



LUNDS
UNIVERSITET

Företagsekonomiska institutionen

EKONOMIHÖGSKOLAN
LUNDS UNIVERSITET

Kandidatuppsats

VT 2002

Rättvisande bild

– vilken uppfattning har företagen?

Handledare

Fredrik Ericsson

Fredrik Ljungdahl

Författare

Linda Brejke

Linda Månsson

Inga-Marita Ottosson

Innehållsförteckning

Förkortningslista	3
1 Inledning	4
1.1 Problembakgrund.....	4
1.2 Problemformulering.....	7
1.3 Syfte.....	8
1.4 Avgränsningar	8
1.5 Fortsatt disposition	8
2 Metod	10
2.1 Val av tillvägagångssätt.....	10
2.2 Val av metodansats	10
2.3 Enkätundersökning och intervjuer.....	11
2.3.1 Utformning av enkätfrågor och underlag för intervjuer	11
2.3.2 Urval av företag	12
2.3.3 Bortfallsanalys	12
2.3.4 Alternativa tillvägagångssätt	13
2.4 Arbetsgång.....	13
2.5 Källkritik.....	14
2.6 Källhänvisningar.....	15
3 Begreppet rättvisande bild.....	16
4 Redovisningstradition och det fjärde bolagsdirektivet	18
4.1 Anglosaxisk redovisningstradition	18
4.2 Kontinental redovisningstradition	19
4.3 Anglosaxisk tradition i jämförelse med kontinental tradition	20
4.4 Det fjärde bolagsdirektivet	21
4.4.1 Implementeringen av direktivet i EUs medlemsländer	22
5 Svensk redovisningstradition.....	24
5.1 Historik.....	24
5.2 God redovisningssed.....	26
5.2.1 Redovisningsprinciper	27

5.3	Skillnader mellan god redovisningssed och rättvisande bild.....	28
5.3.1	Överridingregeln	29
5.4	Alternativa implementeringsmöjligheter	30
6	Empiri	31
6.1	Enkätundersökning	31
6.2	Intervjuer	31
6.2.1	Intervju med Jacob Andersson.....	31
6.2.2	Intervju med Kristina Andersson	33
6.2.3	Intervju med Anders Gabrielsson.....	34
6.2.4	Intervju med Kerstin Thyr	35
7	Analys	38
7.1	Innebörden av begreppet rättvisande bild.....	38
7.2	Innebörden av begreppet god redovisningssed.....	39
7.3	Begreppens olikheter	39
7.4	Betydelsen av rättvisande bild i praktiken.....	41
8	Slutsats	44
8.1	Förslag till vidare forskning	46
	Källförteckning.....	47

Bilagor

Förkortningslista

ABL	Aktiebolagslagen
BFL	Bokföringslagen
BFN	Bokföringsnämnden
EG	Europeiska Gemenskapen.
EU	Europeiska Unionen.
FAR	Föreningen Auktoriserade Revisorer
IAS	International Accounting Standards
IASC	International Accounting Standards Committée
Prop.	Proposition
RR	Redovisningsrådet
RR 1:00	Redovisningsrådets rekommendation 1:00 Koncernredovisning
RR 1:96	Redovisningsrådets rekommendation 1:96 Koncernredovisning
RR 7	Redovisningsrådets rekommendation 7 Redovisning av kassaflöden
SOU	Statens offentliga utredningar
ÅRL	Årsredovisningslagen

1. Inledning

I detta första kapitel ges en bakgrund till uppsatsens ämne. Därefter formuleras problemställningen och syftet.

1.1 Problembakgrund

I slutet av 1960-talet inleddes en diskussion bland EGs dåvarande medlemsländer om att harmonisera redovisningsreglerna. Redovisningen i Europa präglades av två huvudsakliga redovisningstraditioner: den anglosaxiska och den kontinentala. Förespråkare för de båda traditionerna fanns representerade i EG.¹ 1978 lyckades medlemsländerna genom en kompromiss enas om en gemensam redovisningslagstiftning. Resultatet blev fjärde bolagsdirektivet vars syfte var att harmonisera redovisningen inom EG.² Det övergripande kravet i fjärde bolagsdirektivet är enligt artikel 2.3:

”The annual accounts shall give a true and fair view of the company’s assets, liabilities, financial position and profit or loss.”

Begreppet *true and fair view* kommer ursprungligen från den brittiska redovisningstraditionen. Formuleringen uppkom 1947, då den infördes i Companies Act, som är Storbritanniens motsvarighet till den svenska Aktiebolagslagen (ABL). Ett krav som motsvarade *true and fair view* fanns sedan tidigare, så det finns anledning att anta att införandet närmast var ett resultat av en språklig översyn av lagtexten.³ När Storbritannien blev medlem i EG 1973 förde de med sig *true and fair view* till övriga medlemsländer då begreppet infördes i fjärde bolagsdirektivet⁴.

I EG-direktivet finns innebörden av *true and fair view* inte angiven. Det saknas även publicerade förarbeten som det t ex finns i svensk lagstiftning, vilket gör det svårt att fastställa begreppets betydelse.⁵ 1991 hade samtliga EG-länder infört ett krav på att redovisningen

¹ Svensson, Bo & Edenhammar, Hans (1996) s 270-271.

² Thorell, Per & Whittington, Geoffrey (1994) s 217-218.

³ Thorell, Per (1993) s 31.

⁴ SOU 1996:157 s 353.

⁵ Knutsson, Margit (1996) s 76.

skulle ge en *true and fair view* eller motsvarande i sin lagstiftning⁶. I samband med Sveriges inträde i EU 1995 infördes den nuvarande svenska Årsredovisningslagen (ÅRL). I förbindelse med detta implementerades begreppet *true and fair view*, som i svensk lagstiftning fick namnet rättvisande bild. Trots att alla EU-länder har implementerat *true and fair view* i sin lagstiftning betyder det inte att lagstiftarna i de olika länderna tolkat begreppet identiskt. Varje lands tolkning har präglats av dess redovisningstradition. Den svenska redovisningstraditionen har i stor utsträckning påverkats av god redovisningssed och den svenska lagstiftaren har utgått från detta begrepp när tolkningen av begreppet *true and fair view* gjordes.⁷

I Storbritannien, som har en anglosaxisk tradition, används *true and fair view* för att tolka och fylla ut redovisningsrekommendationer. Användning av begreppet kan även leda till att företag gör avsteg från den nationella lagen. I länder som praktiserar den kontinentala traditionen, t ex Tyskland, anses däremot att om ett företag följer den nationella lagen och redovisar efter den, så ska det ge en rättvisande bild av företagets ekonomiska ställning.⁸

Oenigheter mellan medlemsländerna har uppkommit vid tolkning av direktivets artikel 2.5, den s k *overridingregeln*. Meningsskiljaktigheterna har avsett skyldigheten att införa regeln i medlemsländernas respektive nationella lagstiftningar. Regeln innebär att det i vissa fall ska göras avsteg från direktivets bestämmelser för att redovisningsinformationen ska ge en rättvisande bild.⁹ Samtliga medlemsländer förutom Tyskland, Portugal, Finland och Sverige har implementerat *overridingregeln* i sin lagstiftning. De länder som har tagit in regeln har dock inte specificerat när den ska eller får användas.¹⁰

Karel van Hulle är ordförande i Kontaktkommittén, en sammanslutning bestående av regeringsrepresentanter från EUs medlemsländer¹¹. Han har skrivit ett antal uppsatser om *true and fair view* där begreppets innebörd och tolkningen av *overridingregeln* diskuterats. Enligt Karel van Hulle ska artikel 2.5 tolkas så att avsteg kan göras enbart med hänsyn till

⁶ Thorell, Per (1993) s 13.

⁷ Prop. 1995/96:10 Del II s 11-12.

⁸ A.a. s 357.

⁹ Prop. 1995/96:10 Del II s 10.

¹⁰ SOU 1996:157 s 354.

¹¹ Rundfelt, Rolf (1998) s 44.

förhållandena i ett enskilt företag och att det inte är tillåtet att göra generella avsteg från lagen. Han menar också att det inte finns någon mening med att översätta *true and fair* bokstavligt till medlemsländernas nationella språk. Detta eftersom *true and fair view* är en del av EG-rätten vilket innebär att den slutgiltiga tolkningen av begreppet ligger hos EG-domstolen.¹²

När de nationella redovisningsreglerna ska EU-harmoniseras finns det flera vägar att gå. Medlemsländerna har i princip haft fria händer.¹³ Sverige har valt att implementera delar av direktivet direkt i lagtext. Denna implementering har inte varit helt okomplicerad, då direktiven varit svåra att tolka och översätta.¹⁴ En sak som ifrågasatts är hur införandet av rättvisande bild kommer att påverka den djupt rotade svenska rättsliga standarden god redovisningssed.

Diskussionerna om hur implementeringen kommer att påverka den svenska lagstiftningen och om den kommer att medföra någon faktisk förändring av svensk redovisning, har förts i en rad artiklar i Balans. En flitig debattör är Per Thorell, tidigare ledamot i Redovisningsrådet (RR). Han anser att rättvisande bild ska ses som en parallell till god redovisningssed och tycker vidare att Sverige borde ha implementerat *overridingregeln* för att ge rättvisande bild en meningsfull ställning¹⁵. Bo Lagerström, verksam vid Öhrlings Pricewaterhouse Coopers, är av en annan åsikt. Han menar att begreppet rättvisande bild måste läggas fast i praxis (företagens sedvänja) utifrån lagar, rekommendationer och god redovisningssed för att få en egen innebörd. I linje med detta skulle det, enligt honom, inte finnas något behov av en *overridingregel*.¹⁶

När det gäller implementeringen av direktivet har den svenska lagstiftaren valt att inte ta steget fullt ut. Lagstiftaren har behållit god redovisningssed eftersom det tycks finnas betydelsefulla skillnader mellan detta begrepp och rättvisande bild. *Overridingregeln* har inte implementerats eftersom det fruktas att en sådan implementering kan leda till missbruk

¹² van Hulle, Karel (1997) s 713, 716.

¹³ Idem. (1992) s 162.

¹⁴ Knutsson, Margit (1996) s 21-22.

¹⁵ Thorell, Per (1995) s 35-36.

¹⁶ Lagerström, Bo (1996) s 40.

och påverkan på annan lagstiftning.¹⁷ Vi ställer oss frågande till hur dessa beslut har påverkat företagen.

1.2 Problemformulering

Tidigare uppsatser har undersökt vilken innebörd redovisningsexperter och revisorer anser att begreppet rättvisande bild har. En kandidatuppsats från 1996 undersöker vilka åsikter sju redovisningsexperter från bl a Redovisningskommittén och de största redovisningsbyråerna har. Resultatet av studien visade att dessa experter anser att begreppet rättvisande bild saknar innebörd och att Sverige bör införa *overridingregeln*. De menar också att Sverige bör behålla god redovisningssed eftersom de ser en klar skillnad mellan god redovisningssed och rättvisande bild.¹⁸ I en kandidatuppsats från 1999 utreds ett femtiotal svenska revisorers inställning till *overriding*. Uppsatsens slutsats är att majoriteten av revisorerna i undersökningen inte vill införa *overridingregeln*, vilket skiljer sig från experternas åsikter i uppsatsen från 1996. Däremot ser även majoriteten av revisorerna att det finns en skillnad mellan rättvisande bild och god redovisningssed.¹⁹ Vi har funnit det intressant att komplettera tidigare studiers resultat om revisorers och redovisningsexperters åsikter om rättvisande bild med företagens uppfattningar om begreppet, för att försöka få en helhetsbild. Författarna till en magisteruppsats, vilkens resultat redovisats i ett nummer av Balans, har genomfört en undersökning av de mest omsatta företagen på Stockholms fondbörs A-lista. Undersökningen bygger på årsredovisningar från dessa företag från 1996-97. Slutsatsen blev att rättvisande bild inte inneburit någon omvälvande förändring i årsredovisningarna. Det visade sig att endast ett fåtal företag överhuvudtaget nämner begreppet i sin årsredovisning. Författarna till uppsatsen hävdar att begreppets roll i svensk redovisningspraxis då ännu inte var fastslagen, utan att detta låg i framtiden.²⁰

Vi ställer oss därför frågan vilken syn företagen har idag. Vilka är konsekvenserna av implementeringen av begreppet rättvisande bild för företagen? Upplever de att begreppet tillfört något nytt i redovisningen och hur visar det sig i så fall i praktiken? Har företagen en annan åsikt idag än vad revisorerna och redovisningsexperterna hade i tidigare studier?

¹⁷ Prop. 1995/96:10 Del II s 11, 13.

¹⁸ Engström, Maria & Lindström, Jenny (1996) s 40-41, 43.

¹⁹ Bengtsson, Linda et al. (1999) s 44, 57.

²⁰ Gustavsson, Stefan et al. (1999) s 30, 36.

Våra frågeställningar mynnar därför ut i följande problemformulering: hur har börsnoterade företag uppfattat begreppet rättvisande bild och har begreppet fått någon praktisk betydelse för dem?

1.3 Syfte

Syftet med uppsatsen är att beskriva och analysera hur företag noterade på den svenska börsen uppfattar begreppet rättvisande bild och om begreppet fått någon praktisk betydelse för dem.

1.4 Avgränsningar

Vi har avgränsat oss till att studera EGs fjärde bolagsdirektiv, artikel 2, vars övergripande krav är att redovisningen ska ge en rättvisande bild. Vidare kommer enbart begreppets innebörd i Årsredovisningslagen (1995:1554) att behandlas, inte dess innebörd i Lag (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller i Lag (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag.

Uppsatsen behandlar enbart svenska aktiebolag noterade på Stockholmsbörsens A-lista (24 april 2002). Vi har valt att utesluta banker, försäkringsbolag och investmentbolag från undersökningen eftersom det skulle bli alltför omfattande att ta med dessa, med tanke på vår knappa tidsresurs.

1.5 Fortsatt disposition

Kapitel 2 – Metod

I detta kapitel diskuteras samt motiveras valet av tillvägagångssätt och metodansats.

Kapitel 3 – Begreppet rättvisande bild

I avsnittet beskrivs begreppet rättvisande bild och dess bakgrund. En beskrivning av begreppets väg till den svenska redovisningen återfinns även här.

