


Ekonomiska institutionen
Magisteruppsats i företagsekonomi
LIU-EKI/FEK-D--05/006--SE

Branschpraxis juridiska betydelse i svensk redovisning

Ulf Dahlberg

Framläggningsdatum 2005-01-20 Publiceringsdatum (elektronisk version) 2005-08-29	Institution och avdelning Ekonomiska institutionen	 Linköpings universitet
Språk <input checked="" type="checkbox"/> Svenska <input type="checkbox"/> Annat (ange nedan) _____	Rapporttyp Licentiatavhandling Examensarbete C-uppsats <input checked="" type="checkbox"/> D-uppsats Övrig rapport _____	ISBN: ISRN: Serietitel Serienummer/ISSN LIU-EKI/FEK-D--05/006--SE
URL för elektronisk version http://www.ep.liu.se/exjobb/eki/2005/fek/006/		
Titel Branschpraxis rättsliga betydelse i svensk redovisning Författare Ulf Dahlberg		
Sammanfattning Redovisningsrätten är ett rättsområde som av tradition tillmäter sedvanerätten, där ibland branschspecifik praxis, stor betydelse som rättskälla. I takt med att redovisningen blivit mer detaljstyrd i lag, samtidigt som antalet redovisningsrekommendationer från normgivande organ som BFN och RR tenderar att tillmätas en allt större betydelse som rättskälla, råder dock osäkerhet om vilken betydelse branschspecifik praxis skall tillmätas som rättskälla. Detta är framförallt svårt att avgöra eftersom redovisningsrätten saknar någon utförligare rättskällelära som förmår klargöra vilken inbördes hierarki som skall gälla mellan olika rättskällor. Uppsatsen har funnit att branschspecifik praxis bör tillmätas betydelse som rättskälla och god redovisningssed. Detta gäller under förutsättning att sedvanerätt föreligger, praxisen överensstämmer med lagstiftningen, är kvalitativt godtagbar, den aktuella branschen uppvisar särdrag som inte kan tillgodoses med hjälp av övriga rättskällor och slutligen att den aktuella praxisen anpassas efter och utvecklas i takt med övriga rättskällorna. Studien har vidare funnit att allmänt vedertagen rättskällelära kan fungera som lämplig utgångspunkt för att avgöra vilken inbördes dignitet en rättskälla skall tillmätas inom redovisningsrätten. Allmänt vedertagen rättskällelära förmår dock inte att närmare precisera de olika rättskällornas betydelse och vilken hierarki som skall gälla mellan dessa.		
Nyckelord God redovisningssed, Rättskälla, Branschspecifik praxis, Redovisningsrätt, Arne Fagerström		

Defence date 2005-01-20 Publishing date (Electronic version) 2005-08-29	Department and Division Ekonomiska institutionen	 Linköpings universitet
--	---	--

Language English <input checked="" type="checkbox"/> Other (specify below) Swedish _____	Report category Licentiate thesis Degree thesis Thesis, C-level <input checked="" type="checkbox"/> Thesis, D-level Other (specify below) _____	ISBN: ISRN: Title of series Series number/ISSN LIU-EKI/FEK-D--05/006--SE
--	--	--

URL, Electronic version http://www.ep.liu.se/exjobb/eki/2005/fek/006/

Title Branch customs and its legal importance in Swedish accounting Author Ulf Dahlberg
--

Abstract <p>Within Swedish accounting law the non codified good accounting practise has long been an important source of justice as a complement to written law. As a result of the Swedish EC-membership as well as an increasing use of international accounting standards, Swedish accounting law has come to rely more upon a codified law, diminishing the need for and use of good accounting and customary law. Good accounting practise however still continues to serve as an important complement to codified law but its legal significance as source of justice compared to latter is uncertain to say the least. The matter is further complicated due to the fact that there is a close connection between taxation and accounting in Sweden, meaning that not only mere accountong issues have to be considered when trying to decide the importance of good accounting practise.</p> <p>In this thesis the above mentioned issue of the importance of good accounting practise as a source of justice within specific branches is investigated on the basis of Swedish and international accounting law and related regulations. Empirical data have further been collected thru use of interviews with accounting professionals. Special consideration has been given to the close connection between accounting and taxation and its implications upon Swedish accounting law and the studied topic.</p> <p>Based upon the collected data it has been found that good accounting practise and customary law formally still functions as as a important source of justice, only superseded by written law. The use and development of customary law within specific branches however seems to be rather uncommon, mostly due to the fact most branches lack the economic incentives as well as the necessary knowledge to develop accounting practises of their own.</p>

Keywords Good accounting practise, Source of justice, Accounting law, Arne Fagerström
--

Innehållsförteckning

Del I Inledning och metod	7
1. Inledning.....	8
1.1 Problembakgrund	8
1.2 Problemdiskussion	9
1.3 Problemformuleringar	10
1.4 Syfte	11
1.5 Avgränsningar	11
1.6 Målgrupp	12
1.7 Disposition	12
2. Metod.....	14
2.1 Vetenskapligt förhållningssätt.....	14
2.2 Kvantitativa respektive kvalitativa metoder.....	16
2.3 Induktion respektive deduktion.....	17
2.4 Kort om juridisk arbetsmetod.....	18
2.5 Datainsamling.....	18
2.5.1 Urval och presentation av respondenter	19
2.5.2 Särskilt om genomförandet av intervjuer	19
2.6 Källkritik	20
2.6.1 Källkritik avseende sekundär data.....	20
2.6.2 Källkritik avseende primärdata	21
2.7 Metodkritik avseende generaliserbarhet och objektivitet.....	22
Del II Teoretisk referensram	24
3. Begreppet rättskälla och allmänt vedertagen rättskällelära.....	25
3.1 Om olika typer av regler.....	25
3.2 Om begreppet rättskälla och dess innebörd.....	26
3.3 Rättskällehierarkier - om rättskällors inbördes ordning.....	27
3.3.1 Bestämmelser i lag	29
3.3.2 Förarbeten.....	30
3.3.3 Rättspraxis.....	31
3.3.4 Sedvänjor.....	32
3.3.5 Bland jurister och andra experter företrädda uppfattningar	33
3.4 Om betydelsen av ”skall”, ”bör” och ”får” beaktas	34
3.5 Sammanfattning	34
4. Redovisningens principer, intresser och syften.....	36
4.1 Redovisningens principer.....	36
4.2 Redovisningens syfte.....	38
4.2.1 Redovisningens företagsekonomiska syfte	39
4.2.2 Redovisningens skattemässiga syfte	39
4.2.3 Sambandet mellan redovisning och beskattning	40
4.2.4 Anförda för- och nackdelar med sambandet	40
4.3 Sammanfattning	41
Del III God redovisningssed i empirin	43
5. De viktigaste normgivarna av god redovisningssed samt förekomsten av bransch- och rättspraxis	44
5.1 Anledningen till bruket av ramlagar inom redovisningsrätten.....	44
5.2 De betydelsefullaste kompletterande normgivarna	45
5.2.1 Bokföringsnämnden	45
5.2.2 Redovisningsrådet	46

5.2.3 Föreningen auktoriserade revisorer	47
5.2.4 Internationell Accounting Standards Board	47
5.3 Förhållandet mellan statlig och privat normgivning	48
5.4 Normgivning genom förekomsten av branschspecifik praxis	48
5.5 God redovisningssed i rättspraxis	50
5.6 Sammanfattning	51
6. Begreppet god redovisningssed från 1976 och framåt	52
6.1 Svensk redovisningsrätt fram till och med 1975	53
6.3 God redovisningssed från 1976 till 1994	54
6.4 God redovisningssed från 1995 till 1999	56
6.5 God redovisningssed från 2000 till 2004	58
6.6 God redovisningssed 2005	60
6.8 Sammanfattning	62
7. Intervjusammanställning	64
7.1 Presentation av respondenterna	64
7.2 Innebörden av god redovisningssed	64
7.3 De normgivande organens betydelse för utformandet av god redovisningssed	65
7.4 Förekomsten och betydelsen av branschspecifik praxis	68
7.5 Branschspecifik praxis och kopplingen mellan redovisning och beskattning	71
7.6 Branschspecifik praxis och god redovisningssed i framtiden	73
DEL IV Analys och slutsatser	77
8. Analys	78
Analysdel I Branschspecifik praxis betydelse som rättskälla och god redovisningssed sett ur ett juridiskt perspektiv	78
8.1 Vilken typ av rättskälla är branschspecifik praxis	78
8.2 Branschspecifik praxis som en del av god redovisningssed	79
8.3 Branschspecifik praxis betydelse av rättskälla utifrån allmänt vedertagen rättskällelära	80
8.4 En rättskällehierarki för redovisningsrätten	81
8.4.1 Normgivande organs betydelse visavi faktiskt förekommande praxis	82
8.4.2 Redovisningsrättens dynamik och dess påverkan på rättskällornas betydelse	83
8.5 Förutsättningar för att branschspecifik praxis bör tillmäta denna betydelse och kunna anses som förenlig med god redovisningssed	84
8.5.1 Sedvanerätt måste föreligga	85
8.5.2 Överensstämmelse med bestämmelser i lag	85
8.5.3 Branschens särart	86
8.5.4 Kvalitativ godtagbarhet	86
8.5.5 Anpassning efter och utveckling i takt med övriga rättskällor	86
8.5.6 Generell tillämpbarhet för övriga rättskällor inom den kompletterande normgivningen	87
8.6 Förklaringar till den bristande förekomsten av branschspecifik praxis	87
8.6.1 De faktiska svårigheterna att bestämma branschtillhörighet likväl som att konstatera förekomsten av och innehållsmässigt beskriva branschspecifik praxis	88
8.6.2 Brist på intresse likväl som kunskapsmässiga och ekonomiska förutsättningar bland företag och branschorganisationer	90
Analysdel II Branschspecifik praxis betydelse som rättskälla och god redovisningssed sett ur ett företagsekonomiskt perspektiv	92
8.7 Branschspecifik praxis betydelse som rättskälla ur ett företagsekonomiskt perspektiv	92
8.8 Förutsättningarna för att branschspecifik praxis bör tillmätas denna betydelse och kunna anses vara förenlig med god redovisningssed	94

8.9 Den bristande förekomsten av branschspecifik praxis.....	95
8.9.1 De faktiska svårigheterna att bestämma branschtillhörighet likväl som konstatera att förekomsten av och innehållsmässigt beskriva branschspecifik praxis	95
8.9.2 Brist på intresse likväl som kunskapsmässiga och ekonomiska förutsättningar bland företag och branschorganisationer	96
Analysdel III Användbarheten av att begagna allmänt vedertagen rättskällelära för att avgöra en rättskällas betydelse inom redovisningsrätten	98
8.10 Användbarheten av att begagna allmänt vedertagen rättskällelära	98
8.11 Lämpligheten av redovisningsrättens nuvarande reglering och utformning	100
9. Sammanfattande slutsatser	102
9.1 Problemformulering 1	102
9.2 Problemformulering 2	103
9.3 Problemformulering 3	104
9.4 Förslag till fortsatt forskning.....	104

Figurförteckning

Figur. 1 Den hermeneutiska spiralen

Figur. 2 Induktion och deduktion

Figur. 3 Intressentmodellen

Bilaga

Intervjuformulär

Del I

Inledning och metod

1. Inledning

I detta kapitel presenteras uppsatsens problembakgrund, problemformulering samt syfte. Även dess avgränsningar, tänkta målgrupp och disposition redogörs för i detta kapitel.

1.1 Problembakgrund

Inom svensk rätt intar kodifierade lagar, och i dessa införda stadganden, bestämmelser, regleringar och principer den enskilt mest betydelsefulla och överordnade ställningen som rättskälla vid bestämmandet av vad som är att anse som gällande rätt (Peczenik, 1995). Med begreppet rättskälla avses enligt en vanligt förekommande beskrivning inom juridisk doktrin de juridiskt auktoritativa kunskapskällor som en domstol skall, bör eller får beakta och ta intryck av för att säkerställa att de domar som den är utsedd att avkunna är i överensstämmelse med gällande rätt (Strömholm, 1996). Inom vad som brukar anges som allmänt vedertagen rättskällevärd förekommer förutom kodifierad lagtext även att antal andra typer av rättskällor. Av dessa kan särskilt nämnas förarbeten, rättspraxis och sedvanerätt som varande särskilt juridiskt betydelsefulla. (Lehrberg, 1996) Dessa rättskällor, som sålunda förvisso formellt är underordnade lagtexten, spelar icke desto mindre mol allena eller i kombination, ofta en viktig kompletterande och utfyllande roll till den sistnämnda typen av rättskälla. Så är till exempel fallet om en lag är så kallad ramlagstiftning, det vill säga att denna endast uppställer de, ofta generellt formulerade, ramar som lagens adressat(-er) har att efterleva och verka inom. De övriga kategorierna av rättskällor kan för sådana fall vara mycket viktiga eller till och med helt avgörande för att en domstol eller någon annan berörd skall kunna finna vägledning och stöd för hur en i lagtexten generellt eller otydligt formulerad princip skall tolkas och tillämpas. (Peczenik, 1995)

Ett rättsområde inom svensk rätt där bruket och betydelsen av sedvanerätten som kompletterande och utfyllande rättskälla till kodifierade lagar och övriga rättskällor, kan anses vara särskilt påtagligt är redovisningsrätten (Svensson och Edenhammar, 2000). Vad gäller just termen sedvanerätt brukar innebörden av denna typ av rättskälla beskrivas som varande ett allmänt känt och vedertaget tillvägagångssätt inom en klart definierad grupp av aktörer att utföra handlingar på och att detta tillvägagångssätt tillerkänts en juridisk betydelse av lagstiftaren (Strömholm, 1996). Sedvanerättens starka ställning inom detta rättsområde kommer till uttryck i årsredovisningslagen (1994:1549) 2:2 § respektive bokföringslagen (1999:1078) 4:2 §, vilka stadgar att den som är skyldig att upprätta redovisning har att iaktta

god redovisningssed vid genomförandet av detta. Enligt vad som benämns av Thorell (1996) som en inom svensk juridik klassisk formulering definieras innebörden av god redovisningssed som ”...*en faktiskt förkommande praxis hos en kvalitativt representativ krets av bokföringsskyldiga. Vad som är god redovisningssed kan ibland behöva bestämmas branschvis.* ” (proposition 1975:104 sid. 31). God redovisning består sålunda, förutom de bestämmelser som kommer till uttryck i redovisningslagarna, även av en kompletterande normgivning, vilken ger vägledning om hur redovisningsskyldiga skall gå tillväga för att uppfylla det uppställda kravet på god redovisning för det fall att detta inte uttryckligen regleras i redovisningslagstiftningen, vilket är relativt vanligt förekommande med tanke på att denna lagstiftning i huvudsak har karaktär av att vara ramlagstiftning. Denna kompletterande normgivning utgörs i praktiken av dels förekommande praxis, exempelvis inom en speciell bransch (det vill säga branschspecifik praxis), och dels genom de allmänna råd och rekommendationer i redovisningsfrågor som ges ut av både statliga organisationer, i synnerhet Bokföringsnämnden, likväl som privata dito, exempelvis Redovisningsrådet. (Svensson och Edenhammar, 2000)

1.2 Problemdiskussion

Det faktum *att* branschspecifik praxis, det vill säga redovisningsförfaranden som tillämpas av och är specifika för en viss typ av redovisningsskyldiga med samma huvudsakliga ekonomiska verksamhet, i enlighet med definition ovan utgör en del av god redovisningssed, och därmed enligt lagstiftaren är tänkt fungera som rättskälla, är således en tämligen okomplicerad sak att konstatera. Däremot avseende *till vilken betydelse och under vilka förutsättningar* som förekomsten och uppkomsten av branschspecifik praxis skall tillerkännas ställning som rättskälla och vara förenlig med god redovisningssed, är däremot förenat med betydande svårigheter att avgöra. Anledningen till detta står dels att finna i att redovisningsrätten alltmer utvecklas mot en ökad reglering i lag, dels i att den kompletterande normgivning som sker genom Bokföringsnämnden och Redovisningsrådets försorg tenderar att tillmätas en allt större juridisk betydelse (Skatteverket, 2002) och dels i att rättsområdet saknar förekomsten av någon utförligare normativ och deskriptiv rättskällelära som förmår klargöra vilken eller vilka kompletterande normgivare som skall tillmätas betydelse (Kellgren, 2003). För detta kommer nu att redogöras mer utförligt nedan.

Den svenska anslutningen till Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (mer känt som EES) och senare den Europeiska unionen (EU) likväl som en ökad internationalisering av svenska

företag och svenskt näringsliv har medfört att svensk redovisning kommit att bli både mer influerad och i vissa fall ersatt av främmande rättsordningar och redovisningsseder. Medlemskapet i EU har till exempel inneburit en skyldighet att anamma och direkt tillämpa sådana redovisningsrättsakter som är av överstatlig karaktär. En ökad internationalisering har samtidigt inneburit att den kompletterande normgivningen av god redovisning i en ökad mån kommit att ta till sig och bruka rekommendationer och föreskrifter utfärdade av utländska organisationer som exempelvis International Accounting Standards Board (IASB). Gemensamt för dessa händelser och trender är att både lagstiftning och den kompletterande normgivningen som ges av Bokföringsnämnden (BFN) och Redovisningsrådet (RR) kommit att bli både mer numerärt omfattande och innehållsmässigt detaljreglerade. (Artsberg, 2003)

Dessa faktorer, och de redovisningsrättsliga konsekvenser de resulterar i, har gett upphov till frågan om, och i så fall hur, branschspecifik praxis betydelse som god redovisningssed, och därmed som rättskälla, påverkas och förändras? Att detta spørsmål uppkommer, eller snarare anledningen till att de uppkommer, och ger upphov till bedömningsvårigheter, är i sin tur enligt Kellgren (2003) hänförligt till det faktum att svensk redovisningsrätt till stora delar saknar användandet av en utförlig normativ och deskriptiv rättskällelära, det vill säga principer för rangordning av olika rättskällor och normgivare, deras inbördes juridiska dignitet etcetera. Kellgren anser vidare att den allmänt vedertagna rättskälleläran, vilken har redogjorts för i problembakgrunden, torde kunna användas som utgångspunkt. Denne ställer sig dock tvivlande till att denna kan ge alla svar och till fullo förmå att fånga upp det komplicerade förhållande att redovisningen och dess normgivning har att beakta både ett företagsekonomiskt syfte, att tillhandahålla finansiärer med information, likväl som ett skattemässigt dito, att utgöra beskattningsunderlag. Dessa båda syften kan principiellt sägas stå i motsatsförhållande såtillvida att det företagsekonomiska kan sägas gå ut på att redovisa så hög vinst som möjligt för att attrahera finansiärer medan det skattemässiga å sin sida ger incitament till att redovisa så låga vinster som möjligt för att sänka beskattningen (SOU 1995/43).

1.3 Problemformuleringar

Med anledning av det oklara rättsläget och med utgångspunkt i diskussionen ovan avses därför att i denna uppsats vederlägga följande problemformuleringar:

- Sett utifrån ett juridiskt perspektiv med utgångspunkt i allmänt vedertagen rättskällelära:

Vilken betydelse bör branschspecifik praxis tillmätas som rättskälla samt under vilka förutsättningar bör branschspecifik praxis tillmätas denna betydelse och kunna anses vara förenlig med god redovisningssed?

- Sett utifrån ett företagsekonomiskt perspektiv med utgångspunkt i redovisningens företagsekonomiska syfte:

Vilken betydelse bör branschspecifik praxis tillmätas som rättskälla samt under vilka förutsättningar bör branschspecifik praxis tillmätas denna betydelse och kunna anses som förenlig med god redovisningssed?

- I beaktande av vad som vederläggs under besvarandet av de två föregående frågorna:
Hur användbart är det att begagna allmänt vedertagen rättskällevärd för att avgöra vilken betydelse som en rättskälla bör tillmätas och under vilka förutsättningar denna rättskälla kan anses vara förenlig med god redovisningssed?

1.4 Syfte

Syftet med denna uppsats är främst att ur ett juridiskt respektive företagsekonomiskt perspektiv utreda vilken betydelse branschspecifik praxis bör tillmätas som rättskälla samt under vilka förutsättningar branschspecifik praxis bör tillmätas denna betydelse och kunna anses som förenlig med god redovisningssed. Syftet är vidare att även kort utreda hur användbart det är att begagna allmänt vedertagen rättskällevärd för att avgöra vilken betydelse en rättskälla bör tillmätas inom redovisningsrätten.

1.5 Avgränsningar

För att kunna fokusera på uppsatsen problemformuleringar och syfte och i anledning av detta kunna hålla en innehållsmässig stringens har i synnerhet nedanstående avgränsningar ansetts nödvändiga att göra.

Uppsatsen kommer inte att behandla de så kallade finansiella organisationerna som omfattas av lag (1995:1554) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag samt lag (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag. Anledningen till detta är att dessa står under tillsyn av Finansinspektion, vilken har rätt att meddela juridisk bindande föreskrifter för denna typ av organisationer. Den kompletterande normgivningen för de finansiella organisationerna avviker därmed så pass mycket från den kompletterande normgivningen för

övriga redovisningsskyldiga organisationer att en framställning som inkluderar de förstnämnda torde bli alltför omfattande och divergent.

I uppsatsen kommer sambandet mellan redovisning och beskattning att redogöras för och hur detta påverkar redovisningens företagsekonomiska syfte. Denna redogörelse kommer dock att fokusera på de rent redovisningsmässiga konsekvenserna och effekterna av detta samband. Rent skattemässiga dito av detta kommer därmed inte att uppmärksammas i uppsatsen. Anledningen till detta kan sägas vara densamma som i närmast föregående avgränsning.

Slutligen kommer inte uppsatsen heller att uppmärksamma begreppet rättvisande bild och dess förhållande till god redovisningssed. Detta motiveras med att åstadkommandet av en rättvisande bild brukar vara en angelägenhet för det enskilda företaget och därmed inte bestämmas på branschnivå (se till exempel Artsberg, 2003).

1.6 Målgrupp

Uppsatsen vänder sig i första hand till ekonomer med grundläggande kunskaper inom ämnena redovisning och redovisningsrätt. Även jurister och andra som är intresserad av rättsvetenskap i allmänhet och rättskällelära och redovisningsrätt i synnerhet bör kunna finna det av intresse att läsa uppsatsen.

1.7 Disposition

Uppsatsen består av fyra delar. I den första delen avhandlas de problemformuleringar som uppsatsen som ligger till grund för de tre efterföljande delarna samt den vetenskapliga och praktiska metod som använts vid genomföranden av uppsatsarbetet. Den andra delen ger en redogörelse för den uppställda teoretiska referensramen. Den tredje delen redovisar det empiriska material som insamlats. I uppsatsen fjärde och avslutande del analyseras och diskuteras det empiriska materialet med utgångspunkt från den teoretiska referensramen varpå de uppställda problemformuleringarna avslutningsvis vederläggs. Nedan ges en mer utförlig presentation kapitel för kapitel vad de olika delarna innehåller.

Del I Bakgrund och metod

Kapitel ett syftar till att ge läsaren en bakgrund till uppsatsens problemformulering samt syftet med denna.

Kapitel två illustrerar uppsatsens vetenskapliga förhållningssätt samt metodval. Avsikten med detta kapitel är att underlätta läsarens förståelse för och tolkning av studien. I kapitlet redogörs även för hur uppsatsarbetet praktiskt har genomförts.

Del II Teoretisk referensram

Kapitel tre redogör för begreppet rättskälla och allmänt vedertagen rättskällelära.

Kapitel fyra består av en genomgång av redovisningens grundläggande principer, syfte och olika intressenter. Särskild uppmärksamhet kommer att ges åt redovisningens företagsekonomiska respektive skattemässiga syfte och förhållandet dem emellan.

Del III God redovisningssed i empirin

Kapitel fem innehåller en genomgång av de viktigaste normgivande organen för den kompletterande normgivningen. Kapitlet uppmärksammar även förekomsten av branschpraxis och hur god redovisningssed behandlas i rättspraxis.

Kapitel sex redogör för hur begreppet god redovisningssed och synen på detta har utvecklats fram till idag sedan det först instiftades i och med 1976 års bokföringslag.

Kapitel sju innehåller en sammanställning av de fem intervjuer med redovisningskunniga som genomförts i anledning av uppsatsarbetet.

Del IV Analys och sammanfattande slutsatser

Kapitel åtta redogör för uppsatsens analys, vilken bygger på det material som redovisats för i den teoretiska referensramen och empiridelen.

Kapitel nio innehåller uppsatsens sammanfattade slutsatser, i vilka de uppställda problemformuleringarna besvaras.

2. Metod

I detta kapitel klargörs för det vetenskapliga förhållningssätt som tillämpats samt det metodval och praktiska tillvägagångssätt som har använts vid genomförandet av uppsatsarbetet.

2.1 Vetenskapligt förhållningssätt

Inom vetenskapsteoretisk litteratur kan framförallt två olika huvudåskådningar urskiljas. Dessa båda, vilka benämns positivism respektive hermeneutik, tolkar kunskap och forskning på sinsemellan olika sätt. Den positivistiska åskådningen härstammar främst från naturvetenskaperna, medan den hermeneutiska dito härrör i första hand från de humanistiska vetenskaperna. (Thurén, 1988: Lundahl och Skärvad, 1999)

Positivismen eftersträvar att objektivt granska verkligheten för att på så sätt uppnå kunskap som i första hand beskriver den undersökta företeelsens orsaker och verkan. Positivismen föreskriver därför att forskaren skall påbörja sin undersökning med att ställa upp hypoteser om den specifika företeelse som skall studeras. Därpå skall den utvalda företeelsen observeras och de uppställda hypoteserna skall sedan utifrån dessa observationer antingen bekräftas eller förkastas. En av de mest fundamentala tankarna inom positivismen är att ett forskningsresultat inte skall påverkas av forskarens egen subjektiva inställning till det som undersöks. Detta förhållningssätt syftar till att två från varandra fristående forskare därmed skall kunna frambringa identiska forskningsresultat utifrån samma forskningsobjekt. (Thurén, 1988)

Ett hermeneutiskt förhållningssätt syftar i första hand till att tolka och förstå den studerade företeelsen och hur en forskare skall gå tillväga för att kunna erhålla denna förståelse. Hermeneutik innebär därför studier av människors sociala förhållanden, beteendemönster, normer, regler och värderingar (Gilje och Grimen, 1992). Studierna syftar till att förstå det mänskliga handlande dessa ger upphov till och dess innebörder och intentioner. Detta medför att forskningen ofta är bunden i både tid och rum, något som innebär att de slutsatser som dras utifrån denna sällan leder till generaliserbara resultat i någon vidare bemärkelse på samma sätt som normalt är fallet inom positivismen. (Lundahl och Skärvad, 1999) En grundtanke inom hermeneutiken är att forskaren alltid förstår och tolkar en företeelse utifrån de egna förutsättningarna och förförståelsen om denna, det går därför aldrig att närma sig en företeelse helt förutsättningslöst (Gilje och Grimen, 1992). Till skillnad från vad som var fallet inom

positivismen varken kan eller skall forskaren därför enligt hermeneutiken bortse från sin förkunskap eller sina erfarenheter och värderingar när denne studerar en företeelse. Denna förkunskap skall istället utgöra ett verktyg för forskaren vid tolkningar av den verklighet som undersöks samtidigt som forskaren i möjligaste mån skall vara medveten om och reflektera över sin egen förförståelse och hur denna kan påverka forskningens resultatet. (Starrin och Svensson, 1994)

Ett centralt begrepp inom hermeneutiken är den så kallade ”hermeneutiska cirkeln” eller ”hermeneutiska spiralen” som den emellanåt även benämns (Gilje och Grimen, 1992). Denna cirkel innebär ett fortlöpande växelspel mellan förförståelse och erfarenhet (Thurén, 1998). Förförståelse och erfarenhet utgörs exempelvis av komponenter som språk, trosuppfattningar, individuella erfarenheter etcetera (Gilje och Grimen, 1992). Forskaren inleder sin undersökning av en företeelse och bygger på sin kunskap om denna genom vidare studier, detta leder i sin tur till att denne erhåller en ny förståelse för ämnesområdet. Utifrån denna utökar forskaren sedan sin kunskap ytterligare genom vidare studier eller undersökningar och får således en ny förförståelse (Wiedersheim-Paul, 1997). Den hermeneutiska cirkeln kan därför sägas beteckna det förhållande att all forskning ständigt rör sig fram och tillbaka mellan det som skall tolkas och den egna förförståelsen (Gilje och Grimen, 1992).

