).



## 5. Empiri

---

I detta kapitel sammanställer vi den information som vi har samlat in från våra respondenter genom våra intervjuer. Informationen presenteras respondent för respondent.

---

### **5.1 Öhrlings PricewaterhouseCoopers**

#### **5.1.1 Harmoniseringen av redovisningsregler**

Anette Källåker (hädanefter Anette) tycker att den internationella harmoniseringen av redovisningen är mycket positiv, men tror att en ökad tillämpning av IAS/IFRS kan bli problematisk, åtminstone initialt. Detta bland annat på grund av att olika länder har olika syn på redovisningen. Historiskt sett så har det varit väldigt svårt med jämförbarheten mellan företag som finns i olika länder och som tillämpar olika redovisningsprinciper. Jämförbarheten internationellt sett är mycket viktig och det är i stort sätt omöjligt att hålla reda på alla olika uppsättningar av redovisningsregler. T.ex. vilka värderingsprinciper som gäller i spansk eller tysk GAAP. Anette tror därför att en harmonisering av redovisningsregler och en ökad tillämpning av IAS/IFRS på sikt kommer att öka jämförbarheten internationellt sett. Det är även allt viktigare i och med att det uppstår allt fler internationella koncerner och ett enhetligare redovisningssystem skulle absolut underlätta konsolideringsarbetet.

Anette menar att det säkerligen kommer att bli bättre med ett enhetligare redovisningssystem. Det har länge pågått en tilltagande internationalisering och det borde då anses som naturligt att även de redovisningsmässiga regelverken följer med i denna utveckling. Anette tycker att förändringsprocessen har gått

långsamt, att de redovisningsmässiga regelverken har släpat efter en längre tid och att det därmed är på tiden att en förändring av dem kommer till stånd.

### **5.1.2 Vilka bör tillämpa IAS/IFRS**

Enligt Anette finns det dock ingen anledning till att alla företag ska vara skyldiga att redovisa enligt IAS/IFRS. I mindre företag är t.ex. redovisningens funktion framförallt att ligga till grund för kreditbedömning och beskattning. Då banken, eller en annan finansiär, ska bedöma ett litet företags finansiella ställning, så är de oftast så pass insatta i verksamheten att de inte har några problem att se värden som inte framkommer av siffrorna i balansräkningen. Ett så komplicerat regelverk som IAS/IFRS passar inte dessa mindre bolag. Det skulle vara för tidskrävande och kostsamt för dem och det finns därför ingen anledning till varför de skulle tillämpa de nya redovisningsreglerna.

För ett noterat bolag, som redovisar enligt IAS/IFRS i sin koncernredovisning, så skulle det lämpligaste vara att moderbolaget redovisade enligt IAS/IFRS även i den juridiska enheten. Dels för att öka jämförbarheten och dels för att det blir lättare för företaget om det inte behöver ägna sig åt två olika regeluppsättningar. Anette tycker även att företag som är av ett stort allmänt intresse borde redovisa enligt IAS/IFRS för jämförbarhetens skull. Den stora anledningen till att de nya reglerna ska tillämpas är ju att det ska ge en mer rättvisande redovisning och för att man lättare ska kunna jämföra bolag med varandra.

### **5.1.3 Värdering till verkligt värde**

Då ett företag ska bedömas redovisningsmässigt och finansiellt, så försöker man redan idag att ta alla de tänkbara övertvärden, som kan tänkas finnas dolda i balansräkningen, i beaktning. Anette tycker i stället att det redan ska vara rättvisande värden i balansräkningen som tydligt visar var bolaget står. Detta skulle öka jämförbarheten och eliminera riskerna för att man missar över-/undervärden som kan finnas dolda i t.ex. fastigheter och immateriella rättigheter. Anette har således en positiv inställning till att tillgångar ska värderas till deras verkliga värden. Hon påpekar dock att det kan finnas svårigheter med denna typ av värderingsprincip. Det är svårt att få fram ett korrekt verkligt värde och om man anlitar värderingsmän så kan deras bedömningar ändå skilja sig åt ganska väsentligt. Det värde som redovisas skulle då komma att påverkas av hur man anlitar och vem man anlitar som värderingsman. Dessutom så är det en kostsam

process att göra denna typ av värderingar. Anette tycker därför att det måste finnas alternativa värderingsprinciper.

Information som ges i redovisningen om vilka redovisningsprinciper som har använts är redan standard idag, men denna information kommer att bli av en allt större vikt framöver, tror Anette. Detta för att underlätta jämförbarheten. Det kommer givetvis att finnas problem med att jämföra bolag, dels då vissa kan komma att värdera till verkligt värde och andra att fortsätta att värdera till anskaffningsvärde, dels mellan bolag som värderar till verkligt värde eftersom det veckliga värdets korrekthet inte kan garanteras.

### **5.1.3 Sambandet mellan redovisning och beskattning**

Olika länder har väldigt olika sätt att se på redovisningen. Många andra länder är redan vana vid att redovisning och beskattning är två skilda delar, medan man i Sverige har ett mycket starkt samband mellan just redovisning och beskattning. Anette menar att det skulle vara bättre att ha två helt skilda system för redovisning och beskattning. Det är många länder som fungerar på så vis idag och det har även varit vanligt historiskt sätt. Beskattningen bör grundas på historiska värden och realiserade vinster för att den ska vara mer kontrollerbar. Redovisningen däremot ska snarare visa var företaget står rent finansiellt. En separering mellan dessa två borde därför vara till stor fördel. Anette tror heller inte att det skulle behöva bli så problematiskt att skilja dem åt. Att vi i Sverige har så svårt att släppa på kopplingen mellan redovisning och beskattning har gjort att vi i vissa fall har fått väldigt komplicerade regler.