Kapitel 4 – Redovisningstradition och det fjärde bolagsdirektivet

I fjärde kapitlet beskrivs anglosaxisk och kontinental redovisningstradition samt fjärde bolagsdirektivets framväxt ur de båda traditionerna. Dessutom behandlas implementeringen av direktivet i svensk lagstiftning.

Kapitel 5 – Svensk redovisningstradition

Kapitlet tar upp den svenska redovisningstraditionens framväxt och förhållande till de övriga europeiska redovisningstraditionerna. Här återfinns även en redogörelse för begreppet god redovisningssed samt en beskrivning av skillnaderna mellan detta begrepp och rättvisande bild.

Kapitel 6 – Empiri

I detta kapitel redovisas de enkäter och intervjuer vi genomfört angående hur företag noterade på Stockholmsbörsens A-lista uppfattar begreppet rättvisande bild och huruvida införandet av begreppet medfört någon praktisk skillnad för dem.

Kapitel 7 – Analys

I kapitlet analyseras resultaten av enkäterna och intervjuerna. Resultatet av undersökningen ses i ljuset av vad tidigare undersökningar kommit fram till. Dessutom tas hänsyn till de ramar som företagen fått att rätta sig efter.

Kapitel 8 – Slutsats

I uppsatsens sista kapitel presenteras våra slutsatser samt förslag till vidare forskning.

2. Metod

I detta kapitel diskuteras samt motiveras valet av tillvägagångssätt och metodansats.

Metodkapitlet innehåller en beskrivning av vårt tillvägagångssätt under uppsatsens framväxt. Syftet är att ge läsaren en så pass bra inblick i handlingsättet att hon/han skulle kunna upprepa studien och även utvärdera våra val av metoder²¹. Metoden kan ha stor betydelse vid bedömning av resultatens och tolkningarnas rimlighet och generaliserbarhet. Denna måste därför beskrivas för läsaren.²²

2.1 Val av tillvägagångssätt

Inom allt vetenskapligt arbete uppstår problem med att relatera teori och verklighet till varandra. Det finns två olika vägar att gå, deduktion och induktion. Deduktion, bevisandets väg, innebär att forskaren genom empirisk prövning drar slutsatser om enskilda företeelser. För att kunna dra dessa slutsatser härleder forskaren först en hypotes med avstamp i befintliga teorier och allmänna principer. Induktion, upptäckandets väg, innebär istället att forskaren empiriskt undersöker en företeelse. Utifrån den insamlade informationen formuleras en teori. Den teori som forskaren framlägger är färgad av hennes/hans idéer och föreställningar.²³

I uppsatsen har vi använt oss av ett induktivt angreppssätt eftersom vi formulerat våra teorier utifrån den empiriska undersökning som vi genomfört på företag noterade på den svenska börsen.

2.2 Val av metodansats

Det finns två huvudsakliga metodansatser inom samhällsvetenskapen: kvalitativ och kvantitativ metodansats. Den kvalitativa metodansatsen syftar till att förstå ett fenomen, medan

²¹ Backman, Jarl (1998) s 37-38.

²² Patel, Runa & Davidsson, Bo (1994) s 109.

²³ A.a. s 20-21.

den kvantitativa i större utsträckning använder statistiska undersökningar för att förklara orsakssamband.²⁴ Den kvalitativa metodansatsen ger en djupare kunskap om det studerade än vad den kvantitativa gör, då den kvalitativa undersökningen ger mycket information från ett fåtal undersökningsenheter. Den kvantitativa metodansatsen ger däremot bredare kunskap, då den ger lite information från ett stort antal undersökningsobjekt²⁵. Vi har valt att använda oss av en kvalitativ metodansats, då vi skickat ut en enkätundersökning med öppna svarsalternativ och kompletterat denna med intervjuer. Vi vill med detta uppnå en djupare förståelse för företagens uppfattningar om begreppet rättvisande bild.

2.3 Enkätundersökning och intervjuer

Undersökningen av företagen valde vi att genomföra som en enkätundersökning. Vi gjorde även kompletterande telefonintervjuer med de företag som gav sitt medgivande till detta. Intervjuerna gjordes för att få en klarare bild av företagens uppfattning om begreppet rättvisande bild.

2.3.1 Utformning av enkätfrågor och underlag för intervju

Vi valde att skicka ut en enkätundersökning med sex ämnesrelaterade öppna frågor via e-post (se bilaga 1). Anledningen till valet att skicka enkäten via e-post var att vi antog att detta skulle öka svarsfrekvensen då kommunikation via internet är enkel och snabb. Frågor med öppna svarsalternativ valdes eftersom vi inte ville påtvinga respondenterna våra förutfattade meningar. Det minskade även risken för att respondenterna skulle svara vad de trodde att vi förväntade oss av dem, utan att tänka över frågorna. Dessutom ville vi få svar från företagens ekonomiansvariga som är insatta i ämnet och därför kunde svara på våra frågor. Om vi hade haft slutna frågor hade det funnits risk att respondenterna enbart kryssat i svarsalternativen utan att fundera över vad frågorna verkligen innebar. Efter förfrågan från en av respondenterna har vi beslutat att enkätundersökningen ska vara anonym. Ur intervjuerna kan läsaren dock få en uppfattning om vem som döljer sig bakom ett visst enkät-svar, men de som gått med på att medverka i intervjuerna är också medvetna om att deras svar inte är konfidentiella.

²⁴ Andersen, Ib (1998) s 31.

²⁵ Holme, Idar Magne & Solvang, Bernt Krohn (1997) s 78.

Underlaget för telefonintervjuerna redovisas i bilaga 3. Utifrån dessa stolpar fördes ett samtal med respondenten som tilläts att tala fritt. Telefonintervjuerna genomfördes med de representanter från företagen som tackade ja till en sådan möjlighet via enkäten. I och med att vi ställde frågan till alla företag som ingick i enkätundersökningen kunde vi inte påverka vem som till sist intervjuades. Detta tillvägagångssätt kan kritiseras men är svårt att undvika eftersom vi inte har möjlighet att kräva deltagande från företagen.

2.3.2 Urval av företag

Urvalet av företag baserar sig på Stockholmsbörsens A-lista. Banker och försäkringsbolag är undantagna då dessa omfattas av Lag (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller i Lag (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag. Investmentbolag har även uteslutits då dessa är ägare till en del av de andra företagen som ingår i undersökningen. Dessa uteslutningar finner vi nu i efterhand mindre lämpliga, men tidsaspekten tvingar oss att stå för vårt val. Valet av börsnoterade företag kan kritiseras, då börsnoterade företag är en minoritet av Sveriges företag. De A-listenoterade företagen valdes eftersom vi anser att de går i bräschen för det svenska näringslivets redovisningsutveckling och har mest kunskap inom området. Dessa företag är dessutom relativt lättillgängliga och vänligt inställda till studentundersökningar.

2.3.3 Bortfallsanalys

Vi var beredda på ett stort bortfall, då enkäten består av öppna svarsalternativ och det tar tid att formulera egna svar. Frågorna kan även anses som komplicerade och därmed tidskrävande. Vi inser att en del av bortfallet kan bero på att vi valde just öppna svarsalternativ, det finns en möjlighet att kryssfrågor hade givit fler svar från företagen. Detta måste dock vägas mot kvalitén på svaren och på de slutsatser som kan dras utifrån svaren. Vi kom fram till att just enkätfrågor med öppna svarsalternativ bäst skulle uppfylla vårt syfte. Enkätutskicket sammanföll med delårsrapportering och det går ej att bortse från att en del av bortfallet kan förklaras med företagets höga arbetsbelastning denna period.

Det finns två sorters bortfall, externt och internt. Vid externt bortfall får undersökarna inte svar från alla respondenter. Anledningar till detta kan vara att respondenten är oanträffbar

eller vägrar att svara på frågeformuläret. Internt bortfall uppstår när frågor i enkäten förblir obesvarade av respondenten.²⁶

Avsikten var att skicka ut enkäten till samtliga företag på Stockholmsbörsens A-lista, utom de som vi tidigare uteslutit enligt avgränsningarna ovan. Vi skickade ut vår enkät till 57 företag. Det externa bortfallet blev 44 företag. Vi hade inget internt bortfall, dvs alla som svarade på vår enkät besvarade samtliga frågor. 19 företag hörde av sig till oss och av dessa svarade 6 att det inte hade möjlighet att svara. Således fick vi in 13 enkätsvar (se bilaga 2). Av dessa respondenter svarade 12 via e-post och 1 via telefon. Enkäten innehöll en fråga om respondenten kunde tänka sig att bli intervjuad via telefon. På denna fråga svarade 6 ja. Tyvärr hade 2 av respondenterna inte möjlighet att genomföra telefonintervjun inom vår tidsram. Slutligen fullföljdes 4 telefonintervjuer, vilka redovisas under kapitel 6 Empiri.

2.3.4 Alternativa tillvägagångssätt

En kvantitativ undersökning hade varit ett alternativt sätt att genomföra studien på. Denna hade troligtvis medfört ett högre antal inkomna svar eftersom den skulle ha varit enklare och snabbare att svara på då respondenten ges givna svarsalternativ på bekostnad av en djupare förståelse. Ett annat alternativ hade varit att studera företagens årsredovisningar och försöka utläsa tendenser som kan hänvisas till begreppet rättvisande bild. Denna undersökning anser vi skulle vara mycket intressant att genomföra men vi såg dock svårigheter med att dra slutsatser om i vilken utsträckning eventuella förändringar berodde på införandet av rättvisande bild eller på andra tänkbara orsaker.

2.4 Arbetsgång

Vi inledde vårt arbete med att läsa redovisningstidskrifter, såsom Balans och European Accounting Review. Därefter studerade vi lagtext, dess förarbeten och SOU för att få en bakgrund till begreppet rättvisande bild och dess betydelse. Detta första studium var nödvändigt för att ge oss grundläggande kunskaper om ämnet och för att kritiskt kunna ta del av olika debattörers synpunkter. Efter att ha tagit del av litteraturen påbörjade vi uppsatsskrivandet. Sedan skickade vi ut enkätundersökningen till ekonomiansvariga på företagen.

²⁶ Svenning, Conny (2000) s 200-201.

För att öka svarsfrekvensen skickade vi ut enkäterna en gång till fjorton dagar senare till de företag som underlätit att svara första gången. Därpå sammanställdes de svar som vi fått in. Slutligen analyserades det insamlade materialet och slutsatser drogs.

2.5 Källkritik

Vi har intentionen att vara objektiva i vårt uppsatsskrivande. Vi är dock medvetna om att vår kunskap inom området är begränsad och att vi hamnar i en beroendeställning till sakkunniga. Detta kan leda till begränsat kritiskt tänkande. Under uppsatsens utformning har vår kunskap växt och problemet har fått en allt mindre betydelse.

När en undersökning genomförs kan det ge upphov till slumpmässiga och systematiska fel. Reliabilitet mäter i vilken utsträckning ett mätinstrument ger samma resultat vid olika tillfällen under i övrigt lika omständigheter.²⁷ En risk med att skicka ut enkäterna via e-post är att vi inte har kontroll över vem som svarar på våra enkäter, trots att vi skickar till ekonomiansvariga, såsom koncernredovisningschefer, ekonomidirektörer och group controllers, på företagen. För att få en så hög reliabilitet som möjligt har vi i de fall vi inte hittat e-postadress till ekonomiansvarig på företaget ringt och frågat efter en sådan.

Validitet innebär att det finns en överensstämmelse mellan det som ska mätas och det som faktiskt mäts. Hög reliabilitet är en förutsättning för hög validitet, om det förekommer stora slumpmässiga variationer mäts inte det som ska mätas. Det omvända gäller dock inte.²⁸ Vi har i enkäten försökt att ställa så tydliga frågor som möjligt för att undvika missförstånd. Vi är medvetna om att det är en nackdel att använda sig av frågeformulär via e-post istället för t ex personliga intervjuer, eftersom det via e-post är svårare att ställa följdfrågor och avgöra om respondenten är införstådd med frågans innebörd. Vi anser dock att genom detta tillvägagångssätt ökades svarsfrekvensen då vi underlättar hanteringen för enkätrespondenterna.

De flesta företag som svarat på vår enkät verkar i industribranschen och är väletablerade i svenskt näringsliv. En möjlighet är att dessa företag har avvikande åsikter jämfört med

²⁷ Dahmström, Karin (2000) s 263.

²⁸ Ibid.

företag som verkar i andra branscher eller är relativt nystartade. Eftersom enkätundersökningen ska garantera företags anonymitet kan vi inte redovisa denna företagsinformation, även om den skulle vara av intresse för läsaren.

Majoriteten av litteraturen vi använt oss av i form av böcker och artiklar är från senare hälften av 1990-talet. Detta är ganska naturligt eftersom det var då begreppet rättvisande bild infördes och debatten var som intensivast. De uppsatser vi hänvisar till i arbetet har vi även utvärderat kvalitén på. Vi fann att dessa undersökningar är korrekt genomförda och därmed godkända som källor.

2.6 Källhänvisningar

Det finns två huvudsakliga system för att ge källhänvisningar i löpande text, Harvard- och Oxfordsystemet. Vi har valt att använda oss av det klassiska vetenskapliga sättet, Oxfordsystemet, vilket innebär att vi använder oss av fotnoter. När fotnoten står före punkt innebär detta att endast meningens innehåll kommer från den anvisade källan. Om den istället står efter punkt innebär detta att hela stycket, eller den del av stycket som står efter föregående fotnot, kommer från den hänvisade källan.²⁹ För att underlätta för läsaren har vi valt att använda oss av exakt sidhänvisning i fotnoterna.

Följande förkortningar kommer att förekomma i fotnoterna:

- a.a. Fotnoten avser anført arbete.
- et al. Om källan har tre eller fler författare anges bara den första författaren följt av denna förkortning som betyder med flera.
- Ibid. Hänvisningen avser samma källa och sida som föregående not avsåg.³⁰
- Idem. Hänvisningen avser samma författare som i föregående not, men ett annat arbete, vars tryckår specificeras efter förkortningen³¹.

²⁹ Pettersson, Gertrud (1997) s 17.

³⁰ A.a. s 18.

³¹ Backman, Jarl (1998) s 133.

3.

Begreppet rättvisande bild

I avsnittet beskrivs begreppet rättvisande bild och dess bakgrund. En beskrivning av begreppets väg till den svenska redovisningen återfinns även här.