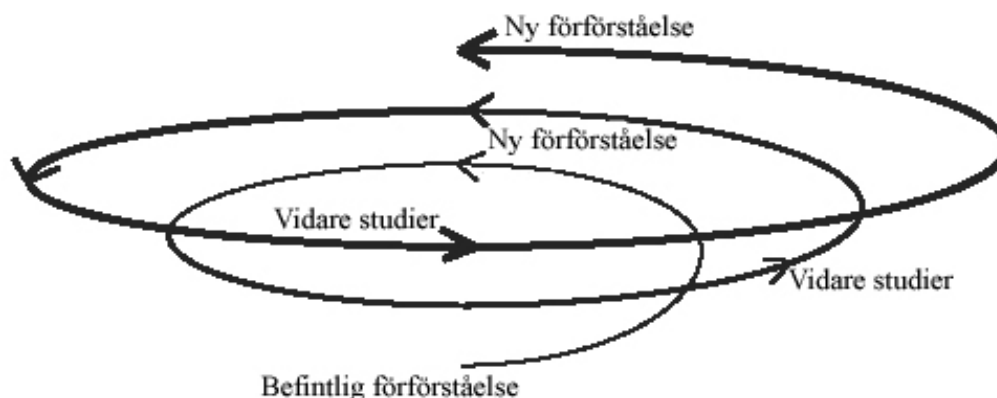


Fig 1. Den hermeneutiska spiralen

(Håkansson och Wiedersheim-Paul återgiven i Ivarsson och Wahlgren, 2004. Egen bearbetning)

Enligt uppsatsförfattarens uppfattning utgör detta växelspel den största styrkan och fördelen med den hermeneutiska cirkeln och metodiken då denna möjliggör en kontinuerlig utvidgning av den nödvändiga kunskapen om och förståelse för den företeelse som studeras i denna uppsats. Eftersom avsikten med uppsatsen är att skapa förståelse för vilken juridisk betydelse

som branschspecifik praxis bör tillmätas som rättskälla och med anledning av detta att genomföra en teorisk och empirisk studie där människors uppfattningar angående detta studeras, valdes därför att genomföra studien utifrån ett i första hand hermeneutiskt perspektiv. Uppsatsförfattaren anser att dennes akademiska förförståelse till stor del har utgjorts och påverkats av tidigare studier inom ämnesområdena företagsekonomi och juridik. Även andra aspekter såsom tidigare erfarenheter från till exempel yrkesliv och andra studier har också kommit att påverka uppsatsförfattarens befintliga förförståelse. Dessa kunskaper kom därför att utgöra utgångspunkten i den hermeneutiska cirkel, som togs avstamp från i studien. Mer specifikt kan sägas att förförståelsen för det studerade ämnet utgjordes av kurser inom skatte- och redovisningsrätt, där olika redovisningsrättsliga rättskällor uppmärksammats och studerats.

2.2 Kvantitativa respektive kvalitativa metoder

Vid vetenskapliga studier och observationer av en företeelse kan både kvalitativa och kvantitativa metoder begagnas. Dessa båda vetenskapliga metoder uppvisar en viss inbördes likhet sinsemellan eftersom båda syftar till att generera en ökad förståelse för ett undersökningsobjekt. Den mest grundläggande skillnaden dem mellan är dock att kvantitativa metoder omvandlar den insamlade informationen till absoluta siffror, tal, mängder och enheter medan kvalitativa metoder å andra sidan syftar till att klargöra den specifika forskarens uppfattningar och tolkningar av den insamlade informationen. (Lundahl och Skärvad, 1999)

Begagnandet av en kvantitativ arbetsmetod innebär att forskaren mäter olika företeelser och sambandet mellan dessa, medan användandet ett kvalitativt dito är mer inriktat på djupgående tolkning och förståelse. Att arbeta med kvantitativa metoder innebär ofta att samla in begränsad information om ett flertal undersökningsobjekt. Ofta genomförs systematiska och strukturerade datainsamlingar, exempelvis med hjälp av enkäter med fasta svarsalternativ som ges till ett stort antal respondenter. Syftet med denna typ av datainsamling är att beskriva och förklara det gemensamma, genomsnittliga eller representativa i den insamlade informationen. Användandet av en kvalitativ arbetsmetod betyder att forskaren istället söker kunskap för att beskriva och förklara en företeelse genom att på djupet analysera och samla in omfattande data om ett fåtal undersökningsobjekt. Forskaren vill beskriva och förstå det som undersöks och intresserar sig därmed för det unika och speciella i syfte att se vidare sammanhang och mönster i det som studeras. (Lundahl och Skärvad, 1999)

I denna uppsats valdes en kvalitativ arbetsmetod då avsikten var att tolka och förstå insamlad och djupgående och detaljerad data om ett fåtal undersökningsobjekt. En kvalitativ ansats kan därför anses som bättre lämpad för att, i enlighet med uppsatsen hermeneutiska perspektiv, förklara och skapa förståelse för branschspecifik praxis betydelse som rättskälla inom svensk redovisningsrätt. Uppsatsens frågeställningar och syfte kan därtill svårligen omsättas i absoluta tal och mängder, något som ytterligare talar för användandet av en kvalitativ arbetsmetod framför en kvantitativ dito.

2.3 Induktion respektive deduktion

Vid användandet och genomförandet av kvalitativa arbetsmetoder och undersökningar genomförs en studie främst induktivt, vilket betyder att forskaren först samlar in data om den företeelse som ska studeras och tolkar denna för att därefter kunna formulera teorier eller hypoteser om det som ska studeras. Motsatsen till induktion är deduktion, vilket innebär att forskaren inledningsvis fokuserar på uppställandet av teorier, frågeställningar och hypoteser utifrån redan befintlig kunskap. Utifrån dessa samlas sedan den empiriska informationen in och tolkas. (Thurén, 1988)

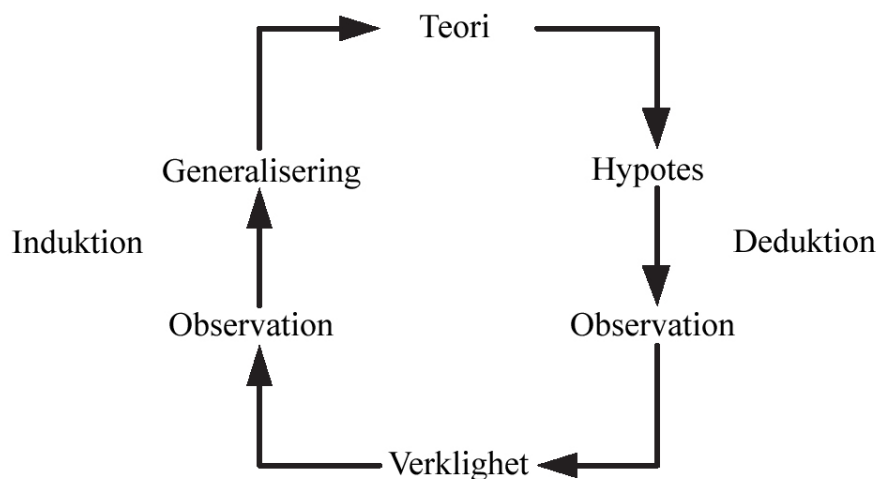


Fig 2. Induktion och deduktion

(Håkansson och Wiedersheim-Paul återgiven i Ivarsson och Wahlgren, 2004. Egen bearbetning)

I uppsatsen har använts både en induktiv och deduktiv ansats emedan detta upplevdes som det bästa tillvägagångssättet för att kunna besvara de uppställda problemformuleringarna, mest korrekt vore sålunda att säga att en abduktiv ansats brukats. Detta främst eftersom uppsatsämnet endast till viss del låter sig studeras och undersökas utifrån endast ett av de två

ovannämnda perspektiven. De uppställda problemformuleringarna, och det arbete som legat till grund för dessa, härrör dels från i förväg insamlad och tolkad empirisk data och dels har denna typ av data insamlats och tolkats på basis av i förväg uppställda teorier som erhållits genom litteraturstudier och liknade. Som framkommit i beskrivningen ovan av uppsatsens hermeneutiska perspektiv kan det nu beskrivna arbetssättet sägas överensstämma väl med den hermeneutiska växelverkan mellan befintlig förståelse för och ny kunskap om det valda uppsatsämnet.

2.4 Kort om juridisk arbetsmetod

Då denna uppsats inbegriper både juridik och företagsekonomi torde det även vara på sin plats att kort redogöra för vilken juridisk arbetsmetod som använts. Det mest vanliga tillvägagångssättet är det som Lehrberg (1996) betecknar den rättsdogmatiska metoden och det är denna som begagnats i uppsatsen. Detta innebär att lagar, förarbeten, rättspraxis och doktrin har legat till grund för uppsatsen innehåll och att analysen utgått från dessa rättskällor i den ordning som redogjorts för. Vad som innefattas av dessa källor kommer att utförligare redovisas för i kapitel tre.

2.5 Datainsamling

Det finns i princip två olika typer av data; primär- respektive sekundärdata. Med sekundärdata avses sådana data som sedan tidigare finns dokumenterad och tolkad om en viss företeelse. Med primärdata avses å andra sidan sådana tidigare odokumenterade och otolkad data som forskaren själv samlar in (Lundahl & Skärvad, 1999). I denna uppsats har det ansetts nödvändigt att begagna både primär- och sekundärdata för att få en så täckande och nyanserad bild av det studerade ämnet som möjligt. Primärdata införskaffades främst genom intervjuer och studier av lagtext, förarbeten, redovisningsrekommendationer och elektroniska hemsidor. Sekundärdata i har företrädesvis insamlats genom litteratur- och artikelstudier. Litteratur och artiklar har i sin tur införskaffats genom sökningar i databaser såsom den nationella biblioteksdata-basen Libris och Linköpings universitetsbiblioteks lokala dito. Sökord som ”god redovisningssed”, ”årsredovisningslag” och ”bokföringslag” har använts. Rättsfall har sökts i databasen Rättsbanken. Samma sökord som ovan har använts vid sökningar i denna.

2.5.1 Urval och presentation av respondenter

Denna uppsats behandlar som läsaren uppmärksammats på ovan, både företagsekonomiska och juridiska aspekter av redovisning. Det har därför ansetts viktigt att de intervjuer som genomförts förmådde uppmärksamma båda dessa aspekter och då både från ett mer teoretiskt, akademiskt likväl som ett yrkesverksamt, praktiskt perspektiv. Intervjuer har därför genomförts med både ekonomer och jurister verksamma inom den akademiska världen likväl som på revisionsbyråer och statliga myndigheter. Det skall tilläggas att det givetvis inte är något som förhindrar att en och samma respondent kombinerar dessa roller. De respondenter som intervjuats har valts ut dels på grundval av deras befattning och dels på rekommendation av uppsatsens handledare.

I denna uppsats har därför i enlighet med vad som framförts omedelbart ovan följande personer intervjuats:

- Anders Bengtsson, kanslichef vid Bokföringsnämnden
- Arne Gunnarsson, auktoriserad revisor vid KPMG
- Klas Innerstedt, föredragande vid Skatteverkets rättsenhet
- Sten-Eric Ingblad, redovisningsexpert och vetenskaplig ledare vid högskolan i Borås
- Respondent Z, auktoriserad revisor vid en av de större redovisningsbyråerna

2.5.2 Särskilt om genomförandet av intervjuer

Två av de mest vanliga metoderna för insamling av primärdata är personliga intervjuer och enkäter (Lundahl och Skärvad, 1999). Vid personliga intervjuer utförs datainsamlingen genom att intervjuaren personligen träffar respondenterna och ställer frågor till denne som finns uppställda på förhand i ett frågeformulär och noterar svaren. Vid enkätundersökningar får respondenterna skriftligen besvara frågor i ett formulär eller liknade. (Lundahl och Skärvad, 1999) Personliga intervjuer har enligt Dahmström (1996) en rad fördelar framför enkäter. Personliga intervjuer möjliggör diskussion om komplexa sammanhang samtidigt som eventuella följdfrågor kan ställas. Det blir därtill lättare att reda ut de eventuella oklarheter som kan uppstå kring frågeställningarna och de erhållna svaren. En personlig intervju kan vara mer eller mindre standardiserade. Vid en intervju med hög standardisering är frågeformuleringen såväl som ordningsföljden mellan frågorna bestämda i förväg. Vid en ickestandardiserad intervju är det å andra sidan möjligt att fritt välja både frågornas formulering och deras ordningsföljd, vilket medför att denna typ av intervjuer blir mer

flexibla. (Lundahl & Skärvad, 1999) Vid genomförandet av en intervju är dessutom en rad praktiska faktorer att beakta för att det som Lantz (1993) benämner ”intervjueffekt” inte skall påverka resultatet av intervjun negativt. Respondenterna bör till exempel i god tid innan själva intervjun upplysas om dennas syfte och huruvida den kommer att dokumenteras på band eller inte. Intervjun bör därtill genomföras på ett sätt som ger både respondent och intervjuare tid till eftertanke och reflektion. Den förstnämnde bör även beredas tillfälle att lämna synpunkter på den utskrivna intervjusammanställningen innan denna publiceras för att undvika eventuella missförstånd. (Lantz, 1993)

I denna uppsats har de intervjuer som genomförts kunna betecknas som semistandardiserade (se bilaga för frågefomulär). Intervjuerna utgick från i förväg uppställda huvudfrågor som medgav att spontana följdfrågor kunde ställas. Intervjuerna kunde på så pass anpassas efter den enskilde respondentens svar men ändå medge jämförelse med de svar som avgetts av andra respondenter. Samtliga respondenter kontaktas via e-post några veckor innan själva intervjutillfället och fick ta del av intervjufrågorna någon vecka innan intervjuerna sedan genomfördes. Samtliga intervjuer dokumenterades därtill på band för att underlätta den efterföljande transkriptionen, vilket respondenterna upplystes om och lämnade sitt samtycke till. Respondenterna har även fått ta del av och lämna synpunkter på intervjusammanställningarna innan dessa publicerats. Intervjuer tog cirka en timme vardera att genomföra. En respondent, i uppsatsen benämnd Z, uttryckte en önskan efter själva intervjutillfället att få vara anonym. Skälet till detta angavs vara arbetsgivarens policy, vilken respondenten inte tidigare känt till. Detta respekterades emedan det inte upplevdes som denna önskan i sig skulle ha påverkat själva intervjun eller det som uppkom under denna menligt.

2.6 Källkritik

Enligt Wiedersheim-Paul (1997) är det viktigt att ta ställning till om de källor som används är valida och pålitliga samtidigt som de ska vara väsentliga och relevanta för den uppställda problemformuleringen. Källornas kvalitet avgör hur säkra eller osäkra slutsatserna kan bli (Wiedersheim-Paul, 1997).

2.6.1 Källkritik avseende sekundär data

Angående de sekundära data som begagnats torde kunna sägas att den litteratur som har använt kan betecknas som både valid och pålitlig när den används i kurser och forskning på

högskolenivå inom ämnena redovisning och juridik, vilket även kan anses borga för källornas väsentlighet likväl som för deras relevans. Vad gäller de artiklar som brukats har dessa så gott som uteslutande hämtats ur Föreningen auktoriserade revisorerers (FAR) tidskrift Balans. Denna tidskrift torde knappast kunna sägas vara ”vetenskaplig” såtillvida att det inte sker någon fackmässig granskning av artiklarna i denna innan de publicerats, exempelvis genom så kallad ”Peer review”. Ytterligare ett problem med användandet av de artiklar som stått att finna i Balans är att dessa härrör från endast ett fåtal olika författare. Ett talande exempel på detta är att tidskriftens dåvarande chefredaktör Erik Rydström redan 1986 efterlyste en bredare debatt i och utanför Balans och framhöll just ett det endast var ett fåtal, mycket aktiva författare som stod för lejonparten av tidningens innehåll och övrigt förekommande debatt. Den genomgång av Balans som genomförts i anledning av denna uppsats kan konstatera att detta inte kan sägas ha hörtsammats i någon större utsträckning. Även om den dåvarande generationen författare ersatts av en ”yngre”, är antalet olika författare fortfarande relativt begränsat. Då Balans emellertid i princip är den enda mer utförliga svenska redovisningstidskriften har det knappast funnits något realistisk alternativ till denna, jämte användandet av övrig litteratur, för att beskriva hur innebörden av god redovisningssed diskuterats och utvecklats från mitten av 70-talet och framåt. Uppsatsen har därtill i möjligaste mån att redovisat artiklar som ger uttryck för skiljaktiga meningar angående innebörden av god redovisningssed för att på sätt kunna ge en nyanserad bild av hur begreppet kan uppfattas. I enlighet med torde kunna anses att de artiklar som använts både är relevanta och väsentliga samt att uppsatsförfattaren aktivt försökt tillse att den bild de ger är valid och pålitlig.

2.6.2 Källkritik avseende primärdata

Även vad gäller den primära data som använts torde kunna anses att de lagar, förarbeten och redovisningsrekommendationer som använts är både valida och pålitliga likväl som relevanta och väsentliga emedan dessa har hämtats ur officiellt offentligt material eller ur FAR:s redovisningssamling. Samtliga elektroniska hemsidor som använts har varit officiella. Särskild vikt har därtill lagts vid att säkerställa att det material av denna typ som begagnats är uppdaterat och oförvanskat.

Vad gäller den primärdata som erhållits genom intervjuer har, som tidigare redogjorts för, särskild vikt lagts vid att välja respondenter som representerar olika yrkesgrupper och

organisationer för att på sätt kunna undgå att få en alltför personligt färgad bild av innebörden av god redovisningssed och branschspecifik praxis betydelse som rättskälla. Vad gäller själva genomförandet av intervjuerna kan även där i likhet med för vad som redogjorts för ovan, sägas att uppkomsten av negativa intervju effekter i möjligaste mån har försökt undvikas. Likaså den data som insamlats genom intervjuer torde därför kunna sägas vara valid, pålitlig, relevant och väsentlig. Att en respondent framställde en önskan om att få vara anonym kan givetvis ge upphov till funderingar om att denne inte så att säga vill ”stå” för det han gett uttryck för under intervjun. Anledningen till denna önskan sades dock härröra från byråns policy som respondenten vid själva intervjutillfället inte känt till, varmed det inte upplevs som att intervjusammanställning eller respondentens trovärdighet går att ifrågasätta på denna grund.

2.7 Metodkritik avseende generaliserbarhet och objektivitet

Enligt Wiedersheim-Paul (1997) är den främsta invändningen mot användandet av en kvalitativ metod att en sådan sällan leder fram till ett resultat som är generaliserbart i någon vidare bemärkelse. Med detta menas att det utifrån det erhållna resultatet sällan går att dra några slutsatser om andra företeelser än den som specifikt studerats (Wiedersheim-Paul, 1997).

I denna uppsats har som framkommit främst studerats en rättskälla, branschspecifik praxis, inom rättsområdet redovisningsrätt. För att kunna utreda vilken betydelse som branschspecifik praxis bör tillmätas har det även varit nödvändigt att i viss mån utreda vilken betydelse som övrigt förekommande rättskällor inom redovisningsrätten bör tillmätas. Därtill är syftet med uppsatsen tredje problemformulering att mer generellt reflektera över om allmänt vedertagen rättskällelära är lämplig att begagna för att avgöra vilken betydelse en rättskälla bör tillmätas inom redovisningsrätten. Sammantaget torde sålunda kunna sägas att generaliserbarheten i vart fall sträcker sig till i övrigt inom redovisningsrätten förekommande rättskällor, såsom bestämmelser i lag, förarbeten, rättspraxis etcetera. Huruvida det erhållna resultatets generaliserbarhet även omfattar olika rättskällors betydelse inom andra rättsområden är dock mer osäkert. En begreppsmässig generaliserbarhet torde förvisso föreligga såtillvida att allmänt vedertagen rättskällelära, som namnet antyder, kan tillämpas även inom andra rättsområden. En viss försiktighet torde dock vara påkallad innan alltför långt gångna slutsatser om exempelvis branschspecifik praxis betydelse som rättskälla inom andra rättsområden om dessa till sin reglering avviker alltför mycket från redovisningsrätten.

Vad gäller uppsatsen objektivitet kan sägas att användandet av hermeneutisk ansats innebär att uppsatsförfattaren använder sig av sin befintliga förförståelse om det studerade ämnesområdet för att angripa de uppställda problemformuleringarna. En fullständig objektivitet torde därför vara ett teoretiskt ideal snarare än en praktiskt möjlighet.

Uppsatsförfattaren har emellertid idogt eftersträvat att i möjligaste mån förhålla sig objektiv till det material som insamlats och bearbetas i anledning av uppsatsarbetet. Uppsatsen är exempelvis inte skriven på uppdrag av eller avsedd för någon specifik organisation. Uppsatsförfattaren har inte heller personligen känt någon av de fem respondenter som intervjuats i samband med uppsatsarbetet. Ytterligare ett exempel som kan tjäna som illustration för att uppsatsförfattaren har varit mån om att objektiviteten inte skall kunna betvivlas kan sägas vara att två av respondenterna i samband med själva intervjutillfället frågade om de hade möjlighet av att få ta del av och lämna synpunkter inte bara på de "egna" intervjusammanställningarna, utan även på uppsatsen övriga innehåll. Denna förfrågan skall givetvis knappast ses som ett försök att kunna styra uppsatsförfattaren och på så sätt kunna påverka uppsatsens analys och slutsatser på ett otillbörligt sätt, utan var snarare föranledd av ett genuint intresse för det studerade området från de båda respondenternas sida. Även om en sådan hjälp sålunda hade kunnat vara värdefull, ansågs det ändå olämpligt att ur objektivitetssynpunkt låta två personer verksamma vid statliga myndigheter i alltför stor utsträckning kunna påverka uppsatsförfattaren och uppsatsens innehåll. Den ställda förfrågan avböjdes därför vänligt men bestämt.

Del II

Teoretisk referensram

3. Begreppet rättskälla och allmänt vedertagen rättskällevärd

I detta kapitel kommer inledningsvis att kort redogöras för hur olika typer av regler kan kategoriseras inom ett rättsområde. Därpå kommer innebörden av begreppet rättskälla att redovisas, vilket följs av en genomgång av det som brukar betecknas som allmänt vedertagen rättskällevärd.

3.1 Om olika typer av regler

Enligt Meyer och Rowan (återgivna i Fagerström, 2002) kan de regler som styr och påverkar utvecklingen inom ett visst rättsområde, exempelvis redovisningsrätten, i princip delas in i tre olika kategorier:

- Direktiv (directives), vilka kännetecknas av att de kan härledas från en bestämd utfärdare, måste efterlevas av dem som dessa vänder sig till och medför sanktioner ifall så underlåts. Inom redovisningsrätten kan exempel på direktiv vara de bestämmelser som kommer till uttryck i den redovisningslagstiftning som utfärdas av riksdagen.
- Normer, vilka kännetecknas av att de är implicita (implicit) och inte kan härledas till en bestämd utfärdare. Exempel på en redovisningsrättslig norm är god redovisningssed eller den redovisning som de facto tillämpas av en kvalitativt representativ krets av redovisningsskyldiga.
- Standarder, vilka kännetecknas av att de förvisso i likhet med direktiv går att härleda till en bestämd utfärdare men till skillnad från de förstnämnda saknar (vanligtvis) dessa sanktioner för det fall att de inte efterlevs. Redovisningsrättsliga standarder kan sålunda vara de allmänna råd och rekommendationer som utfärdas av BFN och RR. För att en standard skall kunna bli en norm krävs att den uppfattas som legitim av dem som är tänkta att praktisera den.

Med utgångspunkt i ovan torde sålunda kunna sägas att det som brukar benämnas för den till redovisningslagarna (det vill säga vad som kan anses som varande direktiv) kompletterande

normgivningen (se exempelvis Westermark, 2000 och Artsberg, 2003 etcetera) utgörs av regeltyperna normer och standarder.

3.2 Om begreppet rättskälla och dess innebörd

Att hitta en allmänt vedertagen och tillämpbar definition av begreppet rättskälla inom den rättsvetenskapliga litteraturen torde vara svårt, för att inte säga helt omöjligt. Därtill är begreppet och dess innebörd alltför omtvistat och komplext. Nedan kommer därför att följa ett antal olika beskrivningar av begreppet. Denna genomgång syftar främst till att bibringa läsaren en beskrivning av begreppet för att denne på detta sätt skall kunna skapa sig en förståelse för dess innebörd och sålunda inte till att redovisa eller ta ställning för en enda uttrycklig definition av termen.

Enligt Strömholm (1996) kan en rättskälla antingen ses som å ena sidan de påverkningsfaktorer (auktoriteter) som inverkar på de domar som en domstol avkunnar eller å andra sidan som det informationsmaterial som en domstol kan hämta kunskap ur inför sitt avkunnande av domar. En kombination av dessa båda skulle enligt författaren kunna betecknas som auktoritativa informationskällor, vilket därmed skulle utesluta sådant informationsmaterial som i och för sig lämnar upplysningar om hur en domstol bör förfara i ett visst fall men inte är att härleda från någon juridisk auktoritet såsom riksdag eller prejudikat. Strömholm anser dock samtidigt att en rättskälla i första hand måste ses som en påverkningsfaktor och inte som enbart ett informationsmedel. Detta kan enligt denne exemplifieras genom att det informationsmaterial som en överrätt i en storstad kan förväntas ha tillgång sannolikt är mer omfattande än det som står till förfogande för en domare i en underrätt belägen i glesbygden men att det knappast vore rimligt eller önskvärt att säga att dessa två domare därför skulle tillämpa sinsemellan olika rättskälleläror.

Peczenik (1995) delar upp begreppet rättskälla i två underkategorier; materiella respektive formella rättskällor. Med materiella rättskällor avses källor till rättslig auktoritet och dessa omfattar alla skäl som ger en norm en rättslig auktoritet och innebörd. Rättslig auktoritet hos en norm kan till exempelvis vara hänförlig till att lagstiftaren (riksdagen) velat skapa just denna norm. En norms rättsliga auktoritet, och därmed dess ställning som materiell rättskälla, kan vidare även vara hänförlig till förekomsten av vissa allmänt erkända seder och bruk eller stödja sig på rättspolitiska och etiska åskådningar. Det är enligt Peczenik (1995) emellertid inte alltid lätt att fastställa innebörden av en materiell rättskälla. Lagstiftarens vilja med en

speciell norm kan till exempel vara svår att utläsa direkt, vilket gör att det även behövs formella rättskällor. Med formella rättskällor avses därför sådant material som påvisar att en materiell rättskälla faktiskt tillerkänns rättslig auktoritet och vad som utgör den senares innehåll. Även Peczenik (1995) finner i likhet med Strömholm (1996) för gott att framhålla att det material som utgör en formell rättskälla måste särskiljas från informationsmaterial om rättskällor i allmänhet. Information om förekomsten av materiella rättskällor och dess innehåll kan exempelvis stå att finna i massmedia likväl som i prejudikat från högsta domstolen. Skillnaden dem emellan är emellertid att de senare tillerkänns en juridisk auktoritet, och på sätt kan fungera som påverkansfaktor, vilket de förra vanligtvis inte gör. Prejudikat från högsta domstolen kan därför sägas utgöra en materiell rättskälla till skillnad från allmän information i massmedia.

Som framgått av de två ovanstående styckena krävs sålunda för att någonting skall kunna anses kvalificera sig som rättskälla att detta givits och anses ha en juridisk auktoritet. Som kommer att visas i nästa avsnitt rörande de allmänt vedertagna rättskällornas inbördes status och ordning kan denna auktoritets storhet variera. Även om gränsen mellan de källor som ges juridisk auktoritet kontra de som inte ges denna auktoritet kan tyckas flytande och oexakt (och i praktiken de facto är bägge delarna enligt både Strömholm och Peczenik) så måste denna fundamentala principiella skillnad ändå hållas i minne. Endast de källor som vidkänns en juridisk auktoritet får beaktas av och påverka en domstol i dess arbete. För det fall att en part inför domstolen åberopar en källa som inte är att anse som en juridisk auktoritet skall domstolen inte tillmäta detta åberopande någon betydelse.

3.3 Rättskällehierarkier - om rättskällors inbördes ordning

Precis som var fallet med det fruktlösa sökandet efter en allmängiltig definition av begreppet rättskälla är det förenat med svårigheter att finna en enda överlag accepterad rättskällehierarki. Synen på vilka källor som skall anses som varande juridiskt auktoritativa varierar både mellan såväl som inom olika rättsystem. Det anglosaxiska common law-systemet, som tillämpas i framförallt Storbritannien och USA, tillmäter till exempel prejudikat en större juridisk vikt än vad som är fallet för de rättsystem, såsom de centraleuropeiska och skandinaviska, som är ättlingar till den romerska rätten och därför tillmäter kodifierad lagtext störst betydelse. (Lehrberg, 1996) Även inom ett och samma rättsystem kan det mellan olika rättsområden förekomma skillnader i bedömningen av vilka källor som skall anses som rättskällor och i vilken inbördes de skall förekomma, i synnerhet

vad gäller rangordningen av det ”material” som faller in under samma kategori av rättskälla. Kategorin ”sedvänja” (se stycke 3.3.4 nedan) kan för till exempel ett visst rättsområde innefatta ett flertal olika sedvänjor vilka alla tillmäts juridisk auktoritet, vilket kan leda rangordningsproblem ifall de är sinsemellan motstridiga. (Hellner, 1988) Som vidare framhållits i denna uppsats inledning torde det även starkt kunna ifrågasättas om det överhuvudtaget finns någon allmänt vedertagen och i detalj reglerad rättskällehierarki avseende just den svenska redovisningsrätten.

Den rättskällehierarki som kommer att användas som grund i denna uppsats och som beskrivs nedan, kan därför inte sägas vara den enda som diskuteras och framhålls i den rättsvetenskapliga litteraturen. Den nu använda rättskällehierarkin kan emellertid med fog sägas vara den som vunnit mest gehör och allmän acceptans som varande mest lämplig för att i beskriva huvuddragen i den rättskällehierarki som brukas inom av det svenska rättssystemet (Lehrberg, 1996: Hellner, 1988: Strömholm, 1996). Denna generella rättskällehierarki kan därför sägas vara en lämplig utgångspunkt för vidare och mer specifika redogörelser och diskussioner om vilken rättskällehierarki som är lämplig just för redovisningsrätten. En mer ingående redogörelse av lämpliga rättskällehierarkier inom detta rättsområde, både vad avser ordningen mellan olika kategorier av rättskällor i allmänhet och den inbördes ordningen inom kategorin ”sedvänja” i synnerhet, kommer därför att göras i uppsatsens analys med den generella genomgången nedan som grundval.