En av anledningarna till att kopplingen mellan redovisning och beskattning har varit och förblivit så stark i Sverige, är att Skatteverket tycker att det är en trygghet att en revisor har kontrollerat den redovisning, som ligger till grund för beskattningen. Enligt Anette skulle det vara bättre om revisorer tittade på redovisningen och Skatteverket själva fick utföra taxeringsrevisioner för att kontrollera att skatteunderlaget är korrekt.

### **5.1.4 Skattemässig utdelningsspärr**

Att upprätthålla dubbelbeskattningen genom att orealiserade vinster skulle tas upp till beskattning då de ska delas ut, skulle bli komplicerat, tror Anette. En värdeökning som ej har realiserats skulle ju då eventuellt ha beskattats till viss del

om stora utdelningar har gjorts. Om tillgången sedan säljs, så uppstår ju en reavinst och en skatt på denna. Denna skatt skulle ju då vara tvungen att kompenseras för den skatt som redan har betalats in till följd av värdeökningen.

Företagen skulle tvingas göra beräkningar kring hur mycket utrymme det finns för utdelningar dels med värdeökningar och dels utan värdeökningarna. Det är väldigt tuffa krav att ställa på ett företag, att de ska hålla dokumenterat hur mycket skatt som betalats till följd av en värdeökning på en tillgång. Att en korrekt avräkning ska kunna göras kanske 20 år senare då tillgången säljs, då utdelningar gjorts kontinuerligt under denna tid och personalen i företaget bytts ut, kan bli mycket problematiskt. Dessutom så tycker Anette att det verkar som en dålig idé att orealiserade vinster skulle kunna delas ut överhuvudtaget. En värdeökning kan ju vara tillfällig.

### **5.1.5 Civilrättslig utdelningsspärr**

Att på något sätt föra orealiserade värdeökningar till någon form av bundet kapital, så att det inte går att dela ut, tycker Anette är en lämpligare lösning. Den stora fördelen är ju då att medel inte kan tas ut från bolaget i förskott. Om t.ex. en licens eller en rättighet som är helt avgörande för bolagets verksamhet stiger i värde, och denna värdeökning delas ut. Då har man ju tagit medel från bolaget som egentligen inte finns förrän tillgången säljs och den verksamheten läggs ner.

I Sverige så är ju det utdelningsbara beloppet begränsat av det fria egna kapitalet. I andra länder, som t.ex. Italien så finns däremot inte denna uppdelning mellan fritt och bundet kapital. Där görs i stället en helhetsbedömning av företagets soliditet för att komma fram till hur mycket som är lämpligt att dela ut och vad bolaget tål. I dessa fall så tittar man även på vilken typ av värdeökningar som finns i bolaget. Man tittar på om värdeökningarna kan anses vara permanenta eller om det råder stor osäkerhet kring dem.

Anette tycker att förslaget om en civilrättslig utdelningsspärr är mycket bra. Hon tycker dock även att man samtidigt bör se över utdelningsreglerna, för att se ifall man bör grunda det utdelningsbara beloppet på det fria egna kapitalet eller om man ska göra något som liknar den modell de tillämpar i Italien. Med en modell där man ser till hela företagets ställning för att beräkna lämpligt belopp att göra tillgängligt för utdelning, så skulle en bunden uppskrivningsfond bli överflödigt. Det skulle inte alls längre behövas en uppdelning mellan bundet och fritt eget kapital. Med denna modell tycker Anette absolut att skatten bör frikopplas från redovisningen.

### **5.1.6 Skattemässig koppling**

Att man omedelbart skulle beskattas då tillgångar stiger i värde, anser Anette skulle vara ohållbart. Om företag skulle åläggas skatteplikt för ännu ej realiserade vinster, så skulle det kunna få sådana negativa konsekvenser på likviditeten, att vissa företag förmodligen skulle gå omkull. I fall det skulle vara frivilligt för vissa bolag att värdera till verkligt värde, så ser inte Anette någon anledning till varför dessa bolag skulle vilja göra det, om det skulle få omedelbara skattekonsekvenser. Hon tror inte att det är praktiskt möjligt att ha en sådan koppling mellan värdeförändringar och beskattning.

Det skulle förmodligen uppstå tvister mellan Skatteverket och företagen, då det gäller värderingen av tillgångar. I och med att det blir en mer eller mindre subjektiv bedömning av tillgångarnas värde som kommer att ligga till grund för beskattningen, så kommer de olika intressenterna med största sannolikhet att vilja ha sitt ord med i laget, menar Anette.

Det finns en risk att värdeförändringar i vissa fall skulle få så pass stor relativ påverkan på resultatet i förhållande till den löpande verksamhetens resultat att det senare skulle överskuggas och döljas i den nedersta raden i resultaträkningen. Anette tycker att det finns en risk med detta i och med att det blir svårare för gemene man att förstå resultaträkningen, något som är ett problem redan idag. Det skulle tydligt behöva framgå vilka delar av resultatet som härrör ifrån vilka tillgångars värdeförändringar.