I ÅRL kapitel 2 förekommer rättvisande bild i följande sammanhang:

”3§ Balansräkningen, resultaträkningen och noterna skall upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat. Om det behövs för att en rättvisande bild skall ges, skall det lämnas tilläggsupplysningar.

Om avvikelse görs från vad som följer av allmänna råd eller rekommendationer från normgivande organ, skall upplysningar om detta och om skälen för avvikelsen lämnas i en not. (1999:1112)”

För att förstå vad som menas med ovanstående har den svenska regeringen fastslagit att kravet på rättvisande bild bör förstås som;

”(…) ett övriga föreskrifter i direktivet överordnat krav på att balansräkningen, resultaträkningen och noterna i det enskilda fallet skall innehålla sådan ekonomisk information att läsaren kan få en så riktig bild som möjligt av bolagets ekonomiska situation.”³²

Trots detta finns det ändå vissa oklarheter som skapar tolkningssvårigheter för användarna av begreppet, dvs företagen. För att kunna förtydliga innebörden av begreppet ytterligare krävs att vi går tillbaka till begreppets ursprung, *true and fair view*, som alltså kommer från den brittiska redovisningstraditionen. Det är dock även så att begreppet *true and fair view* har en diffus innebörd som är svår att definiera³³.

När Storbritannien yrkade på att föra in *true and fair view* i fjärde bolagsdirektivet blev de ombudda att förklara innebörden av begreppet. Följande exempel visar att både *true* och *fair* behövs och att de kompletterar varandra:

³² Prop. 1995/96:10 Del II s 11.

³³ Arden, Mary (1997) s 676.

”Ärkebiskopen av Canterbury besökte USA: På Queen Elizabeths landgång, möttes han av amerikanska journalister som frågade vad han tyckte om nattklubbarna i New York: ”Finns det nattklubbar i New York?”. svarade biskopen oförstående. Förstasidesrubrikerna nästa dag var: ”Ärkebiskopens första ord på amerikansk mark: Finns det nattklubbar i New York?”. Det, menade briterna, var visserligen ”true”, men det var inte ”fair”. ”³⁴

True and fair view används framförallt för att tolka eller fylla ut lag och redovisningsrekommendationer i Storbritannien. Begreppet kan även i specifika situationer användas för att åsidosätta lag eller rekommendationer via den s k *overridingregeln*. Vidare används begreppet för att ta fram redovisningsrekommendationer som fastställer när avsteg från lagen ska göras för att uppfylla kravet på *true and fair view*.³⁵ Tillämpningen av begreppet speglar ett principiellt synsätt som innebär att redovisningen ska visa vad som verkligen hänt i företaget ekonomiskt och inte vara beroende av transaktionernas form³⁶. Denna tolkning ges det dock inget utrymme för i fjärde bolagsdirektivet, där användning av begreppet endast kan komma ifråga för ett enskilt företag.³⁷

Sverige, som de flesta medlemsländer, har översatt *true and fair* med ett enda ord i sin nationella version av begreppet³⁸. Sveriges översättning blev *rättvisande*. Det råder delade meningar om huruvida det är lämpligt för medlemsländerna att översätta *true and fair* till sitt nationella språk. Karel van Hulle, ordförande i Kontaktkommittén, anser att det är lönlöst att översätta begreppet eftersom det ändå är EG-domstolen som gör den slutliga tolkningen av vad som är *true and fair view*³⁹.

Problematiken ligger egentligen inte på det språkliga planet utan i vad varje enskilt medlemsland lägger för innebörd i begreppet. Det är viktigt att påpeka att alla de olika EU-ländernas ordval och tolkningar har samma rang och därmed står ingen översättning över någon annan⁴⁰. Det går dock inte att bortse från att den brittiska tolkningen av begreppet fått stor betydelse i praktiken, eftersom begreppet har sitt ursprung i Storbritannien.

³⁴ Markland, Björn, (1995) nr 3 s 8-9.

³⁵ Prop. 1995/96:10 Del II s 9.

³⁶ Thorell, Per (1993) s 31.

³⁷ A.a. s 34.

³⁸ Nobes, Christopher (1993) s 35.

³⁹ Van Hulle, Karel (1997) s 716.

⁴⁰ Nobes, Christopher (1993) s 39.

4.

Redovisningstradition och det fjärde bolagsdirektivet

I fjärde kapitlet beskrivs anglosaxisk och kontinental redovisningstradition samt fjärde bolagsdirektivets framväxt ur de båda traditionerna. Dessutom behandlas implementeringen av direktivet i svensk lagstiftning.

Den internationella redovisningen präglas av två huvudsakliga traditioner, vilka kan urskiljas som anglosaxisk och kontinental. Ur dessa traditioner har fjärde bolagsdirektivet vuxit fram.⁴¹ En beskrivning av traditionerna är relevant för att få en bakgrund till den svenska redovisningstraditionen, som har inslag av både den anglosaxiska- och den kontinentala traditionen. Vidare är fjärde bolagsdirektivet av vikt eftersom det var genom detta direktiv som begreppet rättvisande bild infördes i Sverige.

4.1 Anglosaxisk redovisningstradition

Den anglosaxiska redovisningen bygger på *common law*, vilket är ett juridiskt system med målsättning att lösa varje konflikt för sig och inte formulera en generell lösning för framtiden⁴². Redovisningen i de länder som tillämpar en anglosaxisk tradition regleras i liten utsträckning utifrån lagar. Istället har redovisningsprofessionerna fått en central roll i utformningen av redovisningen.⁴³ Dessa grupper har en starkare och mer framträdande roll i de anglosaxiska länderna jämfört med i de stater som har en mer kontinental redovisningstradition. Mycket av regleringen har vuxit fram ur den privata sektorn och är till stor del frivillig.⁴⁴

Ett utmärkande drag för den anglosaxiska traditionen är att den lägger tyngdpunkten på redovisningens betydelse för investerare och att resultatmätning är viktig⁴⁵. Detta har sin grund i att aktiemarknadsfinansiering har varit den vanligaste finansieringsformen i dessa

⁴¹ Svensson, Bo & Edenhammar, Hans (1996) s 270-271.

⁴² Nobes, Christopher & Parker, Robert (1995) s 11.

⁴³ Smith, Dag (2000) s 74.

⁴⁴ Artsberg, Kristina (1992) s 78, 80.

⁴⁵ Arden, Mary (1997) s 679.

länder⁴⁶. En effekt av denna ägandeform är yrkandet på en öppen redovisning från investerarna. Att informationen ska vara granskad (*audit*), rättvisande (*fair*) och försedd med tilläggsupplysningar (*disclosure*) har satts som krav från investerarna för att den ska kunna användas som beslutsunderlag. Till de anglosaxiska redovisningsländerna räknas bland andra Storbritannien, Irland, USA, Kanada och Australien.⁴⁷ Dessa kallas även *case law*-länder och i dessa gäller att om lagen i bokstavig mening skulle ge en missvisande bild av företaget ska det göras avsteg från den⁴⁸. I linje med detta har Storbritannien utvecklat begreppet *true and fair view*. Begreppet används ofta för att tolka eller fylla ut lag och rekommendationer och ger möjlighet att bryta mot reglerna i Companies Act⁴⁹.

4.2 Kontinental redovisningstradition

Den kontinentala redovisningstraditionen bygger på ett legalistiskt synsätt vilket innebär att redovisningen ska följa fastställda lagar och regler⁵⁰. Detta synsätt härstammar från *codified law* vilket i sin tur kommer från romarrikets *jus civile*. Detta juridiska system, som förespråkar lagreglering, har präglats av moral- och rättvisetankar.⁵¹ Kännetecknen för den kontinentala traditionen är att redovisningen oftast är reglerad i lag och att staten har haft stort inflytande vad gäller utformningen av traditionen. I de kontinentala redovisningsländerna har redovisningskåren fått en mindre framtonad roll och en svagare ställning, till fördel för staten, än vad motsvarande har i anglosaxiska redovisningsländer.⁵² Ytterligare karaktärsdrag är att redovisningen i dessa länder som regel är kopplad till beskattningen och att försiktighetsprincipen är den dominerande redovisningsprincipen⁵³. Försiktighetsprincipen innebär att företagets resultat inte ska överskattas genom t ex övervärdering av tillgångar eller undervärdering av skulder⁵⁴. Borgenärsskyddet har fått en särskild plats i den kontinentala traditionen. Borgenärernas intressen skyddas genom att försiktighetsprincipen tillämpas vid värdering av tillgångar och skulder, på så vis undviks övervärdering av eget

⁴⁶ Artsberg, Kristina (1992) s 79.

⁴⁷ Nobes, Christopher & Parker, Robert (1995) s 12-13.

⁴⁸ Artsberg, Kristina (1992) s 77.

⁴⁹ SOU 1996:157 s 357.

⁵⁰ Artsberg, Kristina (1992) s 80.

⁵¹ Nobes, Christopher & Parker, Robert (1995) s 11-12.

⁵² Artsberg, Kristina (1992) s 79-80.

⁵³ Svensson, Bo & Edenhammar, Hans (1996) s 271.

⁵⁴ Holmström, Nancy (1997) s 109.

kapital och överskattning av företags betalningsförmåga.⁵⁵ I den kontinentala redovisningstraditionen har bankfinansiering varit den mest förekommande formen av kapitalanskaffning. De länder som tillämpar kontinental redovisningsteori är bland andra Tyskland, Frankrike, Spanien och Italien.⁵⁶ I Tyskland förutsätts att redovisning enligt lag ger en rättvisande bild och därmed blir begreppet aktuellt främst i enskilda situationer, då tilläggsupplysningar måste lämnas⁵⁷.

4.3 Anglosaxisk tradition i jämförelse med kontinental tradition

En fråga som delar traditionerna är om en affärshändelse ska redovisas efter dess form eller innebörd⁵⁸. Om en affärshändelse ska redovisas efter innebörd (*substance*) betyder det att den ska redovisas oberoende av form så att den ger en rättvisande bild. Om händelsen däremot ska redovisas enligt formsynsättet innebär detta att den ska redovisas på ett visst sätt oberoende om detta ger en rättvisande bild eller ej.⁵⁹ Den anglosaxiska traditionen förespråkar ett innebördssynsätt och därmed har rättvisande bild en central roll i denna teori. Kontinental redovisningstradition förordar ett formsynsätt och ger således inte utrymme för begreppet rättvisande bild, det står i alla fall inte över lagstiftning. Anglosaxisk och kontinental redovisning är varandras motsatser inom vissa områden, vilket framgår av modellen på nästa sida.

⁵⁵ Svensson, Bo & Edénhammar, Hans (1996) s 271.

⁵⁶ Artsberg, Kristina (1992) s 78-79.

⁵⁷ SOU 1996:157 s 357.

⁵⁸ Artsberg, Kristina (1992) s 79.

⁵⁹ Gröjer, Jan-Erik (1997) s 85.

ANGLOSAXISK TRADITION	KONTINENTAL TRADITION
<ul style="list-style-type: none">➤ Mycket frivillig reglering➤ Reglering i privata sektorn➤ Affärshändelsens innebörd avgörande➤ Avbildande synsätt ("true and fair")➤ Stark redovisningskår➤ Aktiemarknadsfinansiering➤ Redovisningens serviceroll betonas➤ Redovisningens informativa egenskaper viktiga	<ul style="list-style-type: none">➤ Reglering framför allt i lag➤ Staten har direkt inflytande i regleringen➤ Affärshändelsens form avgörande➤ Legalistiskt synsätt (följa reglerna)➤ Svagare redovisningskår➤ Bankfinansiering➤ Redovisningens fördelningsroll betonas➤ Redovisningens kalkylativa egenskaper viktiga

Figur: Huvudsakliga kännetecken i den anglosaxiska respektive den kontinentala redovisningstraditionen.

Källa: Artsberg, Kristina, *Normbildning och redovisningsförändring*, 1992, s 80.

Sammanfattningsvis kan sägas att traditionerna är viktiga eftersom de påverkar hur begreppet *true and fair view* tolkas av de olika medlemsländerna. De medlemsländer som har en anglosaxisk tradition har troligen behållit sin gamla tolkning av begreppet, medan de med kontinental tradition varit tvungna att implementera ett nytt begrepp i en tradition starkt präglad av försiktighetsprincipen. I dessa länder har implementeringen ibland inneburit en konflikt eftersom det har blivit tvunget att omvärdera lagens roll i redovisningen. Det är nödvändigt att blicka tillbaka på de olika redovisningstraditionerna för att förstå hur fjärde bolagsdirektivet växt fram, eftersom detta EG-direktiv har sin grund i dessa båda traditioner.

4.4 Det fjärde bolagsdirektivet

Det första utkastet av fjärde bolagsdirektivet publicerades 1971 och var främst influerat av tysk bolagsrätt⁶⁰. När Storbritannien blev medlem i EG 1973 introducerades begreppet *true and fair view*, som var och fortfarande är ett centralt begrepp inom brittisk redovisning.

⁶⁰ Nobes, Christopher & Parker, Robert (1995) s 135.

Direktivet antogs 1978 och bygger på en kompromiss mellan medlemsländerna. Det baseras på tyska regleringar kombinerad med den allmänna tillämpningen av begreppet *true and fair view* enligt anglosaxisk tradition.⁶¹ I direktivet ingår bestämmelser om årsbokslut. Noteras här kan att direktivet inte skiljer på årsredovisning och årsbokslut, som vi i svenskt ordbruk ibland gör. Direktivets syfte är att ge alla företag som innefattas av direktivets bestämmelser samma minimikrav på vilken ekonomisk information de måste delge allmänheten. Direktivet gäller för alla företag som har begränsat delägaransvar, vilket betyder i Sverige alla aktiebolag samt i vissa speciella fall handelsbolag.⁶²

4.4.1 Implementeringen av direktivet i EUs medlemsländer

EG-rätten delas in i primär- och sekundärrätt. Den förstnämnda utgörs av de grundläggande fördragen, varav Romfördraget är det mest övergripande. Sekundärrätten utgörs av rättsakter som är grundade på fördragen och har till syfte att t ex harmonisera EU-medlemsländernas lagstiftning. Förordningar, direktiv, beslut samt yttranden och rekommendationer tillhör sekundärrätten, i fallande hierarkisk ordning.⁶³ Således är fjärde bolagsdirektivet sekundärrätt.