Den rättskällehierarki som begagnas av till exempel närmast föregående angivna författare består av omedelbart nedan uppräknade rättskällor

- 1) Bestämmelser i lag
- 2) Förarbeten
- 3) Rättspraxis
- 4) Sedvänjor
- 5) Bland jurister och andra experter företrädde uppfattningar

Dessa kommer nu nedan att beskrivas mer i detalj.

3.3.1 Bestämmelser i lag

Som framhållits redan i denna uppsats inledning är bestämmelser som är kodifierade i lagtext den enskilt mest viktiga, eller för att använda Hellners ord ”*den förnämsta*” rättskällan (1988, sid. 65). Att lagtexten intar denna överordnade ställning i det svenska rättssystemet kan enligt Peczenik (1995) motiveras i anslutning till begreppen demokrati och rättstat. Rent formellt kan lagbestämmelsers juridiska särställning utläsas i regeringsformen (1998:1437) 1:1 st. 3, vilken stadgar att:

”Den offentliga makten utövas under lagarna”.

Det främsta lagstiftande organet är tveklöst riksdagen i dess ställning som demokratiskt valda företrädare för folket, något som framgår av regeringsformen 1:4 §. Riksdagen kan emellertid delegera viss lagstiftningskompetens till regeringen likväl som till statliga myndigheter och kommuner med stöd av regeringsformen 8:7-13 § §. För att en sådan delegering skall komma ifråga krävs dock att det finns ett starkt offentlig intresse, sett utifrån samhällets behov rörande det delegerade rättsområdet, som kan motivera att någon annan än den egentlige lagstiftaren medges lagstiftningskompetens. Lagstiftningskompetens kan dock aldrig delegeras till enskild fysisk eller juridisk person. (Peczenik, 1995: Lehrberg, 1996)

Bestämmelser som kommer till uttryck i lag *skall* ovillkorligen beaktas av en domstol i dess tjänsteutövning, dessa är således bundna lagarna vid sin rättstillämpning (Peczenik, 1995).

Vad avser den inbördes rangordningen mellan lagar kan sägas att den överstatliga lagstiftning som kan utfärdas av EG:s institutioner är överordnad svensk nationell lagstiftning som en följd av den svenska anslutningen till EU (Bernitz och Kjellgren, 1999). Inom den nationella lagstiftningen anses de så kallade grundlagarna (lex superior) såsom regeringsformen, tryckfrihetsförordning etcetera vara överordnade de övriga lagbestämmelserna (vilka sålunda benämns lex inferior). Angående den inbördes ordningen bland de ”övriga” lagarna (vilka numerärt utgör en förkrossande majoritet av samtliga lagbestämmelser) brukar generella principer som att speciallag (lex specialis) går före allmänt författad lag (lex generalis) och att yngre lagstiftning (lex posterior) är överordnad äldre dito (lex obsoleta), kunna ge en viss vägledning. (Lehrberg, 1996)

3.3.2 Förarbeten

Förarbeten (eller lagmotiven som de ibland även benämns) är texter som utarbetas i samband med att lag skapas och beskrivs ofta som en särpräglad nordisk företeelse då denna typ av texter förekommer relativt sparsamt i andra rättskulturer (Hellner, 1988). Förarbetena innehåller förhållanden, motiv och ofta motiveringar till varför lagtexten har fått en viss utformning och innehåll. Förarbeten tjänar på så sätt som en viktig utfyllande kunskapskälla för förståelse för och tolkning av lagbestämmelser vilka, som påpekats i föregående avsnitt, ofta är generellt formulerade och därför kan vara svåra att omedelbart tillämpa i det enskilda fallet. (Lehrberg, 1996) Som de mest betydelsefulla typerna av förarbeten brukar omnämnas Statens Offentliga Utredningar (SOU), lagrådsremisser, regeringspropositioner och utskottsbetänkanden från riksdagen (Peczenik, 1995).

Förarbeten är enligt Lehrberg (1996) den av tradition jämte lagtexten viktigaste rättskällan i det svenska rättsystemet och *bör* därför tillmätas stor betydelse som sådan av domstolarna, inte minst i beaktande av att lagtext många gånger utformas i vetskapen om att förarbeten kommer att användas av dessa som komplimenterande rättskälla till själva lagtexten. Lehrberg framhåller dock att det inte kan komma i fråga att uppställa ett absolut lydskrav för domstolarna att följa uttalanden i förarbetena, utan att dessa endast har karaktär av att vara en så kallad subsidiär rättskälla till själva lagtexten. Denna syn delas av Hellner (1988) och Peczenik (1995) som båda framhåller förarbetenas praktiska betydelse som tolkningsdata för lagtext och därför bör beaktas av domstolar i deras tjänsteutövning men att det inte går åsidosätta bestämmelser som kommer till uttryck i lag med motivering att detta medgavs enligt förarbetena.

Vilken juridiskt dignitet som förarbetena skall tillmätas sinsemellan kan sägas bero på hur nära tidsmässigt deras tillkomst ansluter till innehållet i den färdiga lagtexten. En SOU torde därför tillmätas minst vikt emedan denna utgör det första utredningssteget i en eventuell lagstiftningsprocess. I kronologisk ordning följer efter en SOU i denna tillkomstprocess lagrådsremissen, regeringsproposition och slutligen riksdagens utskottsbetänkande, vilket sålunda ger upphov till utformningen av den definitiva lagtexten. (Lehrberg, 1996) Denna tumregel är dock inte absolut, även den innehållsmässiga graden av utförlighet och tyngden i argumentationen i förarbete måste beaktas vid bedömandet av dess auktoritativa vikt som rättskälla. Utförliga motiveringar till ett juridiskt ställningstagande eller förslag som kommer till uttryck i en SOU kan därför i praktiken tillmätas större juridisk vikt än mindre

välmotiverade och utförliga ställningstagande i ett utskottsbetänkande. Det förtjänar emellertid att än en gång påpeka att något som kommer till uttryck i en SOU eller proposition inte skall tillmätas någon betydelse om detta avviker från själva lagtexten. (Strömholm, 1996)

3.3.3 Rättspraxis

Rättspraxis, det vill säga hur en domstol i egenskap av rättstillämpare valt döma i ett visst mål, inflytande som rättskälla har inom svensk rätt under 1900-talet kommer att tillmätas en allt större betydelse. Ett faktum som delvis torde kunna tillskrivas ett ökat anglosaxiskt inflytande på den svenska rätten. (Hellner, 1988) På samma sätt som förarbeten erbjuder rättspraxis ett effektivt sätt för domstolarna att finna vägledning för hur en i lagtexten generellt formulerad bestämmelse bör tolkas i det enskilda fallet med utgångspunkt i hur en domstol valt att döma i ett tidigare mål. Den juridiska kompetens som en domstol, i synnerhet överrätterna, besitter är ofta avsevärd och de motiveringar som ges av domstolen i dess domskäl är därför ofta både juridiskt utförliga och väl underbyggda. (Lehrberg, 1996)

På samma sätt som var fallet med förarbeten intar dock rättspraxis en subsidiär ställning till själva lagtexten och skall som sådan inte anses som juridisk bindande för en domstol i dess tjänsteutövning. En domare kan alltså inte anses begå tjänstefel om denne väljer att avvika från tidigare rättspraxis. Det är heller inte möjligt att frångå bestämmelser i lag med motivering att rättspraxis medgav en sådan tolkning. (Lehrberg 1996) Som Peczenik (1995) framhåller *bör* dock en domstol konsultera tidigare rättspraxis inför sin rättstillämpning just i beaktande av den rikhaltiga juridiska kunskap som står att finna i prejudikat. I praktiken spelar därför rättspraxis och prejudikat enligt denne en avsevärd betydelse för domstolarna i deras rättstillämpning och avsteg från denna är sällsynt om än förekommande.

De rättsliga avgöranden som tillmätts störst prejudicerande värde, och därmed störst juridisk auktoritet som rättskälla, är de som härstammar från överinstanserna såsom Högsta domstolen och Regeringsrätten. Bland övriga instanser, de så kallade underinstanserna, tillmätts avgöranden från hovrätterna respektive kammarrätterna större prejudicerande värde än de från tingsrätterna respektive länsrätterna. (Lehrberg, 1996) Om domar från samma typ av instans, och då i första hand överrätterna, kommer fram till olika ställningstagande rörande en likartad fråga tillmätts faktorer som tyngden i den juridiska argumentationen, prejudikatens ålder,

förekomsten av dissidenter i domskälen och så vidare betydelse för att avgöra vilken dom som skall anses ha störst prejudicerande verkan. (Peczenik, 1995)

3.3.4 Sedvänjor

Med sedvänja brukar avses den praxis eller det, enligt den mer juridiska termen, handelsbruk som utövas. De tre begreppen används ofta synonymt inom juridiken. (Peczenik, 1995) Till skillnad från de tre typer av rättskällor som redogjorts för ovan, kan därför en sedvänja vinna ställning som rättskälla, och därmed tillskrivas en juridisk auktoritet, endast om detta medges enligt någon av de tre förstnämnda rättskällorna. En sedvänja har därför ingen självständig juridisk auktoritet utan måste så att säga ”erkännas” av någon av de överordnade rättskällorna. Detta kan ske genom hänvisningar i lagtext, förarbeten eller rättspraxis till förekomsten och bruket av specifik sedvänja. En sedvänja fungerar därför som ett juridiskt komplement till frågor som inte kan lösas eller tolkas enbart med hjälp av ovanstående tre rättskällor. (Lehrberg, 1996)

För att en sedvänja skall erkännas och tillmätas betydelse såsom varande sedvanerätt krävs att *”den har ett visst minimum av spridning och viss varaktighet och de skall utövas öppet och att de personer som utövar dem skall hysa föreställningen att den faktiskt är ofrånkomlig och bindande (så kallad opinio necessitatis föreligger) för alla som agerar på det berörda rättsområdet”* (Strömholm, 1996, sid. 239). Hellner (1988) menar i anslutning till denna definition vidare att en sedvänja måste vara rättsligt präglad och ha rättslig relevans för att kunna erkännas som sedvanerätt och rättskälla. Sedvanerätten kan därför enligt Strömholm (1996) beskrivas som icke formellt stiftade lagar som accepteras av de lagstiftande och rättstillämpande organen.

En sedvänja som har ställningen av sedvanerätt *bör* enligt Peczenik (1995) beaktas av de rättstillämpande domstolarna i deras tjänsteutövning men lika lite som var fallet för förarbeten och rättspraxis kan den motivera avsteg från en uttrycklig lagbestämmelse. Enligt Hellner (1988) kan det därför inte föreligga någon tvekan om att sedvanerätt kan läggas till grund för att rättsliga avgöranden. Denne medger dock samtidigt att de generella förutsättningarna för detta inte låter sig närmare preciseras utan måste avgöras från rättsområde till rättsområde. Exempel på sådana områden där sedvanerätten av tradition intagit en stark ställning är, förutom redovisningsrätten, avtalsrätten och skadeståndsrätten. Även användandet av de

rättskällor som nu redogörs för kan sägas vara en inom juridiken brukad sedvanerätt. (Strömholm, 1996)

Att inbördes rangordna olika sedvanerätter för det fall att de ger uttryck för olika principer torde precis som gjorts gällande av Hellner ovan om sedvanerätten i stort inte kunna närmare preciseras. Viss vägledning torde emellertid enligt Strömholm (1996) stå att finna i de sedvanliga rangordningsprinciperna om argumentations tyngd likväl som sedvänjans utspridning och vilken grad av opinio neccitatis som föreligger.

3.3.5 Bland jurister och andra experter företrädda uppfattningar

Med denna rättskälla avses de uppfattningar som gör sig gällande bland jurister och annan expertis angående vad som är att anse som gällande rätt. Dessa uppfattningar står i synnerhet främst att finna i juridisk och annan facklitteratur och/eller kan erhållas genom sakkunnigutlåtanden i form av rekommendationer eller uttalanden rörande ett visst rättsförhållande. (Strömholm, 1996)

I likhet med sedvanerätten besitter inte innevarande rättskälla någon självständig juridisk auktoritet som rättskälla, utan den måste i likhet med sedvanerätten ”erkännas” av någon de tre överordnade rättskällorna ovan (Lehrberg, 1996). Facklitteraturens främsta syfte och förtjänst anses vara dess systematiserande funktion inom rättsväsendet, denna utgör ett effektivt sätt för domstolarna att inhämta kunskap om hur de andra rättskällorna kan tolkas i det enskilda fallet (Hellner, 1988).

Med sakkunnigutlåtanden kan exempelvis avses att någon part inför domstolen använder sig av ett vittne som anses speciellt kunnig i den fråga som är föremål för utredning i anledning av domstolsprocessen. Domstolen kan, ifall denna anser att den inte själv besitter tillräcklig kunskap i en fråga, även själv välja att inhämta sakkunnigutlåtanden från en utomstående, oberoende part för att erhålla dennes uppfattning om vad som är att anse som förenligt gällande rätt i det aktuella målet. (Lehrberg, 1996)

En domstol *får* beakta sakkunnigutlåtanden och doktrin i sin rättstillämpning men det kan knappast uppställas några lika långtgående krav att så göra som för de ovanstående rättskällorna, vilka skall beaktas i fråga om lagtext och bör beaktas i fråga om de tre övriga

(Peczenik, 1995). I praktiken synes det emellertid vara vanligt förekommande att domstolarna håller sig a jour med rättsutvecklingen med hjälp av doktrinen eller sakkunnigutlåtanden, och tar intryck av den juridiska kunskap som står att finna i dessa. (Lehrberg, 1996)

3.4 Om betydelsen av ”skall”, ”bör” och ”får” beaktas

Som framgått av ovan är det sålunda endast rättskällan bestämmelser i lag det föreligger en obligatorisk skyldighet att beakta för en domstol i dess rättstillämpning. Detta sammanhänger som redan påpekats med det faktum att lagstiftningskompetens primärt tillkommer riksdagen och endast i viss mån kan delegeras till regering, särskilda myndigheter och kommuner. De andra kategorierna kan därför enligt svensk grundlag, och de rättsstatliga principer som explicit eller implicit kommer till uttryck i dessa, inte vara tvingande rätt för en domstol emedan lagstiftningskompetens aldrig kan delegeras till enskild fysisk eller juridisk person. Detta är alltså det principiella skälet till varför lagbestämmelser ovillkorligen är överordnade de övriga rättskällorna. (Lehrberg, 1996) De sistnämndas praktiska betydelse skall dock inte underskattas. Att förarbeten, rättspraxis och sedvanerätt bör beaktas måste ses som ett mycket långtgående om än inte absolut krav på att beakta dessa vid en domstols rättstillämpning. Om inte annat är det troligt att den avkunnade domen kommer att överklagas om det framgår att domstolen inte uppmärksammat förekomsten av denna typ av rättskällor. Att bland jurister och andra experter företräda uppfattningar får beaktas är däremot ett uttryck för att uppmärksammandet av denna typ av rättskälla får ses som helt dispositivt, vilket dock inte skall uppfattas som att dessa uppfattningar inte kan vara av nytta för domstolen. (Peczenik, 1995)

3.5 Sammanfattning

Regler kan delas in i direktiv, vilka har en bestämd utfärdare och är straffsanktionerade, normer, vilka inte har en bestämd utfärdare och slutligen standarder, vilka i likhet med direktiv har en bestämd utfärdare men inte är straffsanktionerade.

Med begreppet rättskälla avses de faktorer som skall, bör eller får påverka en domstol i dess rättstillämpning. För att en dylik faktor skall anses som rättskälla krävs att den tillerkänts en juridisk auktoritet. Bland de formella rättskällor som anses som allmänt vedertagna och använda i svensk rätt kan särskilt nämnas lagbestämmelser, förarbeten, rättspraxis, sedvänja och bland jurister och andra experter företrädda uppfattningar. Den ordning dessa räknats upp i ger också uttryck för deras inbördes rangordning; lagbestämmelser skall alltid beaktas,

förarbeten, rättspraxis och sedvänja bör beaktas medan bland jurister och andra experter företrädda uppfattningar får beaktas. För att sedvänja och bland experter företrädda uppfattningar skall kunna beaktas som rättskällor krävs dock att dessa medgivits en juridisk auktoritet i någon av de tre överordnade rättskällorna. För att just en sedvänja skall kunna medgivas en sådan auktoritet krävs att den nått ett visst mått av spridning och varaktighet samt att den därtill uppfattas ofrånkomlig och bindande av dem som begagnar sig av den.

4. Redovisningens principer, intressenter och syften

I detta kapitel kommer att redogöras för redovisningens företagsekonomiska respektive skattemässiga syfte samt sambandet dem emellan. Kapitlet kommer även inledningsvis att innehålla en kortare genomgång av de principer som är särskilt utmärkande och viktiga för den svenska redovisningen och dess rättsliga reglering.

4.1 Redovisningens principer

Som kommer att framgå i nästföljande stycke syftar redovisningen till att förse olika intressenter med ekonomisk information angående det företag som upprättat redovisningen. Som också kommer att framgå efterfrågas olika information av olika intressenter. Oavsett vilken intressenten ifråga är och vad för slags information som denne efterfrågar, styrs innehållet i redovisningens normer av ett antal grundläggande, bakomliggande principer. För de mest vedertagna av dessa kommer att redogöras för omedelbart nedan.

Vilka grundläggande principer som skall läggas till grund för redovisningens normering är inte oomtvistat och varierar mellan olika skolbildningar på redovisningsområdet (Artsberg, 2003). De kvantitativa principer avseende värdering och tidpunkt för redovisning som av tradition anses mest betydelsefulla för den svenska redovisningslagstiftningen och dess starka inriktning mot borgenärsskydd brukar emellertid sägas vara: (Artsberg, 2003; Falkhammar, 2003)

- Försiktighetsprincipen är den princip som brukar anges som mest karaktäristisk för svensk redovisning (Artsberg, 2003). Denna kommer också explicit till uttryck i årsredovisningslagen (2:4 §). Principen innebär att tillgångar skall värderas lågt och intäkter tas upp i redovisningen när de kan konstateras medan skulder skall värderas högt och att om flera alternativ föreligger skall det sämsta utfallet av dessa redovisas (Falkhammar, 2003).
- Realisationsprincipen innebär att en intäkt inte får redovisas för än den är realiserad (Artsberg, 2003). Denna princip kan sålunda sägas vara i linje med försiktighetsprincipen (Falkhammar, 2003). Realisationsprincipen finns stadfäst i årsredovisningslagen 2:4§.

- Principen om historiska anskaffningsvärden syftar till att i likhet med de ovanstående principerna om att tillgångar och deras värde skall sättas för högt eller redovisas förens detta högre värde realiserats (Falkhammar, 2003). Även denna princip finns stadfast i årsredovisningslagen.
- Kontinuitetsprincipen går ut på att det aktuella företaget förutsätts fortsätta sin verksamhet över en överskådlig framtid (Artsberg, 2003, se även årsredovisningslagen 2:4 §). Denna princip kan därmed sägas fungera som försvar för och möjliggörandet av användandet av historiska anskaffningsvärden (Falkhammar, 2003).

Till följd av det ökade anammandet och tillämpandet av internationellt gångbara redovisningsprinciper brukar även nedanstående fyra kvalitativa principer uppmärksammas av redovisningslitteraturen som särskilt betydelsefulla för den innehållsmässiga utformningen av svenska redovisningar. Dessa återfinns i IASB:s (2004) referensram och kan anses som relevanta för den svenska redovisningen genom att Redovisningsrådets rekommendationer och Bokföringsnämndens allmänna råd bygger på just IASB:s standarder, vilka i sin tur är utformade efter referensramens stadganden: (Artsberg, 2003: Svensson och Edenhammar, 2000)

- Relevans föreligger när att det kan antas den avgivna redovisningsinformationen direkt påverkar informationsanvändarnas beslutsfattande.
- Tillförlitlighet betyder att den information som avges skall beskriva den ekonomiska verkligheten på ett realistiskt sätt. Den skall därtill vara objektivt verifierbar och neutral till sitt innehåll.
- Begriplighet uppställer ett krav på att läsare som besitter basala kunskaper om redovisning och ekonomi skall kunna tillgodogöra sig innehållet i den lämnade informationen.
- Jämförbarhet syftar till att den avgivna informationen skall kunna jämföras med den som givits tidigare av den redovisningsskyldige. Kravet på jämförbarhet innebär även att informationen skall kunna jämföras med andra redovisningsskyldigas dito. Kravet på jämförbarhet syftar därtill att åstadkomma konsekvens över tiden i redovisningen.

4.2 Redovisningens syfte

Redovisningens främsta syfte brukar sägas vara att förse ett företags intressenter med ekonomisk information om detta (Westermarck, 2000; Hallgren, 2001). För att illustrera detta brukar oftast den så kallade intressentmodellen användas.

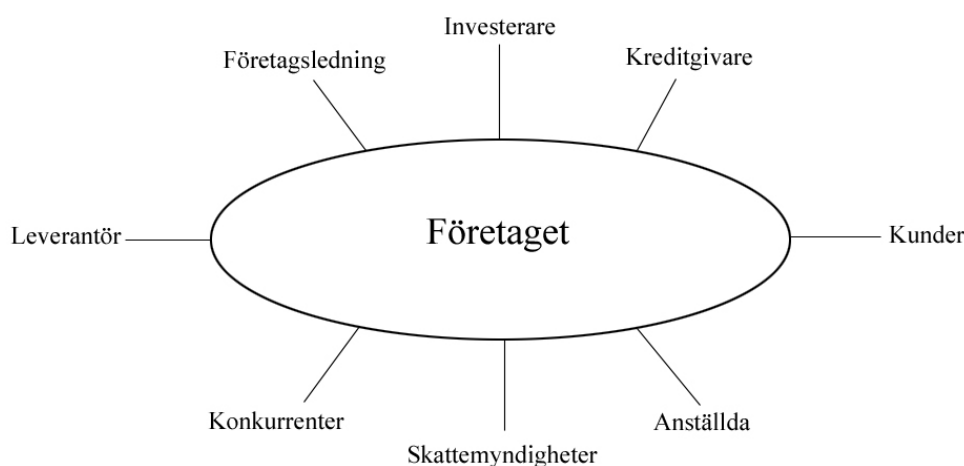


Fig 3. Intressentmodellen

(Hansson, Arvidsson och Lindqvist, 2001. Egen bearbetning)

Som framgått av figuren är det sålunda ett flertal olika intressenter, både interna och externa, behov av ekonomisk information om det enskilda företaget eller koncernen som skall tillgodoses med hjälp av redovisningen. Detta innebär enligt Artsberg (2003) att redovisningen och de normer som den utgörs av, kan liknas vid en förhandling mellan olika parter. Detta får sålunda som resultat att redovisning, och därmed i slutändan även redovisningsrätten, kan sägas bli en kompromiss mellan de olika intressenternas viljor. Hur denna kompromiss utformar sig är i sin tur beroende av de olika intressenternas förhandlingsstyrka, både externt mellan de olika intressenterna och internt mellan de grupper som utgör en intressent.

Bland de externa intressenterna brukar företagets nuvarande och potentiella finansiärer samt skattemyndigheterna framhållas som de i särklass viktigaste. Det är därför i synnerhet dessa båda intressenter och deras behov av information som direkt och indirekt utformar den svenska redovisningslagstiftningen och de normer som kommer till uttryck i praxis och genom de normgivande organens försorg (Westermarck, 2000; Artsberg, 2003). I enlighet med detta kommer i denna uppsats avgivandet av information till den förstnämnda

intressentgruppen att betecknas som redovisningens företagsekonomiska syfte och avgivande av information till den sistnämnda intressenten som dess skattemässiga dito. I enlighet med uppsatsens frågeställningar och syfte kommer därför att dessa två perspektiv, sambandet dem emellan och detta sambands för- och nackdelar att redogöras för mer ingående nedan.

4.2.1 Redovisningens företagsekonomiska syfte

Redovisningens företagsekonomiska syfte kan i förlängningen sägas vara att förse företag med finansiering (Westermarck, 2000: Artsberg; 2003: Hallgren, 2001 etcetera). Redovisningen skall i enlighet med detta förse kapitalplacering och kreditgivare med för dem ekonomisk relevant information (Artsberg, 2003). I Sverige har som nämnts ovan framförallt den senare gruppen, det vill säga exempelvis banker och kreditgivningsinstitut, varit anse som den främsta finansieringskällan. Svenska företags redovisning har därför i första hand syftat till att förmedla ekonomisk information till dessa intressenter (Artsberg, 1995). Den svenska redovisningen och dess regleringsnormer har därför starkt kommit utformas för att kunna tillgodose just befintliga och potentiella kreditgivares informations- och kapitalskyddsbehov. Detta synsätt har också präglat den svenska redovisningslagstiftningen i betydlig grad och gör sig fortfarande starkast gällande i denna (Westermarck, 2000, se även föregående avsnitt). En ökad internationalisering av näringslivet har emellertid inneburit att kapitalmarknadernas betydelse som källa till finansiering har ökat väsentligt från 1980-talet och framåt. Behovet av att kunna förse de intressenter som är verksamma på dessa marknader med ekonomisk relevant information har därför ökat betydligt. Ett ofta anfört exempel på en skillnad i informationsbehovet mellan kreditgivare och kapitalplacering brukar sägas vara att den förra är mer bekant av en värdering av skulder och tillgångar som sker till historiska värden och tillämpandet av försiktighetsprincipen, medan den senares informationsbehov bättre tillgodoses genom en värdering till verkliga värden och ekonomiskt innehåll före juridisk form (substance over form). (Artsberg, 2003)

4.2.2 Redovisningens skattemässiga syfte

Redovisningens skattemässiga syfte brukar sägas vara att förse skattemyndigheterna med ekonomisk information för att denne i egenskap av uppbördsman skall kunna avgöra hur stor skatt det redovisande företaget skall inbetala till i första hand staten (Westermarck, 2000).

Redovisningens skattemässiga syfte kan därför sett utifrån ett samhällsekonomiskt perspektiv sägas vara fördelningspolitiskt (Lodin, Lindencrona, Melz och Silfverberg, 2003).

4.2.3 Sambandet mellan redovisning och beskattning

Det juridiska sambandet mellan redovisning och beskattning framgår av inkomstskattelagen (1999:1229) 14: 2§, vilken stadgar att:

*”Resultatet skall beräknas på bokföringsmässiga grunder. Vid beräkning av resultatet skall inkomster tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de hänför sig till enligt **god redovisningssed**, om inte något annat är särskilt stadgat.”*

Detta innebär svensk lagstiftning präglas av ett internationellt sett starkt samband mellan redovisning och beskattning. Detta samband brukar benämnas som det så kallade ”kopplade området”. Detta område består dels av ett materiellt samband, vilket tar sig uttryck i att den skattemässiga inkomstberäkningen sker på grundval av den skattskyldiges bokföring och redovisning, och dels ett formellt samband vilket innebär att skattelagstiftningen kräver att vissa taxeringsmässiga avdrag endast godkänns ifall motsvarande avdrag eller avsättning gjorts i räkenskaperna samt att värdering av vissa tillgångsposter skall vara desamma i taxeringsunderlaget som i räkenskaperna. (Lodin et al, 2003) Redovisningens skattemässiga syfte kommer främst till uttryck i redovisningslagstiftningen genom användandet av periodiseringsfonder och överavskrivningar, vilka inte kan sägas vara av föranledda av de företagsekonomiska intressenternas behov (Kellgren, 2004).

4.2.4 Anförda för- och nackdelar med sambandet

Det starka sambandet mellan redovisning och beskattning har flera gånger varit föremål för utredning.

I SOU 1995:43 utredes sambandet till följd av det planerade införandet av en ny årsredovisningslag i och med det svenska inträdet i EU (se kapitel 6). Utredningen anförde att som fördelar med det starka sambandet kunde framhållas att det underlättade för företagen att bara behöva upprätta en årsredovisning, vilken endast krävde smärre justeringar för att även tjäna som taxeringsunderlag. Detta torde enligt utredningen vara särskilt påkallat i mindre företag där skattemyndigheterna ofta är de enda utomstående intressenterna av räkenskaperna.

Det anfördes vidare att sambandet redovisning-beskattning torde främja hög redovisningsmässig kvalitet såtillvida att en redovisning som underkastas en taxeringsmässig granskning torde fungera som incitament för de redovisningsskyldiga att inte bryta mot gällande redovisningsregler inklusive god redovisningssed. Som nackdelar med det starka sambandet påtalade utredningen framförallt att företagen kunde antas påverkas av och tillämpa sådana redovisningsmässiga metoder som minimerade skattebelastningen istället för att använda sig av sådana metoder som bättre förmådde tillgodose andra intressenters behov av information. Detta ansågs av utredningen kunna påverka redovisningens kvalitet på ett negativt sätt och hämma utvecklingen av god redovisningssed. Därtill anfördes att en redovisning som präglades av skattemässiga bokslutsdispositioner som exempelvis upptagandet av obeskattade reserver riskerade att göra redovisningen svårbegriplig för utländska läsare.