Anette anser ändå att fördelarna med att ta med värdeförändringarna i resultaträkningen överväger nackdelarna. Vid en total frikoppling mellan redovisningen och beskattningen skulle ett sådant förfarande inte heller behöva vålla några skattemässiga bekymmer.

## **5.2 Skatteverket**

### **5.2.1 Harmonisering och tillämpning av internationella redovisningsprinciper**

Enligt Urban Bjergert (hädanefter Urban) så tar de internationella redovisningsreglerna sikte på mindre än 1 % av de svenska företagen, nämligen de börsnoterade. Han anser att det för just dessa bolag är positivt med enhetligare redovisningsprinciper, eftersom det med största sannolikhet skulle innebära lättare jämförelser och effektivisera den internationella kapitalmarknaden. Tillämpningen av dessa regler bör dock begränsas till koncernredovisningen och därmed inte bli underlag för beskattning.

Vad som är mest kontroversiellt med IAS/IFRS tycker Daniel Wykman (hädanefter Daniel) är just värdering till verkligt värde. Detta eftersom vi har begränsningar inom svensk rätt då det gäller utdelningsmöjligheter och att regelverken i dagsläget står i konflikt med varandra.

Att IAS/IFRS till fullo skulle appliceras på onoterade bolag och mindre bolag, ser Urban som mycket olämpligt. Han anser det även vara ett problem att detta internationella regelverk delvis letar sig ner i mindre bolag, som det från början inte var avsett för. Dels för att dessa regler är alldeles för komplicerade och för dyra att hantera för denna typ av företag, och dels för att det finns ett betydande tolkningsutrymme i dessa regler, vilket gör dem olämpliga som underlag för beskattning.

Urban tycker att det skulle vara att föredra om man kunde kategorisera företagen på något vis och därefter uppföra normgivning för de olika slagen av företag. Denna normgivning skulle då inte nödvändigtvis behöva vara en anpassning av IAS/IFRS.

### **5.2.2 Sambandet mellan redovisning och beskattning**

Urban är noga med att påpeka att denna fråga bör sättas in i ett historiskt perspektiv i och med att Sverige har haft en väldigt stark koppling mellan redovisning och beskattning enda sedan 1928 års kommunalskattelag. Det har i Sverige aldrig förekommit ett system med helt fristående skatteregler. Det är ett problem att det därmed inte finns några skatteregler av den typen och att det av denna anledning är svårt att göra en utvärdering av ett sådant system, menar Urban.

Tillämpningen av de internationella redovisningsprinciperna bör begränsas till koncernredovisningen och därmed inte bli underlag för beskattning. Så som sambandet mellan redovisning och beskattning ser ut i Sverige idag, så är det en fullständig omöjlighet att använda IAS/IFRS som underlag för beskattningen, enligt Urban.

Om internationella redovisningsregler kommer att tillämpas i juridiska personer i Sverige, så ser Daniel det svenska skattesystemet som ett problem som behöver lösas. Han menar att det inte skulle vara en oöverkomlig uppgift på något sätt, att anpassa skattereglerna till internationella redovisningsprinciper. Skillnaderna mellan svenska redovisningsregler och de internationella reglerna är inte så stora egentligen.

Fördelen med ett fristående paket med skatteregler är att de reglerna är fasta och att man då vet vad det är som gäller. Samtidigt skulle det medföra begränsningar i form av att om verkligheten ändras, så måste även reglerna ändras. Skatteregler är mycket svåra att förändra. Det tar lång tid eftersom det är riksdagen som måste fatta besluten. I ett system där beskattningen bygger på redovisningen, så följer ju beskattningen med då den goda redovisningsseden förändras, vilket innebär att riksdagsbeslut ej behövs. Staten slipper då lägga ner resurser på att ta fram regler för hur beskattningen ska utformas, menar Urban.

Beskattningen bestäms utifrån redovisningen, så som anges i IL, och detta gäller såväl för de stora noterade bolagen som för de små fåmansaktiebolagen. Enligt Urban kan det därför bli ytterst problematiskt om redovisningsreglerna ändras för vissa av dessa bolag.

Nackdelen med att systemen är så starkt kopplade som de är i Sverige i dag, är att det lätt blir väldigt komplext. Detta eftersom en ökad komplexitet av redovisningsreglerna även medför en högre komplexitet av skattereglerna. I Sverige idag så är regelverken så stora och så komplexa att det är omöjligt att få en total överblick. Samtidigt hävdar Urban att ett frikopplat system innebära att företagen måste upprätta två bokslut – ett för redovisningen och ett för beskattningen.

Skatteverket skulle kunna antas förlora en del av kontrollen av företags skattedeklaration i ett frikopplat system. Revisorernas huvudsakliga uppgift är att granska redovisningen, och eftersom beskattning och redovisning är så starkt kopplade i Sverige, så kan revisionen antas bidra till en viss kontroll även av beskattningen. Detta håller inte Urban med om. Han menar att den löpande bokföringen och årsredovisningen kan vara korrekt redovisningsmässigt, men ändå innehålla skattemässiga fel. Det är därför bara delvis som Skatteverket kan luta sig mot den kontroll som revisionen innebär.