Direktiv ska på något sätt implementeras i nationell lagstiftning. Hur implementeringen ska gå till är upp till varje enskilt medlemsland, direktivet anger bara när ett visst resultat ska vara uppnått.⁶⁴ Oftast ska ett direktiv vara implementerat i nationell lagstiftning inom loppet av 18 till 24 månader⁶⁵. Fjärde bolagsdirektivet skulle ha varit implementerat i medlemsländernas lagstiftning den 1 januari 1982. Detta uppfylldes dock ej, då Italien som sista medlemsland implementerade direktivet först under 1991. Anledningen till att implementeringen dröjde i många medlemsländer var att i många delar var de krav på finansiella rapporter som direktivet innehöll inte kända sedan tidigare av länderna. Detta skapade tolkningssvårigheter. Kontaktkommitténs uttalanden fick stor betydelse när det gällde tolkningen av direktiven. Kommittén, som tillkom vid direktivens införande, har till uppgift att

⁶¹ Thorell, Per & Whittington, Geoffrey (1994) s 218.

⁶² Knutsson, Margit (1996) s 47-48.

⁶³ A.a. s 41-42.

⁶⁴ van Hulle, Karel (1992) s 161-162.

⁶⁵ Thorell, Per (1993) s 17.

underlätta en enhetlig tillämpning av direktiven och hantera praktiska tillämpningssvårigheter inom EU.⁶⁶ På grund av förseningen av implementeringen av fjärde bolagsdirektivet väcktes talan i EG-domstolen mot Italien, Irland och Tyskland.⁶⁷

⁶⁶ A.a. s 13, 17, 20.

⁶⁷ A.a. s 18.

5. Svensk redovisningstradition

Kapitlet tar upp den svenska redovisningstraditionens framväxt och förhållande till de övriga europeiska redovisningstraditionerna. Här återfinns även en redogörelse för begreppet god redovisningssed samt en beskrivning av skillnaderna mellan detta begrepp och rättvisande bild.

Den svenska redovisningstraditionen har inslag av både den anglosaxiska och den kontinentala traditionen. Vår tradition har en stark koppling till beskattning, vilket är typiskt för det kontinentala synsättet, samtidigt som den är mycket anglosaxiskt influerad när det kommer till redovisningspraxis.⁶⁸ Svensk redovisning är reglerad genom ÅRL som är en ramlagstiftning, dvs inte innehåller detaljerade regler. Lagen kompletteras av rekommendationer för att precisera innehållet och ge riktlinjer för tillämpning i praktiken.⁶⁹ Det är detta som företagen har att rätta sig efter vid upprättandet av sin årsredovisning.

5.1 Historik

Det kontinentala synsättet har varit en förebild för den svenska redovisningslagstiftningens framväxt. Den har starkt influerats av tysk redovisningstradition, exempelvis har försiktighetsprincipen fått en dominerande ställning även inom svensk redovisning.⁷⁰ Svenska sammanslutningar som fått en central roll för utvecklingen av den svenska redovisningstraditionen är bl a Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR), Bokföringsnämnden (BFN) och Redovisningsrådet (RR). FAR började i slutet av 1940-talet ge ut rekommendationer i redovisningsfrågor. Dessa rekommendationer har fått stor betydelse för svensk redovisning bl a som lösningar på nya redovisningsproblem som företagen stött på.⁷¹ BFN inrättades i mitten av 1970-talet av staten och har till uppgift att främja utvecklingen av god redovisningssed i företagen⁷².

I mitten av 1980-talet märktes en förändring av respekten för FARs redovisningsrekommendationer. Detta visade sig genom att företagen valde att inte följa lag och

⁶⁸ Svensson, Bo & Edenhammar, Hans (1996) s 271.

⁶⁹ A.a. s 27-28.

⁷⁰ Artsberg, Kristina (1992) s 199.

⁷¹ Thomasson, Jan et al. (1999) s 100.

⁷² Thomasson, Jan (1998) s 11.

rekommendationer i vissa situationer.⁷³ Matchningsprincipen vann allt större acceptans på bekostnad av försiktighetsprincipen⁷⁴. Matchningsprincipen innebär att intäkterna för en period ska relateras till periodens kostnader⁷⁵. Praxis tvingade fram nya redovisningslösningar med hänvisning till det internationella inflytandet på svensk redovisning. Den svenska aktiemarknaden blev alltmer internationell och dess betydelse ökade i takt med förskjutningen från bankfinansiering till aktiefinansiering. Troligtvis berodde matchningsprincipens ökade användning på viljan att tillfredsställa aktiemarknaden, då denna princip ger företagen möjlighet att visa upp en bättre bild utåt. Denna finansieringsform är vanligast i länder med anglosaxisk redovisningstradition.⁷⁶

För att komma tillrätta med problemen rörande bristen på efterlevnad av FARs rekommendationer bildade FAR, BFN och Sveriges Industriförbund 1989 en stiftelse som innefattar RR. Rådets uppgift blev att utveckla redovisningspraxis i publika företag.⁷⁷

I samband med EU-inträdet 1995 infördes den nuvarande versionen av ÅRL. Den tidigare versionen har legat under 11:e kapitlet i ABL.⁷⁸ Under diskussionen som föregick ÅRL lade Redovisningskommittén fram ett förslag rörande vilken status rättvisande bild skulle få i svensk redovisning. Förslaget gick ut på att ta bort kravet på god redovisningssed och införa begreppet rättvisande bild i sin helhet, dvs även införa *overridingregeln*. BFN m fl ansåg att begreppet rättvisande bild skulle kunna leda till tillämpningssvårigheter då det inte var tillräckligt preciserat och det inte fanns några riktlinjer för hur begreppet skulle tillämpas i förhållande till god redovisningssed. Riksbanken ifrågasatte även införandet av *overridingregeln*.⁷⁹ Den lag som Riksdagen till slut antog innehöll både god redovisningssed och rättvisande bild, då lagstiftaren ansåg att det fanns betydande skillnader mellan dem. Ett exempel på skillnader som togs upp är att rättvisande bild ser till enskilda fall, medan god redovisningssed speglar en allmän praxis. *Overridingregeln* infördes inte.⁸⁰

⁷³ Thomasson, Jan et al. (1999) s 100.

⁷⁴ Artsberg, Kristina (1992) s 200.

⁷⁵ Holmström, Nancy (1997) s 190.

⁷⁶ Artsberg, Kristina (1992) s 80, 200-201.

⁷⁷ Thomasson, Jan et al. (1999) s 100.

⁷⁸ Rundfelt, Rolf (1996) s 12.

⁷⁹ Prop. 1995/96:10 Del II s 6.

⁸⁰ A.a. s 11, 13.

Redovisningskommittén gjorde 1996 en granskning av den svenska redovisningslagstiftningen. Speciellt två paragrafer i ÅRL fångade utredarnas intresse: 2 kap. 2 § och 3 § 1 st., vilka behandlar god redovisningssed respektive rättvisande bild. En diskussion fördes om ett eventuellt borttagande av begreppet rättvisande bild. Argument för detta var att de två begreppens eventuella skillnader sällan hade någon betydelse i praktiken. Begreppet rättvisande bild anklagades för att vara diffust och sakna substans. Ytterligare argument för exkluderingen var att det kunde skapa problem vid användningen av två begrepp i praktiken. Exempelvis skulle företagen ha problem att veta vilket av begreppen de skulle ta hänsyn till i första hand. Granskningsgruppen kom dock fram till att det var mest gynnsamt att ha kvar begreppet rättvisande bild då de ansåg att det skulle kunna finnas, i undantagsfall, skillnader mellan begreppen. Dessutom var de rädda för vilka konsekvenser borttagandet skulle få, med tanke på att det skulle kunna bli en kedjereaktion, då flera paragrafer i ÅRL hänvisar till rättvisande bild.⁸¹

5.2 God redovisningssed

Begreppet god redovisningssed introducerades i svensk lagstiftning 1977 i och med att en ny version av Bokföringslagen (BFL) trädde i kraft. Begreppet var på inget sätt nytt utan snarare ett namnbyte på redan existerande *"allmänna bokföringsgrunder och god köpmannased"* som ansågs vara en föråldrad benämning. I lagstiftningen förekom det ett uttryck för god redovisningssed redan i 1929 års BFL som sade att bland BFNs arbetsuppgifter ska det ingå att *"följa och stödja olika organisationers insatser på bokförings- och redovisningsområden"*.⁸²

Enligt BFN ska god redovisningssed bestämmas i så stor utsträckning som möjligt utifrån en traditionell tolkning av lagen. Om den traditionella tolkningen inte räcker till måste en utfyllande tolkning göras, den bör dock ha en förankring i praxis. Det är inte lämpligt att enbart studera praxis, därför finns det normgivande organ för att identifiera de normer som bör användas då lagens regler ska fyllas ut. Dessa normgivande organ är BFN, RR och Finansinspektionen. Enligt regeringsformen har dock inte BFN och RR någon normgivningsmakt, istället görs den slutliga tolkningen av god redovisningssed av domstol i

⁸¹ SOU 1996:157 s 360-362.

⁸² Heijtz, Sven & Rydström, Erik (1977) s 6, 11.

enskilda fall. Likafullt tas BFNs och RRs rekommendationer på stort allvar när domstolen avgör vad som utgör god redovisningssed.⁸³

I ÅRL 2 kap. 2 § står det:

”Årsredovisningen skall upprättas på ett överskådligt sätt och i enlighet med god redovisningssed.”

Paragrafen förklaras i FARs vägledning för att precisera innehållet i den. FAR fastställer att begreppet är en rättslig standard för redovisning som innebär en skyldighet att följa lag och de principer som anges i där. Även RRs och BFNs rekommendationer är av stor vikt då de preciserar och hjälper till att tolka innebörden av god redovisningssed.⁸⁴ När god redovisningssed infördes förklarades begreppets innebörd i propositionen till lagen som *”en faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets bokföringsskyldiga”*⁸⁵. RR utfärdar rekommendationer om god redovisningssed för publika företag och ska i så stor utsträckning som möjligt anpassa dem till internationell praxis. BFN ansvarar för utvecklingen av begreppet och har inflytande över bedömningen om vad som menas med god redovisningssed.⁸⁶

5.2.1 Redovisningsprinciper

Enligt FARs vägledning uppnås god redovisningssed genom att följa lag, rekommendationer och redovisningsprinciper. De redovisningsprinciper som är mest relevanta tas upp nedan. I ÅRL står principerna med i 4 §.

”4§ Vid upprättande av balansräkningen, resultaträkningen och noterna skall följande iakttas:

(...)

3. Värderingen av de olika posterna och, i förekommande fall, delposterna skall göras med iakttagande av rimlig försiktighet. Detta innebär särskilt att
a) endast under räkenskapsåret konstaterade intäkter får tas med i resultaträkningen,

⁸³ BFN: Vägledning tillämpning av redovisningsrådets rekommendationer mm (2002) s 385.

⁸⁴ FAR: Vägledning – om årsredovisning i aktiebolag (2002) s 974.

⁸⁵ Prop. 1975:104 s 31.

⁸⁶ Prop. 1995/96:10 Del I s 178-179.

b) hänsyn skall tas till alla förutsebara och möjliga förluster och ekonomiska förpliktelser som är hänförliga till räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår, även om dessa förluster eller förpliktelser blir kända först efter räkenskapsårets utgång men före upprättandet av årsredovisningen, och att

c) hänsyn skall tas till värdenedgångar oavsett om resultatet för räkenskapsåret är en vinst eller en förlust.

(...)

6. Tillgångar och avsättningar eller skulder får inte kvittas mot varandra. Inte heller får intäkter och kostnader kvittas mot varandra.

(...)

Om det finns särskilda skäl och det är förenligt med 2 och 3 §§, får avvikelser göras från vad som föreskrivs i första stycket. I så fall skall upplysning om skälen för avvikelserna och en bedömning av dess effekt på företagets ställning och resultat lämnas i en not.”

I paragrafen ovan tas två grundläggande redovisningsprinciper upp: försiktighetsprincipen, och kvittningsförbudet. Stycke två ger uttryck för att det är tillåtet att avvika från dessa principer om det är förenligt med paragraf 2 (kraven på överskådlighet och god redovisningssed) och paragraf 3 (kravet på helhet och rättvisande bild) och om det finns särskilda skäl. Det går inte att direkt precisera vad som är särskilda skäl, eftersom varje fall måste bedömas för sig. Försiktighetsprincipen kan komma i konflikt med kravet på rättvisande bild om resonemanget om försiktighet går till överdrift t ex, genom medveten undervärdering och skapande av dolda reserver. Kvittningsförbudet kan i enstaka fall, då kravet på rättvisande bild är värt mer, åsidosättas. Ett exempel på detta är om en komplex transaktion innehåller flera små transaktioner. Om dessa är ointressanta var för sig för det slutliga utfallet får de kvittas mot varandra för att ge en mer rättvisande bild. Om ett företag väljer att avvika från principerna ska upplysning om detta göras i not, i vilken skälen till avvikelserna ska preciseras. Det är inte tillräckligt med en formulering i allmänna ordalag om att avvikelserna är genomförda med tanke på kravet på en rättvisande bild.⁸⁷

5.3 Skillnader mellan god redovisningssed och rättvisande bild

God redovisningssed återspeglar gällande praxis och bestäms t ex branschvis till skillnad från kravet på rättvisande bild vilket lägger tyngdpunkten på förhållandet i det enskilda företaget. När ett företag upprättar sin årsredovisning enligt rekommendationer för att upp-

⁸⁷ Svensson, Bo & Edenhammar, Hans (1996) s 57-62.

fylla god redovisningssed kan det inträffa att det krävs ytterligare tilläggsupplysningar för att redovisningen ska ge en rättvisande bild.⁸⁸ En omvänd situation är även tänkbar, att en avvikelser från rekommendationer som görs för att ge en mer rättvisande bild inte uppfyller god redovisningssed.

5.3.1 Överridingregeln

Sverige valde att inte implementera artikel 2.5 i fjärde bolagsdirektivet, den så kallade *overridingregeln*. Regeln innebär en möjlighet att i vissa situationer göra avsteg från direktivets föreskrifter för att redovisningen ska ge en mer rättvisande bild.⁸⁹ En implementering av denna regel skulle medföra en väsentlig skillnad mellan god redovisningssed och rättvisande bild då god redovisningssed aldrig tillåter avsteg från lagen.