På grundval av de framförda åsikterna förespråkade utredningen en ökad frikoppling mellan redovisning och beskattning. Från lagstiftarhåll ansågs emellertid att fördelarna övervägde nackdelarna och utredningens rekommendationer fick därmed inget påtagligt genomslag i den efterföljande lagstiftningen på redovisnings- och skatteområdet. Vid den nya inkomstskattelagens ikraftträdande 2001 har som framgått av ovan kopplingen mellan årsredovisning och beskattning bibehållits. Det har skett bland annat med hänvisning till att koncerner inte utgör skattesubjekt och att den för de flesta noterade företag viktiga koncernredovisningen därför inte präglas av skattemässiga övervägande som exempelvis periodisering och överavskrivningar, vilket torde ha minskat det faktiska behovet och nödvändigheten av en frikoppling. (SOU 2003:71)

4.3 Sammanfattning

Bland de bakomliggande principer som särskilt ligger till grund för redovisningens syfte, det vill säga att tillgodose olika intressenters behov av ekonomisk information angående det redovisande företaget, kan särskilt nämnas försiktighetsprincipen, realisationsprincipen, principen om historiska anskaffningsvärden och fortlevnadsprincipen som speciellt karaktäristiska för svensk redovisning. Även fyra mer kvalitativa principer angående redovisningens utformning brukar nämnas i litteraturen. Dessa, som explicit kommer till uttryck i IASB:s referensram, är relevans, väsentlighet, begriplighet och jämförbarhet.

Bland de externa intressenter som redovisningen skall förse med information kan särskilt finansiärer och skattemyndigheter ses som särskilt betydelsefulla. Bland företagets finansiärer har i Sverige framförallt kreditgivare såsom banker varit betydelsefulla, vilket lett till att den svenska redovisningslagstiftningen främst är uppställd i borgenärsskyddssyfte, bland annat genom bruket av försiktighetsprincipen och historiska anskaffningsvärden. De internationella kapitalmarknadernas ökade betydelse för svenska företag som källa till finansiering har dock inneburit ett behov av ökad redovisning av tillgångar till verkligt värde, vilket för dessa marknader upplevs som ett mer relevant värde än historiska anskaffningsvärden sett ur ett informationsperspektiv.

Svensk redovisning präglas av en stark juridisk koppling mellan redovisning och beskattning. Detta innebär att de redovisningsrättsliga bestämmelserna och normerna influeras av skattemässiga överväganden som kan stå i konflikt med redovisningens företagsekonomiska syfte. Denna konflikt uppkommer genom att de förra ger incitament till att redovisa tillgångar och vinster till så lågt värde som möjligt för att minska beskattningen vilket försämrar informationsvärdet för företagets finansiärer, som är mer betjänta av att få reda på vilka vinster som de facto uppkommer i det aktuella företaget.

Del III

God redovisningssed i empirin

5. De viktigaste normgivarna av god redovisningssed samt förekomsten av bransch- och rättspraxis

I detta kapitel kommer inledningsvis att kort redogöras för varför lagstiftaren har valt att begagna sig av ramlagstiftning för att reglera den svenska redovisningsrätten varpå de mest betydelsefulla normgivningsorganen av god redovisningssed såsom BFN, RR, FAR och IASB kommer att uppmärksammas. Kapitlet kommer även att innehålla en genomgång av den faktiska förekomsten av branschspecifik praxis. Avslutningsvis kommer att redogöras för förekomsten av rättspraxis rörande god redovisningssed.

5.1 Anledningen till bruket av ramlagar inom redovisningsrätten

Som framgått av uppsatsens inledningskapitel är de svenska redovisningslagarna huvudsakligen utformade som ramlagar, det vill säga att dessa endast reglerar och uppställer de grundläggande bestämmelser som de redovisningsskyldiga har att efterleva och verka inom. Som också framkommit i inledningskapitlet sker därför en övervägande del av den redovisningsmässiga detaljregleringen genom den så kallade kompletterande normgivningen i form av faktiskt förekommande redovisningspraxis och genom de normgivande organens försorg (se nästkommande avsnitt).

Anledningen till att lagstiftaren valt att utforma redovisningsrätten enligt denna modell förklaras i förarbetena (proposition 1995/96:10 respektive 1998/99:130) med att det inte kunde komma ifråga att ta in alla de förekommande redovisningsnormerna i lag. Detta motiveras vidare med att en sådan lagstiftning skulle bli orimligt omfattande till följd av att de frågor som uppkommer på redovisningsområdet är mycket olikartade och varierar både över tiden såväl som mellan olika typer av redovisningsskyldiga. Den snabba internationella utvecklingen inom redovisningsområdet likväl som uppkomsten och användandet av nya avtalstyper och ny teknologi inom näringslivet, innebär dessutom att det ställs krav på att den svenska redovisningen ges möjlighet att fortlöpande och effektivt kunna anpassa sig efter och hålla jämna steg med denna utveckling. Denna anpassningsförmåga bedömdes enligt ovan nämnda förarbeten inte vara möjligt att åstadkomma genom en formell lagstiftningsprocess, vilken är förhållandevis tidskrävande jämfört med den anpassning och vidareutveckling som kan ske genom den kompletterande normgivningens försorg, varmed användandet av

ramlagar och generellt formulerade förarbeten ansågs som det lämpligaste alternativet för reglering inom redovisningsrätten.

5.2 De betydelsefullaste kompletterande normgivarna

Bland de institutioner, jämte lagstiftaren, som är av vikt för den svenska redovisningsmässiga normeringen kan i enlighet med vad som framkommit i uppsatsens inledande kapitel särskilt nämnas:

- Bokföringsnämnden (BFN)
- Redovisningsrådet (RR)
- Föreningen Auktoriserade Revisor (FAR)

Som ett resultat av det ökade internationella inflytandet på den svenska redovisningen kan även uppmärksammas:

- International Accounting Standards Board (IASB)

För dessa och hur de utövar inflytande på den kompletterande normgivningen kommer nedan att redogöras för mer ingående.

5.2.1 Bokföringsnämnden

BFN är en statlig myndighet som stiftades i och med ikraftträdandet av 1976 års bokföringslag (se avsnitt 6.2) och tilldelats det övergripande ansvaret för utvecklandet av god redovisningssed. Detta sker bland annat genom att myndigheten utfärdar vad som benämns som allmänna råd och uttalanden i enskilda redovisningsfrågor. De allmänna råden och uttalandena är dock inte juridiskt bindande för användarna emedan det ur grundlagssynpunkt ansetts olämpligt att tillerkänna BFN sådan befogenhet (www.bfn.se, 2004-11-15). En utförligare motivering angående det sistnämnda kommer att följa nedan i avsnitt 5.3.

BFN:s allmänna råd och uttalanden avseende redovisningsfrågor är i första hand avsedda för företag som inte är marknadsnoterade. Dessa delas upp i små företag, vilka har max 10 anställda och balansomslutning på högst 24 miljoner, medelstora dito, vilka är företag som varken betecknas som små eller stora, och stora dito, vilka är företag som är skyldiga upprätta

finansieringsanalys enligt årsredovisningslagen 2:1 §, det vill säga företag som har tillgångar till ett redovisat värde av mer än 1000 basbelopp eller mer än 200 anställda. Liknande uppdelning gäller för ”onoterade” koncerner, det vill säga koncerner där moderbolaget inte är noterat. De allmänna råd som utfärdas av BFN baseras på de rekommendationer som utfärdas av RR, de senare vänder sig emellertid till noterade bolag, varmed en viss anpassning av de förstnämnda måste göras, i synnerhet vad gäller omfattningen av den information som redovisningen är tänkt att lämna. (FAR, 2004)

De onoterade företagen kan välja ifall de vill tillämpa BFN:s allmänna råd eller RR:s rekommendationer. Denna valfrihet innebär att företagen kan tillämpa BFN:s allmänna råd i en fråga och RR:s rekommendationer i annan. Företagen måste dock ange vilket organs principer man väljer att tillämpa och när. Om ett onoterat företag väljer att inte använda sig av RR:s rekommendationer skall det dock tillämpa BFN:s stadganden. För det fall att BFN inte utfärdat någon föreskrift angående en viss typ av redovisningsspörsmål kan enligt BFNAR 2002:2 de onoterade företagen välja att tillämpa någon av RR:s rekommendationer om den reglerar det aktuella spørsmålet, företagen har dock ingen skyldighet att så göra. Om svensk reglering helt saknas får vägledning sökas från i första hand de standarder som ges ut av IASB eller vad som följer av i övrigt förekommande redovisningspraxis. Ett onoterat företag får dock enligt samma allmänna råd aldrig avvika från god redovisningssed med hänvisning till att reglering saknas. (BFNAR 2002:2 återgiven i FAR, 2004)

5.2.2 Redovisningsrådet

RR är en privat organisation som bildades 1989 och vars huvudmän består av företrädare för näringsliv, börs och Föreningen auktoriserade revisorer (www.redovisningsradet.se, 2004-11-17).

RR:s syfte är att främja utvecklingen av god redovisningssed, vilket sker i form av utfärdandet av rekommendationer och uttalanden i redovisningsfrågor. Dessa är i likhet med de allmänna råd och uttalanden som utfärdas av BFN inte juridiskt bindande. Rekommendationerna, vilka grundas på de standarder som ges ut av IASB och anpassas efter svensk lagstiftning exempelvis ur skattehänseende, och de uttalanden som görs vänder sig primärt till noterade företag. För det fall att en rekommendation saknas kan vägledning hämtas från IASB:s ramverk eller, för det fall anvisningar inte står att finna i ramverket, allmänt accepterade

redovisningsprinciper i andra länder. Det sistnämnda skall dock göras med försiktighet i beaktande av de redovisningsmässiga skillnader som kan föreligga mellan länderna. (FAR, 2004)

Företag noterade på Stockholmsbörsen är enligt listningsvillkoren ålagda att följa och tillämpa RR:s rekommendationer. (www.stockholmsborsen.se, 2004-12-10)

5.2.3 Föreningen auktoriserade revisorer

Som framgått under beskrivningen av RR ingår numera FAR i denna organisation sedan dess bildade 1989. De rekommendationer som utgavs av FAR innan detta år kvarstår dock till dess att BFN och RR hunnit utfärda motsvarande dito. I avvaktan på att så sker, uppdateras de befintliga FAR-rekommendationerna kontinuerligt för att överensstämna med gällande lagstiftning och de redovisningsstadganden som fortlöpande ges ut av BFN, RR och IASB. (FAR, 2004)

5.2.4 Internationell Accounting Standards Board

IASB är en oberoende privat organisation med säte i London, som påbörjade sin verksamhet 1973 (då under namnet Internationell Accounting Standards Committee, IASC) och som verkar för att tillskapa internationellt gångbara och enhetliga redovisningsstandarder. Dessa standarder, eller International Accounting Standards (IAS) som de mer korrekt benämns, är främst avsedda för att tillgodose kapitalmarknadernas behov av ekonomisk information. Detta tar sig till exempel uttryck i att standarderna förordar användandet av värdering till verkligt värde och ekonomisk innebörd framför juridisk form (substance over form). Förutom IAS-standarderna har IASB även utarbetat ett ramverk, vilket ger uttryck för de principer som ligger tillgrund för standarderna och hur de sistnämnda skall tolkas. I dagsläget har IASB slutit samverkans- och samarbetsavtal med mer än 100 nationella redovisningsorgan, vilka verkar för att sprida befintliga IAS nationellt och fungera som remissinstanser vid framarbetandet av nya dito. (www.iasb.org, 2004-12-08)

I och med EG-förordning 1606/2002 (se stycke 6.5) är de av IASB utfärdade standarderna nu del av den överstatliga redovisningslagstiftningen. Detta innebär att standarderna från och med årsskiftet 2004/2005 med tvingande verkan kommer att vara direkt lämpliga i de inom EU registrerade och noterade företagens koncernredovisningar.

5.3 Förhållandet mellan statlig och privat normgivning

Som framkommit ovan sker den kompletterande normgivningen både i statlig och privat regi samt att ingen av dessa har möjlighet att utfärda juridiskt bindande föreskrifter. I proposition 1998/99:130 motiverades detta med att det inte var möjligt ur grundlagssynpunkt att delegera juridiskt bindande normgivningsmakt från riksdagen till någon enskild organisation eller statlig myndighet eftersom den samhällsekonomiska och därmed den offentliga nödvändigheten av detta inte var tillräcklig påtaglig. Att Finansinspektionen givits möjlighet till att utfärda juridiskt bindande föreskrifter för de finansiella organisationerna ansågs däremot förenligt med grundlagen eftersom dessa organisationer intar en samhällsekonomiskt mer betydande roll, vilket nödvändiggjorde att staten gavs starkare möjligheter att direkt kunna reglera den kompletterande normgivningen för dessa.

I innevarande propositionen fastslogs emellertid att det inte kan komma i fråga att den kompletterande normgivningen för de icke finansiella organisationerna skulle ske helt i privat regi, utan att staten genom BFN bör ha det övergripande ansvaret för utvecklandet av god redovisningssed. BFN skall också tillse att de föreskrifter som utfärdas av privata normgivningsorganen, främst RR, är överensstämmande med god redovisningssed. Detta skulle enligt propositionen bäst fungera som garant för att normgivningsverksamheten fungerar i praktiken och överensstämmer med god redovisningssed. Propositionen anger dock vidare att detta inte skall ses som ett hinder för privata organ som RR att utfärda föreskrifter, utan att arbetsfördelning mellan privata och statliga organ med fördel kan göras i beaktande av att RR huvudsakligen vänder sig till större, noterade företag angående deras koncernredovisning medan BFN å sin sida inriktar sig på onoterade företag.

5.4 Normgivning genom förekomsten av branschspecifik praxis

Inledningsvis i detta avsnitt kommer innebörden av begreppet branschspecifik praxis närmare att uppmärksammas. Uppsatsen tänkta målgrupp torde i likhet med de flesta andra personer visserligen besitta en intuitiv uppfattning om vad som åsyftas med detta begrepp. Innebörden av praxis har därtill redan uppmärksammas i avsnitt 3.3.4. Då det förstnämnda begreppet är av central betydelse för uppsatsen och dess problemformuleringar kan det ändock anses nödvändigt att närmare klargöra vad som avses med detta. Praxis brukar som tidigare redogjorts för betecknas som en sedvänja (Lehrberg, 1996) eller vedertaget handlingsmönster i form av exempelvis handelsbruk (Peczenik, 1995). Att finna en definition till begreppet

bransch är däremot svårare. I den rätts- och redovisningsvetenskapliga litteraturen har heller inte någon sådan påträffats, vidare ges heller ingen definition av begreppet i vare sig lagtext eller förarbeten. I två vanligt förekommande ordböcker beskrivs däremot bransch som en *”sammanfattning av alla enskilda företag eller personer som framställer eller säljer en viss typ av vara eller tjänst”* (Svensk ordbok 1999 sid. 112) respektive *”yrkes-, affärs- eller industrigren”* (Bonniers svenska ordbok, 1998 sid. 77). Att med hjälp av dessa beskrivningar åstadkomma en helt invändningsfri definition låter sig knappast göras. Med dessa som utgångspunkt torde ändå framgå att branschtillhörig med fördel kan bedömas utifrån vilken typ av huvudsaklig ekonomisk verksamhet som bedrivs av det aktuella företaget. Således kan sägas att med branschspecifik praxis avses en redovisningssedvänja som är specifik för och vedertagen av en viss grupp av redovisningsskyldiga med samma typ av huvudsakliga ekonomiska verksamhet. Denna definition kan visserligen inte sägas ge uttryck för ett under av precision men den kan förhoppningsvis bibringa läsaren en någorlunda god uppfattning om och förståelse för vad som menas med branschspecifik praxis. Hur det i praktiken fastställs vilka redovisningsskyldiga som kan sägas ingå i en bransch, och huruvida en specifik praxis föreligger inom denna, kommer att uppmärksammas mer omedelbart nedan och i intervjusammanställningen (avsnitt 7.4).

Att finna dokumenterad förekomst av branschspecifik praxis är svårt. Ett sällsynt undantag är Sveriges Byggindustrier som ger ut *”Byggföretagets årsredovisning”*, senast 2002. Denna ger med utgångspunkt i lagstiftning och kompletterande normgivning från BFN och RR, råd och vägledning för hur byggföretag kan upprätta sin redovisning med avseende på värdering av fastigheter och pågående arbeten. Enligt KPMG:s skattehandbok (2002) gör även Sveriges Försäkringsförbund och Sveriges Finansanalytikers förbund uttalanden riktade till sina medlemmar i redovisningsfrågor med utgångspunkt i BFN och RR.

Ett illustrerande exempel på svårigheterna att vederlägga förekomsten av branschspecifik praxis kan enligt Kellgren (2003) sägas vara när dåvarande Riksskatteverket 1996 per telefon kontaktade Boktryckarföreningen för att förhöra sig om huruvida denna utfärdade eller förespråkade användandet av en viss redovisningsmetod eller inte (svaret på denna förfrågan blev för övrigt nej). Ytterligare ett exempel som brukar framhållas vidare enligt Westermarck (1998) är när Regeringsrätten i samband med en skatteprocess (RÅ 1987 ref.119) rörande redovisningen av varulån i oljebranschen begärde in ett yttrande från BFN huruvida det var överensstämmande med god redovisningssed eller inte. BFN konstaterade försiktigt i sitt

uttalande att det var möjligt att det förekom en branschspecifik praxis i oljebranschen, som medförde att utlåning av olja redovisades på ett speciellt vis, men att detta var svårt att konfirmera. BFN framförde i samband med detta att om branschpraxis förelåg borde den dock tillmätas stor betydelse.

De få undersökningar som genomförts visar också att det sällan finns någon enhetlig redovisningsstandard inom en och samma bransch. (Darsenius, 1980 avseende verkstadsindustrin; Ribers, 1993 avseende fastighetsföretag).

5.5 God redovisningssed i rättspraxis

Som Kellgren (2003) framhåller torde den påtagliga avsaknaden av rättspraxis i vilken innebörden god redovisningssed explicit diskuteras vara den kanske största orsaken till att begreppet och dess innebörd är svårt att uttryckligen klargöra. Endast i ett fåtal avgöranden, till största delen skatteprocesser, har saken närmare diskuteras i domskälen och då oftast inte i någon generellare bemärkelse. Nedan kommer därför att endast redogöras för det så kallade Key Code-målet, i vilket Regeringsrätten i sitt domskäl i mer generella termer diskuterat innebörden av god redovisningssed. Därtill kommer även sammanställning att göras över i vilken mån domstolarna, i synnerhet överrätterna, valt att inhämta yttranden från normgivningsorgan för att kunna avgöra vad som är förenligt med god redovisningssed i det enskilda fallet.

I Key Code-målet (mer korrekt benämnt RÅ 1999 ref. 33) gällde tvistefrågan tidpunkten för redovisning av intäkter som härrörde sig till eventuella framtida serviceåtaganden. Dåvarande Riksskatteverket hävdade att intäktsföring skulle ske omedelbart medan motparten, det vill säga aktiebolaget Key Code, ansåg att en del av intäktsföring skulle göras löpande under den tid som serviceåtagandena, och med dem förenade kostnader, belöpte. Riksskatteverket hänvisade till avgörandena RÅ 1977 ref. 13 respektive RÅ 1987 not. 533 där Regeringsrätten, efter att ha inhämtat yttrande från BFN som domstolen valde att följa, funnit att intäkterna skulle redovisas omedelbart. Key Code å sin sida hävdade att dessa avgöranden inte längre var överensstämmande med nu etablerad god redovisningssed. Underinstanserna valde att gå på den linje som slagits fast av de tidigare avgöranden och biföll därför Riksskatteverkets talan. Domen överklagades till Regeringsrätten, vilken medgav prövningstillstånd. Regeringsrätten valde att inhämta yttrande från BFN, vilket angav att det kunde anses vara överensstämmande med nu gällande god redovisningssed att redovisa intäkter på det sätt som

bolaget använt sig av. Domstolen valde i enlighet med detta yttrande att upphäva underinstansernas beslut och biföll bolagets talan. I domskälen konstaterades att god redovisningssed var föränderlig över tiden och att flera olika redovisningsmetoder kunde anses vara förenliga med god sed.

En utredning gjord av Westermark (2000) visar att fram till utgången av år 1999 har Regeringsrätten vid 22 tillfällen inhämtat yttrande från BFN angående bedömningen av huruvida god redovisningssed kunde sägas föreligga eller inte. I 19 fall har Regeringsrätten valt att följa dessa yttranden. Det kan därtill enligt Westermark noteras att BFN är det enda normgivande organ som Regeringsrätten valt att inhämta yttranden ifrån. En granskning av Regeringsrättens rättspraxis från och med 1998 som framhålls av Regeringens Kommittédirektiv 2004:146 som särskilt och framåt relevant visar att denna trend inte avtagit, utan att domstolen i samtliga dessa sju fall valt att följa BFN:s yttranden. Det kan vidare noteras att inte parterna, med undantag för oljefallet, i något mål valt att åberopa förekomsten av branschpraxis som stöd för sina yrkanden. Inte heller BFN har, med samma undantag som i föregående mening, valt att närmare utreda huruvida någon branschspecifik praxis förelegat i något av de aktuella målen.

5.6 Sammanfattning

Anledningen till att lagstiftaren valt att reglera redovisningsrätten genom ramlagar och förekomsten av en omfattande kompletterande normgivning är enligt förarbetena att detta bäst förmår möjliggöra att svenska redovisningsskyldiga snabbt och effektivt kan anpassa sig efter den snabba utvecklingen som sker inom näringslivet och den internationella redovisningen. En formell lagstiftningsprocess har därför inte bedömts kunna tillgodose att denna anpassning kan ske i tillräckligt snabb takt.

Bland de viktigaste kompletterande normgivarna kan särskilt nämnas BFN och RR. Den förstnämnde vänder sig främst till onoterade företag medan den sistnämnde vänder sig till noterade dito. Företagen får dock själva välja vilken av normgivarna de vill följa. RR:s rekommendationer bygger på nationellt anpassade översättningar av IASB:s standarder. BFN:s allmänna råd bygger å sin sida på RR:s rekommendationer och anpassas efter de onoterade företagens mindre omfattande behov av att kunna förse sina finansiärer med ekonomisk information.

Innebörden av branschspecifik praxis kan beskrivas som en redovisningssedvänja som är specifik för och vedertagen av en viss grupp av redovisningsskyldiga med samma typ av huvudsakliga ekonomiska verksamhet. Förekomsten av dokumenterad branschspecifik praxis är dock sparsam. Till undantagen hör branschorganet Sveriges byggindustrier som utfärdar redovisningsrekommendationer för sina medlemmar.

Även förekomsten av generella uttalanden angående innebörden av god redovisningssed i rättspraxis är sparsamt förekommande. I det så kallade Key Code-målet fastslogs emellertid att god redovisningssed är föränderlig över tiden och att olika redovisningsmetoder angående samma spørsmål kan vara förenligt med god redovisningssed. Det kan vidare konstateras att domstolarna inför sina avkunnanden ofta väljer att inhämta yttranden från BFN angående vad som är att anse som god redovisningssed i det enskilda fallet. Domstolarna följer i princip alltid dessa yttranden. Åberopande av branschspecifik praxis inför domstol är därtill mycket sällsynt förekommande.

6. Begreppet god redovisningssed från 1976 och framåt

I detta kapitel kommer inledningsvis en kort genomgång av den redovisningslagstiftning som föregick 1976 års bokföringslag att göras. Därpå kommer att följa en redogörelse i kronologisk ordning för hur innebörden och betydelsen av god redovisningssed diskuterats och utvecklats sedan begreppet infördes i 1976 års bokföringslag fram till 2004 års förslag på ny årsredovisningslag.

6.1 Svensk redovisningsrätt fram till och med 1975

Svensk redovisning var fram till slutet av 1920-talet i stort sett oreglerad i lag. Redovisningen och bokföringens utformning byggde därför i mångt och mycket på den faktiskt förekommande praxis som tillämpades ute bland företagen. Som ett resultat av börskraschen i New York och Kreugerskandalen ansågs det dock från politiskt håll nödvändigt att i lag uppställa minimikrav angående hur företagen skulle genomföra sin bokföring för att borgenärerna skulle erhålla ett visst mått av skydd (Artsberg, 2003). Då bokföringslagen av år 1929 (1929:117) endast omfattade ett fåtal detaljbestämmelser måste dock anses att större delen av hur bokföringsskyldiga valde att de facto genomföra sin bokföring grundade sig på i övrigt förekommande, icke i lag reglerad praxis (Westermarck, 2000). Den därpå följande 1944 års aktiebolagslag (1944:275) innehåll därtill ett antal bestämmelser i borgenärsskyddssyfte för hur aktiebolagen skulle redovisa eget kapital och skulder, vilka syftade till att möjliggöra att ekonomiska svårigheter redan på ett tidigt stadium skulle kunna upptäckas. Inte heller dessa lagbestämmelser kunde dock sägas vara särskilt omfattande, varmed även upprättandet av årsredovisningen till största delen kan sägas ha varit oreglerat i lag utan istället grundat sig på i övrigt förekommande praxis. (Falkhammar, 2003)

I början av 1970-talet ansågs det emellertid från lagstiftarhåll att 1929 års bokföringslag var alltför summarisk och obsolet till sitt innehåll för att på ett effektivt sätt förmådde säkerställa att den efterlevdes av de bokföringsskyldiga på ett önskvärt sätt. De utredningar som gjordes till följd av detta resulterade slutligen i 1976 års bokföringslag. (Westermarck, 2000)

Lagbestämmelser angående upprättandet av koncern- och årsredovisning för aktiebolag kvarstod i aktiebolagslagen fram till ikraftträdandet av 1995 års årsredovisningslag. För andra associationsformer stod lagbestämmelser angående redovisningens upprättande främst att

finna i lag om årsredovisning i vissa företag (1980:1103, lagen avsåg framförallt handelsbolag) och lag om ekonomiska föreningar (1987:667).

6.3 God redovisningssed från 1976 till 1994

I 1976 års bokföringslag (1976:125) 2 § framgår att:

”Bokföringen skall fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed.”

I och med lagens ikraftträdande den 1 juli 1976 instiftades sålunda god redovisningssed som rättsligt begrepp för första gången. Den nya lagen omfattade i princip samtliga fysiska och juridiska personer som bedrev näringsverksamhet. Innehållsmässigt bestod lagen av 23 paragrafer och hade till övervägande del karaktären av ramlagstiftning som ett resultat av att bokföringen främst skulle utföras i beaktande av god redovisningssed som överordnad princip. Lagen innehöll emellertid även vissa detaljföreskrifter som i första hand reglerade det formella innehållet i de enskilda bokföringsverifikationerna samt obligatoriska scheman för hur balans- och resultaträkning skulle uppräknas. Därtill lagstodgades även ett antal principer för värderingar tillgångar och skulder.

I proposition 1975:104 (sid. 31), vilken låg till grund för lagen, diskuterades närmare själva innebörden av god redovisning:

”Vad som är god redovisningssed torde enligt utredningen kunna beskrivas genom... att det bör röra sig om en faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets bokföringsskyldiga. Olika branschens särförhållanden kan föra med sig att vad som är god redovisningssed ibland får bestämmas branschvis. Uttalanden av branschorganisationer, som bearbetar redovisningsfrågor, kan ge upplysning om och öva inflytande på vad som är god redovisningssed. Utredningen framhåller att ett avgörande inflytande i redovisningsfrågor självfallet utövas av den expertis som praktiskt och teoretiskt verkar på redovisningsområdet. Särskild betydelse har de organ och sammanslutningar som representerar denna expertis såsom Näringslivets börskommitté och Föreningen auktoriserade revisorer.”

På sidan 205 i samma proposition stadgas vidare i specialmotiveringen till 2 §:

”...(lag)förslaget är uppbyggd så att det finns ett betydande utrymme för praxis att närmare precisera vad de i lagen angivna kraven kan innebära för olika redovisningssituationer. Detta medför att den bokföringsskyldige har iaktta dels olika lagbestämmelser på redovisningsområdet, dels de regler som följer av god redovisningssed. Jag (departementschefen) vill i detta sammanhang framhålla att praxis

kan ge besked om vad ett allmänt avfattat krav i lagen kan anses innebära i en praktisk situation. Undantagsvis kan det också vara en uppgift för praxis att ge direktiv, utformade efter lagens syfte, i något spörsmål som inte besvaras av lagen. Däremot kan det inte komma i fråga att en uttrycklig lagbestämmelse sätts åt sidan av en mot bestämmelsen stridande praxis.”

Begreppet kom sedermera med identisk språklig utformning och innebörd, även att införas som överordnad princip i de lagar som innan införandet av 1995 års årsredovisningslag reglerade upprättandet av års- och koncernredovisning, såsom dåvarande aktiebolagslag, lag om årsredovisning i vissa företag och lagen om ekonomiska föreningar.