Vad gäller problematiken kring upprätthållandet av dubbelbeskattningen, så tycker Urban att en civilrättslig lösning skulle vara det lämpligaste. Han hoppas för övrigt att det ska upprättas en helhetslösning som behandlar de olika

kategorierna av företag på olika sätt och som inte skulle behöva vara lika komplexa som regelverken idag är.

Skatteverket har, enligt Urban, i tio års tid haft en önskan om att skattereglerna ska ses över rent allmänt och att kopplingsfrågan behöver ses över. Skatteverket har propagerat för detta en längre tid och det är bl.a. det som resulterat i att det nu sitter en utredning på detta område.



## 6. Analys

---

Detta kapitel kommer att analysera och utreda dels vilka företag som bör kunna värdera sina tillgångar i enlighet med internationella redovisningsprinciper, och dels diskutera hur en sådan värdering ska behandlas skattemässigt. Som utgångspunkt för analysen belyser vi våra problemformuleringar utifrån vår teoretiska referensram och vår empiri.

---

### **6.1 Harmoniseringen av redovisningsregler**

En ökad internationalisering av internationella redovisningsregler måste ses i ljuset av en alltmer globaliserad marknad. Om EU:s företag ska kunna konkurrera med andra stora marknader såsom t.ex. USA måste det skapas ett regelverk som underlättar för bl.a. företag som är verksamma i flera Europeiska länder.

I nuvarande läge så finns det stora diskrepanser mellan de regelverk som gäller på redovisningsområdet. Detta försvårar jämförbarheten mellan olika företag i olika länder och fördyrar för företagen att upprätta årsredovisningar och konsolideringar.

Det är i denna kontext som IAS/IFRS regelverk skapades. Den är till för att öka jämförbarheten mellan de företag som är verksamma, eller har intressenter, på ett internationellt plan. Även om det inte kan ses som odelat positivt att redovisningen går mot en allt mer harmoniserad och internationaliserad väg till mötes, är det ändå positivt för att underlätta för såväl dagens som morgondagens internationella aktörer.

### **6.2 Vilka bör tillämpa IAS/IFRS**

För det stora antalet företag i Sverige är förmodligen anpassningen till internationella redovisningsprinciper både dyr och onödig. IAS/IFRS regler syftar i första hand till att fungera för företag som är verksamma i en internationell miljö. Det ska dock erinras att behovet av effektivare information ställs främst av kapitalmarknaden. IAS/IFRS riktar sig därför främst till publika bolag av stort allmänt intresse och inte till mindre bolag. Det finns därför ingen anledning till varför tillämpning av dessa internationella redovisningsprinciper skulle vara tvingande för mindre bolag.

Harmoniseringen av redovisningsregler kan däremot få en positiv effekt på jämförbarheten mellan internationella koncerner. Eftersom samtliga börsnoterade bolag är skyldiga att redovisa enligt IAS-förordningen så är det framförallt bland noterade företag som jämförbarheten främjas. Att jämföra ett börsnoterat bolag, som redovisar enligt internationella redovisningsprinciper, och ett onoterat bolag, som redovisar enligt vanlig god redovisningssed, kan snarare försvåras. Detta rör sig dock om företag av oftast helt olika slag och jämförelser mellan dessa kan redan idag anses vara svårt eller mindre meningsfullt.

Det är då intressant att ta upp frågan om vilka företag som bör jämföras med andra. Enligt bokföringsnämnden bör företag delas upp i fyra olika kategorier ([www.bokforingsnamnden.se](http://www.bokforingsnamnden.se)). Kategoriindelningen sker främst för att markera att olika företag har olika behov av redovisningsregler. Ett småföretag blir då svårt att jämföra med ett noterat bolag, men inom varje kategori ökar jämförbarheten. Återigen så kommer då resonemanget om vilka företag som är viktiga att kunna jämföra med vilka.

Det är mot denna bakgrund som Regeringen i proposition 2004/5:24 föreslår att värdering enligt internationella redovisningsprinciper efter IAS/IFRS regelverk endast bör gälla noterade bolag samt de onoterade bolag som valt att redovisa enligt IAS/IFRS enligt deras koncernredovisning. På detta sätt skapas en jämförbarhet mellan företag som är verksamma på en internationell marknad.

### **6.3 Värdering till verkligt värde**

Dagens årsredovisningslag (1995:1554) vittnar om att trenden inom svensk redovisningslagstiftning är att, i allt större utsträckning, tillåta värdering till verkligt värde.

Tillgångar som ska omfattas av de nya reglerna är bl.a. fastigheter och materiella tillgångar. Om inte en lagändring sker vid införandet av internationella

redovisningsprinciper så kan obeskattade och orealiserade vinster delas ut. Detta gäller vid utdelningar såväl till privatpersoner som till företag. Under förutsättning att inga skatterättsliga regler införlivas i samband med redovisning till verkligt värde så beskattas den utdelning som privatpersoner mottar endast en gång, vilket bryter mot ovannämnda princip. Vad gäller utdelning från företag till företag är det snarare så att en orealiserad vinst undgår beskattning helt och hållet. Enligt 24:17 IL är ju utdelningar från näringsbetingade andelar skattefria (SOU 2005:53).