Den svenska regeringen har gjort den bedömningen att Sverige inte har någon skyldighet att införa *overridingregeln*. De anser att det däremot finns en möjlighet att införa någon form av *overridingregel*. Det som regeringen ansåg tala för att införa regeln i Sverige var att merparten av EUs medlemstater implementerat regeln i sin lagstiftning. Införandet skulle ligga i linje med ökad harmonisering av redovisningsreglerna. Det som talade mot införandet var att riskerna för missbruk som regeln kunde medföra ännu ej var fastställda. En regel som innebär en skyldighet att avvika från lag ansågs alltför ingripande och skulle kunna medföra tillämpningssvårigheter. Ytterligare argument som framfördes mot att införa *overridingregeln* var att det kunde medföra risker ur rättsäkerhetssynpunkt. En årsredovisning som är upprättad enligt redovisningslagstiftningens värderingsföreskrifter och god redovisningssed ska inte bli ifrågasatt i olika sammanhang. Företag måste kunna lita på att om de följer lagstiftningen riskerar de inte att ådra sig skadeståndsskyldighet eller ansvar för bokföringsbrott.⁹⁰ Den svenska lagstiftaren ansåg att nackdelarna övervägde fördelarna och därmed valdes ett införande av *overridingregeln* i lagstiftningen bort.

⁸⁸ SOU 1996:157 s 362-363.

⁸⁹ A.a. s 359.

⁹⁰ A.a. s 354, 359-360, 363-364.

5.4 Alternativa implementeringsmöjligheter

God redovisningssed är ett nordiskt begrepp. Således har Danmark, som medlem av EU, och Norge, som följer EES-avtalet, stått inför samma beslut rörande implementeringen av begreppet rättvisande bild som Sverige. Problemen som länderna stått inför ligger i hur införandet ska gå till väga och vilken ställning begreppet rättvisande bild ska få i förhållande till god redovisningssed. Danmark har valt lösningen att ta bort *god regnskabskik* då de implementerade *retvisende billede* i den danska årsredovisningslagen. Den danska lagstiftaren ansåg att det enbart fanns marginella skillnader mellan begreppen och att det var olämpligt att ha två likartade begrepp i samma lag. Med detta tillvägagångssätt ansågs osäkerheten kring begreppens eventuella skillnader undvikas. Den norska lagstiftaren däremot ansåg att genom att behålla *god regnskapsskikk* uppfylldes även kravet på *pålitelig bilde* och därmed implementerades inte det senare begreppet i lagstiftningen. Lagstiftaren menade att eftersom det inte finns ett enhetligt europeiskt begrepp för rättvisande bild med samma innebörd är det upp till varje land att tolka och bestämma innebörden av begreppet. Det ansågs att *god regnskapsskikk* motsvarade det brittiska *true and fair view* och därmed var det onödigt att implementera ett nytt begrepp.⁹¹ Sverige har valt ett mellanting av det danska och norska tillvägagångssättet. Den svenska lagstiftaren beslutade att implementera det nya begreppet rättvisande bild och samtidigt behålla god redovisningssed, trots begreppens likheter.

⁹¹ A.a. s 354-356.

6. Empiri

I detta kapitel redovisas de enkäter och intervjuer vi genomfört angående hur företag noterade på Stockholmsbörsens A-lista uppfattar begreppet rättvisande bild och huruvida införandet av begreppet medfört någon praktisk skillnad för dem.

Vid införandet av ett nytt begrepp i lagstiftningen är det svårt att förutsäga vilka konsekvenser det kommer att medföra i praktiken. Det är först vid iakttagelse av hur företagen tillämpar den nya regeln som slutsatser kan dras om hur begreppet uppfattas och vilken betydelse det fått i praktiken.

6.1 Enkätundersökning

Vi valde att skicka ut en enkätundersökning med sex ämnesrelaterade öppna frågor via e-post till företagen på Stockholmsbörsens A-lista (bilaga 1). Eftersom svarsfrekvensen var relativt låg (13 av 57) väljer vi att redovisa samtliga svar i sin helhet i bilaga 2. Detta för att läsaren själv ska kunna bedöma kvalitén på våra tolkningar och slutsatser. Svaren kommer att ingående analyseras i kapitel 7.

6.2 Intervjuer

För att komplettera enkätsvaren valde vi att intervjua nyckelpersoner på företagen för att få en mer nyanserad bild och ökad förståelse för hur företagen uppfattar begreppet rättvisande bild. Sex personer var villiga att ställa upp på telefonintervju, pga tidsbrist genomfördes fyra av dessa. Intervjuerna utgår från ett diskussionsunderlag, se bilaga 3.

6.2.1 Intervju med Jacob Andersson

Den 8 maj 2002 genomförde vi en telefonintervju med Jacob Andersson, Group Accounting Controller på Cardo AB. Cardo AB är en internationell verkstadskoncern som bl a tillverkar industriportar.

Jacob Andersson anser i stort sett att rättvisande bild och god redovisningssed är samma sak. Det kan dock finnas en skillnad mellan begreppen i de fall normbildarna inte hinner med anpassningsprocessen att upprätthålla en modern god redovisningssed. Om detta upprätthålls uppfylls även kravet på rättvisande bild. I vissa situationer bör dock god redovisningssed ifrågasättas och det måste undersökas om en redovisning enligt god redovisningssed verkligen speglar företagets resultat och ställning så att en rättvisande bild uppnås.

Enligt Jacob Andersson är inget av begreppen god redovisningssed och rättvisande bild överordnat det andra, utan de ligger på samma nivå. Han anser dock att i dagens läge finns det en tendens att god redovisningssed styr rättvisande bild. Vidare anser Jacob Andersson att lagen är överordnat begreppen och att lagöverträdelser ej får begås. ÅRL är en ramlagstiftning och sätter ramarna för redovisningen medan god redovisningssed skapar detaljerna, eftersom dessa är begränsade i lagen. Vad gäller rekommendationernas plats i hierarkin är det enligt Jacob Andersson bara i undantagsfall det är tillåtet att göra avsteg från rekommendationerna för att få en rättvisande bild. Avsteg från rekommendationer enligt ÅRL 2 kap. 3 § 2 st. har Cardo endast övervägt ifråga om uppgifterna är väsentliga för företagets intressenter. Jacob Andersson kan ej ge några konkreta exempel.

Införandet av rättvisande bild i svensk lagstiftning har inte inneburit någon praktisk betydelse för Cardo vid utformandet av årsredovisningen. De anser att då god redovisningssed följs är i normalfallet också kravet på rättvisande bild uppfyllt. Rättvisande bild kommer in i specifika fall då det händer något nytt. Begreppet ses som en förlängning av god redovisningssed och har ingen annan betydelse.

På frågan om Sverige bör införa en möjlighet att gå ifrån lag, för att uppnå en rättvisande bild, *overridingregeln*, svarar Jacob Andersson nej. Han anser att det kan bli svårt att få en enhetlig redovisning mellan t ex börsbolagen och att jämförbarheten skulle gå förlorad. Ett annat problem är risken för missbruk av regeln. Företag skulle kunna utnyttja *overridingregeln* för att uppnå vissa mål för att tillgodose aktieägarnas krav.

Slutligen frågade vi om rättvisande bild kommit i konflikt med någon grundläggande princip inom redovisning. Det som Jacob Andersson kunde tänka sig kom i konflikt var värderingsprinciper. Ett exempel som Jacob Andersson tog upp är värdering av en tillgång till anskaffningsvärde enligt försiktighetsprincipen, då tillgången egentligen har ett högre marknadsvärde. Denna konfliktsituation har Jacob Andersson inte upplevt på Cardo men däremot på den revisionsbyrå där han jobbade tidigare.

6.2.2 Intervju med Kristina Andersson

Den 13 maj telefonintervjuade vi Svenska Cellulosas (SCA) representant, Kristina Andersson, som har tjänsten redovisningschef inom koncernen. SCA är ett pappersföretag vars verksamhet huvudsakligen är inriktad på utveckling av vidareförädlade produkter.

Kristina Andersson anser att det inte finns någon praktisk skillnad mellan begreppen utan att god redovisningssed utvecklas för att ge en rättvisande bild. Rättvisande bild definierar Kristina Andersson som en bild av företaget och företagets ställning, som ger utomstående intressenter möjlighet att få en riktig uppfattning om företaget och dess ställning för att fatta så riktiga beslut som möjligt angående företaget. Vad som menas med god redovisningssed anser hon vara vedertagna normer avseende redovisning som utvecklats över tiden och som främjar överblickbarheten och även bidrar till att ge en rättvisande bild. Trots dessa definitionsolikheter har SCA inte stått inför problemet att begreppen varit i konflikt med varandra. Kristina Andersson ser inget motsatsförhållande mellan begreppen utan ser dem snarare som två sidor av ett mynt. Hon anser dock att rättvisande bild går före god redovisningssed men tar ej upp något exempel på detta förhållande.

Kristina Anderson tror ej att rättvisande bild medfört några praktiska förändringar för SCA. SCA gör avsteg från RRs rekommendationer då de ej redovisar cash flow efter RR 7 utan istället har de en mer operativ uppställning. Detta avsteg hänvisas dock inte till kravet på rättvisande bild utan det menar SCA är underförstått. Dessutom har företaget redovisat cash flow på detta sätt redan innan rättvisande bild införlivades i lagen.

På frågan om det är förvirrande att ha två begrepp att förhålla sig till svarar Kristina Andersson att hon ej upplever något problem med detta utan att begreppen fungerar som

paralleller. Redovisningen får inte bryta mot lagen men däremot anser hon att det kan vara i sin ordning att bryta mot rekommendationerna. Detta motiveras med att det skrivna ordet inte alltid hinner med utvecklingen. God redovisningssed utvecklas på detta vis. Ett företag börjar med ett nytt bättre tillämpningssystem, sedan följer branschen med, det nya systemet blir accepterat och så småningom god redovisningssed.

En *overridingregel* anser Kristina Andersson inte vara aktuellt. Hon vill ha en lag att förhålla sig till och att det inte ska vara möjligt att göra avsteg från denna. Kristina Andersson har aldrig upplevt att rättvisande bild kommit i konflikt med de principer som finns i svensk redovisning.

6.2.3 Intervju med Anders Gabrielsson

Den 14 maj 2002 genomförde vi en telefonintervju med Anders Gabrielsson, som är ekonomidirektör på Ångpanneföreningen. Företaget bedriver konsultverksamhet inom industri- och energiområdet.

Anders Gabrielsson anser att det finns en teoretisk skillnad mellan begreppen rättvisande bild och god redovisningssed. Skillnaden visar sig dock inte i praktiken, en sund försiktig redovisning enligt god redovisningssed ger också en någorlunda rättvisande bild. Vidare anser Anders Gabrielsson att det inte finns någon rättvisande bild eftersom det alltid blir en subjektiv bild. Han påstår att om företagen tvingades ha en rättvisande bild skulle kvartalsrapporterna bli svårförklariga. Det skulle krävas att tillgångarna omvärderades vid varje kvartal. God redovisningssed är redovisning enligt försiktighetsprincipen, menar Anders Gabrielsson.

Enligt Anders Gabrielsson är god redovisningssed överordnat rättvisande bild. En rättvisande bild finns inte eftersom vi alltid någonstans blir subjektiva. Detta gör att jämförbarheten går förlorad mellan företagen. Vad gäller lagens och rekommendationernas plats i hierarkin är dessa överordnade rättvisande bild och god redovisningssed enligt Anders Gabrielsson. Lagen ger regler för hur tillgångarna ska värderas så att alla gör lika. Rekommendationerna däremot ger spelreglerna för vilken värderingsprincip som ska väljas.

På frågan om Sverige bör införa *overridingregeln* svarar Anders Gabrielsson nej. Lagen och rekommendationer ger spelreglerna och dessa behövs för att kunna jämföra sig med konkurrenter och med tidigare års redovisning. Det måste finnas regler hur värdering ska gå till och det måste vara enkelt att tillämpa dessa regler.

Införandet av rättvisande bild har inte påverkat Ångpanneföreningen på något sätt. Anders Gabrielsson anser att företaget inte går i bräsch för redovisningsutvecklingen utan följer spelreglerna i efterhand. De försöker vara konservativa och inte förändra redovisningsprinciperna för ofta. God redovisningssed följs och de vill inte gå ifrån en princip som de flesta företag tillämpar även om det skulle ge en mer rättvisande bild.

Anders Gabrielsson betonar enkelheten i redovisningen och att god redovisningssed ska komma i första hand. Han anser dock att både rättvisande bild och god redovisningssed bör finnas i lagen. Det viktigaste är att årsredovisningen är enkel, lättbegriplig och jämförbar för intressenterna. Detta är enligt Anders Gabrielsson viktigare än att redovisningen ger en exakt rättvisande bild.

6.2.4 Intervju med Kerstin Thyr

En telefonintervju med Kerstin Thyr genomfördes den 15 maj 2002. Kerstin Thyr är koncernredovisningschef på Atlas Copco AB. Atlas Copco är en global verkstadsgrupp som bl a utvecklar, tillverkar och marknadsför elektriska och pneumatiska verktyg.

Enligt Kerstin Thyr är innebörden av rättvisande bild att en transaktions innebörd ska vara korrekt. Detta krav går före den legala formen (*substance over form*). Vidare anser Kerstin Thyr att det finns en skillnad mellan rättvisande bild och god redovisningssed. Det kan ibland krävas avsteg från rekommendationer för att uppnå en rättvisande bild. I och med att god redovisningssed även innefattar att redovisningen ska ge en rättvisande bild behöver det inte bli en konflikt mellan begreppen.

Införandet av rättvisande bild i svensk lagstiftning har medfört praktiska betydelse för Atlas Copco vid utformandet av årsredovisningen. Enligt Kerstin Thyr har begreppet fört

med sig att det nu finns en paragraf att hänvisa till då avvikelser från rekommendationer görs. Under 1995 förvärvade Atlas Copco tre amerikanska företag. För den goodwill som uppstod i samband med förvärvet tillämpades en avskrivningstid på 40 år. Enligt RR 1:96 som gällde till och med 31 dec 2001 är den maximala avskrivningstiden för goodwill 20 år. Atlas Copco beslutade dock att fortsätta tillämpa en avskrivningstid på 40 år vid årsredovisningarna 2001 och 2002. Motiveringen till detta var att det ger en rättvisande bild och en bättre jämförelse med internationella regler och praxis. En ny reviderad IASC-standard förväntas även föreskriva att goodwill inte ska skrivas av alls. Istället ska en prövning av nedskrivningsbehovet göras.