De i propositionen gjorda uttalandet förmådde dock inte att ge upphov till entydig bild av innebörden i god redovisningssed. I en artikel i Balans (1986) anser exempelvis Fridman att rekommendationer utfärdade av BFN, vilken inledde sin verksamhet i och med lagens ikraftträdande, och FAR inte själva skulle kunna utveckla god redovisningssed, utan enkom stadfästa och bekräfta redan utvecklad praxis. Smiciklas (1993) anför några år senare i samma tidning att det inte kunde komma i fråga att god redovisningssed kunde utgöras av någonting annat än faktiskt förekommande praxis, något som denne ansåg klart kunde utläsas i förarbetena. Smiciklas anser vidare att det heller inte kunde komma i fråga att organisationer som BFN själva kunde skapa god redovisningssed, utan att dessa uteslutande hade att dokumentera den faktiskt förekommande praxisen. Av liknande åsikt är även Wennerstrand senare samma år som hävdar att det vore olyckligt att god redovisningssed skulle ges av annat än den praxis som de facto tillämpades av de redovisnings- och bokföringsskyldiga med motivering att detta skulle kunna innebära de normer som skall tillämpas inte förmådde vara tillräckligt verklighetsförankrade för att kunna tillämpas effektivt ute i företagen.

Av skiljaktig mening är dock Johansson och Östman (1985), vilka menar att faktiskt förekommande praxis lätt riskerar att gå i stå och på så sätt ge upphov till en stagnation av god redovisningssed. Författarna ifrågasätter även om en redovisningssed som utgörs av en brokig samling regler utan synbart inbördes sammanhang kan kallas för ”god”. Något som de menar kan uppkomma till följd av att den faktiskt förekommande praxisen varierar stort mellan olika företag även inom samma branscher. Att enbart låta praxis utgöra god redovisningssed anser de därför följaktligen inte vara önskvärt, utan efterlyser att organisationer som BFN och FAR aktivt bör delta i utvecklandet och förenhetligandet av denna. I senare artikel (1986) frågar sig därför Jönsson Lundmark om det inte bör införas en

ny redovisningslagstiftning, som tydligare reglerar innebörden av god redovisning och menar att införandet av en sådan även skulle kunna innebära en nyttig stimulans för att få redan förekommande praxis att utvecklas. Ekwall (1993) anser i likhet med Johansson och Östman att det är av vikt att organ som BFN och RR aktivt bidrar till och har möjlighet att påverka utformningen av god redovisningssed. Enligt honom är detta nödvändigt till följd av den kritik som riktats mot faktiskt förekommande praxis bristande förmåga att själv utforma god redovisningssed. Denna kritik äger enligt Ekwall sitt berättigande och riskerar att underminera samhällets förtroende för det svenska näringslivet om det inte bättre tillses genom organ som BFN och RR:s försorg att den redovisning som utvecklas verkligen är att anse som god och efterlevs.

Ytterligare ett talande exempel på denna typ av meningsskiljaktigheter angående innebörden av god redovisningssed är enligt Westermarck (1998) det faktum att BFN i ett yttrande till Högsta domstolen (mål T 2023/94) angående innebörden av god redovisningssed, inte själva lyckades uppnå intern konsensus inom den egna styrelsen av hur begreppet skulle uppfattas med hjälp av förarbetena. Majoriteten anförde att uttalandena i förarbetena skulle förstås som att god redovisningssed främst utgjordes av faktiskt förekommande praxis hos företagen och att rekommendationer från normgivande organ kom att utgöra god redovisningssed först när de accepterats av företagen och därmed kom att tillämpas i praktiken. Minoriteten å sin sida ansåg att faktiskt förekommande praxis bara var en av flera beståndsdelar i god redovisningssed. Minoriteten framhöll därtill att det ankommer på BFN i egenskap av statlig myndighet att fungera som domstolarnas huvudsakliga uttolkare av detta begrepp och att BFN därför måste ges möjlighet att själva aktivt utforma god redovisningssed

6.4 God redovisningssed från 1995 till 1999

Som ett resultat av det svenska EU-medlemskapet följde en skyldighet att anpassa den nationella lagstiftningen på redovisningsområdet till den EG-rättsliga redovisningslagstiftning i form av fjärde och sjunde bolagsdirektivet. I den nya årsredovisningslagen (1995: 1554) 2:2 § stadgas att:

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

I 2:3 § stadgas vidare att:

”Om avvikelse gör från vad som följer av allmänna råd eller rekommendationer från normgivande organ, skall upplysning om detta och skälen för avvikelse lämnas i en not.”

Den nya årsredovisningslagen, som i princip enbart omfattade aktiebolag, ersatte de redovisningsbestämmelser som tidigare återfunnits i aktiebolagslagen. Även de scheman för balans- och resultaträkningens innehåll som tidigare återfunnits i bokföringslagen placerades i årsredovisningslagen. Den nya lagen innehöll totalt 10 kapitel motsvarande närmare 120 paragrafer och får således anses som betydligt mer omfattande än sina föregångare men kan trots det ändå betraktas som huvudsakligen varande en ramlagstiftning (Westermarck, 1998: Svensson och Edenhammar, 2000). I likhet med 1976 års bokföringslag innehåller dock årsredovisningslagen även ett flertal detaljföreskrifter, bland annat rörande värderingsprinciper och innehållet i års- och koncernredovisning.

Till följd av de meningsskiljaktigheter som rått beträffande den faktiska innebörden av god redovisningssed ansågs det från lagstiftarhåll nödvändigt att ytterligare försöka precisera betydelsen av begreppet. I proposition 1995/96: 10 som låg till grund för lagen angavs det därför följande (sid. 181):

”God redovisningssed innebär givetvis en skyldighet att följa lag och i lag intagna redovisningsprinciper. // Innehållet i god redovisningssed bör liksom hittills bestämmas mot bakgrund av faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativt förekommande praxis hos bokföringsskyldiga. Särskild betydelse måste därvid tillmätas allmänna råd och rekommendationer som ges av auktoritativa organ såsom Bokföringsnämnden (och) Redovisningsrådet. På så vis kommer hänvisningen till god redovisningssed bl.a. att innebära en skyldighet för företagen att anpassa sig till den praxis som utvecklas för att fylla ut och tolka lagens regler. Det kan däremot lika lite som tidigare komma ifråga att åsidosätta lagens bestämmelser med hänvisning till god redovisningssed.”

Även betydelsen av branschspecifik praxis uppmärksammas i förarbetena (s. 362) i anslutning till begreppet rättvisande bild:

”Ytterligare en aspekt som måste beaktas är att det ibland görs gällande att god redovisningssed måste bestäms på en bredare basis (t.ex. branschvis)...”

Införandet av den nya årsredovisningslagen gav upphov till en omfattande diskussion avseende dennas lämplighet. Thorell (1995), dåvarande kanslichef vid BFN, menar att det är olyckligt att lagstiftaren inte bättre förmått klargöra och ta ställning till förhållandet mellan lagstiftning och den kompletterande normgivningen och hur den sistnämnda skall utformas. Thorell anser vidare att den kompletterande normgivningen bäst lämpar sig för reglering genom rekommendationer utfärdade av normgivande organen som BFN och RR, där den första i egenskap av statlig myndighet skulle komma att tilldelas det övergripande ansvaret. Denne finner det därför beklagligt att lagstiftaren inte tilldelat dessa expertorgan en mer tongivande roll för utformandet av god redovisningssed. Om så hade gjorts skulle enligt Thorell ha kunnat åstadkommas och säkerställas en kvalitativt bättre redovisning än vad som är möjligt genom enbart förekommande praxis försorg och som därtill vid behov mer skyndsamt kan utarbeta nya och uppdaterade rekommendationer än vad som är möjligt genom en formell lagstiftningsprocess.

Westermarck (1998) menar att det nya förarbetsuttalandet ger för handen att innebörden av god redovisningssed även fortsättningsvis skall bestämmas mot bakgrund av faktiskt förekommande praxis. Att rekommendationer från de normgivande organen skall tillmätas betydelse vid bestämmande av detta anser denne förvisso vidare klart framgå av uttalandet även om den reella innebörden av "särskild betydelse" inte närmare preciseras i förarbetet avseende vilken tyngd dessa rekommendationer de facto skall tillmätas.

6.5 God redovisningssed från 2000 till 2004

Trots det faktum årsredovisningslagen enbart varit i kraft i fyra år ansågs det nödvändigt att till ingången av år 2000 låta den genomgå en omfattande revidering till följd av den omarbetning som genomförts av den EG-rättsliga redovisningslagstiftningen. I anledning av detta ansågs det även nödvändigt att utarbeta en ny bokföringslag för att ersätta 1976 års lagstiftning.

Nuvarande bokföringslag (1999:1078) innehåller totalt 54 paragrafer uppdelade på sju kapitel men kan fortfarande sägas vara i första hand en ramlagstiftning genom att god redovisningssed kvarstår som överordnad rättslig princip. Bland de mest påtagliga förändringarna kan särskilt framhållas att kretsen av bokföringsskyldiga utökades radikalt till att omfatta i princip alla juridiska personer vars tillgångar överstiger 30 basbelopp och att bokföringen normalt skall avslutas med upprättandet av en årsredovisning. Det stora flertalet

av de värderingsprinciper som tidigare fanns uppställda i bokföringslagen överfördes i och med lagrevisionen till årsredovisningslagen. För den senares del innebar revideringen vidare främst att lagen kom att omfatta så gott som samtliga juridiska personer och de fysiska personer som bedriver näringsverksamhet och vars omslutning överstiger 30 basbelopp. Redovisningsbestämmelser för de associationsformer som tidigare återfunnits i andra lagar, såsom de som angivits tidigare, upphörde därför att gälla i och med ikraftträdandet av den nya lagen. Årsredovisningslagens väsentligt utökade omfattning av kretsen redovisningsskyldiga var ett resultat av en strävan från lagstiftarens sida att i möjligaste mån åstadkomma en enhetlig redovisning oaktat i vilken form näringsverksamhet bedrivs.

Den språkliga utformningen av begreppet god redovisningssed behölls vid lagrevisionen oförändrad i båda lagarna. I den nya bokföringslagen förlades principen till 4:2 § till följd av de omfattande innehållsmässiga förändringarna. Därtill infördes i bokföringslagen 8:1 § en ny bestämmelse angående god redovisningssed, vilken stadgar att :

"Bokföringsnämnden ansvarar för utvecklandet av god redovisningssed."

I Proposition 1998/99:130 (s.185), vilken låg grund för de nya lagarna, uppmärksammades återigen det faktum att innebörden av god redovisningssed inte var entydig, varmed följande anfördes:

"Det sägs ibland att innebörden i begreppet god redovisningssed är oklar. Ibland hävdas det att god redovisningssed enbart kan utgöras av den praxis som faktiskt förekommer. Andra hävdar att god redovisningssed bestäms genom de uttalanden som görs av normgivande organ såsom Bokföringsnämnden och Redovisningsrådet. Enligt vår mening bör inte något av dessa synsätt godtas fullt ut. Det är å ena sidan inte lämpligt att godta endast de synsätt och standarder som kommer till uttryck i redan förekommande praxis som god redovisningssed. Å andra sidan är det från grundlags synpunkt inte möjligt att låta varje uttalande från ett normgivande organ konstituera god redovisningssed; en sådan ordning skulle i själva verket innebära att det normgivande organet gavs en egen föreskriftsrätt.

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

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

För att en på detta sätt definierad redovisningssed skall kunna användas för att fylla ut lagens regler bör den dock uppfylla vissa allmänna kvalitetskrav. Huruvida den gör det, bör bedömas mot bakgrund av de ändamål som bär upp lagstiftningen. Härvid bör inte bara bokförings- och redovisningsaspekter vägas in utan också exempelvis civilrättsliga och skattemässiga aspekter bör beaktas. Också den internationella utvecklingen på redovisningsområdet måste tillmätas betydelse. // Enligt vår mening är det // naturligt att de uttalanden som görs av ett kvalificerat normgivande organ bör tillmätas mycket stor betydelse när man tar ställning till vad som utgör god redovisningssed.”

Skatteverket (2002) menar att detta stadgande innebär att god redovisningssed fått en delvis annan betydelse än den som givits uttryck för i tidigare förarbeten. Från att tidigare mycket tydligt ha representerats av uttrycket ”faktiskt förekommande praxis” till en mer komplex innebörd med betoning på uttalande från ett kvalificerat normgivande organ skall tillmätas en mycket stor betydelse. Skatteverket anger därför vidare att det i enlighet med vad som framkommit i propositionen skall anses att allmänna råd, rekommendationer etcetera från BFN och RR skall tillmätas större betydelse än ett faktiskt redovisningssätt som tillämpas av ett enskilt företag eller inom en viss bransch om dessa inte överensstämmer med varandra.

Westermarck (2000) anser att det i propositionen gjorda uttalandet lika lite eller lika mycket som tidigare ger någon bestämd bild av vad som är god redovisningssed. Inte heller klargörs om förekommande praxis eller BFN och RR:s föreskrifter skall väga tyngst vid bedömningen av vad som är betrakta som god redovisningssed. Författaren menar dock att det faktum att propositionen anser att en utfyllande tolkningen bör ha sin förankring i ”faktiskt förekommande bokföring och redovisning” i likhet med tidigare förarbeten indikerar att praxis bör sättas främst.

6.6 God redovisningssed 2005

Som ett resultat av att samtliga svenska noterade företag från och med den första januari 2005 enligt förordning 1606/2002 (den så kallade IAS-förordningen) måste upprätta sina

koncernredovisningar i enlighet med de redovisningsstandarder som ges ut av IASB, tillsattes från svenskt håll den så kallade IAS-utredningen. Anledningen till detta var att förordningen medgav att även företag som inte direkt omfattas av denna skall kunna upprätta års- och koncernredovisning i enlighet med IAS-standarder om detta medges i nationell lagstiftning. IAS-utredningens syfte var sålunda att utreda om och i vilken mån IASB:s standarder skulle implementeras direkt i svensk lagstiftning.

Utredningens arbete utmynnande slutligen i SOU 2003:71. SOU:n föreslog att samtliga redovisningsskyldiga företag skall ges möjlighet att fullt ut upprätta sina redovisningshandlingar i enlighet med IAS. Detta skulle enligt utredningen innebära att större delen av årsredovisningslagen bestämmelser, och därmed även tillämpandet god redovisningssed, skulle upphöra att gälla för de företag som väljer att övergå till IAS. Utredningen föreslog vidare även att möjligheterna att tillämpa IAS redovisningsprinciper, till exempel värdering till verkligt värde, inom ramen för årsredovisningslagen väsentligt skulle förbättras för de företag som även fortsättningsvis väljer att tillämpa denna lag, och därmed även god redovisningssed. Utredningen förespråkar sålunda att två parallella regelsystem skall begagnas; det första är tillämpning av IAS fullt ut och det andra är således en fortsatt tillämpning av årsredovisningslagen och god redovisningssed men med större eller mindre inslag av IAS. Då IAS i första hand avser att lämna information till kapitalmarknaderna och inte är utformad för att fungera som beskattningsunderlag, föreslår utredningen vidare att en frikoppling mellan redovisning och beskattning skall genomföras. Hur denna skall utformas och vilka effekter den kan ge upphov till tar dock inte utredningen ställning till. Till följd av de förslag som lämnats anser utredningen att BFN bör tilldelas ökade resurser för att utveckla god redovisningssed för de företag som väljer att även fortsättningsvis tillämpa årsredovisningslagen. Tillförandet av ökade resurser anges vara en direkt nödvändighet, då de föreslagna möjligheterna till en ökad användning av IAS inom ramen för årsredovisningslagen och god redovisning medför att den redan omfattande normgivningen inom svensk redovisning ytterligare kommer att växa. Utredningen anger vidare att en möjlighet är att, efter det att nödvändiga ändringar i grundlagarna gjorts, tilldela BFN befogenhet att utföra juridiskt bindande föreskrifter.

I regeringens efterföljande proposition (2004/05:25) ansågs förvisso att det kunde vara av värde, inte minst sett ur ett jämförbarhetsperspektiv, att låta samtliga redovisningsskyldiga tillämpa IAS fullt ut men att detta ändock inte borde medges i den utsträckning som IAS-

utredningen föreslagit. Proposition anser därför att både onoterade och noterade företag även fortsättningsvis skall upprätta sina årsredovisningar enligt årsredovisningslagen och god redovisningssed. Det ges samtidigt möjlighet för de onoterade företagen att upprätta koncernredovisning i enlighet med IAS. Årsredovisningslagen föreslås därtill ändras i vissa delar så att det inom ramen för denna lag ges större möjligheter att upprätta årsredovisning enligt IAS. Enligt propositionen innebär detta framförallt att fastigheter och biologiska tillgångar likväl som andra materiella och immateriella tillgångar skall tillåtas att redovisas till verkligt värde. Regeringen motiverar sin från SOU:n skiljaktiga mening med att det ur beskattningssynpunkt vore olämpligt att årsredovisningar till fullo upprättas enligt IAS då svenska statens möjligheter påverka dessa standarders innehåll, och därmed de konsekvenser dessa får ur beskattningssynpunkt, är starkt begränsade. Regeringen finner därför att den starka svenska koppling som finns mellan redovisning och beskattning i dagsläget inte medger en fullständig övergång till IAS, vilka syftar till förse investerare med information och inte är utformade med nationella skattebestämmelser i åtanke. Därtill anför regeringen att nyttan och behovet för onoterade företag, vars redovisningar inte vänder sig till kapitalmarknaderna, att kunna upprätta årsredovisningar enligt IAS kan ifrågasättas. För dessa företag skulle det snarare innebära en onödig och omotiverad arbetsbelastning att behöva upprätta årsredovisningar som är avsedda för kapitalmarknaden i beaktande av de väsentligt mer omfattande krav som IAS ställer på bifogandet av kompletterande tilläggsinformation till resultat- och balansräkning jämfört med årsredovisningslagen. I propositionen tillägger dock regeringen att sambandet redovisning-beskattning återigen bör utredas. Detta för att det närmare skall kunna klargöras vilka skattemässiga effekter som en utökad användning av IAS kan medföra och hur den tidigare anförda problematiken och dess konsekvenser skulle kunna undvikas, eller i vart fall begränsas. Propositionen tar inte heller ställning till om BFN bör ges möjlighet att utfärda juridiskt bindande föreskrifter, utan anger bara att detta kan komma att bli aktuellt men först efter närmare utredningar angående nödvändigheten av detta.

Riksdagen valde i december 2004 att anta regeringens lagförslag utan erinran (www.riksdagen.se, 2005-01-03)

6.8 Sammanfattning

God redovisningssed instiftades som rättsligt begrepp i och med ikraftträdandet av 1976 års bokföringslag. I lagens förarbeten fastslogs att god redovisningssed borde fastställas mot bakgrund av en faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets av

bokföringsskyldiga men att även uttalanden och rekommendationer från organ som BFN, FAR (senare RR) borde tillmätas betydelse. Liknade formuleringar angående innebörden av god redovisningssed har sedermera använts i de förarbeten som utarbetas i samband med 1995 års årsredovisningslag och 1999 års bokföringslag.

Hur den i förarbetena gjorda definitionen av god redovisningssed skall tolkas, med avseende på om tyngdpunkten skall läggas på faktiskt förekommande praxis eller om på den normgivning som sker genom BFN och RR:s försorg skall tillmätas störst betydelse, har varit och är föremål för debatt. Auktoritativa förespråkare för båda synsätten går att finna.

Från och med årsskiftet 2004/2005 kommer samtliga svenska marknadsnoterade företag vara tvungna att upprätta sina koncernredovisningar enligt IAS. Årsredovisningslagen och god redovisningssed kommer därmed inte att vara tillämplig för dessa vid upprättandet av koncernredovisning. Även onoterade företag kommer att ges möjlighet att från årsskiftet upprätta koncernredovisningar enligt IAS. Årsredovisningar kommer dock även fortsättningsvis att upprättas enligt årsredovisningslagen och god redovisningssed men möjligheterna till värdering av tillgångar till verkligt värde kommer att utökas inom ramen för denna lag. En fullständig övergång till IAS ansågs inte vara genomförbar utan närmare utredning av hur sambandet mellan redovisning och beskattning skulle komma att påverkas. Därtill ansågs att behovet för onoterade företag att upprätta omfattande redovisningar avsedda för de internationella kapitalmarknaderna vara av begränsat värde och innebära en alltför krävande arbetsbelastning för dessa företag.

7. Intervjusammanställning

Kapitlet inleds med en kort presentation av de fem respondenterna. Därpå följer en intervjusammanställning, vilken är uppdelad i fem punkter och efter respondent

7.1 Presentation av respondenterna

Anders Bengtsson är sedan 2001 kanslichef vid BFN. Han har tidigare varit verksam som hovrättsassessor och föredragande vid Regeringsrätten och BFN.

Arne Gunnarsson arbetar sedan 1984 på KPMG och har varit auktoriserad revisor sedan 1988. Han har innan dess arbetat med revisionsfrågor vid dåvarande Riksskatteverket i fem år .

Sten-Eric Ingblad är sedan sin pensionering för fem år sedan vetenskaplig ledare vid Högskolan i Borås. Han har tidigare arbetat som lektor i redovisning vid Handelshögskolan i Göteborg. Han har även parallellt med detta varit verksam som redovisningsexpert vid Öhrlings PriceWaterhouse och vid RR.

Klas Innerstedt har sedan 1995 arbetat vid Skatteverkets rättsenhet som utredare och processförare. Han har även tjänstgjort som domare vid Kammarrätten i Stockholm och som föreläsare i företagsrätt vid Uppsala och Lunds universitet.

Respondent Z har arbetat på revisionsbyrå sedan 1995 och varit auktoriserad revisor sedan 2001.

7.2 Innebörden av god redovisningssed

Bengtsson tycker att förarbetena till nu gällande redovisningslagar beskriver innebörden av god redovisningssed och vilka ”delar” den består av på ett bra sätt. Denne anger sålunda med utgångspunkt i dessa att han anser god redovisningssed utgörs av lagar, primärt redovisningslagarna men även exempelvis aktiebolagslagen, rekommendationer från normgivande organ såsom BFN och RR och faktiskt förekommande redovisningspraxis. I anslutning till detta framhåller han dock även att det i sista hand domstolarna är som har att ta ställning till och avgöra innebörden av god redovisningssed.

Gunnarsson menar att god redovisningssed bestäms utifrån BFN och RR:s allmänna råd och rekommendationer, vilka han i praktiken anser skall betraktas som juridiskt bindande för de redovisningsskyldiga. Vid sidan av dessa påtalar han även att redovisningslagarna och för dem annan relevant lagstiftning, i första hand associationsrätten, skall beaktas vid bestämmandet av vad som är god redovisningssed.

Ingblad menar att det som kommer till uttryck i förarbetena till 1976 års bokföringslag beskriver innebörden av god redovisningssed på ett nöjaktigt sätt, det vill säga att det jämte förekomsten av lagar skall röra sig om en ”faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets av redovisningsskyldiga”. Då den rättsliga standarden god redovisningssed bygger på sedvanerätten anser han inte heller att det finns någon anledning att frånga detta stadgande.

Innerstedt anser att då innebörden av god redovisningssed inte är närmare preciserad i själva lagtexten faller det sig naturligt att vända sig till de nyare förarbetena för att få vägledning. Den beskrivning som ges av dessa tycker han fungerar som ett bra avstamp i avgörandet av vad som är god redovisningssed. Denna kan enligt honom därför sägas utgöras av lagar, allmänna råd och rekommendationer från de normgivande organen och den praxis som tillämpas av redovisningsskyldiga. Innerstedt framhåller dock att det är viktigt att vara medveten om att det är till syvende och sist domstolar, såsom Regeringsrätten, Högsta domstolen och i teorin även EG-domstolen, som slutgiltigt har att avgöra vad som är god redovisningssed i det enskilda fallet.

Respondent Z anger att god redovisningssed för honom i första hand utgår från de allmänna råd som ges av BFN för de onoterade företagen respektive de rekommendationer som RR utfärdar för de noterade dito. Med hänvisning till FAR:s redovisningsrekommendationer anger han vidare att god redovisningssed även regleras av redovisningslagstiftningen.

7.3 De normgivande organens betydelse för utformandet av god redovisningssed

Bengtsson vill först och främst framhålla att inget av de normgivande organen såsom BFN och RR har möjlighet att utfärda juridiskt bindande föreskrifter. Detta betyder med andra ord att det står vem som helst fritt att tolka innebörden av vad god redovisningssed är så länge bara tolkningen blir ”rätt” och i sista hand skulle kunna komma att fastställas av en domstol.

Han anser dock att BFN:s roll och betydelse som tongivande normgivare av utformningen av god redovisningssed för de företag som nämnden vänder sig till har ökat betydligt sedan myndigheten inrättades, något som också tydliggörs i redovisningslagarnas förarbeten. Detta beror enligt honom på att faktiskt förekommande praxis inte förmått att ”hänga med” och utvecklas på ett tillfredställande sätt i takt med att den svenska redovisningen blivit alltmer internationell och dynamisk. Därtill råder det oftast ingen samsyn på vad som är att anse som faktiskt förekommande praxis och emellanåt förekommer inte någon praxis överhuvudtaget. Det har därför sett utifrån samhällets behov av en fungerande redovisning varit nödvändigt att genom lag reglera redovisningen i större utsträckning än tidigare och tillmäta de allmänna råd och rekommendationer som ges av BFN och RR större faktisk betydelse. Det faller sig därför naturligt att domstolarna väljer att tillmäta yttranden från BFN en hög dignitet i sin rättstillämpning. BFN är också det enda normgivande organet som själva uttalar och tar ställning till vad det anser är god redovisningssed, något som inte exempelvis RR gör. Faktiskt förekommande praxis vid sidan av de allmänna råden och rekommendationerna har därför i praktiken minskat i betydelse som kompletterande normgivning, även om Bengtsson tror att den ”sista striden” mellan reglering från de normgivande organen och praxis ännu stundar.

Gunnarsson anser att god redovisningssed utgår från BFN och RR och dessas råd, rekommendationer och uttalanden är att betrakta som lagstiftning och därför skall efterlevas. Han anser vidare att denna uppfattning är allmänt vedertagen bland revisorer och redovisningsansvariga. Faktiskt förekommande praxis som eventuellt avviker från vad BFN och RR stadgar upplever han inte som speciellt juridiskt relevant och tror att en sådan knappast heller skulle tillämpas av företagen. Gunnarsson tror inte heller att ”hemsnickrade” redovisningsregler utan förankring hos BFN eller RR längre förekommer i någon större utsträckning. Förekomsten av sådana och deras betydelse var enligt denne självklart stor innan BFN och RR:s stadganden fanns tillgängliga men har minskat i takt med att de sistnämnda ökat till sin numerär och kommit att få ett ökat genomslag bland redovisningsskyldiga.

Ingblad menar att det går att skönja en tyngdpunktsförskjutning från betydelsen av faktiskt förekommande praxis till den normgivning som sker genom BFN:s och RR:s försorg i de förarbeten som ligger till grund för de senaste upplagorna av årsredovisnings- respektive bokföringslagen. Vilken betydelse man skall tillmäta detta anser han dock vara öppet för diskussion eftersom förarbeten strikt juridiskt sett inte är bindande, utan snarare skall ses som

önskemål från dem som utarbetat lagen. De råd och rekommendationer som ges av BFN respektive RR är förvisso praktiskt lämpliga att följa och väl utarbetade men inget av dessa organ har dock möjlighet att utfärda juridiskt bindande föreskrifter. Detta anser Ingblad gör att det är felaktigt och inte juridiskt möjligt att automatiskt sätta likhetstecken mellan dessa och god redovisningssed. BFN och RR kan därför endast beskriva vad de anser är god redovisningssed men denna beskrivning blir god redovisningssed först när företagen väljer att handla i enlighet med den. Då Sverige emellertid är ett litet land upplever han att så gott som alla redovisningsskyldiga väljer att följa och tillämpa de redovisningsmetoder som rekommenderas av BFN och RR.

Innerstedt menar att den kompletterande normgivningen i dagsläget kan anses som både spretig och oprecis. Då inget normgivande organ kan meddela juridiskt bindande föreskrifter är det svårt att de jure fastställa deras dignitet och inbördes rangordning som rättskällor. Det är vidare också svårt att till exempel avgöra just vilken betydelse som branschspecifik praxis skall tillmätas som rättskälla för god redovisningssed. Han anser samtidigt att det är naturligt att normgivare som BFN:s och RR:s faktiska betydelse ökat i takt med att de rekommendationer och allmänna råd som dessa båda ger ut har växt till sitt antal över tiden och på sätt fått större genomslag bland redovisningsskyldiga. Därtill är BFN den statliga myndighet som utpekats som ansvarig för utvecklandet av god redovisningssed och anses därför av domstolar ha en hög dignitet som expertorgan när det gäller yttranden huruvida något är att anse som god redovisningssed eller inte. Angående betydelsen av faktiskt förekommande praxis som kompletterande normgivning anser han att den vikt som denna tillmättes i framförallt de äldre förarbetena, bör tolkas försiktigt i beaktande av att den snabba utveckling som skett inom rättsområdet redovisning från dessa förarbetens tillkomst fram till idag torde sakna motstycke inom andra rättsområden. Den faktiskt förekommande praxisens betydelse som normgivande kan därför inte sägas vara lika framträdande som förr i tiden. Även detta kan enligt Innerstedt ses som en naturlig utveckling i beaktande av att den normgivning som ges av BFN och RR har växt till sin numerär samtidigt som internationell normgivning från exempelvis IASB fått allt större betydelse för den svenska redovisningen.