Med en balansräkning vars tillgångar i stort sätt värderas till verkligt värde så blir den mer korrekt. Företagets finansiella ställning syns tydligare jämfört med om anskaffningsvärdesprincipen tillämpas. I sådant fall så döljs ofta stora under- eller övervärden i balansräkning vilka kan vara svåra att identifiera. Nackdelen med att redovisa enligt principen om verkligt värde kan ses vara att de ofta är en dyr process att genomföra själva värderingen och dels så blir värdet mer subjektivt än ett anskaffningsvärde. För de stora koncerner som IAS/IFRS främst riktar sig mot torde dock det ökade informationsvärdet överstiga kostnader som uppstått till följd av värderingsprocessen, som i storföretagens fall kan anses vara förhållandevis små.

Det ska dock framhållas att en balansräkning som baseras på historiska anskaffningsvärden även där är subjektiv i bemärkelsen att den inte ger uttryck för företagets nuvarande finansiella ställning utan snarare tittar bakåt i tiden. För att utvärdera ett företag som använder den historiska anskaffningsprincipen så måste den som värderar företaget ändå "leta" efter dem verkliga och korrekta värdena. Det finns dock en viss skepsis i Sverige mot att redovisa tillgångar till dess verkliga värden. Detta kan bero på den mycket centrala försiktighetsprincip som bl.a. stipuleras i Aktiebolagslagen. Enligt denna princip bör företagets värderas med försiktighet för att inte äventyra företagets långsiktiga överlevnadsförmåga. Denna princip kan ställas mot den princip inom redovisningen som bygger på att ett företag ska vara verksam under lång tid; fortlevnadsprincipen.

## ***6.4 Samband mellan redovisning och beskattning***

Som nämnts tidigare har ju Sverige, sedan en lång tid tillbaka, en stark koppling mellan redovisning och beskattning. Vid en internationell jämförelse så är det dock inte alls självklart att ett samband ska existera. I t.ex. Holland så är finansiell redovisning och skattemässig redovisning helt frikopplade från varandra. En

fördel med ett frikopplat system är att redovisningen kan anpassa sig efter förändringar i samhället utan att ta hänsyn till beskattningen. Med andra ord kan man säga att redovisningen kan möta de behov som uppstår i och med en allt mer internationell företagsvärld, utan att ta hänsyn till beskattningens konsekvenser. Man får vid en frikoppling av systemen ett neutralare förhållande mellan redovisningen och beskattningen. Något som är eftersträvansvärt enligt neutralitetsprincipen.

Ett frikopplat system kan, å andra sidan, ge upphov till andra svårigheter. Med ett uppdelat system skulle ett företag behöva upprätta såväl en årsredovisning som en speciell skatteredovisning. I nuvarande läge så kan ju Skatteverket till stora delar använda sig av redan befintlig årsredovisning. Detta gör både Skatteverkets och företagets arbetsbörda mindre. Dessutom kan man anta att företag tenderar att blåsa upp värdet på sina tillgångar om detta inte alls får några skattemässiga konsekvenser.

## **6.5 Skattemässig utdelningsspärr**

En skattemässig utdelningsspärr har den funktionen att den kan förhindra orealiserade vinster från att delas ut obeskattade. Beskattning sker i takt med att den orealiserade vinsten delas ut vilket förhindrar att den ekonomiska dubbelbeskattningsprincipen frångås.

Att laborera med skattemässiga utdelningsspärrar kan bli ett mycket komplicerat system, som strider mot realisationsprincipen. Anta att ett fastighetsbolag har 10 fastigheter som samtliga är värderade till verkligt värde. Anta vidare att samma bolag har andra finansiella tillgångar som även de värderas till verkligt värde. Anta slutligen att bolaget inte har något fritt eget kapital som inte härstammar från värdering till verkligt värde. Om bolaget då gör utdelningar utan att sälja någon av sina tillgångar, så kommer vissa av de osålda tillgångarnas värdeökning att till viss del vara beskattade och vissa inte. Ett sådant system skulle ställa krav på väldigt omfattande dokumentation kring företagets tillgångar och hur deras värdeökningar har hanterats skattemässigt innan försäljning.

Det kan även finnas problem när man säljer och köper tillgångar frekvent. Om beskattning har skett av orealiserade vinster ska inte dessa beskattas en gång till. Innebär detta att de tillgångar som säljs först inte kommer att beskattas överhuvudtaget, trots att bara en liten del av dessa skapade orealiserade vinster? Eller, är det så att varje tillgång måste bevakas, så att när en tillgång realiseras

avräknas redan betald skatt för utdelad vinst? I teorin är det alternativ två som bör följas men detta måste vara mycket svårt och kostsamt att hålla reda på.

Oavsett om en skatterättslig utdelningsspärr är ett attraktivt alternativ eller inte för att lösa problematiken med värdering till verkligt värde och ekonomisk dubbelbeskattning, så är det enligt vår mening, inte en framkomlig väg. Moderdotterbolagsdirektivet tillåter inte att en medlemsstat tar ut källskatt på utdelning. En sådan utdelningsspärr bör, mot bakgrund av mål C- 294/99, inte anses tillåten enligt EG-rätten.