Lagen, rekommendationerna och god redovisningssed är enligt Kerstin Thyr överordnat begreppet rättvisande bild. Begreppet kan dock i situationer när avvikelse görs från rekommendationer för att visa en rättvisande bild bli överordnat god redovisningssed. Atlas Copco har gjort avsteg från normgivande organs råd eller rekommendationer enligt ÅRL 2 kap. 3 § 2st. Hon menar vidare att det kan diskuteras om avvikelsen som Atlas Copco gjort vad gäller goodwillavskrivning verkligen är en avvikelse från rekommendationerna. I noterna i årsredovisningen om avskrivning goodwill nämns inte att företaget hänvisar till rättvisande bild utan det är, enligt Kerstin Thyr, underförstått. En argumentation sker dock varför en viss avskrivningstid tillämpas. Det finns enligt Kerstin Thyr minst ett annat svenskt börsnoterat företag som gjort liknande goodwillavskrivningar som Atlas Copco. Hon ville dock inte namnge detta företag.

På frågan om rättvisande bild kommit i konflikt med någon grundläggande princip såsom försiktighetsprincipen säger Kerstin Thyr nej. Hon anser att försiktighetsprincipen är djupt rotad på alla nivåer i de svenska företagen, men att det luckras upp mer och mer. I och med att IASCs standards införs minskar vikten av försiktighetsprincipen allt mer tycker hon.

Slutligen frågade vi om Sverige borde införa *overridingregeln* i lagstiftningen. Kerstin Thyr var tidigare representant för Industriförbundet då nya ÅRL diskuterades. Inom förbundet var det ingen som förespråkade ett införande av *overridingregeln*. En orsak till detta kan enligt Kerstin Thyr vara att svenska företag alltid varit fria att göra avvikelser inom ramen för den goda redovisningsseden. Företagen såg inte behovet av att ta in ytterligare en

avvikelsemöjlighet. I dagens läge anser Kerstin Thyr att det kan finnas större behov eftersom IAS ger mindre utrymme för lagavvikelse. En avvaktan bör dock ske för att se om det finns ett behov av regeln.

7. Analys

I kapitlet analyseras resultaten av enkäterna och intervjuerna. Resultatet av undersökningen ses i ljuset av vad tidigare undersökningar kommit fram till. Dessutom tas hänsyn till de ramar som företagen fått att rätta sig efter.

Vi kommer nedan att analysera de svar vi fått på våra enkäter och intervjuer. Detta för att sedan kunna dra slutsatser om hur de undersökta företagen uppfattat begreppet rättvisande bild och hur det har påverkat dem i praktiken. Företagens tolkningar kommer att ställas i förhållande till lagstiftningen och sakkunnigas ståndpunkter. Med företagen menas i det här kapitlet endast de företag som ingick i och svarade på vår enkätundersökning.

7.1 Innebörden av begreppet rättvisande bild

I EGs fjärde bolagsdirektiv finns inte innebörden av begreppet *true and fair view* angiven. Det saknas dessutom förarbeten och detta har lett till tolkningssvårigheter för medlemsländerna. Sverige har valt att implementera delar av direktivet direkt i ÅRL. Denna är utformad som en ramlagstiftning med kompletterande normgivande organs rekommendationer för att hjälpa företagen med riktlinjer för praktisk tillämpning. Regeringens definition av rättvisande bild är att begreppet fyller en funktion som överordnat krav på att redovisningsinformationen ska vara sådan att läsaren får en så riktig bild som möjligt av företagets ekonomiska situation.

Utifrån vår studie tolkar vi det som att flertalet av företagen har uppfattningen att rättvisande bild innebär att årsredovisningen ska ge en så korrekt bild som möjligt av företagets ekonomiska ställning och resultat. Denna uppfattning stämmer i huvudsak överens med ÅRLs paragraf om rättvisande bild. Ett företags åsikt skiljer sig från de övrigas markant när det hävdas att rättvisande bild inte har någon innebörd alls eftersom *overriding-regeln* inte är implementerad i svensk lagstiftning. Några av företagen trycker på betydelsen av rättvisande bild för företagets intressenter. Vi anser att företagen har en klar bild av uttryckets användning i lagen, men frågan är om de tillämpar det i praktiken.

7.2 Innebörden av begreppet god redovisningssed

Lagstiftaren har istället för att reglera allt i detalj tagit stöd av god redovisningssed som har fått uppgiften att styra företeelser som lagen inte innefattar. God redovisningssed fastställs branschvis och har vuxit fram i praxis under lång tid. Enligt lagstiftaren anses god redovisningssed vara ett komplement till redovisningslagstiftningen.

Flertalet företag nämner att god redovisningssed har att göra med praxis och att företaget ska följa gällande rekommendationer och normer. Företagens meningar om god redovisningssed skiljer sig i stort sett inte från förklaringen som lagstiftaren gav i propositionen till BFL 1977. Detta tyder på att begreppet är väl rotat i svensk redovisningspraxis och att det finns stor kunskap om begreppet i företagen. Vi finner det föga överraskande då god redovisningssed i en eller annan form har funnits i svensk redovisning sedan 1920-talet.

7.3 Begreppens olikheter

Lagstiftaren anser att det finns betydelsefulla skillnader mellan god redovisningssed och rättvisande bild. Därför valdes alternativet att behålla god redovisningssed och samtidigt införa kravet på rättvisande bild i ÅRL. De situationer som EG-rätten inte behandlar fångas upp av god redovisningssed. Lagstiftningen tar ej upp alla tänkbara fall i detalj utan lämnar tolkningsmöjligheter. I de fallen får god redovisningssed en central roll och fungerar som ett komplement till lagen.

I en tidigare studie om redovisningsexperternas åsikter har det framkommit att flertalet av dessa anser att det finns skillnader mellan begreppen. Den första skillnaden som nämns är att god redovisningssed genomsyrar hela redovisningsprocessen och är med vid behandling av varje detalj medan rättvisande bild ser till redovisningen som helhet. Skillnad nummer två är att god redovisningssed är av en generell karaktär till skillnad från rättvisande bild som gäller i det enskilda företags fall.⁹² Även studien om revisorernas åsikter pekar på att revisorerna anser att det finns en skillnad mellan begreppen⁹³.

⁹² Engström, Maria & Lindström, Jenny (1996) s 41.

⁹³ Bengtsson, Linda et al. (1999) s 44.

Trots att företagen tycks ha uppfattat begreppen god redovisningssed och rättvisande bild som lagstiftaren avsåg, anser vi att de har svårigheter att beskriva skillnader mellan dem. Cirka hälften av företagen svarade att de anser att det finns en skillnad mellan rättvisande bild och god redovisningssed och resten ansåg att det inte finns någon skillnad. Även om svaren är motsatta kan vi se paralleller i motiveringarna. Vi tolkar de samlade svaren som att de flesta företag anser att det finns en teoretisk skillnad mellan begreppen, däremot ser flertalet ingen skillnad i praktiken. Detta indikerar på att rättvisande bild inte fått någon tydlig verkan på företagens redovisning. Företagen tar upp lagens definitioner av rättvisande bild och god redovisningssed och finner skillnader definitionsmässigt, men nämner ingen skillnad i praktiken. Undersökningen tyder på att flertalet av företagen bortser från begreppet rättvisande bild och enbart tillämpar god redovisningssed i praktiken. De två företag som ger exempel på tillämpning av rättvisande bild i praktiken lyfter fram avvikelser från rekommendationer om avskrivningstid för goodwill (RR 1:00) och uppställningen av kassaflödesanalysen (RR 7). Det kan dock diskuteras om båda dessa exempel är en riktig användning av begreppet rättvisande bild. Rolf Rundfelt, ledamot i RR och författare till ”Tendenser i börsbolagens årsredovisningar”, ställer sig kritisk till Atlas Copcos avskrivning av goodwill på 40 år och dess hänvisning till bl a rättvisande bild⁹⁴. SCAs avvikelse vad gäller uppställningen av kassaflödesanalysen tillämpades redan innan införandet av rättvisande bild i svensk lagstiftning, således kan hänvisandet till rättvisande bild ifrågasättas.

Revisorernas åsikter angående ett eventuellt införande av *overridingregeln* är splittrade, 45% säger att Sverige inte har behov av regeln och 33% tycker att det finns ett behov⁹⁵. Majoriteten av redovisningsexperterna anser att en *overridingregel* bör införas⁹⁶. Bland de företag vi intervjuade var alla däremot av åsikten att en *overridingregel* inte ska införas. Revisorerna och företagen är oroade över att införa en regel som medger avsteg från lagen, eftersom det då kan vara svårt att veta vilka förhållningsregler som ska följas vid utformningen av redovisningen. Dessutom anser de att det finns en risk att jämförbarheten mellan företagen försämras eller i värsta fall går förlorad.

⁹⁴ Rundfelt, Rolf (1998) s 243.

⁹⁵ Bengtsson, Linda et al. (1999) s 44.

⁹⁶ Engström, Maria & Lindström, Jenny (1996) s 41.

Vi kan nu konstatera att företagens åsikter inte helt stämmer överens med redovisningsexperternas och revisorernas åsikter i de tidigare studierna. Denna skillnad i åsikter finner vi intressant. Som vi ser det finns det tre tänkbara förklaringar. En motivering kan vara att dessa grupper faktiskt inte har samma uppfattning i den här frågan. En annan skulle kunna vara att det skett en förändring i uppfattningen under den tid som gått. Det går heller ej att bortse ifrån att våra frågor till respondenterna kanske inte uppfattats på samma sätt som frågorna de tidigare undersökarna ställde.

7.4 Betydelsen av rättvisande bild i praktiken

De flesta företag hävdar att införandet av rättvisande bild inte fått någon praktisk betydelse för dem. Ett företag som svarade att det hade inneburit en skillnad i praktiken nämnde att införandet av ett antal nya redovisningsrekommendationer påverkat dem. Trots att detta är något som påverkar alla företag har de övriga företagen inte nämnt de nya redovisningsrekommendationerna. En förklaring till detta kan vara att de nya redovisningsrekommendationerna inte enbart är en produkt av införandet av rättvisande bild, utan främst härstammar från den svenska redovisningens anpassning till IASCs regelverk.

Uppsatsen från 1996 kom fram till att en strikt tillämpning av rättvisande bild kommer att leda till en konflikt med t ex försiktighetsprincipen. Författarna ansåg dock att det inte skulle bli några problem om tillämpningen av principen var rimlig.⁹⁷ De fyra personer vi intervjuat uppger att på deras företag har rättvisande bild inte kommit i konflikt med någon redovisningsprincip. Det framkommer i intervjun med Jacob Andersson att han upplevt att rättvisande bild har kommit i konflikt med försiktighetsprincipen på en tidigare arbetsplats, t ex i frågor rörande värdering då marknadsvärdet är högre än anskaffningsvärdet. På Cardo har dock aldrig situationen uppkommit. Anders Gabrielsson säger att Ångpanneföreningen är ett konservativt företag och att inte följa redovisningsprinciper är ej aktuellt för dem. De företag som Kristina Andersson och Kerstin Thyr jobbar på har inte gjort några avsteg från redovisningsprinciperna, dock har de avvikit från rekommendationer (enligt ÅRL 2 kap. 3 § 2 st.) för att ge en mer rättvisande bild. De flesta av de svarande företagen i vår undersökning verkar i industribranschen och är väletablerade. Det finns en möjlighet att under-

⁹⁷ A.a. s 42.

sökningen hade visat på en annan verklighet om vi fått svar från en större spridning av företag i olika branscher och åldrar.

I de intervjuer vi genomfört har det kommit fram att företagen har skilda uppfattningar om begreppens inbördes förhållande. Jacob Andersson på Cardo anser att rättvisande bild och god redovisningssed ligger på samma nivå, men han ser en tendens att god redovisningssed styr rättvisande bild som det ser ut idag. Kristina Andersson på SCA tycker att rättvisande bild är överordnat god redovisningssed. Anders Gabrielsson på Ångpanneföreningen och Kerstin Thyr på Atlas Copco är båda av uppfattningen att god redovisningssed är överordnad rättvisande bild. Detta visar att det råder delade meningar om denna fråga i praktiken. Vi anser att denna begreppsförvirring beror på att lagstiftaren inte har slagit fast de olika begreppens inbördesförhållande.

Det kan te sig oundvikligt att företagen väljer att se till ett av begreppen i första hand, då begreppen i vissa situationer kan tänkas vara oförenliga. Rättvisande bild ger företagen möjlighet att göra avsteg från rekommendationerna, medan god redovisningssed är att följa dessa. Åsikten om att god redovisningssed är överordnat begreppet rättvisande bild är logisk då god redovisningssed är ett gammalt väldefinierat begrepp som är djupt rotat i svensk praxis. De företag som anser att god redovisningssed kommer i första hand väljer möjligtvis att tillämpa detta väl inarbetade begrepp då de uppfattar innebörden av rättvisande bild som oklar. Det har visat sig att de undersökta företagen har kunskap om begreppets definition men har svårt för att tillämpa det i praktiken. Resonemanget att rättvisande bild skulle vara överordnad god redovisningssed är också förståeligt, eftersom de företag som anser detta har valt att bryta mot redovisningsrekommendationer. När ett företag väljer att bryta mot de rekommendationer som följer god redovisningssed, bortser de från detta begrepp. Genom följande handlingssätt visar företagen att rättvisande bild uppfattas som överordnad god redovisningssed. Det är inte uppseendeväckande att företagen har olika åsikter i denna viktiga fråga eftersom lagstiftaren valt att inte klargöra förhållandet mellan dessa två begrepp. Lagstiftaren kan medvetet valt att ha båda begreppen i lagen. Rättvisande bild ansågs vara odefinierat och som en följd av detta ansågs det inte lämpligt att ta bort god redovisningssed. Samtidigt ville lagstiftaren gå EU till mötes och implementera rättvisande bild som ett led i EU-harmoniseringen av redovisningen.