Respondent Z anser att BFN:s allmänna råd tillmätts i särklass störst betydelse i dennes arbete, vilket i första hand är inriktat mot små och medelstora onoterade företag, vilka oftast är ägarledda. Respondenten anger vidare att det så gott som aldrig görs några direkta avsteg från de allmänna råden och att faktiskt förekommande redovisningspraxis i realiteten är att

densamma som dessa. Detta gäller framförallt för yngre revisorer som så att säga är ”uppväxta” med BFN:s allmänna råd och upplever det som självklart att tillämpa dessa. Den främsta anledningen till detta tror Z vidare är att granskningen av och reglerna för revisorernas arbete har blivit hårdare och mer omfattande, både internt inom revisionsbyråerna men även genom den tillsyn som till exempel Revisorsnämnden utövar. Att då avvika från vad BFN stadgar görs enbart om det upplevs som absolut nödvändigt och då med mycket stor försiktighet. Då han endast i begränsad omfattning arbetat med större företag anser han sig inte med säkerhet kunna uttala sig om ”tyngden” av RR:s rekommendationer för dessa. Han tror dock att situationen är liknande den som för de små och medelstora företagen, avsteg från allmänt accepterade rekommendationer görs endast om det är särskilt påkallat och då i iakttagande av stor försiktighet.

7.4 Förekomsten och betydelsen av branschspecifik praxis

Bengtsson anser att vilken bransch ett företag tillhör som huvudregel kan bestämmas utifrån vilket bransch- eller intresseförening det aktuella företaget är eller har möjlighet att vara medlem i. Han menar vidare att branschspecifik praxis givetvis kan existera inom ramen för redovisningslagarna och god redovisningssed, och är tillämpbar så länge den är i överensstämmelse med dessa. Denne framhåller dock att det oftast inte finns någon enhetlig syn på redovisning inom många branscher, vilket medför att det sällan utarbetas några gemensamma branschspecifika rekommendationer. Därtill saknar de flesta företag och branschorganisationer ofta resurser att kunna ta fram och kontinuerligt uppdatera några utförligare rekommendationer, utan dessa får mer karaktären av punktvisa nedslag rörande enstaka frågor. Han tror vidare branschspecifik praxis är viktigare för de större företagen som är internationellt verksamma för att dessa snabbt skall kunna anpassa sig efter och ta till sig internationella normer. De stora företagen har därtill ofta de ekonomiska och kunskapsmässiga resurser som krävs för att gemensamt kunna utveckla en kvalitativt nöjbar branschspecifik redovisning.

Gunnarsson anger att det som han uppfattar som en specifik bransch främst avgörs med hjälp vilken branschorganisation som företaget tillhör. Om företaget inte tillhör en sådan får branschtillhörigheten istället avgöras på grundval av till exempel vilken verksamhet som bedrivs av detta. Gunnarsson uppger att han skulle tillmäta en branschspecifik praxis stor betydelse om denna upplevdes som bättre anpassad efter en bransch särförhållanden än en mer generellt utformad redovisningspraxis. Vilken betydelse han anser att en branschspecifik

praxis skall tillmätas anser han därför vara avhängigt av hur pass ”unika” förhållandena inom en bransch är, något som givetvis kan vara svårt att bedöma. Gunnarsson uppger att han emellertid inte träffar på branschspecifik redovisningspraxis i någon nämnvärd utsträckning i sitt dagliga arbete. Dessa var av naturliga skäl mer frekvent förekommande innan tillkomsten av årsredovisningslagen och den utförliga reglering som ges av BFN och RR. Inom ett fåtal branscher, exempelvis bygg- och fastighetsbranschen, förekommer av respektive branschorganisation utarbetade redovisningsrekommendationer. Dessa reglerar med utgångspunkt ifrån av BFN och RR avgivna stadganden hur för dessa branscher speciella redovisningsspörsmål kan lösas. Dessa branschrekommendationer skall dock enligt Gunnarsson främst ses som tolkningar av befintliga stadganden från BFN och RR och inte som från dessa fristående eller avvikande regleringar. Han tror vidare att en branschrekommendation som inte håller sig inom ramen för och är förenlig med de allmänna råden och rekommendationerna som dessa organ utarbetar, skulle få någon legitimitet eller tillämpas. Gunnarsson anger att han själv föga sannolikt skulle tillämpa en sådan. En bransch möjligheter att påverka de redovisningsnormer som utarbetas anser han vidare främst låter sig göras genom att branschorganisationerna fungerar som remissinstanser. Han upplever inte heller att det för de flesta branscher finns erforderliga ekonomiska incitament eller konsensus för att utarbeta egna branschrekommendationer då en sådan knappast i praktiken skulle förmå påverka det redovisade resultatet i någon större utsträckning. Den faktiska nyttan av att ha branschspecifika rekommendationer är därför sett ur de utomstående intressenternas perspektiv ofta begränsad. Därtill anser han att man skall ha åminnelse att det kräver tillgång till en omfattande redovisningskompetens för att kunna utarbeta redovisningsrekommendationer, något som de flesta branschorganisationer eller företag inte själva besitter.

Ingblad menar att bestämmandet av ett företags branschtillhörighet med fördel kan göras utifrån vilken branschorganisation detta är medlem av. Det kan även bli aktuellt att ställning till branschtillhörighet utifrån vilka produkter företaget tillhandahåller och/eller vilken typ av verksamhet som bedrivs. Ingblad anser vidare att en förekommande branschspecifik praxis skall och måste tillmätas betydelse förutsatt att den är förenlig med god redovisningssed, vilket också är något som ges uttryck för i förarbetena. Det är dock ofta svårt att finna och beskriva förekomsten och innebörden av enhetlig branschpraxis. Brist på ekonomiska incitament, till exempel ur skattesynpunkt, kombinerat med otillräcklig kunskap gör även att utvecklandet av branschpraxis inte tilldrar sig något större intresse bland företagen och deras

branschorganisationer. Därtill kan även förhållandena inom en bransch skifta så pass mycket att det inte går eller upplevs som intressant att utveckla och tala om förekomsten av enhetlig standard. Om en branschspecifik praxis är överensstämmande med god redovisningssed får enligt Ingblad avgöras utifrån om det finns särskilda egenskaper hos en bransch som en mer generellt utformad redovisning inte förmår fånga. Förutsatt att det föreligger sådana särskilda egenskaper torde det kunna vara acceptabelt att ett avvikande görs från en mer generellt utarbetad god redovisningssed som är tillämplig för andra branscher och företag. Ingblad menar vidare att om förekomsten av branschspecifik praxis skulle prövas i domstol är det troligt att bedömningen av huruvida den överensstämmer med god redovisningssed eller inte skulle ta sin utgångspunkt i vad som uttrycks av BFN:s och RR:s allmänna råd och rekommendationer. Han vill dock framhålla att en branschspecifik praxis som avviker från dessa inte per automatik är att anse som stridande mot god redovisningssed.

Innerstedt framhåller att branschspecifik praxis som är överensstämmande med god redovisningssed måste betraktas som fullt juridiskt acceptabel och måste tillmätas större betydelse än ett allmänt formulerat råd om den förra är bättre lämpad för fånga upp en egenskap som är särskilt påtaglig och betydelsefull i den enskilda branschen. Den stora svårigheten vad gäller branschspecifik praxis är emellertid att praktiskt fastställa huruvida det överhuvudtaget föreligger en sådan och hur den i sådana fall är utformad. Därtill uppstår även frågan vad som avses med bransch och hur det skall kunna avgöras vilka företag som innefattas i denna. Han anser att branschtillhörighet förvisso oftast kan fastställas utifrån förekomsten av branschorganisationer. Gränsdragningsproblem kan dock uppkomma, vilket gör att det kan bli nödvändigt att se till verksamhetsmässiga och ekonomiska faktorer för att bedöma vilken typ av bransch som ligger för handen. Byggingustriförbundets branschrekommendationer är det enda exemplet på dokumenterad branschpraxis som han direkt kan erinra sig. Om frågan skulle uppkomma i en domstol anser han därför det är troligt att BFN skulle tillfrågas för uttala att sig om en branschspecifik praxis föreligger och huruvida denna är överensstämmelse med god redovisningssed.

Respondent Z anser att branschtillhörighet styrs och bestäms av vilken bransch- eller annan intresseorganisation som företaget tillhör. Respondent Z upplever att förekomsten av branschspecifik redovisningspraxis är mycket sällsynt. Under sina tio år i revisionsbranschen kan inte erinra sig att någonsin stött på eller själv använt sig av en sådan. Han tror dock att dessa var mer vanligt förekommande förr, när antalet redovisningsrekommendationer från

BFN och RR var mindre utförliga och omfattande till sitt antal. Han anser vidare att det knappast finns något större intresse från eller ekonomiskt incitament för företag och branschorganisationer att utarbeta egna branschrekommendationer. För de flesta onoterade företag är det inte heller möjligt att påverka det redovisade resultatet i en sådan utsträckning att branschrekommendationer upplevs som nödvändiga och berättigade. Om Respondent Z i sitt arbete skulle komma i kontakt med en branschrekommendation, anger denne att han självklart skulle vara yrkesmässigt intresserad av en sådan och kritiskt granska den för att se om den skulle kunna innebära att redovisningen blev mer rättvisande för den aktuella branschen. Han ställer sig dock tveksam till om han skulle välja att tillämpa en branschrekommendation som står i alltför bjärt kontrast till den normgivning som ges BFN och RR. Detta skulle knappast heller förordas av kollegor och byråns jurister. För att en branschrekommendation skall kunna vinna något vidare erkännande hos revisorer och redovisningsansvariga som överensstämmande med god redovisningssed menar respondent Z att det därför är nödvändigt den i vart fall tar sin utgångspunkt i förekommande stadganden från de ”stora” normgivande organen.

7.5 Branschspecifik praxis och kopplingen mellan redovisning och beskattning

Bengtsson anger att han inte direkt tror att kopplingen mellan redovisning och beskattning påverkar förekomsten av branschspecifik praxis då redovisningen knappast skulle mindre omfattande eller avancerad för små och medelstora företag. Han menar vidare att en frikoppling mellan redovisning och beskattning i första hand skulle påverka redovisningen för de större och noterade företagen. Han tror dock inte att de faktiska effekterna en frikoppling inte skulle vara så stora jämfört med de i dagsläget rådande förhållandena, vare sig vad gäller redovisningen i allmänhet eller förekomsten av branschspecifik praxis i synnerhet. Stora företag har redan goda möjligheter att tillämpa IAS i sina koncernredovisningar och kommer att göra det fullt ut vid årsskiftet. Behovet av frikoppling för de företag som BFN huvudsakligen vänder sig till är enligt Bengtsson markant mindre eftersom dessa ytterst sällan vänder sig till kapitalmarknaderna för finansiering, utan istället ofta har just Skatteverket som enda och mest betydelsefulla utomstående intressent.

Gunnarsson anser att det starka sambandet mellan redovisning och beskattning knappast påverkar förekomsten eller behovet av branschspecifik praxis i någon större utsträckning. En frikoppling skulle i första hand vara en fördel för de stora noterade företagen som vänder sig till de internationella kapitalmarknaderna, vilka då skulle kunna upprätta redovisningar som

till fullo är riktade just till investerare. Redovisningen för mindre ägarledda företag är oftast av intresse främst för Skatteverket, varmed han inte tror att skillnaderna skulle bli lika omfattande för dessa, varken i positiv eller i negativ riktning. Andra utomstående intressenter i dessa företag, exempelvis banker, har ofta möjlighet att erhålla kompletterande ekonomiskt information direkt från ägarna. Gunnarsson är dock av meningen att en frikoppling vore principiellt viktig eftersom redovisningen kvalitativt skulle utvecklas bättre om den undslipper den direkta och indirekta styrning som sker från Skatteverkets sida, vilket av naturliga skäl uppmärksammar skattemässiga överväganden framför redovisningsmässiga dito vid sin tolkning av vad som är god redovisningssed inom det så kallade kopplade området.

Ingblad tror att en frikoppling inte skulle innebära någon större skillnad för uppkomsten och förekomsten av branschspecifik praxis. Kopplingen kan därtill fungera som ett ekonomiskt incitament för utvecklandet av branschspecifik praxis för att kunna påverka det beskattningsbara resultatet. Han anser dock att en frikoppling vore av godo eftersom Skatteverkets möjligheter att påverka och utforma god redovisningssed inte alltid är önskvärda eller lämpliga sett ur ett rent redovisningsmässigt perspektiv, utan tenderar att hämma en god utvecklingen av redovisningen.

Innerstedt tror inte att det rådande sambandet i sig har inflytande på förekomsten av eller företagens behov av branschspecifik praxis. En frikoppling skulle dock kunna innebära att framförallt de större företagen skulle ges bättre möjligheter att mer effektivt kunna anpassa sin redovisning till de krav som deras ofta internationella ekonomiska omgivning ställer på dem. Effekterna på de mindre företagen som inte är internationellt verksamma tror han dock inte skulle bli påtagliga och betydelsefulla. Skattemyndigheterna är ofta den viktigaste intressenten i många mindre företag och dessas redovisning är därför främst avsedda just för dessa. Innerstedt tror emellertid att en frikoppling skulle vara principiellt önskvärd då redovisningen i och med en sådan skulle utvecklas separat och oberoende från skattelagstiftning. En ”renodlad” redovisningsrätt skulle därför verka generellt kvalitetshöjande på redovisningsutvecklingen men som sagt knappast inverka på en speciell bransch upplevda behov av att tillämpa en ”egen” praxis.

Respondent Z anser i likhet med övriga respondenter att en frikoppling inte skulle få några större, varken positiva eller negativa, effekter för den praktiska redovisningen eller förekomsten av branschspecifik praxis. Han har också svårt att se att det nu rådande sambandet inverkar i någon större omfattning på förekomsten av sådan praxis. För de flesta företag är Skatteverket den främsta intressenten, varmed dessa företags redovisning automatiskt ändå kommer att styras av skattemässiga överväganden. Därtill bör det enligt respondent Z ha i åtanke att det ekonomiska resultatet i de flesta små och medelstora onoterade företag knappast går att påverka så mycket ändå, emedan beloppen är för små för att motivera någon mer omfattande strategi avseende bokslutsdispositioner eller användandet av branschspecifik redovisning för att kunna påverka det beskattningsbara resultatet. Därtill anser Z att redovisning i sig knappast skulle bli mindre tekniskt komplicerad, varmed mindre företag ändå inte skulle ha tillräcklig kompetens för att utveckla egen praxis. För stora och noterade företag tror han emellertid att en frikoppling skulle kunna få större betydelse då redovisningen i dessa företag är mer betydelsefull som ett instrument för att attrahera kapitalplacerare och därmed blir mindre skattefokuserad än jämfört med den för de mindre företagen. En redovisning som inte upprättas i beaktande av skattemässiga överväganden kan då bättre tillgodose just investerarnas behov av ekonomisk information.

7.6 Branschspecifik praxis och god redovisningssed i framtiden

Bengtsson anser att den nuvarande ordningen avseende den kompletterande är behäftad med vissa brister, speciellt vad gäller uppkomsten av det redovisningsmässiga ”gap” som uppstår mellan små och medelstora kontra stora, internationellt verkande företag. Han tycker exempelvis att det är olyckligt att redovisningsprinciper som är avsedda för stora noterade företag tenderar att ”spilla över” på de mindre och onoterade företagen. Att de stora företagen, och den redovisningen dessa tillämpar, drar de små och medelstora efter sig är inte bra såtillvida att redovisningen för de två sistnämnda tenderar att bli omotiverat omfattande och betungande för dessa. De mindre företagen är i första hand betjänta av stabila regler som är konsekventa och förutsebara och utformade efter dessas faktiska redovisningsbehov. Bengtsson tycker också att den oklara ansvarsfördelning som i dag finns vad gäller förhållandet mellan lagreglering och den kompletterande normgivningen kan ge upphov till många praktiska bedömningssvårigheter för de redovisningsskyldiga. I framtiden skulle denne därför vilja se en tydligare uppdelning mellan olika storleksmässiga typer företag och en mer utförlig reglering i lag, i vart fall för de mindre företagen. Bengtsson framhåller dock att han i dagsläget torde vara ganska ensam om den sistnämnda uppfattningen. Det kan dock enligt

honom ändå motiveras med att en tillfredställande utveckling av redovisningen för de små och medelstora företagen knappast kommer att kunna komma till stånd genom praxis i beaktande av den snabba utveckling som sker inom redovisningsområdet. I takt med att redovisningsregleringen kommer att bli mer detaljreglerad både genom nationell och överstatlig lag likväl som genom den normgivning som ges av BFN tror Bengtsson också att utrymmet för och behovet av branschspecifik praxis inte kommer att bli speciellt stort.

Gunnarsson upplever att den nuvarande redovisningssystematiken fungerar relativt tillfredställande. På sikt anser han dock att det är nödvändigt att göra en större åtskillnad mellan noterade och onoterade företag, då det knappast är en framkomlig väg att alla företag skall tillämpa redovisningsregler som är avsedda för kapitalmarknadens behov. Han tror även att detta kommer leda till att begreppet god redovisningssed kommer att försvinna helt ur den nationella lagstiftningen. Redan i dagsläget anser han att begreppet kan ses som en "kvarleva" från äldre lagstiftning i beaktande av att den största delen av de redovisningsnormer som tillämpas i praktiken ges av organ som BFN, RR och IASB. Gunnarsson tror även redovisningen in spe kommer att bli mer detaljreglerad enligt amerikansk modell för både onoterade och noterade företag. För de förstnämnda kommer BFN bli helt tongivande och troligtvis ges möjligheter att utforma juridiskt bindande föreskrifter, medan IASB genom EU kommer att styra utvecklingen för de sistnämnda. En ökad detaljreglering tror han också är nödvändig för att säkerställa att redovisningen kan utveckla på ett effektivt sätt och undgå den utvecklingsmässiga apati som emellanåt kunde präglade den svenska utvecklingen innan tillkomsten av nya redovisningslagar och en ökad normgivning genom BFN och RR:s försorg. Uppkomsten av branschspecifik praxis genom exempelvis branschorganisationers försorg tror han inte kommer att vara möjlig i framtiden i beaktande av att detaljstyrda regleringar gör sig allt mer gällande. Branschorganisationer kommer istället att få fungera som remissinstanser vid utarbetandet av nya standarder och uppdatering av befintliga dito.

Ingblad tror att termen god redovisning på sikt helt kommer att försvinna som rättslig standard i takt med att redovisningen kommer att bli både mer detaljreglerad i lag och internationell till sin prägel. De noterade företagen kommer att följa internationella redovisningsregler som IAS i ännu större utsträckning än vad som medges i dagsläget. För de onoterade företagen kommer BFN att spela en dominerande roll som tillsynsmyndighet och antagligen ges större befogenhet än vad myndigheten besitter för närvarande. Han anser vidare att en större åtskillnad mellan olika stora företag måste göras eftersom en

internationalisering av redovisningen går i riktning mot att göra upprättandet av redovisningen omotiverat betungande och innehållsmässigt omfattande för de företag som inte vänder sig till internationella investerare. Ingblad tror också att branschspecifik praxis i framtiden kommer att ges genom att exempelvis IASB eller BFN utarbetar speciella branschrekommendationer som komplement till sina mer generella standarder. Att branschorganisationer och liknande utarbetar egna branschrekommendationer tror han dock inte kommer att ske i framtiden, utan dessa får istället fungera som remissinstanser till BFN och IASB.

Innerstedt anser att den nuvarande ordningen inte är ett helt lyckad potpurri av reglering genom lag och kompletterande normgivning med otydlig juridisk ansvarsfördelning dem emellan. Han tror vidare att framtidens redovisning kommer att bli mer detaljreglerad i lag. Något som inte är uteslutande av godo emedan ett visst utrymme för tolkning och utveckling genom praxis alltid är nödvändigt i och med redovisningen ständigt måste utvecklas i takt med sin ekonomiska omvärld för att kunna fungera effektivt. Han anser vidare att en tydligare åtskillnad som bättre förmår att uppmärksamma de redovisningsmässiga skillnaderna måste göras mellan de stora företagen och de mindre. En sådan uppdelning och kategorisering skulle exempelvis kunna baseras på omsättning. Vad gäller normgivningen för de mindre företagen torde denna in spe till fullo kunna ske genom BFN:s försorg, då denna typ av företag behöver en tydlig normgivning anpassad efter deras faktiska behov. En mer detaljerad normgivning kommer enligt honom också innebära att ramarna för utvecklandet av branschspecifik praxis minskar.

Respondent Z anser skillnaderna mellan stora och små företag kommer att öka än mer i framtiden. Redan i dagsläget är denna skillnad påtagligt mer markant än när han började arbeta inom revisionsbranschen för cirka 10 år sedan. För att redovisningen inte skall innebära en ogörlig administration för de företag som inte verkar internationellt eller endast gör det i begränsad utsträckning, tror Z därför att redovisningen framgent kommer att bli både mer juridiskt regelstyrd och uppdelad efter företagens storlek än vad den är för närvarande. Han ser denna utveckling som önskvärd eftersom detta medför att regelverket blir mer konsekvent och lättare att följa, särskilt för de företag som inte har behov av att fullt ut tillämpa internationella redovisningsstandarder som IAS. En naturlig utveckling i beaktande av detta är att BFN tilldelas det övergripande juridiska huvudansvaret för utvecklingen av denna redovisning. I likhet med övriga respondenter tror han inte att utvecklandet av branschspecifik

praxis genom företagens egen eller deras branschorganisationers försorg kommer ges något större utrymme i beaktande av att normgivningen blir mer detaljerad och juridiskt bindande.

DEL IV

Analys och slutsatser

8. Analys

I detta kapitel redogörs för uppsatsens analys. Kapitlet består innehållsmässigt av tre delar, vilka grundar sig på uppsatsens problemformuleringar. Närmare redogörelse för vad som avhandlas under respektive del kommer att inledningsvis göras under respektive dels ingress.

Analysdel I

Branschspecifik praxis betydelse som rättskälla och god redovisningssed ur ett juridiskt perspektiv

Inledningsvis kommer att fastläggas vilken kategori av rättskälla som branschspecifik praxis kan sägas tillhöra. Därpå kommer att med utgångspunkt i allmänt vedertagen rättskällevärdelse analyseras vilken betydelse som branschspecifik praxis bör tillmätas som rättskälla i förhållande till övrigt förekommande rättskällor inom redovisningsrätten. Efter detta kommer att analyseras under vilka förutsättningar branschspecifik praxis bör tillmätas denna betydelse och kunna anses som förenlig med god redovisningssed. Avslutningsvis kommer den sparsamma faktiska förekomsten av branschspecifik praxis att uppmärksammas.

8.1 Vilken typ av rättskälla är branschspecifik praxis

Som framkommit under avsnitt 3.3.4 anser Lehrberg att med begreppet praxis avses vanligen inom den rättsvetenskapliga litteraturen förekomsten av en sedvänja. I enlighet med detta kan det knappast ses som kontroversiellt att sålunda kategorisera branschspecifik praxis som i första hand hemmahörande under rättskällan sedvanerätt (som också framkommit framhåller Lehrberg och Hellner att förekomsten av sedvänja inte per automatik konstituerar förekomsten av sedvanerätt, innebörden och betydelsen av detta kommer emellertid att redogöras för längre fram i analysen).

Med branschspecifik praxis torde dock även kunna avses de råd och rekommendationer i redovisningsspörsmål som exempelvis branschorganisationer tillhandahåller sina medlemmar, varmed branschspecifik praxis alltså även kan kategoriseras in under rättskällan ”bland jurister och andra experter företrädade åsikter” (fortsättningsvis benämnd bland experter företrädade åsikter). Rent begreppsmässigt torde det emellertid förvisso vara fel att säga att dessa råd och rekommendationer de facto utgör en praxis. Dessa får väl snarare anses som

förslag till hur en branschspecifik praxis kan utformas och blir en del av denna när, och om, de brukas av företagen i den aktuella branschen.

Uppdelandet av branschspecifik praxis i de två olika kategorierna av rättskällorna är därför nödvändig att göra för att i den fortsatta analysen kunna klargöra vilken betydelse som branschspecifik praxis bör tillmätas beroende på om den faktiskt tillämpas i den aktuella branschen eller om den är ett förslag på tillämpning från exempelvis en branschorganisation.

8.2 Branschspecifik praxis som en del av god redovisningssed

Som framgått under beskrivningen av sedvänjor i referensramen har en sedvänja, och därmed en branschspecifik praxis, enligt Lehrberg och Hellner ingen självständig juridisk auktoritet utan måste tillerkännas sådan av någon av överordnade rättskällorna, såsom bestämmelser i lag, förarbeten och rättspraxis, för att själv kunna fungera som en dylik. Samma ”erkännande” måste vidare enligt dessa författare även ske för att bland experter företrädda åsikter skall kunna tillmätas betydelse som rättskälla.

Som framgår av redovisningslagarna kan sedvänjor och bland experter företrädda uppfattningar tillerkännas en potentiell ställning som rättskälla genom hänvisning till god redovisningssed som utfyllnad till övriga bestämmelser i lagarna. Vad som inbegrips i denna goda redovisningssed preciseras förvisso inte närmare i själva lagtexten. Som dock framgår av förarbetena, det vill säga i första hand propositionerna 1975:104, 1995/96:10 samt 1998/99:130, avses med begreppet en faktiskt förekommande praxis bland redovisningsskyldiga. Av samma propositioner framgår även att bland experter företrädda uppfattningar i form av rekommendationer etcetera från normgivande organ och annan expertis bör beaktas i avgörandet av vad som är att anse som god redovisningssed, vilket sålunda är att betrakta som att även denna typ av rättskälla tillerkänns en juridisk betydelse inom redovisningsrätten.

Att just branschspecifik praxis och uttalanden från branschorganisationer kan fungera som god redovisningssed och rättskälla framgår som läsaren gjorts uppmärksam på i inledningen klart av proposition 1975:104. Även i den senare proposition 1995/96:10 klargörs som framgått under kapitel 6 uttryckligen att branschspecifik praxis kan fungera som rättskälla i samband med diskussion om den innebördsmässiga skillnaden mellan begreppen god redovisningssed respektive rättvisande bild. Varken branschspecifik praxis eller uttalanden

från branschorganisationer i redovisningsfrågor uppmärksammas förvisso explicit i proposition 1998/99:130:s redogörelse för innebörden av god redovisningssed, å andra sidan framställer denna redogörelse inget som uttryckligen motsäger att branschspecifik praxis och/eller uttalanden från branschorganisationer skulle kunna utgöra rättskällor. Med hänsyn taget till att även samtliga respondenter klart ger uttryck för att de anser att branschspecifik praxis och branschrekommendationer kan fungera som rättskälla och ge uttryck för god redovisningssed, finns det sålunda knappast något skäl att anta den sistnämnda propositionen skall ses som ett avsteg från vad som getts uttryck för i tidigare förarbeten angående branschspecifik praxis respektive branschrekommendationers möjligheter att utgöra rättskällor och kunna anses som varande förenliga med god redovisningssed.

I beaktande av ovan får det således betraktas som klarlagt att branschspecifik praxis likväl som rekommendationer och uttalanden från branschorganisationer och dylika räknas och tillerkänns en juridisk betydelse som rättskällor inom redovisningsrätten. Vilken betydelse som dessa rättskällor skall tillerkännas och under vilka förutsättningar de skall göra det kommer att utförligare analyseras i nästkommande två avsnitt.

8.3 Branschspecifik praxis betydelse av rättskälla sett utifrån allmänt vedertagen rättskällelära

I enlighet med den allmänt vedertagna rättskälla såsom den beskrivs av Lehrberg, Strömholm, Hellner och Peczenik låter sig följande rättskällehierarki uppställas för att tjäna som utgångspunkt för en vidare analys av de olika rättskällornas betydelse inom redovisningsrätten:

- Lagbestämmelser som kommer till uttryck i redovisningslagarna, såsom bokföringslagen och årsredovisningslagen, vilka ovillkorligen skall beaktas av en domstol i dess rättstillämpning. Bland dessa lagbestämmelser kan bland annat nämnas god redovisningssed, försiktighetsprincipen och principen om historiska anskaffningsvärden (med reservation för de möjligheter som ges för värdering till verkligt värde inom ramen för årsredovisningslagen). Till denna rättskälla kan även räknas den överstatliga lagstiftningen inom redovisningsområdet, exempelvis IAS-förordningen avseende noterade moderföretags koncernredovisningar.

- Förarbeten till redovisningslagarna vilka bör beaktas, exempelvis proposition 2004/05:25, 1998/99:130, 1995/96:10 etcetera.
- Rättspraxis som till exempel RÅ 1999 ref. 32 och de övriga rättsfall som nämns av Westermark, vilka även de bör beaktas.
- Sedvanerätt i form av faktiskt förekommande redovisningspraxis bland de redovisningsskyldiga inom exempelvis en bransch. Även denna rättskälla bör som framkommit under kapitel 3 beaktas, förutsatt att så medges i någon av de tre ovanstående rättskällorna.
- Bland experter företrädna uppfattningar, till vilket kan räknas båda organisationer såsom BFN, RR och branschorganisationer likväl som enskilda individer i form av jurister, revisorer och andra kunniga. Denna typ av rättskälla får beaktas. För att så skall kunna ske krävs precis som var fallet med sedvanerätten att detta medges av någon av de tre förstnämnda rättskällorna.