## **6.6 Civilrättslig utdelningsspärr**

En civilrättslig utdelningsspärr är att föredra framför en utdelningsspärr som baseras enbart på skattemässiga grunder. Ett system, liknande dagens uppskrivningsfonder, är lätt att administrera och kontrollsvårigheter bör då kunna undvikas.

Det bör dock framhållas att en civilrättslig utdelningsspärr inte är en trolig lösning. Detta beror dels på att Regeringen, i proposition 2004/05:24, gjorde bedömningen att orealiserade vinster bör kunna delas ut, och dels på att det andra bolagsdirektivet förmodligen kommer att ändras i riktning mot ett kapitalskydd som tar sin utgångspunkt i en solvensbedömning av företag.

Regeringens bedömning i proposition 2004/05:24 om att orealiserade vinster bör kunna delas ut baseras främst på bedömningen att orealiserade vinster inte i nämnvärd omfattning är mer osäkra än redan realiserade vinster. Denna uppfattning torde även ligga i linje med EG-rättsliga principer.

Regeringens uppfattning kan dock kritiseras. Anta att ett företags verksamhet helt bygger på en viss typ av immateriell tillgång. Vid en positiv värdoförändring av denna så kan bolaget dela ut medel från bolaget som egentligen inte finns. En eventuell försäljning av tillgången är ej möjlig då den är avgörande för företagets verksamhet. Det kan skapa en viss osäkerhet kring företagets förmåga att överleva på lång sikt. Det finns, å andra sidan, skäl som talar emot att ett företag då delar ut de medel som finns tillgängliga. Beslut om utdelning fattas av bolagsstämman och det är inte troligt att den beslutar att dela ut medel som bolaget ej kan undvara. Det skulle vara direkt förödande för den fortsatta verksamheten och dessutom försämra likviditeten samt kreditbedömningen av företaget.

En annan lösning ter sig möjlig vid en utblick mot andra medlemsstater inom den Europeiska Unionen. I t.ex. Italien görs en soliditetsbedömning av hur mycket medel verksamheten kan dela ut, utan att det skadar den fortsatta verksamheten på lång sikt. I bedömningen ingår även att titta på om de värdeförändringar som skett är permanenta eller temporära. Även om en helhetsbedömning om företagets totala ekonomi är lockande att ta till sig, så löser inte detta problemet med att upprätthålla den ekonomiska dubbelbeskattningen.

## **6.7 Skattemässig koppling**

En skattemässig koppling innebär att en värdeförändring får direkta beskattningskonsekvenser.

Det som utredningen i SOU 2005:53 främst strävar efter att uppnå är status quo när de först presenterar möjliga alternativ för att lösa problemet med att upprätthålla en ekonomisk dubbelbeskattning. Då detta inte lyckas så övergår utredningen till att behandla ett alternativ som kopplar det redovisningsmässiga resultatet med det skattemässiga resultatet. Utredningen är inte själva nöjda med den lösning som de föreslagit, delvis pga. att det inte ansågs rimligt att företagen ska behöva betala skatt på en vinst som inte är realiserad.

Skatteförmågeprincipen bygger just på att den som betalar skatt även ska ha förmåga att göra det. Med en lösning som kopplar samman det redovisnings- och skattemässiga resultatet så riskerar företag att hamna i likviditetsbrist. Detta kan inte anses önskvärt, framförallt inte ur ett neutralitetsperspektiv. Anta att ett noterat fastighetsbolag redovisar sina fastigheter till verkligt värde och att ett annat företag redovisar sina fastigheter till historiska anskaffningsvärden. Om det första bolaget, enligt lag, var tvungen att redovisa fastigheterna till verkliga värden skulle det bolaget hamna i underläge mot det andra fastighetsbolaget som använder historiska anskaffningsvärden. Dessutom så riskerar ett sådant regelsystem att tvinga bort företag från börserna, vilket kan få katastrofala konsekvenser för näringslivet, samhället och staten.

Med ett regelsystem som bygger på en fullständig koppling mellan de redovisnings- och skattemässiga resultatet är det troligt att tvister kommer uppstå mellan Skatteverket och näringslivet. Då värdering till verkligt värde, bygger på en mer subjektiv bedömning än värdering till historiska anskaffningsvärden så kan det antas att olika värdebedömningar kan göras beträffande samma typ av egendom. Noterade företag i Sverige skulle i så hög grad som möjligt, undvika att värdera sina tillgångar till verkligt värde och därigenom skulle jämförbarheten

med andra noterade företag i Sverige och Europa gå förlorad. Ett system som motverkar redovisningsprincipernas syfte på detta sätt är synnerligen olämpligt.

En värdeförändring som hamnar i resultaträkningen gör också att det kan vara svårt att se hur den löpande verksamheten har gått. För vanliga aktieägare kan det vara svårt att förstå att en resultatförbättring som beror på en värdeförändring och därmed höjer det utdelningsbara kapitalet inte nödvändigtvis betyder att företagets löpande verksamhet gått bättre än året innan. Det kan i många fall vara tvärtom. T.ex. i fastighetsbolag där tillgångarnas värdeförändringar kan vara så stora i förhållande till rörelsens löpande resultat.

## 7. Avslutande diskussion

---

Detta kapitel inbegriper vad vi kommit fram till i vår analys kring de valda problemformuleringarna. Vi ger även vår åsikt om vad som är lämpligt att göra vidare studier kring inom detta problemområde.