Vi ser lösningen med att ha två likartade begrepp i samma lag enbart som tillfällig. Enligt vår mening har lagstiftaren tre huvudsakliga alternativ. I och med att rättvisande bild och god redovisningssed i stort sett anses ha samma praktiska betydelse skulle en möjlighet vara att sammanföra de två begreppen till ett. Ytterligare argument för att endast ha ett begrepp är att företagen inte behöver ta ställning till vilket begrepp de ska följa i första hand. Därmed skulle dagens begreppsförvirring undvikas. Ett starkt argument för att välja att ta bort rättvisande bild är att begreppet är odefinierat och att det redan finns ett djupt rotat begrepp som i praktiken har en snarlik betydelse. Ett annat argument för att ta bort rättvisande bild är att företagen inte i någon större utsträckning tillämpar begreppet i praktiken. Genom att istället ta bort god redovisningssed skulle en ökad internationalisering av redovisningen uppnås eftersom rättvisande bild och *true and fair view* har en tydlig koppling till varandra. Jämförbarheten mellan företagen inom EU kan tänkas öka. Ett tredje alternativ skulle vara att införa *overridingregeln* för att på så sätt skapa klara skillnader mellan begreppen. Det kan uppfattas som orättvist att undanhålla denna möjlighet från företag i Sverige eftersom de konkurrerar med företag som får lov att utnyttja *overridingregeln*.

Företagen i vår undersökning vill ha kvar båda begreppen i lagstiftningen. De upplever ingen konflikt dem emellan och ser därför inget behov av att exkludera något av begreppen. Vidare ser företagen inte heller något behov av att införa *overridingregeln* i svensk lagstiftning. Denna regel anser de enbart kommer att skapa oreda. Företagen vill ha en lag att förhålla sig till så att de ej blir ifrågasatta om de följer regelverket. Lagförändringar möts ofta med skepsis då de kan innebära en ökad arbetsbelastning genom att personalen måste sätta sig in i de nya reglerna och eventuellt ändra arbetsrutinerna. Påpekas bör att huvuddelen av företagen i undersökningen verkar i relativt konservativa branscher där ovanstående åsikt kan vara mer påtaglig. I mindre konservativa branscher kan undersökningen tänkas ha fått en något annorlunda bild. Trots att företagen är negativa till en förändring anser vi ändå att en sådan krävs eftersom företagen har olika uppfattningar om vilket begrepp som ska komma i första hand. Det är möjligt att företagen har en snävare verklighetsuppfattning än lagstiftaren. Företagen ser främst till vad som är bäst för den egna redovisningen medan lagstiftaren måste se till hela gruppens bästa.

8. Slutsats

I uppsatsens sista kapitel presenteras våra slutsatser samt förslag till vidare forskning.

Efter att ha tagit del av svaren på vår enkätundersökning och intervjuerna har vi kommit fram till att flertalet av företagen i vår undersökning uppfattar begreppet rättvisande bild som att årsredovisningen ska ge en så korrekt bild som möjligt av företagets ekonomiska ställning och resultat. Denna innebörd av begreppet överrensstämmer med ÅRLs paragraf rörande rättvisande bild (2 kap. 3 §), vilket tyder på att företagen tagit till sig den teoretiska definitionen av begreppet. Företagen har även mycket teoretisk kunskap om god redovisningssed vilket visar sig i att de har lätt för att definiera begreppet.

I ljuset av vad tidigare studier kommit fram till angående redovisningsexperters och revisorers åsikter kan vi dra slutsatsen att det finns en möjlighet att företagen och de grupper med ett mer teoretiskt perspektiv inte har samma åsikter om begreppet rättvisande bild, dess användning och förhållande till god redovisningssed. Majoriteten av redovisningsexperterna och revisorerna anser att det finns en skillnad mellan begreppen god redovisningssed och rättvisande bild. Företagen har också uppfattat denna teoretiska skillnad, men har däremot svårt att se någon skillnad i praktiken. De flesta företag vi talat med väljer att endast se till begreppet god redovisningssed och resonerar att om vi följer det, så följer vi per automatik också rättvisande bild. Det är naturligtvis viktigt att de som påverkar utformningen av lagarna, dvs i stor utsträckning de grupper med teoretiskt perspektiv och de som ska följa dem, dvs företagen, har samma uppfattningar om begreppen. Om de inte verkar åt samma håll finns risken att företagen slutligen inte förstår lagstiftningens ursprungliga mening utan väljer att se till vad som passar dem bäst.

Lagstiftaren anser att det finns väsentliga skillnader mellan begreppen och använde det som argument vid införandet av rättvisande bild i lagen. Vid analys av skillnaderna har vi funnit att de har fått mindre betydelse i praktiken. Flertalet av företagen i undersökningen menar att det finns skillnader mellan begreppen men de lyckas ej ge konkreta praktiska exempel på sådana. Detta tyder på att implementeringen av rättvisande bild i den svenska lag-

stiftningen inte medfört någon praktisk betydelse för företagens redovisning. Konsekvenserna av implementeringen är i varje fall så otydliga att företagen själva har svårt att identifiera dem. Enligt vårt sätt att resonera har införandet av begreppet ej medfört någon skillnad i praktiken och därför borde det inte finnas någon väsentlig skillnad mellan god redovisningssed och rättvisande bild. Varför infördes då rättvisande bild i svensk redovisningslagstiftning? En förklaring till detta kan vara att riksdagen tydligt ville visa att Sverige var positivt inställd till EU-harmonisering. Varför god redovisningssed ej togs bort berodde troligtvis på den oklara definition av rättvisande bild. Det var inget alternativ att ersätta ett väl rotat, känt och fungerande begrepp med ett osäkert, oklart och nytt begrepp vilket konsekvenser ej gick att fastslå med säkerhet. Ett mellanting blev att låta lagen innefatta båda begreppen. På detta vis gick Sverige EU tillmötes samtidigt som oreda i företagens redovisning undveks.

Idag kan svensk redovisning tänkas vara mottaglig för ett avgörande beslut om vilket begrepp som ska prioriteras och vilket som ska exkluderas. Vår undersökning, trots sin ringa omfattning, tyder på att företagen har olika uppfattning om vilket begrepp som är överordnat. Detta kan te sig mindre väsentligt då begreppen är snarlika men det kan tänkas få konsekvenser inte minst med tanke på jämförbarheten mellan företagen. Om jämförbarheten går förlorad skulle hela tanken med en enhetlig redovisningslagstiftning kunna gå om intet. Detta förlopp skulle ske i tysthet eftersom ingen tagit reda på vilken uppfattning företagen som följer svensk redovisningslagstiftning har i denna fråga. Därmed kanske det inte finns en medvetenhet om att det råder delade meningar i denna fråga. Vi ställer oss frågande till lagstiftarens sätt att resonera. Varför innefattar lagen två snarlika begrepp som inte är hierarkiskt ordnade? Lagstiftaren måste ha varit medveten om detta problem och ansett det varit obetydligt då skillnaderna mellan begreppen är begränsade. Detta går dock ej i linje med lagstiftarens främsta argument för att använda sig av båda begreppen i lagstiftningen, dvs att begreppen har väsentliga skillnader. Frågan är vilka konsekvenser lagstiftarens handlingssätt har fått. Dessa konsekvenser är i dagsläget inte uppenbara men valet av begreppsprioritering genomsyrar företagens redovisning. Det kan finnas en risk att jämförbarheten mellan företagen försämras om det finns två vägar att gå.

När vi ser till resultaten av vår undersökning kan vi konstatera att flertalet av de företag vi frågat inte uppfattar att införandet av begreppet rättvisande bild medfört någon praktisk skillnad för dem. Om vi relaterar denna slutsats till dem som tidigare dragits i andra studier kan vi ana en kommande problematik. Vi fruktar att om lagstiftaren inte ser till att lösa problemet med att ha två begrepp som företagen inte uppfattar som åtskiljda trots att de teoretiskt sett är det, kommer vi att riskera att hamna i en situation där Sveriges företag är delade i två läger. För att undvika att detta inträffar bör en mer omfattande studie av vad företagen anser göras.

8.1 Förslag till vidare forskning

Under tiden vi jobbat med uppsatsen har vi kommit fram till att det skulle vara givande att ta reda på vad alla börsnoterade företag har för uppfattningar om begreppet rättvisande bild och dess förhållande till god redovisningssed. Det skulle också vara givande att titta på ett slumpmässigt antal mindre svenska aktiebolag och se vilka åsikter dessa har i frågan. Ytterligare en intressant studie skulle vara att jämföra Sveriges redovisning med övriga nordiska länders. Detta skulle ge en bredare kunskap om problematiken rörande situationen att ha två snarlika begrepp sida vid sida i lagstiftningen eller att ha ersatt ett begrepp med ett annat. En studie av ÅRL hade varit meningsfull om den gått på djupet med vad lagstiftaren hade för resonemang vid införandet av rättvisande bild kontra hur det ser ut idag i ljuset av de senaste årens utveckling.

Källförteckning

Publicerade källor

Andersen, Ib (1998) *Den uppenbara verkligheten*, Studentlitteratur, Lund.

Arden, Mary (1997) "Truer and Fairer View: a European perspective", *The European Accounting Review* nr 6:4 s 675-679.

Artberg, Kristina (1992) *Normbildning och redovisningsförändring*, Lund University Press, Lund.

Backman, Jarl (1998) *Rapporter och uppsatser*, Studentlitteratur, Lund.

Bengtsson, Linda, Cohn, Nina & Pernvi, Camilla (1999) "Overriding", Ekonomihögskolan vid Lunds universitet.

BFN (2002) *vägledning – Tillämpning av Redovisningsrådets rekommendationer och uttalanden med BFNAR 2000:2*.

Dahmström, Karin (2000) *Från datainsamling till rapport*, Studentlitteratur, 3:e uppl., Lund.

EGs fjärde bolagsdirektiv 78/660/EEG.

Engström, Maria & Lindström, Jenny (1996) "Rättvisande bild – ett nytt övergripande begrepp inom svensk redovisning", Högskolan i Luleå.

FAR (2001) *FARs engelska ordbok*, FAR förlag, 11 uppl., Stockholm.

FAR (2002) *Om årsredovisning i aktiebolag (vägledning)*.

Gröjer, Jan-Erik (1997) *Grundläggande redovisningsteori*, Studentlitteratur, 4:e uppl., Lund.

Gustavsson, Stefan, Kim, Ung-Seok & Liw, Ulrika (1999) "Vilken väg valde de stora företagen i nya ÅRL?" *Balans* nr 1 s 30-36.

Heijtz, Sven & Rydström, Erik (1977) *God redovisningssed*, Stig H Larsson konsult AB, Malmö.

Holme, Idar Magne & Solvang, Bernt Krohn (1997) *Forskningsmetodik*, Studentlitteratur, 2:a uppl., Lund

Holmström, Nancy (1997) *Ekonomisk uppslagsbok*, Wahlström & Widstand, Stockholm.

- van Hulle, Karel** (1992) "Harmonisation of Accounting Standards. A view from the European community" *The European Accounting Review* nr 1 s 161-172.
- van Hulle, Karel** (1997) "The true and fair view override in the European Accounting Directives" *The European Accounting Review* nr 6:4 s 711-720.
- Knutsson, Margit** (1996) *Årsredovisningslagen En kommentar*, Juristförlaget, Stockholm.
- Lagerström, Bo** (1996) "Redovisning och begreppet rättvisande bild" *Balans* nr 6-7 s 37-40.
- Markland, Björn** (1995) "Seminarium om EU-harmoniseringen" *Balans* nr 3 s 7-9.
- Nobes, Christopher** (1993) "The true and fair requirement: Impact of the fourth directive" *Accounting and Business Research* nr 24 s 35-48.
- Nobes, Chistopher & Parker, Robert** (1995) *Comparative International Accounting*, Prentice Hall, 4th ed., New York.
- Patel, Runa & Davidsson, Bo** (1994) *Forskningsmetodikens grunder*, Studentlitteratur, 2:a uppl., Lund.
- Pettersson, Gertrud** (1997) *Att skriva rapporter*, Företagsekonomiska institutionen.
- Prop. 1975:104** *Ny bokföringslag mm.*
- Prop. 1995/96:10** *Del 1-3 Års- och koncernredovisning.*
- Rundfelt, Rolf** (1996) *Tendenser i börsbolagens årsredovisningar 1996*, Stockholms fondbörs: Bokföringsnämnden, BFN, Stockholm.
- Rundfelt, Rolf** (1998) *Tendenser i börsbolagens årsredovisningar 1998*, Stockholms fondbörs: Bokföringsnämnden, BFN, Stockholm.
- Smith, Dag** (2000) *Redovisningens språk*, Studentlitteratur, 2:a uppl., Lund.
- SOU 1996:157** *Översyn av redovisningslagstiftningen* Slutbetänkande av Redovisningskommittén.
- Svenning, Conny** (2000) *Metodboken*, Lorentz förlag, 4:e uppl., Eslöv.
- Svensson, Bo & Edenhammar, Hans** (1996) *Årsredovisningslagen*, Tholin & Larssons förlag, Göteborg.
- Thomasson, Jan, Arvidson, Per, Lindquist, Hans, Larson, Olov & Rohlin, Lennart** (1999) *Den nya affärsredovisningen*, Liber Ekonomi, 11:e uppl., Malmö.

Thomasson, Jan (1998) *Extern redovisning och finansiell analys*, Liber Ekonomi, 9:2 uppl., Malmö.

Thorell, Per (1993) *EG:s redovisningsrätt*, Iustus förlag, Uppsala.

Thorell, Per & Whittington, Geoffrey (1994) "The harmonization of accounting within the EU" *The European Accounting Review* nr 3:2 s 215-239

Thorell, Per (1995) "Perspektiv på den nya årsredovisningslagen" *Balans* 1995:11 s 31-39

Årsredovisningslagen (1995:1554)

Muntliga källor

Andersson, Jacob, Cardo AB, Telefonintervju, 8 maj 2002

Kristina Andersson, Svenska Cellulosa AB, Telefonintervju, 13 maj 2002

Anders Gabrielsson, Ångpanneföreningen AB, Telefonintervju, 14 maj 2002

Kerstin Thyr, Atlas Copco AB, Telefonintervju, 15 maj 2002

Bilaga 1 Enkät

Hej!