Uppställningen ovan kan alltså ses som en slags a priori modell för hur den redovisningsrättsliga rättskällehierarkin kan gestaltas sett utifrån allmänt vedertagen rättskällelära. Branschspecifik praxis är enligt denna rättskällehierarki överordnad exempelvis ett allmänt råd från BFN men underordnad bestämmelser i lag likväl som förarbeten och rättspraxis. Huruvida branschspecifik praxis skall anses som över- eller underordnad övrig, icke branschspecifik praxis får som Hellner säger exempelvis bestämmas utifrån respektive praxis juridiska ”tyngd”.

I enlighet med uppsatsens första problemformulering kommer nu att närmare med utgångspunkt i den allmänt vedertagna rättskälleläran och den rättskällehierarki som omedelbart ovan uppställts i enlighet med denna, vidare analyseras vilken betydelse visavi de övriga rättskällorna som branschspecifik bör tillmätas som rättskälla samt under vilka förutsättningar den bör tillmätas denna betydelse.

8.4 En rättskällehierarki för redovisningsrätten

I beaktande av vad som framkommit under uppsatsen empiridel torde det vara i synnerhet två aspekter av redovisningsrätten och dess rättskällor som en strikt tillämpning av den

rättskällehierarki som den allmänt vedertagna rättskälleläran ger uttryck för inte förmår att uppmärksamma: dels det faktum att det råder debatt huruvida faktiskt förekommande praxis, exempelvis just en branschspecifik praxis, skall anses som varande överordnad de allmänna råd och rekommendationer som ges av organisationer såsom BFN och RR eller inte och dels det faktum att redovisningsrätten som rättsområde karaktäriseras av, som respondenten Innerstedt säger, en ”hög dynamik” och snabb utvecklingstakt, ett faktum som även framhålls av förarbetena. Hur detta påverkar bestämmandet av vad som är att anse som god redovisningssed och därmed även branschspecifik praxis betydelse som rättskälla kommer nu att närmare utredas.

8.4.1 Normgivande organs betydelse visavi faktiskt förekommande praxis

Den första aspekten rörande vilken juridisk betydelse som rättskälla som organisationer som BFN och RR skall tillerkännas gentemot faktiskt förekommande praxis har och är, som framgått mer i detalj under kapitel 6 och 7, varit föremål för både debatt och meningsskiljaktigheter bland redovisningsexperten sedan åtskillig tid tillbaka. Som förespråkare för linjen att faktiskt förekommande praxis skall anses vara överordnad vad som stadgas av BFN och RR kan exempelvis nämnas Fridman och Smiciklas, som mer samtida exempel på denna hållning kan även framhållas Westermark och respondenten Ingblad, vilka alla anser att just faktiskt förekommande praxis bör vara avgörande för bestämmandet av god redovisningssed. Som kontrahenter till denna uppfattning kan nämnas exempelvis Thorell, Östman och Skatteverket, vilka i sin tur menar att allmänna råd och rekommendationer från BFN och RR jämte bestämmelser i lag bör vara avgörande för att fastställa innebörden av god redovisningssed. Även uppsatsens övriga respondenter kan som framgått under intervjusammanställningen anses vara av denna uppfattning.

Sett utifrån den allmänt vedertagna rättskälleläran är förvisso rättskällan bland experter företrädda uppfattningar underordnade sedvanerätten som visas i den uppställda a priori-modellen. Den förstanämnda får som sagt enligt Peczenik beaktas av domstolar i sin rättstillämpning medan den sistnämnda bör beaktas, något som enligt denne författare skall ses som längre gående, om än inte tvingande krav att beakta förekomsten av sedvanerätt framför uppfattningar bland experter. Som emellertid framgår av bokföringslagen 8:1 § respektive årsredovisningslagen 2:3 § är BFN ansvarig för utvecklandet av god redovisningssed samt att avvikelser från de allmänna råd och rekommendationer som utfärdas

av normgivande organ får göras endast om detta är särskilt påkallat. Därtill skall som framgår av de förarbeten som legat till grund för redovisningslagarna dessa båda normgivande organs allmänna råd och rekommendationer tillmätas "särskild betydelse", även om dessa de facto ännu inte kommit att tillämpas bland företagen, i bestämmandet av vad som är att anse som god redovisningssed. Som Westermark påpekar preciseras visserligen inte innebörden av denna särskilda betydelse närmare. Som emellertid framgår i synnerhet av proposition 1998/99:130 skall inte något av de två rivaliserande synsätten, det vill säga det som respondenten Bengtsson så dramatiskt betecknar som "striden" mellan faktiskt förekommande praxis kontra allmänna råd och rekommendationer, godtas fullt ut. Att enbart till erkänna faktiskt förekommande praxis betydelse skulle enligt innevarande proposition innebära att den redovisningsmässiga utvecklingen riskerar att hämmas samtidigt som ett absolut lydskrav att efterleva råd och rekommendationer från BFN och RR skulle innebära att dessa gavs juridisk föreskrivningsrätt, vilket som framhållits under avsnitt 5.3 inte är möjligt sett ur grundlagssynpunkt.

Även om det sålunda utifrån lagar och förarbeten inte generellt går att fastlägga vilken av de två rättskällorna som juridiskt är att anse som mest betydelsefullt i det enskilda fallet, kan ändå konstateras att allmänna råd och rekommendationer från BFN och RR snarare skall tillmätas en "bör"- än en "får"-betydelse som rättskälla och på sätt "avancera" upp ett steg i rättskällehierarkin. För de företag som begagnar sig av en branschspecifik praxis vidkommande och för de domstolar som har att avgöra om denna specifika praxis är överensstämmande med god redovisningssed, innebär detta sålunda att det uppställs längre gående krav att på att beakta och jämföra med de råd och rekommendationer som utfärdas av BFN och RR för att avgöra den aktuella branschpraxisens lämplighet än vad som skulle medges av en strikt tillämpning av allmänt vedertagen rättskällelära.

8.4.2 Redovisningsrättens dynamik och dess påverkan på rättskällornas betydelse

Vad gäller den andra aspekten, det vill säga redovisningsrättens dynamiska karaktär och snabba utveckling, torde kunna sägas att den rättskällehierarki som ovan uppställts med utgångspunkt med i allmänt vedertagen rättskällelära förvisso förmår att kategorisera och åskådliggöra olika typer av inom redovisningsrätten förekommande rättskällor. Däremot förutsätter den hierarkiska ordningen mellan dessa rättskällor som denna ger uttryck för något slags status quo vad gäller den rättsliga utvecklingen inom det aktuella rättsområdet. Som

klart uttalas av Regeringsrätten i Key Code-målet är god redovisningssed föränderlig över tiden. Därtill är själva anledningen till att lagstiftaren valt att reglera redovisningsrätten genom ramlagar och förekomsten av kompletterande normgivning som framgått under avsnitt 5.1 att den sistnämnda snabbare och effektivare förmår att anpassa sig efter den redovisningsmässiga utveckling som sker till följd av användandet av nya avtalstyper och ny teknik inom det nationella och internationella näringslivet än vad som är möjligt genom en formell lagstiftningsprocess.

Vad som därmed borde vara avgörande för vilken juridisk betydelse som en specifik rättskälla bör tillmätas är hur väl den kan sägas vara överensstämmande med och ge uttryck för just denna redovisningsmässiga och tekniska utveckling. Med undantag för lagbestämmelser vilka, som enligt Peczenik, Hellner etcetera, ovillkorligen skall beaktas och efterlevas på grundval av de principer som utmärker en rättstat, torde därmed de övrigt förekommande rättskällornas inbördes betydelse inte kategoriskt gå att fastslå en gång för alla. Ett tydligt exempel på detta är återigen Key Code-målet, i vilket domstolen valde att betrakta en faktiskt förekommande praxis som grundade sig på allmänna råd och rekommendationer från BFN och RR som överensstämmande med god redovisningssed trots att äldre rättspraxis gav något annat för handen.

I enlighet med detta skulle därmed en branschspecifik praxis kunna anses, med undantag för bestämmelser i lag, vara överordnad och tillmätas en större juridisk betydelse än de övriga underordnade rättskällorna, såsom förarbeten rättspraxis, allmänna råd rekommendationer och i övrigt förekommande redovisningspraxis. Under vilka förutsättningar detta torde kunna medges kommer att utredas i nästföljande avsnitt.

8.5 Förutsättningar för att branschspecifik praxis bör tillmäta denna betydelse och kunna anses som förenlig med god redovisningssed

Omedelbart ovan har alltså konstaterats att branschspecifik praxis bör kunna tillmätas en större betydelse än de övriga till bestämmelser i lag underordnade rättskällorna. Detta skall givetvis inte ses som att en branschspecifik praxis utan vidare formell och materiell prövning ovedersägligen alltid skall anses vara överordnad de övriga underordnade rättskällorna och per automatik anses som överensstämmande med god redovisningssed.

Utifrån vad som framkommit under uppsatsens referensram och empiridel torde en dylik prövning av branschspecifik praxis ske utifrån hur väl denna uppfyller följande fem kriterier eller förutsättningar:

- Sedvanerätt måste föreligga
- Överensstämmelse med bestämmelser i lag
- Den aktuella branschens särart
- Kvalitativ godtagbarhet
- Anpassning och utveckling efter och i takt med övriga rättskällor

För dessa förutsättningar kommer nu att närmare redogöras för. I anslutning till nedanstående genomgång kommer även i vilken mån dessa förutsättningar kan sägas äga generell tillämpbarhet för övriga rättskällor inom den kompletterande normgivningen att kort uppmärksammas.

8.5.1 Sedvanerätt måste föreligga

För att sedvänja skall kunna utgöra sedvanerätt, och därmed överhuvudtaget kunna vara en rättskälla, krävs enligt Strömholm att sedvänjan nått ett visst mått av spridning och varaktighet samtidigt som den upplevs som ofrånkomlig och bindande av dem som brukar den (vilket Strömholm benämner att *opinio necessitatis* föreligger). En branschspecifik praxis måste därför i enlighet med dessa kriterier ha vunnit just ett visst mått av spridning och acceptans inom den aktuella branschen för att överhuvudtaget kunna anses som varande en branschspecifik praxis och därmed en rättskälla.

8.5.2 Överensstämmelse med bestämmelser i lag

Den aktuella branschspecifika praxisen måste som redan framhållits vara i överensstämmelse med gällande lagstiftning för att kunna anses förenlig med god redovisningssed. Detta egentligen sägas vara ett inom en rättstat självklart krav, vilket som sagt också tydligt framhålls av både förarbeten och den rättsvetenskapliga litteraturen. Det är egentligen rätt anmärkningsvärt att det i förarbetena anses som nödvändigt att gång efter annan behöva framhålla det faktum att redovisningsskyldiga inte får avvika från bestämmelser i lag med hänvisning till god redovisningssed. En välgrundad gissning från uppsatsförfattarens sida är att dessa påpekanden härrör från diskussionen om huruvida användandet av rättvisande bild,

som exempelvis är möjligt inom den anglosaxiska redovisningsrätten, kan medge avsteg från bestämmelser i lag och att det i förarbetena därför har funnits för gott att tydligt klargöra att god redovisningssed inom svensk rätt inte är liktydigt med rättvisande bild och att den förstnämnda principen därför inte kan motivera avsteg från bestämmelser i lag.

8.5.3 Branschens särart

Som respondenterna Gunnarsson, Ingblad och Z framhåller torde den bransch som tillämpar en egen specifik praxis uppvisa egenskaper som inte förmår att tydliggöras av en mer generell och branschneutral god redovisningssed, för att kunna motivera avsteg från de den sistnämnda. Detta också enligt Key Code-målet möjligt med motivering att det inte behöver förekomma EN universell god redovisningssed.

8.5.4 Kvalitativ godtagbarhet

Som framhålls i det klassiska citatet ”en kvalitativt representativ krets av bokföringskyldiga” i proposition 1975:104 likväl som i den senare proposition 1998/99:130:s stadgande om att för något skall kunna anses som god redovisningssed måste detta något vara uppfylla vissa kvalitetskrav för att kunna anses som varande just ”god”. Huruvida den dessa kvalitetskrav uppfylls bör vidare enligt den sistnämnda propositionen bestämmas mot bakgrund av de ändamål som bär upp redovisningslagstiftningen, exempelvis redovisnings- och skattemässiga aspekter likväl som den internationella utvecklingen inom redovisningsområdet.

Om kvaliteten på en branschspecifik praxis är förenlig med god redovisningssed skulle därmed kunna bedömas med utgångspunkt i de kvalitetsmässiga principer som uppställs i IASB:s referensram. En branschspecifik praxis och den information som denna är tänkt att lämna skall jämligt referensramen sålunda vara relevant, tillförlitlig, begriplig och främja jämförbarheten för den tänkte användaren av informationen.

8.5.5 Anpassning efter och utveckling i takt med övriga rättskällor

Som förutsättning för att en branschspecifik praxis skall kunna tillmätas större juridisk betydelse än i övrigt förekommande rättskällor torde det slutligen också krävas att den uppfyller det tidigare i analysen uppställda kravet på att anpassas och utvecklas i takt med att dessa, och därmed redovisningsrätten som sådan, utvecklas.

En branschspecifik praxis som inte överensstämmer med gällande lagstiftningen till följd av att denna ändras är till exempel givetvis inte längre förenlig med god redovisningssed. Likaså torde uppkomsten och av ny rätts- och redovisningspraxis likväl som utfärdandet av nya råd och rekommendationer från BFN och RR, vilka bättre uppfyller kraven på en kvalitativt godtagbar redovisning, innebära att en äldre branschspecifik praxis inte kan anses vara överensstämmande med god redovisningssed. Som respondenterna Bengtsson och Gunnarsson ger för handen blir just äldre praxis lätt obsolet och därmed inte längre att betrakta som juridisk relevant i bestämmandet av vad som är god redovisningssed.

8.5.6 Generell tillämpbarhet för övriga rättskällor inom den kompletterande normgivningen.

Som synes kan processen med att bestämma om något, exempelvis en sedvänja, är förenligt med god redovisningssed delas upp i två delmoment; först måste konstateras om detta något är att anse som en rättskälla, och därmed kan tillmätas en juridisk betydelse, och sedan måste avgöras om denna rättskälla i sig är förenlig med god redovisningssed.

Vad gäller själva konstaterandet av huruvida exempelvis allmänna råd, rekommendationer och rättspraxis är rättskällor, är detta givetvis enklare än vad som var fallet med att bedöma huruvida en sedvänja är att anse som sedvanerätt eller inte. Allmänna råd och rekommendationer är som visats tidigare under analysen genom sin blotta tillkomst och existens att anse som rättskällor och måste därför till skillnad från en sedvänja inte ha vunnit en visst mått av spridningen bland redovisningsskyldiga för att kunna räknas som rättskälla. Vad anbelangar det därpå följande avgörandet i fall någon av de dessa övriga rättskällorna är att betrakta som förenlig med god redovisningssed torde även detta ske under förutsättning att den aktuella rättskällan inte står i strid med bestämmelser i lag, att den är kvalitativt godtagbar och att den anpassas efter och utvecklas i takt med de övriga rättskällorna.

8.6 Förklaringar till den bristande förekomsten av branschspecifik praxis

Som synes går det bevisligen att på pappret konstatera vilken betydelse och under vilka förutsättningar som en branschspecifik praxis bör tillmätas status som rättskälla. Som framgått under avsnitten 5.4 respektive 7.5 är dock branschspecifik praxis mycket sparsamt förekommande i praktiken. Som exempel på detta kan framhållas att samtliga fem respondenter, som alla får anses besitta en omfattande kunskap och erfarenhet, sammantaget endast sade sig känna till en faktiskt förekommande branschspecifik praxis i två fall

(byggindustri- respektive fastighetsbranschen). Därtill visar genomgången av rättsfallen under avsnitt 5.5 att förekomsten av branschspecifik praxis ytterst sällan återopas inför eller närmare utreds av domstolarna. Av de närmare 30 mål som granskats, uppmärksammas den eventuella förekomsten av branschspecifik praxis endast i ett av dessa (det så kallade oljemålet), och det kan som sagt vidare konstateras att det inte gick att avgöra huruvida så var fallet eller inte i det aktuella målet. I detta avsnitt kommer således att i det följande att uppmärksammas de troliga orsakerna till den begränsade förekomsten av branschspecifik praxis.

Utifrån vad som framkommit under referensramen och den intervjusammanställning som presenterats under empiridelen, har i synnerhet två förklaringsfaktorer kunnat identifierats:

- De faktiska svårigheterna att bestämma branschtillhörighet likväl som att konstatera förekomsten av och innehållsmässigt beskriva branschspecifik praxis
- Brist på intresse likväl som kunskapsmässiga och ekonomiska förutsättningar bland företag och branschorganisationer

I vanlig ordning kommer dessa punkter nedan att behandlas utförligare.

8.6.1 De faktiska svårigheterna att bestämma branschtillhörighet likväl som att konstatera förekomsten av och innehållsmässigt beskriva branschspecifik praxis

Som respondenterna Ingblad och Innerstedt framhåller kan det vara behäftat med praktiska svårigheter att fastställa vilken bransch ett företag skall anses tillhöra likväl som konstatera förekomsten av och innehållsmässigt beskriva en branschspecifik praxis.

Det förstnämnda spørsmålet torde dock i enlighet med uppsatsens definition av begreppet branschspecifik praxis och som de två sistnämnda likväl som övriga respondenter påpekar, oftast gå att lösa på grundval av vilken branschorganisation det aktuella företaget tillhör eller kan tillhöra likväl som utifrån vilken typ av huvudsaklig verksamhet detta bedriver.

Det andra spørsmålet får däremot anses som mer komplicerat att avhjälpa. Som framgår av Strömholm är en sedvanerätt oftast inte kodifierad. Som därtill Meyer och Rowan gör gällande kan denna typ av normer som regel heller inte härledas till en bestämd utfärdare

som kan tillfrågas om förekomsten av och innehållsmässigt beskriva den aktuella normen eller praxisen. För att utreda huruvida en branschspecifik praxis begagnas torde det i praktiken således vara nödvändigt att studera de redovisningar som företag inom den ifrågavarande branschen avger. Ett arbete som beroende på branschens storlek självklart kan vara både tidsmässigt och ekonomiskt krävande för den, exempelvis en domstol, som har utreda detta.

Förekomsten av rekommendationer och uttalanden från branschorganisationer kan givetvis fungera som en tydlig indikation på att en branschspecifik praxis de facto föreligger inom den aktuella branschen. Som tidigare hävdats i analysen måste emellertid dylika rekommendationer och uttalanden per definition ha nått en visst mått av spridning och tillämpning bland de företag som kan sägas utgöra själva branschen för att kunna anses som varande sedvanerätt. Förekomsten av branschrekommendationer förmår sålunda inte helt att eliminera nödvändigheten av, likväl som svårigheterna med att närmare utreda huruvida en branschpraxis är för handen eller inte. Att exempelvis som Skatteverkets endast via ett telefonsamtal till en den aktuella branschorganisation förhöra sig om förekomsten av branschspecifik praxis får väl knappast anses som tillräckligt djuplodande sett ur rättsäkerhetssynpunkt, varmed det förhoppningsvis får förmodas att detta förfarande är betrakta som en olycklig engångsföreteelse. I praktiken är det väl ändock troligt att anta att en branschorganisation knappast skulle utarbeta branschrekommendationer om det inte fanns gehör för detta bland organisationens medlemmar. Förekomsten av branschrekommendationer torde således kunna ses som den tydligaste bekräftelsen, om än inte en uttömmande sådan, på att en branschspecifik praxis tillämpas inom den aktuella branschen. Som respondenterna Innerstedt och Ingblad anger är det vidare antagligt att i fall förekomsten av branschspecifik praxis skulle åberopas inför en domstol, att denna skulle välja att låta BFN närmare utreda om dylik praxis de facto föreligger och om denna i sådana fall kan anses som överensstämmande med god redovisningssed. Då vidare domstolar som visats under avsnitt 5.5 i regel väljer att följa BFN:s yttranden, även om de som också konstaterats inte har någon absolut skyldig därtill, innebär detta i realiteten att branschspecifik praxis så att säga måste ”godkännas” av denna myndighet för accepteras av domstolarna i dessas rättstillämpningen.

8.6.2 Brist på intresse likväl som kunskapsmässiga och ekonomiska förutsättningar bland företag och branschorganisationer

Som samtliga respondenter konstaterar kan förekomsten av, eller snarare bristen på, branschspecifik praxis vara avhängig av att det i de flesta fall saknas redovisningsmässiga incitament, kunskapsmässiga och ekonomiska förutsättningar likväl som intresse bland branscher och företag att utveckla och tillämpa en "egen" branschspecifik praxis. Respondenterna Gunnarsson och Z anger exempelvis att det för de flesta små och medelstora företag inte går att påverka det redovisningsmässiga resultatet i så pass stor utsträckning att nyttan motsvarar kostnaden och besväret med att gemensamt inom branschen utarbeta egen praxis som avviker från allmänna råd och rekommendationer. Både respondenterna Bengtsson och Ingblad framhåller därtill även att de flesta företag och branschorganisationer inte besitter tillräcklig kunskap eller har tillgång till erforderlig kompetens för att utarbeta och kontinuerligt utveckla egen praxis eller rekommendationer. Detta, i kombination med det faktum att Gunnarsson och Z därtill anger att de upplever det som troligt att revisorer och redovisningsansvariga skulle förhålla sig mycket skeptiska till att begagna en branschspecifik praxis och/eller branschrekommendation som avviker från vad BFN och RR stadgar, torde sålunda resultera i att framtagandet och tillämpandet av branschspecifik praxis inte tilldrar sig något större intresse även om den teoretiska möjligheten till att göra detta skulle finnas.

I beaktande av ovan torde därmed de faktiska förutsättningarna och incitamenten för att utarbeta och kontinuerligt kunna uppdatera en kvalitativt godtagbar branschspecifik praxis vara liten i branscher som till största delen utgörs av små och medelstora företag. Vad gäller branscher som företrädesvis utgörs av större företag, kan givetvis antas att dessa som regel har bättre ekonomiska förutsättningar och tillgång till erforderlig kompetens för att kunna utarbeta och tillämpa egen branschspecifik praxis. För att en sådan skall kunna vinna spridning inom den egna branschen torde dock krävas att denna utgörs av en relativt homogen grupp av företag sett till faktorer som storlek och vilken utomstående intressent redovisningen är avsedd för, vilket i sin tur påverkar redovisningens innehåll och omfattning. Inom en bransch som utgörs av en mer heterogen skara företag kan således knappast förväntas att en branschspecifik praxis som är utarbetad enbart efter de större företagens behov skulle tillämpas även av de mindre, ifall dessa upplever att i övrigt förekommande normgivning är tillräcklig för tillgodose deras redovisningsbehov. Samtidigt är det knappast troligt att större, internationellt verksamma företag skulle välja eller se någon anledning till att tillämpa en uteslutande nationell branschspecifik praxis som inte överensstämmande med internationellt

vedertagna redovisningsprinciper som i första hand IAS. Därtill är som sagt det juridiska utrymmet för att upprätta koncernredovisning i enlighet med god redovisningssed starkt begränsade i och med IAS-förordningens ikraftträdande.

Analysdel II

Branschspecifik praxis betydelse som rättskälla och god redovisningssed sett ur ett företagsekonomiskt perspektiv

Denna del kommer att följa samma disposition som i föregående dito. Således kommer först att utredas vilken betydelse branschspecifik praxis bör tillmätas som rättskälla. Därefter kommer att utredas under vilka förutsättningar detta gäller och om den faktiska förekomsten av branschspecifik praxis skulle påverkas om enbart redovisningens företagsekonomiska syfte beaktades.

8.7 Branschspecifik praxis betydelse som rättskälla sett ur ett företagsekonomiskt perspektiv

I analysens föregående del har alltså konstaterats att branschspecifik praxis bör kunna tillmätas en större betydelse än övriga rättskällor med undantag för rättskällans bestämmelser i lag. Det har också konstaterats att en rättskällas betydelse är avhängig av hur väl den förmår följa den tekniska utvecklingen inom näringslivet och den redovisningsmässiga utvecklingen som sker både nationellt och internationellt. Frågan som uppkommer är därmed om ett strikt företagsekonomiskt synsätt med utgångspunkt i redovisningens företagsekonomiska syfte, det vill säga att förse nuvarande och potentiella finansiärer med för dem relevant information, ger anledning att tillmäta branschspecifik praxis en annan betydelse än den som redogjorts för i föregående del?

Precis som var fallet med branschpraxis betydelse sett ur ett juridiskt perspektiv bör dennas betydelse sett ur ett företagsekonomiskt dito avgöras mot bakgrund av hur väl den är i överensstämmelse med utvecklingen inom redovisningsområdet. Branschspecifik praxis bör därför under vissa förutsättningar (se nästkommande avsnitt) kunna tillmätas en större betydelse än övrigt förekommande underordnade rättskällor, såsom förarbeten, rättspraxis, i övrigt förekommande redovisningspraxis, allmänna råd och rekommendationer i redovisningsfrågor etcetera.

I anslutning till detta kan även frågas om ett rent företagsekonomiskt syfte därtill skulle kunna medge att branschspecifik praxis kan tillmätas större betydelse än den juridiskt sätt överordnade och obligatoriska rättskällans bestämmelser i lag? Som Artsberg säger kan

redovisningen och den lagstiftning som reglerar denna, liknas vid en förhandling mellan redovisningens olika intressenter och att själva lagstiftningen således kan ses som en ”kompromiss” i syfte att hitta en rimlig avvägning mellan dessa olika intressenters behov.

Som framkommit under referensramen är de främsta och mest betydelsefulla intressenterna för den svenska redovisningslagstiftningen dels den redovisningsskyldiges finansiärer och dels skattemyndigheterna. Som vidare framgått under referensramen kommer redovisningens skattemässiga syfte och påverkan på den svenska redovisningslagstiftningen till uttryck genom det starka samband som finns mellan redovisning och beskattning. Ett talande exempel på hur skattemässiga hänsyn påverkar utformningen och utvecklingen av redovisningslagstiftningen kan sägas vara att det i proposition 2004/05:25 inte ansågs möjligt att utan vidare utredning angående de skattemässiga effekterna implementera IAS direkt i svensk lagstiftning i någon större utsträckning. Om det skattemässiga syftet, och därmed dess möjligheter till påverkan, helt bortsågs ifrån är det alltså möjligt att nuvarande redovisningslagstiftning inte kan sägas vara överensstämmande med den i första hand internationella utvecklingen mot en mer kapitalmarknadsanpassad redovisning, genom exempelvis IASB:s försorg, som både skett och sker inom redovisningsområdet. Ett exempel på detta kan sägas vara att värdering till verkligt värde till alldeles nyligen överhuvudtaget inte tillåts i årsredovisningslagen, till skillnad från vad som medges i IAS-standarder.

Ur ett strikt företagsekonomiskt perspektiv torde det därmed vara rimligt att säga att en branschspecifik praxis som bättre motsvarar och överensstämmer med den dynamiska och snabba utvecklingen inom redovisningsområdet även bör kunna tillmätas en större betydelse som rättskälla än en i förhållande till den redovisningsmässiga utvecklingen eftersläpande lagtext. Denna diskussion är förvisso helt av akademiskt intresse såtillvida att ett avskaffande av sambandet mellan redovisning och beskattning med stor sannolikhet skulle innebära att redovisningslagstiftningen blev mer ”företagsekonomisk” och anpassad efter finansiärernas informationsbehov till sin innehållsmässiga utformning än vad den är i dagsläget. Å andra sidan kan den nu förda diskussionen ses som en tydlig fingervisning om att nuvarande lagstiftningen är i behov av en mer utförlig revidering än vad som hittills medgivits av lagstiftaren.

Under vilka förutsättningar som branschspecifik praxis i synnerhet och övriga rättskällor i allmänhet bör kunna tillmätas en större betydelse än en föråldrad lagstiftning kommer att närmare analyseras i nästkommande avsnitt.

8.8 Förutsättningarna för att branschspecifik praxis bör tillmätas denna betydelse och kunna anses vara förenlig med god redovisningssed

Även om således branschspecifik praxis sett ur ett rent företagsekonomiskt bör kunna anses som överordnad samtliga i övrigt förekommande rättskällor, bör det precis som angivits i analysens föregående del, uppställas vissa kriterier eller förutsättningar för att det skall kunna avgöras om en branschspecifik praxis överhuvudtaget kan sägas föreligga och, om så är fallet, denna praxis är förenlig med god redovisningssed.

I anslutning till det resonemang som förts i närmast ovanstående avsnitt skulle visserligen kunna invändas att en branschspecifik praxis således även skulle kunna vara överordnad den i lag införda bestämmelsen om iakttagande av god redovisningssed. Icke desto kommer den fortsatta analysen förutsätta att en branschspecifik praxis, som sett ur ett strikt företagsekonomiskt perspektiv i och för sig kan avvika från bestämmelser i lag, måste uppfylla vissa formella och materiella krav för att vara godtagbar i det samhälle som redovisningen är en del av. För att undvika en begreppsmässig förvirring kommer därför att begreppet god redovisningssed fortsätta att användas som måttstock för hur en kvalitativt godtagbar redovisningssed skall utformas.

Under avsnitt 8.5 i analysens första del har följande förutsättningar uppställts för det skall kunna bedömas huruvida en branschspecifik föreligger och om denna är förenlig med god redovisningssed:

- Den aktuella praxisen skall ha nått ett visst mått av spridning och varaktighet i sin tillämpning inom den aktuella branschen, därtill skall så kallad opinio neccitas föreligga. Om så inte är fallet är praxisen bara att anse som sedvänja och inte sedvanerätt, vilket är en förutsättning för att den skall kunna utgöra en rättskälla.
- Den branschspecifika praxisen måste överensstämma med bestämmelser i lag.