---

### 7.1 Slutsatser

#### ***7.1.1 Vad kan den pågående internationella harmoniseringen av redovisningsregler komma att få för följder?***

Det kommer, som vi ser det, framförallt att leda till effektivare informationsgivning på kapitalmarknaderna. Det kommer även att innebära att konsolidering av internationella koncerner underlättas.

Harmoniseringen för även med sig en del negativa konsekvenser såsom att internationella redovisningsregler, anpassade till internationella företag, även kan komma att behöva tillämpas av små och medelstora företag, där ett sådant regelverk inte är lika lämpligt.

#### ***7.1.2 Bör Sverige använda sig av möjligheten att utöka tillämpningen av IAS/IFRS till att gälla även i juridiska personer***

Sverige bör anpassa svensk redovisningslagstiftning så att svenska noterade bolag, och onoterade bolag som valt att tillämpa IAS/IFRS i sin koncernredovisning, kan tillämpa internationella redovisningsprinciper även i den



juridiska personen. Det ökar jämförbarheten mellan svenska noterade företag och andra noterade företag verksamma i andra Europeiska länder.

IAS/IFRS regler är dock inte anpassade för mindre företag som inte är av allmänt intresse. Därmed bör harmoniseringen av internationella redovisningsprinciper över huvud taget inte påverka dessa företag.

### ***7.1.3 Är det bra att värdera tillgångar till deras verkliga värde?***

Det finns både för- och nackdelar med att redovisa tillgångar till deras verkliga värde. Det är en svår fråga att lösa beskattningsmässigt för att upprätthålla den ekonomiska dubbelbeskattningen. Det framstår dock, ur ett redovisningsmässigt perspektiv, som om värdering till verkligt värde bäst stämmer överens med att låta redovisningen ge uttryck för hur mycket ett företag bör vara värderat till.

### ***7.1.4 Vilka tänkbara lösningar finns det, då skattereglerna ska anpassas till de nya redovisningsreglerna, och vad innebär dessa?***

Det finns, enligt vår mening, bara två alternativ som är möjliga. Den ena tänkbara lösningen baseras på att koppla det redovisnings- och skattemässiga resultatet fullt ut. Den är tänkbar i den meningen att den går att genomföra på ett enkelt sätt, men är enligt vår mening ytterst olämplig.

Den andra lösningen, vilken är den lösning som vi förespråkar, är att frikoppla sambandet mellan redovisning och beskattning helt. På detta sätt så kan redovisningsreglerna utformas i takt med en snabbföränderlig internationell marknad. Skattereglerna kan då, oberoende av redovisningsmässiga behov, utformas utifrån svenska förutsättningar och premisser.

## ***7.2 Förslag till fortsatt forskning***

Med tanke på våra slutsatser så tycker vi att det skulle vara lämpligt att mer specifikt undersöka hur ett beskattningssystem som är helt frikopplat från redovisningen skulle kunna utformas i Sverige. Hur det skulle kunna se ut rent konkret, hur det skulle kunna administreras och kontrolleras och hur det skulle bemötas av de företag som systemet ska tillämpas på.

Vi anser även att det skulle vara intressant med att företa en djupgående analys, av ett beskattningssystem, helt frikopplat från redovisning, men med ett annat perspektiv. Den utredningen skulle då kunna fokusera på ekonomiska konsekvenser för stat och näringsliv, och förslagsvis bestå av komparativa studier av andra länder som redan har en frikoppling mellan redovisning och beskattning. Detta för att än tydligare framhålla befintliga begränsningar och möjligheter med ett sådant system.

Närmare inblick anser vi även behövs kring den civilrättsliga utdelningsspärren. Det som bör fokuseras på då är EG-rättens syn på att dela upp aktiekapitalet i bundna och fria fonder.

Med tanke på att det finns så stor spridning på typer av företag i Sverige, så anser vi det nödvändigt att titta närmare på hur man kan kategorisera dessa utefter vilket syfte de har med sin redovisning. T.ex. så är det huvudsakliga syftet med det noterade bolagets redovisning att förse finansmarknaden med information kring företaget styrka och ställning. För det lilla ägarstyrda aktiebolaget däremot är redovisningens huvudsakliga syfte ofta att utgöra underlag till styrningen av bolaget. Det skulle kunna undersökas vilka tänkbara sådana kategorier som företag skulle kunna delas in i och vilka typer av redovisningsprinciper som skulle kunna vara lämpligast för respektive kategori.