Vi är tre ekonomistudenter som studerar på Ekonomihögskolan vid Lunds Universitet. Denna termin skriver vi kandidatuppsats i redovisning. Uppsatsen behandlar ämnet "rättvisande bild". Vi vill utreda vad rättvisande bild har för innebörd och hur begreppet implementerats i svensk lagstiftning och praxis. Vi vill också undersöka eventuella skillnader mellan god redovisningssed och rättvisande bild.

En del av vår uppsats behandlar hur ni i svenska företag ser på begreppen. Vi har därför valt att skicka ut detta frågeformulär till alla företag noterade på Stockholmsbörsens A-lista. Vi hoppas att ni, eller någon annan ekonomikunnig, kan ta er tid att svara på våra frågor.

Vänligen besvara frågorna här i mailet och återsänd enkäten till samma adress så snart som möjligt. Har ni några frågor maila eller ring oss. Tack på förhand!

MVH

Linda Brejke, Linda Månsson och Inga-Marita Ottosson

Enkät

1. Vad anser ni begreppet rättvisande bild har för innebörd?
2. Vad anser ni begreppet god redovisningssed har för innebörd?
3. Anser ni att det finns en skillnad mellan begreppen god redovisningssed och rättvisande bild? Var vänlig motivera.
4. Har införandet av rättvisande bild i svensk lagstiftning medfört några praktiska betydelser för ert företag vid utformandet av årsredovisningen? I så fall vilka?
5. Har ni stått inför problemet att begreppen varit i konflikt med varandra? Var vänlig motivera.
6. Har det uppkommit situationer då ni övervägt att göra avsteg från allmänna råd eller rekommendationer från normgivande organ? (ÅRL 2:3, 2st) I så fall vilka?
7. Skulle ni kunna tänka er att ställa upp på en telefonintervju?
8. Vilken position har ni i ert företag?

Tack för att ni tog er tid att svara på våra frågor!

Bilaga 2 Samtliga svar på våra enkäter

Fråga 1 Vad anser ni begreppet rättvisande bild har för innebörd?

- En skyldighet att informera om mer än vad lagstiftningen kräver i vissa fall.
- Att resultaträkning och balansräkning speglar hur det går för företaget.
- Att balansräkningen, resultaträkningen och noter i årsredovisningen innehåller sådan information att läsaren får en så korrekt bild som möjligt av företagets ekonomiska situation.
- Ingen, eftersom vi saknar möjligheten till "override".
- Att i redovisningen ge en rättvis bild av såväl den historiska utvecklingen som själva statusen vid rapporttillfället.
- Så rätt som möjligt.
- Att intäkter och kostnader, tillgångar och skulder redovisas på ett sådant sätt att syftet med samtliga transaktioner klart framgår.
- Att det redovisade resultatet och den ekonomiska ställningen bygger på en ärlig bedömning av faktiska värden och vare sig förskönar siffrorna eller ger en för försiktig bild.
- En bild av företaget och företagets ställning, som ger utomstående intressenter möjlighet att få en riktig uppfattning om företaget och dess ställning för att fatta så riktiga beslut som möjligt angående företaget.
- Om man följer lagar och rekommendationer ger man en rättvisande bild i normalfallet. Det kan förekomma undantag.
- Av lagarna framgår det vissa grundläggande principer hur en årsredovisning skall utformas och upprättas. Bl a framgår det krav på överskådlighet och god redovisningssed, balansräkning, resultaträkning och noter skall upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning. Följer man tillämpning av god redovisningssed ger detta (normalt) också en rättvisande bild.
- Då en transaktion redovisas eller presenteras är det viktigare att transaktionens innebörd är korrekt än den legala formen av transaktionen. ("substance over form")
- Rättvisande bild för mig är en subjektiv presentation av företagets resultat och ställning som beaktar särskilda omständigheter.

Fråga 2 Vad anser ni begreppet god redovisningssed har för innebörd?

- Ett kvalitetsbegrepp. Alla noterade bolag följer RRs rekommendationer annars kan vi ej säga att vi följer god redovisningssed.
- Att resultaträkning och balansräkning speglar hur det går för företaget.
- En allmän rättslig standard (ej lag) som bygger på rekommendationer och hur många större företag redovisar.
- Lagar och rekommendationer i faktisk tillämpning av tyngre aktörer.
- Att följa de rekommendationer som gives av Bokföringsnämnden, Redovisningsrådet och FAR.
- Sund försiktig redovisning.

- God redovisningssed innebär bl a att följande principer tillämpas: Försiktighetsprincipen, Kontinuitetsprincipen, Kongruensprincipen. God redovisningssed är i vissa lägen t ex mer försiktig än rättvisande bild.
- God redovisningssed är den sed som uppkommer då flertalet redovisar på ett visst sätt och i enlighet med de regler och förordningar som gäller.
- Vedertagna normer avseende redovisning som utvecklats över tiden och som främjar överblickbarhet och även bidrar till att ge en rättvisande bild.
- Samma innebörd som rättvisande bild (dvs följa lagar och rekommendationer).
- Behovet av information från redovisningen förändras ständigt. Lagarna inom redovisningsområdet har nästan karaktären av en ramlagstiftning. Dvs detaljer i lagarna är begränsade. Dessa detaljer skapas istället av god redovisningssed. God redovisningssed är det överordnade begrepp som kan styra redovisningens utformning och detaljer.
- God redovisningssed innebär att befintliga lagar, rekommendationer från normgivande organ samt etablerad praxis följs.
- God redovisningssed är att strikt följa den praxis som vuxit fram ur de rekommendationer och uttalanden i redovisningsfrågor som FAR, BFN och RR anvisar.

Fråga 3 Anser ni att det finns en skillnad mellan begreppen god redovisningssed och rättvisande bild? Var vänlig motivera.

- Ja.
- Nej, dock börjar kraven vad gäller detaljer bli för omfattande i och med införandet av IAS.
- Ja, jag upplever det som begreppen kan ha inverkan på varandra och att man i redovisningen kan luta sig på de olika begreppen från fall till fall. Annars är det svårt att sätta fingret på skillnader.
- Ja. Skillnaden består i att begreppen har olika utgångspunkt, god redovisningssed startar från lagar och rekommendationer under antagandet att det leder till en rättvisande bild medan rättvisande bild är tankemässigt helt frikopplad från god redovisningssed och istället startar från en transaktions innebörd eller substans.
- I princip verkar de åt samma håll. Det finns dock områden där synen är olika vad som gäller för god redovisningssed.
- Nej.
- Ja. I vissa lägen är god redovisningssed betydligt försiktigare än rättvisande bild. Det kan ju t ex finnas anledning att redovisa intäkter mer ”oförsiktigt” än vad försiktighetsprincipen säger om man vill visa en mer rättvisande bild.
- Om flertalet i sin redovisning försöker ge en rättvisande bild av sin verksamhet, så blir detta också god redovisningssed, men idag befinner vi oss lite i brytningen mellan den gamla traditionella synen om försiktighetsprincip istället för rättvisande bild och därför pågår en process där god redovisningssed är i förändring.
- Nej, god redovisningssed utvecklas för att ge rättvisande bild.
- Det finns egentligen ingen skillnad i praktiken.

- Normbildarna har till uppgift att vara anpassningsbara och snabba. Genom en snabb och anpassningsbar normbildning kan en modern god redovisningssed upprätthållas. Dvs då skulle även en rättvisande bild vara uppfylld. Dock kan det förekomma skillnader om inte normbildarna hinner med ”anpassningsprocessen”. Man bör överväga i vissa speciella fall om god redovisningssed ger en rättvisande bild. Dvs att man ibland ifrågasätter om den goda redovisningsseden speglar bolagets resultat och ställning så att rättvisande bild uppnås.
- För att uppnå en rättvisande bild kan avsteg från rådande rekommendationer ibland vara nödvändigt. Eftersom god redovisning även innefattar att redovisningen skall ge en rättvisande bild (ABL) behöver det inte bli en konflikt.
- Ja, som nämnts tidigare, går rättvisande bild utöver vad som stipuleras enligt god redovisningssed. Särskilda omständigheter i verksamheten kanske kräver att man redovisar ytterligare information eller avviker från rekommendationer eller praxis för att lämna en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning. Exempel på detta kan vara av- och nedskrivningar och varulagervärdering.

Fråga 4 Har införandet av rättvisande bild i svensk lagstiftning medfört några praktiska betydelser för ert företag vid utformandet av årsredovisningen? I så fall vilka?

- Nej, i vårt fall har det inte det, men resonemanget finns med vid varje kvartal och inte minst vid årsskiftena.
- Nej.
- Nej.
- Nej.
- Nej.
- Nej.
- Ja, inte minst genom införandet av ett stort antal nya redovisningsrekommendationer. Till exempel redovisas idag även latent skattefordran, något som aldrig förekom när redovisningen byggde på försiktighetsprincipen.
- Inte vad jag känner till.
- Nej, dock har det funnits en diskussion.
- Nej, inga väsentliga.
- Ja. RR 1:96 angav en maximal avskrivningstid för goodwill på 20 år. För vissa stora strategiska förvärv tillämpas en avskrivningstid på 40 år i företaget. Motiveringen har varit att ge en rättvisande bild samt en bättre jämförelse med internationella regler och praxis.
- Vet ej.

Fråga 5 Har ni stått inför problemet att begreppen varit i konflikt med varandra? Var vänlig motivera.

- Nej, jag anser att rättvisande bild kräver mer information, inte att man minskar på den och detta innebär att det aldrig uppstått någon konflikt i vårt fall.
- Nej.
- Nej.

- Nej.
- Nej.
- Nej.
- Nej.
- Nej, eftersom god redovisningssed bör utvecklas i takt med de nya rekommendationerna.
- Nej, inte vad jag vet.
- Nej, begreppen innebär samma sak.
- Nej, om god redovisningssed uppfylls så, i normalfallet uppfylls även kraven på rättvisande bild.
- Ja. Med den reviderade RR 1:00 har det varit svårare att motivera ett avsteg från huvudregeln för avskrivning av goodwill.
- Nej.

Fråga 6 Har det uppkommit situationer då ni övervägt att göra avsteg från allmänna råd eller rekommendationer från normgivande organ? (ÅRL 2:3, 2st) I så fall vilka?

- Nej.
- Nej.
- Nej.
- Nej.
- Nej, inte vad jag kan komma ihåg.
- Nej.
- Nej.
- Nej.
- Vi har hittills inte redovisat cash flow enligt RR 7, utan istället haft en mer operativ uppställning. Tilläggsinformation har lämnats för att ge den information som cash flow enligt rådet ska ha. Vi kommer så småningom att redovisa både cash flow enligt RR och vår mer operativa cash flow.
- Ja, men inte i årets årsredovisning.
- Endast i fråga om uppgifterna är väsentliga för utomstående läsare /investerare.
- Ja, vi har valt att fortsätta med 40 års avskrivning trots att nya RR 1:00 endast tillåter detta i sällsynta fall, eftersom en ny reviderad IAS förväntas föreskriva att goodwill inte skall skrivas av. En prövning av nedskrivningsbehov skall göras istället.
- Nej.

Fråga 8 Vilken position har ni i ert företag?

- Redovisningschef
- Ekonomichef
- Koncernredovisningschef
- Group controller

- Vice VD och Finansdirektör
- Ekonomidirektör
- Koncernens ekonomichef
- Redovisningschef
- Koncernredovisningschef
- Ekonomichef på koncernnivå
- Group Accounting Controller
- Koncernredovisningschef
- Tf redovisningschef

Bilaga 3

Diskussionsunderlag

- Begreppens förhållande till varandra och till lag och rekommendationer.
- Betydelsen i praktiken av implementeringen av rättvisande bild.
- Speciella situationer då diskussion har uppkommit/kan tänkas uppkomma.
- Åsikter om att ha både god redovisningssed och rättvisande bild i lagstiftningen.
- Överridingregeln.

Sammanfattning

Titel	Rättvisande bild – vilken uppfattning har företagen?
Författare	Linda Brejke, Linda Månsson och Inga-Marita Ottosson
Handledare	Fredrik Ericsson och Fredrik Ljungdahl
Datum	2002-05-31
Bakgrund	Sverige har implementerat EGs fjärde bolagsdirektiv i sin nationella lagstiftning, ÅRL. Ett av de nya begreppen som implementeringen förde med sig var rättvisande bild. I ÅRL fanns sedan tidigare begreppet god redovisningssed. Lagstiftaren valde att behålla god redovisningssed och införde samtidigt det nya begreppet rättvisande bild. Motiveringen till detta var att de fann betydande skillnader mellan begreppen. Företagen, som ska rätta sig efter lagen, måste ta ställning till hur de ska förhålla sig till det nya begreppet.
Syfte	Syftet med uppsatsen är att beskriva och analysera hur företag noterade på den svenska börsen uppfattar begreppet rättvisande bild och om begreppet fått någon praktisk betydelse för dem.
Metod	Vi har valt att använda oss av en kvalitativ metodansats, genom att skicka ut en enkätundersökning till samtliga företag noterade på Stockholmsbörsens A-lista. Denna har vi kompletterat med intervjuer med de företag som gav sitt medgivande till denna möjlighet via enkäten. Uppsatsens övergripande tillvägagångssätt är att beteckna som induktivt.
Slutsats	Vi har kommit fram till att företagen uppfattat begreppet rättvisande bild som lagstiftaren avsåg, men de tillämpar däremot inte begreppet i praktiken i någon större utsträckning. Istället ser de till god redovisningssed och menar att om detta begrepp efterföljs så uppfylls även kravet på att redovisningen ska ge en rättvisande bild. Undersökningen pekar således på att införandet av begreppet rättvisande bild i svensk redovisningslagstiftning inte fått någon större praktisk betydelse för företagen.
Nyckelord	rättvisande bild, praktisk betydelse, god redovisningssed, EU-harmonisering, <i>true and fair view</i>

Förord

Att skriva uppsats är som att ge sig ut på en lång resa. Det är viktigt att ha trevligt resesällskap, vilket vi haft. Det är också viktigt med vägledning och råd. Detta har vi fått av våra handledare, som vi vill passa på att tacka. Ett stort tack vill vi även rikta till de företag som hjälpt oss med undersökningen. Vi vill också tacka släkt, vänner och sambo för att ni stöttat oss längs resans väg. Tack!

Lund, juni 2002

Linda Brejke

Linda Månsson

Inga-Marita Ottosson