- Praxisen i fråga måste vara kvalitativt godtagbar med utgångspunkt i exempelvis IASB:s ramverk och vad detta stadgar angående relevans, begriplighet, objektivitet och jämförbarhet.
- Den bransch som tillämpar en egen specifik praxis bör uppvisa särdrag som en mer generell redovisningspraxis eller rekommendation inte förmår att åskådliggöra.
- Den branschspecifika praxisen måste utvecklas i takt med och anpassas efter utvecklingen inom redovisningsområdet och övriga rättskällor för att inte bli obsolet och därmed upphöra att vara god redovisningssed.

Den enda av dessa förutsättningar som sett ur ett företagsekonomiskt perspektiv således spontant synes vara icke relevant, är kravet på att den aktuella branschspecifika praxisen skall vara överensstämmande med gällande lagstiftning. De övriga förutsättningarna torde därför äga sitt berättigande även för det fall att redovisningens skattemässiga syfte inte beaktas. Materiellt sett kommer givetvis dessa förutsättningar att påverkas genom att de olika rättskällorna inte behöver ta hänsyn till exempelvis den skatterättsliga utvecklingen. Som kriterier för att tillse att och avgöra huruvida branschspecifik praxis och övriga rättskällor är överensstämmande med god redovisningssed torde dock de uppställda förutsättningarna vara betydelsefulla för att säkerställa att en kvalitativ utveckling av redovisningen är möjlig, även sett ur ett uteslutande företagsekonomiskt perspektiv.

8.9 Den bristande förekomsten av branschspecifik praxis

Som framkommit under motsvarande rubrik i analysens första del är den konstaterade faktiska förekomsten av branschspecifik praxis likväl som de faktiska möjligheterna att en sådan skall kunna uppstå och fortleva är begränsade. Sammanfattningsvis kan sägas att orsakerna till detta förhållande uppstod som ett resultat av följande spörsmål:

- Det kan vara förenat med praktiska svårigheter att fastställa en redovisningsskyldigs branschtillhörighet men i ännu större utsträckning att de facto konstatera förekomsten och spridningen av branschspecifik praxis inom den aktuella branschen.

- Många branscher och företag har bristande ekonomiska incitament, intresse och kunskap för att utveckla en egen branschspecifik praxis.

Som påtalats i proposition 1995:43 skulle ett frikopplande mellan redovisning och beskattning innebära att redovisningen kvalitativt skulle kunna utvecklas bättre utan direkt och indirekt påverkan av skatterättsliga regler och överväganden och därtill bättre kunna tillgodose utländska intressenters behov av ekonomisk information. Som framkommit under avsnitt 7.6 anser respondenterna att en dylik frikoppling förvisso skulle vara principiellt av godo med samma motiveringar som givits av proposition 1995:43, men de framhåller samtidigt att de knappast tror att uppkomsten och förekomsten av branschspecifik praxis i sig skulle påverkas av ett sådant frikopplande i någon påtaglig mening. Huruvida så är fallet kommer att närmare utredas i det följande med utgångspunkt i de två frågor som angivits omedelbart ovan.

8.9.1 De faktiska svårigheterna att bestämma branschtillhörighet likväl som konstatera att förekomsten av och innehållsmässigt beskriva branschspecifik praxis

Angående svårigheterna att fastställa ett företags branschtillhörighet och om denna bransch tillämpar en branschspecifik praxis, torde dessa knappast i sig ändras av att skattemässiga hänsyn inte behöver beaktas i redovisningen. Vilken bransch ett företag kan sägas tillhöra är knappast beroende av om det betraktas ur ett skattemässigt eller företagsekonomiskt perspektiv. Inte heller konstaterandet av huruvida branschspecifik praxis föreligger eller inte och att innehållsmässigt kunna beskriva den, torde påverkas i varken positiv eller negativ bemärkelse. Närvaron av dessa typer av frågor torde sålunda knappast kunna undvikas eller avhjälpas enbart till följd av en frikoppling mellan redovisning och beskattning.

8.9.2 Brist på intresse likväl som kunskapsmässiga och ekonomiska förutsättningar bland företag och branschorganisationer

Vad gäller branscher och företags redovisningsmässiga incitament likväl som dessas ekonomiska och kunskapsmässiga förutsättningar att utarbeta och tillämpa en branschspecifik praxis, är det visserligen tänkbart att avsaknandet av skattemässig hänsyn skulle underlätta detta arbete. Att enkom beakta redovisningens företagsekonomiska syfte skulle dessutom kunna medföra att företagets upplevda behov att följa de brett accepterade och branschoberoende allmänna råd och rekommendationer som ges av BFN och RR, för att undgå risken att skattemyndigheterna skall ifrågasätta användandet av en branschspecifik praxis som avviker från dessa, minskar. Detta skulle sålunda kunna tjäna som sporre för

företag och branschorganisationer att ”våga” utarbeta och praktisera branschspecifik standard som avviker från mer generella råd och rekommendationer från BFN och RR.

Mot detta kan som respondenten Ingblad gör gällande ställas att möjligheterna till att påverka det beskattningsbara resultatet i sig kan fungera som ekonomiskt incitament för utarbetandet och tillämpningen av branschspecifik praxis. Som exempelvis respondenterna Z och Bengtsson säger är därtill redovisningen av idag så pass komplicerad och dynamisk oberoende av huruvida den är kopplad till beskattning eller inte, att enskilda företag och branscher ändå måste besitta en omfattande kompetens för att kunna utveckla egen branschpraxis. Precis som konstaterats i analysens föregående del är det sålunda främst inom branscher som utgörs företrädesvis av större företag som det kan förväntas att den erforderliga kompetensen finns för att utarbeta och enhetligt tillämpa en branschspecifik praxis. Samtidigt kan återigen ifrågasättas om företag som vänder sig till utländska intressenter skulle ha något intresse av tillämpa en uteslutande nationell branschspecifik praxis inom ramen för god redovisningssed som inte är internationellt gångbar eller vedertagen.

Analysdel III

Användbarheten av att begagna allmänt vedertagen rättskällelära för att avgöra en rättskällas betydelse inom redovisningsrätten

I denna, analysens avslutande del, kommer att kort analyseras och reflekteras över hur väl allmänt vedertagen rättskällelära lämpar sig för att avgöra de redovisningsrättsliga rättskällornas inbördes betydelse. I anslutning till detta kommer även att analyseras och reflekteras över huruvida redovisningsrättens nuvarande utformning är lämplig.

8.10 Användbarheten av att begagna allmänt vedertagen rättskällelära

Som framgått av uppsatsen kan vad som är att anse som god redovisningssed sökas i en mängd olika rättskällor. Förutom av de ”klassiska” rättskällorna bestämmelser i lag, förarbeten och rättspraxis, ges även den redovisningsrättsliga normeringen till övervägande del genom den så kallade kompletterande normgivningen, vilken utgörs av rättskällornas sedvanerätt och bland experter företrädda uppfattningar. Som vidare visats i uppsatsen består den kompletterande normgivningen av god redovisningssed i sin tur av en mängd olika beståndsdelar och normgivare, såsom faktiskt förekommande praxis, exempelvis branschspecifik sådan, allmänna råd och uttalanden från BFN, rekommendationer från RR, rekommendationer från branschorganisationer, standarder från IASB med mera. Som stadgas av BFNAR 2002:2 är det därtill möjligt att i större eller mindre omfattning ”kombinera” och parallellt tillämpa dessa beståndsdelar för att åstadkomma en redovisning som är förenlig med god redovisningssed. Gemensamt för allt det som är att kategorisera som tillhörande den kompletterande normgivningen är emellertid att varken faktiskt förekommande praxis eller allmänna råd etcetera ovillkorligen är juridiskt bindande¹.

Som vidare konstaterats under analysens föregående delar fyller förvisso allmänt vedertagen rättskällelära en nyttig funktion såtillvida att den förmår att kategorisera och skapa en överblick över de olika rättskällorna som förekommer inom redovisningsrätten. Att däremot med hjälp av den allmänt vedertagna rättskälleläran avgöra vilken inbördes dignitet som de rättskällor som till skillnad från bestämmelser i lag inte ovillkorligen skall beaktas, är som också framkommit mer komplicerat. Särskilt påtagligt blir detta spörsmål inom just ett rättsområde som redovisningsrätten, där merparten av det förekommande regelverket de facto

¹ Det torde alltså finnas anledning att ifrågasätta om, som stadgas i BFNAR 2002:2, att redovisningsskyldiga *skall* tillämpa antingen BFN:s allmänna råd eller RR:s rekommendationer, verkligt är ett helt korrekt ordval.

utgörs av icke juridiskt bindande föreskrifter och praxis. Att därtill redovisningsrätten är ett dynamiskt rättsområde, som karaktäriseras av en snabb utvecklingstakt och medger talrika kombinationsmöjligheter mellan olika typer av rättskällor, bidrar självklart ytterligare till svårigheterna att avgöra vilken hierarki som skall gälla mellan de icke bindande rättskällorna.

Som föreslagits i uppsatsen kan en rättskällas dignitet och huruvida den är att anses som förenlig med god redovisning avgöras utifrån aspekter som hur väl den aktuella rättskällan vunnit spridning bland de redovisningsskyldiga, förmår att ge uttryck för och anpassas efter utvecklingen inom redovisningsområdet och huruvida den är förenlig med övriga bestämmelser i redovisningslagarna. Att i praktiken entydigt kunna uttala sig om och avgöra huruvida dessa kriterier är att betrakta som uppfyllda är givetvis avsevärt mycket svårare. När kan det exempelvis entydigt anses att en praxis nått just ”viss” spridning och varaktighet eller att ett allmänt råd från BFN är att betrakta som mer relevant och väsentligt än en faktiskt förekommande praxis. Som Hellner mycket träffande uttrycker det låter sig de närmare förutsättningarna för när och i vilken omfattning till exempel rättskällan sedvanerätt bör tillmätas betydelse, sig svårligen närmare preciseras enbart med hjälp av vad som ges allmänt vedertagen rättskällelära. Både Strömholm och Peczenik anför som också redogjorts för under referensramen, att gränsen mellan vad som är att anse som en rättskälla ofta är både flytande och oexakt. Ett faktum som givetvis blir särdeles påtagligt i fråga om sedvänjor, vilka som påtalats sällan finns kodifierade eller är hänförliga till en bestämd utfärdare. I beaktande av att redovisningsrätten i sin nuvarande form i så pass stor utsträckning regleras genom ramlagstiftning och en omfattande kompletterande normgivning som inte har möjlighet att utfärda juridiskt bindande föreskrifter, torde det alltså vara mindre fruktbart eller ens möjligt att utifrån en kategorisk tillämpning av allmänt vedertagen rättskälla definitivt avgöra vilken betydelse som en rättskälla skall tillmätas.

Till den allmänt vedertagna rättskällelärans försvar måste ändock sägas att den inte gör anspråk på att vara ett exakt mätinstrument. Som påtalats i avsnitt 3.2 är det knappast görligt att uppställa en generellt och allomstädes tillämpbar rättskällelära, som samtidigt med precision förmår att tillgodose och uppfånga olika rättsområdets sinsemellan skiftande reglering och utformning. En mer eller mindre strikt tillämpning av den allmänt vedertagna rättskälleläran kan givetvis göras inom rättsområden som huvudsakligen regleras genom en detaljerad lagstiftning men som framgått av ovan knappast inom rättsområden som präglas av ramlagar och en rik förekomst av en kompletterande normgivning. Frågan är sålunda om det

för den sistnämnda typen av rättsområden är realistiskt att tro att den allmänt vedertagna rättskälleläran kan användas som någon annat än som just utgångspunkt för hur olika rättskällor skall rangordnas och att de närmare förutsättningarna för uppställandet av en rättvisande rättskällehierarki istället får avgöras rättsområde för rättsområde.

8.11 Lämpligheten av redovisningsrättens nuvarande reglering och utformning

I anslutning till vad som framkommit omedelbart ovan kan även frågan om den nuvarande regleringen och utformningen av redovisningsrätten är lämplig i beaktande av just svårigheterna att närmare precisera vilken betydelse som de olika rättskällorna inom den kompletterande normgivning bör tillmätas sinsemellan.

Som framkommit under intervjusammanställning råder det skiftande meningar om redovisningsrättens nuvarande reglering. Respondenterna Innerstedt och Bengtsson upplever den exempelvis som onödigt komplicerad och mindre lyckad medan respondenterna Gunnarsson och Z anser att nuvarande normgivningssystem fungerar tillfredställande. De i teorin till synes stora spörsmålen med att närmare precisera vad som är att anse som god redovisningssed bör dock givetvis inte överdrivas i praktiken. Samtliga respondenter, om än med något blandade känslor, uppger ju exempelvis att faktiskt förekommande praxis över tiden kommit att spela en underordnad roll gentemot den normgivning som sker genom BFN och RR:s försorg. Ett talande exempel på detta kan sägas vara att både respondenterna Gunnarsson och Z i princip betraktar BFN och RR:s stadganden som juridiskt bindande och att dessa därmed skall efterlevas. Som Gunnarsson ger för handen torde det alltså äga sin riktighet att begreppet god redovisningssed inte längre är helt rättvisande i beaktande av att den kompletterande normgivningen de facto till en övervägande del ges av de normgivande organen.

De olika uppfattningarna rörande den nuvarande regleringens lämplighet till trots, får ändå sägas att samtliga respondenter är rörande överens om att utvecklingen inom redovisningsområdet kommer att innebära att det nuvarande systemet måste revideras och bli tydligare. Som framgått under kapitel 7 de anser de unisont att framtiden kommer att medföra mer detaljreglering i lag och reglering genom juridiskt bindande föreskrifter till följd av att behovet av en större åtskillnad mellan noterade och onoterade företag kommer att medföra en tydligare uppdelning av regelsystemet. Att den svenska redovisningsrätten kontinuerligt under 1900-talet kommit att utvecklas i en sådan riktning framgår också av den kronologiska

redogörelse för rättsområdets utveckling som givits under kapitel 6. Att IASB kommer att tilldelas huvudansvaret för utvecklingen redovisningsrekommendationer för de stora och noterade företag och att BFN kommer att få dito utvecklingsansvar för de mindre och onoterade är också en tankegång som kommer till uttryck i SOU 2003:71. Att därtill proposition 2004/05:25 inte helt avvisar denna typ av förslag, utan snarare anger att formerna för en mer genomgående revidering av redovisningsrätten först måste utredas närmare, får snarast ses som att det är en tidsfråga innan de i dagsläget existerande hindren för en mer omfattande revidering (exempelvis kopplingen mellan redovisning och beskattning) undanröjs eller i vart fall begränsas. Precis som exempelvis respondenterna Gunnarsson och Ingblad säger synes det därför vara troligt att begreppet god redovisningssed kommer att försvinna som rättslig standard som ett resultat av den ökade förekomsten av bestämmelser i lag och juridiskt bindande föreskrifter som kompletterar de förra. Det rättsliga utrymmet för och relevansen av praxis, och då bland annat branschspecifik praxis, kommer i beaktande av denna händelseutveckling precis som respondenterna Bengtsson och Innerstedt anser knappast bli särskilt stort. I likhet med vad respondenterna Gunnarsson och Ingblad ger uttryck för torde därför enskilda företag och branschorganisationers möjligheter att framgent kunna påverka utformningen av den redovisningsrättsliga regleringen främst ske genom att dessa fungerar som remissinstanser vid utarbetandet av ny lagstiftning och/eller nya standarder från exempelvis IASB eller BFN.

9. Sammanfattande slutsatser

I detta uppsatsens avslutande kapitel vederläggs i tur och ordning de uppställda problemformuleringarna. Avslutningsvis kommer även förslag till fortsatt forskning att presenteras.

9.1 Problemformulering 1

*Sett utifrån ett juridiskt perspektiv med utgångspunkt i allmänt vedertagen rättskällelära:
Vilken betydelse bör branschspecifik praxis tillmätas som rättskälla samt under vilka förutsättningar bör branschspecifik praxis tillmätas denna betydelse och kunna anses vara förenlig med god redovisningssed?*

Som framgått av uppsatsen analyskapitel bör branschspecifik praxis som är att anse som sedvanerätt beaktas som rättskälla i bestämmandet av vad som är god redovisningssed inom den aktuella branschen. Som vidare konstaterats har lagstiftaren valt att reglera redovisningsrätten genom ramlagar och en kompletterande normgivning för att detta bäst förmodas tillse att rättsutvecklingen inom rättsområdet överensstämmer med den utveckling som sker inom näringslivet, exempelvis genom användandet av ny teknik, och den redovisningsmässiga utveckling som sker internationellt, genom till exempel IASB:s försorg. I beaktande av detta har i uppsatsen dragits slutsatsen att avgörande för vilken till bestämmelser i lag underordnad rättskälla som skall tillmätas störst betydelse är hur väl den överensstämmer med och ger uttryck för denna utveckling. Branschspecifik praxis kan i enlighet med detta tillmätas en större betydelse än övriga rättskällor, med undantag för bestämmelser i lag, såsom förarbeten, rättspraxis, i övrigt förekommande redovisningspraxis likväl som allmänna råd och rekommendationer från normgivande organ såsom BFN och RR.

I uppsatsen har vidare dragits slutsatsen att branschspecifik praxis bör tillmätas denna betydelse och kunna betraktas som förenlig med god redovisningssed under fem förutsättningar. För det första måste den ifrågavarande branschspecifika praxisen ha nått ett visst mått av spridning och varaktighet inom den aktuella branschen för denna överhuvudtaget skall kunna anses vara sedvanerätt och därmed kunna tillmätas betydelse som rättskälla. För det andra får den aktuella praxisen inte avvika från bestämmelser som kommer till uttryck i lag. För det tredje måste den aktuella praxisen vara kvalitativt godtagbar sett utifrån aspekter som relevans, begriplighet, tillförlitlighet och jämförbarhet. För det fjärde måste den aktuella

branschen uppvisa särförhållanden som inte kan tillgodoses genom mer generell och branschneutral, i övrigt förekommande praxis eller råd och rekommendationer från normgivande, för att avsteg från dessa skall kunna motiveras i en branschspecifik praxis. Som femte och sista förutsättning måste den branschspecifika praxisen anpassas och utvecklas i takt med de övriga rättskällorna för att inte riskera att bli obsolet och därmed inte längre kunna anses som varande förenlig med god redovisningssed.

9.2 Problemformulering 2

Sett utifrån ett företagsekonomiskt perspektiv med utgångspunkt i redovisningens företagsekonomiska syfte:

Vilken betydelse bör branschspecifik praxis tillmätas som rättskälla samt under vilka förutsättningar bör branschspecifik praxis tillmätas denna betydelse och kunna anses som förenlig med god redovisningssed?

Precis som var fallet under föregående fråga har i uppsatsen konstaterats att branschspecifik praxis under vissa förutsättningar (se nedan) kan tillmätas betydelse rättskälla i form av sedvanerätt och därför *bör* beaktas för att avgöra vad som är förenligt med god redovisningssed inom den aktuella branschen.

Sett ur strikt företagsekonomiskt perspektiv har vidare dragits slutsatsen att branschspecifik praxis på samma premisser som redogjorts för under besvarandet av problemformulering ett inte bara bör kunna tillmätas större betydelse än övriga, till bestämmelser i lag underordnade rättskällor utan även bör kunna anses överordnad bestämmelser i redovisningslagarna. Som dock konstaterats i analysen är det givetvis så att en redovisningslagstiftning som enbart grundande sig på företagsekonomiska hänsyn och inte på skattemässiga dito, bättre kommer att anpassas i enlighet med de förstnämnda än vad som torde vara möjligt i dagsläget i beaktande av det nu rådande sambandet mellan redovisning och beskattning. Spörsmålet med en i förhållande till den redovisningsmässiga utvecklingen eftersläpande lagstiftning torde därmed knappast behöva uppstå i realiteten i lika påtaglig utsträckning som synes vara fallet i dagsläget.

Vad gäller förutsättningarna för att branschspecifik skall kunna anses vara sedvanerätt och därtill vara förenlig med god redovisningssed, har i analysen konstaterats att samma förutsättningar, med undantag för kravet på överensstämmelse med bestämmelser i lag, som

påtalats under föregående fråga borde vara tillämpliga även sett ur ett strikt företagsekonomiskt perspektiv.

9.3 Problemformulering 3

I beaktande av vad som vederläggs under besvarandet av de två föregående frågorna:

Hur användbart är det att begagna allmänt vedertagen rättskällehierarki för att avgöra vilken betydelse som en rättskälla bör tillmätas och under vilka förutsättningar denna rättskälla kan anses vara förenlig med god redovisningssed?

Som visats under analysens tredje del förmår förvisso allmänt vedertagen rättskällehierarki fungera som ett hjälpmedel till att kategorisera upp de olika, inom redovisningsrätten förekommande rättskällorna och på så sätt kan bidra till att skapa en överblick över rättsområdet och dess rättskällor. Däremot har det vidare konstateras att det enbart med hjälp av allmänt vedertagen rättskällehierarki inte närmare går att precisera den inbördes hierarkin mellan de olika rättskällorna inom den så kallade kompletterande normgivningen samt under vilka förutsättningar dessa skall anses vara förenliga med god redovisningssed. Anledningen till detta kan sägas vara att redovisningsrätten karaktäriseras av en snabb utvecklingstakt samtidigt som ingen av de rättskällor som utgör den kompletterande normgivningen är att anse som ovillkorligen juridiskt bindande.

Då den icke juridiskt bindande kompletterande normgivningen omfattningsmässigt utgör en mycket stor del av det totala antalet regler inom redovisningsrätten kan dras slutsatsen att användandet av allmänt vedertagen rättskälla endast i begränsad mån förmår att närmare precisera och klargöra vilken rättskällehierarki som bör gälla inom detta rättsområde. Denna får istället just fungera som en allmän utgångspunkt för uppställandet av en generell rättskällehierarki, som sedan får anpassas sett till faktorer såsom det aktuella rättsområdets rättsliga utformning och dynamik.

9.4 Förslag till fortsatt forskning

Av intresse att vidare studera inom ämnesområdet redovisning/redovisningsrätt kan exempelvis vara:

- Att genom en fallstudie studera hur ett specifikt företags redovisning tekniskt har förändrats över tiden genom tillkomsten av ny lagstiftning, ny praxis och nya rekommendationer.
- Att följa arbetsprocessen vid framtagandet av en ny redovisningsrekommendation från exempelvis BFN eller IASB.
- Att utreda i vilken mån även onoterade moderföretag kommer att tillämpa IAS fullt ut i sin koncernredovisning.

Källförteckning

Skriftliga källor

- Artsberg, K., *Redovisningsteori- policy och –praxis*, Liber Ekonomi, Malmö, 2003
- Artsberg, K., *Vilka principer bör gälla för svensk redovisning?*, Balans nr 3, 1993
- Bernitz, U. och Kjellgren, A., *Europarättens grunder*, Norstedts juridik, Stockholm, 1999
- Bonniers svenska ordbok, Bonniers Förlag, Stockholm, 1998
- Darsenius, B. , *Byggnadsföretagens årsredovisning av pågående arbete och omsättningsfastigheter*, Balans nr 5, 1980
- Ekwall, J., *Enhetligare standard följer*, Balans nr 1, 1993
- Fagerström, A., *Group accounting across borders*, Åbo akademi, Åbo, 2002
- Falkman, P., *Redovisningens teoretiska dilemma*, Balans nr 6-7, 2000
- Fridman, B., *Rekommendationer ska stadfästa utvecklad praxis*, Balans nr 9, 1985
- Föreningen Auktoriserade Revisorer, *FARs samlingsvolym*, FAR förlag, Stockholm, 2004
- Gilje, N., Grimen, H., *Samhällsvetenskapens förutsättningar*, Daidalos, Göteborg, 1992
- Hallgren, Ö., *Finansiell styrning och strategi*, Ekonomibok förlag AB, Helsingborg, 2001
- Hansson, S., Arvidson, P. Och Lindqvist, H., *Företags- och räkenskapsanalys*, Studentlitteratur, Lund, 2001
- International Accounting Standards Board, *International Financial Reporting Standards (IFRSsTM) 2004: Including International Accounting Standards (IASsTM) and interpretations as at 31 March 2004* International Accounting Standards Board, London, 2004
- Ivarsson, B., och Wahlgren, G., *Ledarskap vid personalnedskärningar- ett ledarperspektiv*, Linköpings universitet, Linköping, 2004
- Johansson, S-E. och Östman, L., *Återvändsgränd för nya standars?*, Balans, nr 4, 1985
- Jönsson Lundmark, B., *Behöver Sverige en ny årsredovisningslag?*, Balans, nr 5, 1986
- Kellgren, J., *Redovisning och beskattning: redovisningens betydelse för inkomstbeskattning*, Studentlitteratur, Lund, 2004
- Kellgren, J., *Tolkning av redovisningsregler- om några svårigheter i jämförelse med skatterättsliga förhållanden*, Skattenytt nr 1, 2003

KPMG., *Skattehandbok*, Kristianstads boktryckeri, Kristiansstad, 2002

Kommittédirektiv 2004:146

Lantz, A., *Intervjumetodik*, Studentlitteratur, Lund, 1993

Lehrberg, B., *Praktisk juridisk metod*, Iustus förlag, Uppsala, 1996

Lodin, S-O., Lindencrona, G., Melz, P. och Silfverberg, C., *Inkomstskatt- en läro- och handbok i skatterätt*, Studentlitteratur, Lund, 2003

Lundahl, U. och Skärvad P-H., *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer* Studentlitteratur, Lund, 1999

Peczenik, A., *Juridisk argumentation*, Norstedts juridik, Stockholm, 1995

Proposition 2004/05:24

Proposition 1998/99:130

Proposition 1995/96:10

Proposition 1975:104

Regeringens årsbok 1999 referat 32

Ribers, B., *Bredden och variationen stor när det gäller att redovisa fastigheter*, Balans nr 1, 1993

Rydström, E., *Bredare debatt om redovisningspraxis i Sverige*, Balans nr 3, 1986

Skatteverket, *Redovisning*, Skatteverket, Stockholm, 2002

Smiciklas, M., *Debatt*, Balans nr 6-7, 1993

SOU 2003:71

SOU 1995:43

Strömholm, S., *Rätt, rättskällor och rättstillämpning*, Norstedts juridik, Stockholm, 1996

Svensk ordbok, Norstedts, Stockholm, 1999

Svensson, B. och Edenhammar, H., *Årsredovisningslagen*, Tholin och Larsson, Göteborg, 2000

Sveriges Byggindustrier, *Byggföretagens årsredovisning*, Sveriges Byggindustrier Service AB, Stockholm, 2002

Thorell, P., *Årsredovisningslagen: lagkommentar*, Iustus förlag, Uppsala, 1996

Thorell, P., *Perspektiv på den nya årsredovisningslagen*, Balans nr 11, 1995

Thurén, T., *Vetenskapsteori för nybörjare*, Liber, Malmö, 1988

Wennerstrand, K., *Den goda seden*, Balans nr 2, 1994

Westermark, C., *Årsredovisningslagen- kommentarer normgivning och övrig vägledning*, Studentlitteratur, Lund, 1998

Westermark, C., *Den nya bokföringslagen*, Norstedts juridik, Stockholm, 2000

Wiedersheim-Paul, F., *Att utreda, forska och rapportera*, Liber AB, Malmö, 1997

Elektroniska källor

www.bfn.se, 2004-11-15

www.iasb.org, 2004-12-08

www.redovisningsradet.se, 2004-11-17

www.riksdagen.se, 2005-01-03

www.stockholmsborsen.se, 2004-12-10

Muntliga källor

Bengtsson, Anders, 2004-11-29

Gunnarsson, Arne, 2004-12-13

Ingblad, Sten-Eric, 2004-11-30

Innerstedt, Klas, 2004-11-30

Respondent, Z, 2004-12-09

Bilaga 1 Intervjuformulär

Inledning

Respondentens utbildning, tidigare arbetsplatser och erfarenhet?

God redovisningssed

Hur skulle du vilja beskriva innebörden av god redovisningssed? Vilka ”delar” består den av?

Överensstämmer denna med den som ges uttryck för i förarbetena till BFL och ÅRL? Varför, varför inte?

Kan uppkomsten och förekomsten av en branschspecifik praxis konstituera god redovisningssed? Varför, varför inte?

Skulle god redovisningssed utformas annorlunda om inte kopplingen mellan redovisning och beskattning fanns?

Hur kommer god redovisningssed utformas i framtiden, vad kommer den att bestå av och till vem kommer den att rikta sig? Är denna utveckling önskvärd? Kommer begreppet överhuvudtaget att finnas kvar?

Normgivare av god redovisningssed

Vilka normgivare av god redovisningssed tillmäts de facto betydelse? Vilka bör tillmätas betydelse? Vilken inbördes rangordning har/bör de ha?

Vilka normgivningsorgan kommer/bör finnas i framtiden och vilken roll skall de spela? Är denna utveckling önskvärd?

Allmänt

Avslutningsvis, anser du att redovisning skall regleras genom lag eller sedvänja?

Något som du själv vill ta upp eller påtala?

Kan jag återkomma om jag skulle behöva ställa ytterligare frågor?