## **8. Källförteckning**

### **8.1 Offentligt tryck**

Kommitédirektiv 2004:146, *Utredning om sambandet mellan redovisning och beskattning.*

Proposition 2005/06:25, *Följändringar med anledning av ny aktiebolagslag, m.m.*

Proposition 2004/05:24, *Internationell redovisning i svenska företag.*

Proposition 2002/03:121, *Redovisning och värdering av finansiella instrument.*

Proposition 1995/96:10, *Årsredovisningslag.*

RSV Rapport 1998:6, *Sambandet mellan redovisning och inkomstbeskattning.*

Rådets direktiv 90/435/EEG, av den 23 juli 1990, *om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater.*

SOU 2005:53, *Beskattning när tillgångar värderas till verkligt värde.*

SOU 2003:71, *Internationell redovisning i svenska företag.*

SOU 1995:43, *Sambandet Redovisning – Beskattning.*

SOU 1989:33, *Reformerad inkomstbeskattning.*

SOU 1973:57, *Bokföringslag.*

### **8.2 Tidskrifter**

- Dahlberg, Mattias (2004) *Om principer vid tolkning av skattelag*. Skattenytt nr 11.
- Hellman, John (1995) *Kritiska synpunkter på förslaget till frikoppling mellan beskattning och redovisning (SOU 1995:43)*. Balans nr 12.
- Knutsson, Margit (2005) *Internationella redovisningsstandarder - ingen lämplig grund för företagsbeskattning*, SkatteNytt nr 9.
- Melbi, Ingrid (2005) *Beskattning när tillgångar värderas till verkligt värde - kommentar till ett delbetänkande*. SkatteNytt nr 10.
- Tidström, Göran och Hesselman, Anna (1991) *Beskattningen, ska den utgå från god redovisningssed?* Balans nr 6-7.
- Westermarck, Christer (1995) *Utdelningsspärr i stället för latent skatteskuld?* SvSkT nr 9.

### **8.3 Övrig litteratur**

- Alhager, Eleonor & Alhager, Magnus (2003) *Sambandet mellan redovisning och beskattning – en introduktion*. Middleglade Publishing AB, Uppsala.
- Andersson, Bengt-Erik (1994) *Som man frågar får man svar*. (2:a uppl) Rabén Prisma, Kristianstad.
- Artsberg, Kristina (2005) *Redovisningsteori – policy och –praxis*. Liber ekonomi, Malmö.
- Backman, Jarl (1998) *Rapporter och uppsattser*. Studentlitteratur, Lund.
- Bengtsson, Bengt (2002) *Redovisningens dimensioner – logik och konsekvens*. (2:a uppl) Liber Ekonomi, Malmö.
- Bryman, Alan & Bell, Emma (2003) *Business research methods*. (10 uppl) Oxford University Press.
- Jacobsen, Dag Ingvar (2002) *Vad, hur och varför?* Studentlitteratur, Lund.
- Kedner, Gösta & Svenberg, Sven-Åke (2000) *Koncernredovisning*. (11:e uppl) Studentlitteratur, Lund.
- Svenning, Conny (1999) *Metodboken – Samhällsvetenskaplig metod och metodutveckling*. (3:e uppl) Lorentz förlag.
- Thorell, Per (1993) *EG:s redovisningsrätt – Kommentarer till fjärde, sjunde och elfte bolagsdirektiven*. Iustus Förlag AB, Uppsala.

## **8.4 Elektroniska källor**

*<http://www.bokforingsnamndenl.se>, 16 januari 2006.*

*<http://www.farkomplett.se>, 12 december 2005*

## **8.5 Muntliga källor**

Bjergert, Urban, Riksexpert i internationell redovisning, Skatteverkets storföretagskontor i Malmö. Telefonintervju den 13 januari 2006.

Källåker, Anette, auktoriserad revisor med inriktning mot internationell redovisning, Öhrlings PricewaterhouseCoopers, Malmö. Personlig intervju den 16 december 2005.

Wykman, Daniel, Regionsspecialist, Skatteverkets storföretagskontor i Malmö. Personlig intervju den 16 december 2005.

## 9. Bilaga 1 – Intervjuguide

Våra frågeställningar baseras främst på två utredningar. Dels proposition **2004/05:24** om harmonisering av internationell redovisningsstandards och dels **SOU 2005:53** om skattemässiga konsekvenser vid värdering till verkligt värde.

### **Prop. 2004/05:24**

Vad anser Ni om den internationella harmonisering av redovisningsregler som pågår?

---

---

---

---

---

---

---

---

Bör Sverige använda sig av möjligheten att tillämpa IAS/IFRS regler och principer även för juridiska personer?

---

---

---

---

---

---

---

---

Hur tror Ni att jämförbarheten mellan företag påverkas om reglerna om värdering till verkligt värde blir frivilliga?

---

---

---

---

---

---

---

---

## **SOU 2005:53**

Förslaget innebär bland annat att man diskuterar olika alternativ till hur man ska upprätthålla den ekonomiska dubbelbeskattningen vid värdering till verkligt värde. Nedan följer de tre alternativ som diskuteras i förslaget.

*Skattemässig utdelningsspärr (jfr 17:21 IL, skatt betalas i samband med utdelning)*

Vilka fördelar/nackdelar finns det med en sådan regel?

---

---

---

---

---

---

---

*Civilrättslig utdelningsspärr (förhindrar att obeskattad kapital kan delas ut)*

Vad anser Ni om ett system med bundna fonder för att undvika att obeskattade medel delas ut?

---

---

---

---

---

---

---

*Skattemässig koppling ( leder till omedelbar beskattning vid värdeförändring)*

Vilka tänkbara konsekvenser medför en skattemässig koppling? Finns det konkurrerande intressen vid en sådan koppling (staten v.s. näringslivet)?

---

---

---

---

---

---

---

## **Övriga frågor**

Vilket förslag förespråkar Ni?

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

Kan en total frikoppling mellan redovisning och beskattning vara möjlig?

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---