



INTERNATIONELLA
HANDELSHÖGSKOLAN
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

Händelser efter balansdagen

En belysning av rättsläget och en reflektion
kring dess ändamålsenlighet

Magisteruppsats inom Företagsekonomi, 30 HP VT 2011

Författare:

Hanna Nilsson

Sara Pettersson

Handledare:

Jan Kellgren

Fredrika Askenmalm

Jönköping

Maj 2011

Förord

Vi vill rikta ett hjärtligt tack till vår handledare Jan Kellgren som tack vare sin kunskap, erfarenhet och sitt brinnande engagemang har bidragit till denna studies genomförande.

Ett stort tack även till de respondenter som ställt upp på intervjuer/samtal. Ni gjorde denna studie mycket intressant.

Tack även till vår biträdande handledare Fredrika Askenmalm för dina goda tankar.

Till sist vill vi tacka våra familjer för tålamod och kärlek under arbetets gång, samt Anna Johansson för hennes värdefulla synpunkter.

Hanna Nilsson

Sara Pettersson

Jönköpings Internationella Handelshögskola
Maj, 2011

Magisteruppsats inom Företagsekonomi

Redovisning

Titel: Händelser efter balansdagen - En belysning av rättsläget och en reflektion kring dess ändamålsenlighet.

Författare: Hanna Nilsson och Sara Pettersson

Handledare: Jan Kellgren och Fredrika Askenmalm

Nyckelord: Händelser efter balansdagen, gällande rätt, jämförbarhet, relevans, försiktighetsprincipen, realisationsprincipen, finansiella rapporter, räkenskapsår, datum för undertecknande, ändamålsenlig redovisning.

Sammanfattning

Bakgrund: Vid upprättandet av finansiella rapporter sker ett omfattande bokslutsarbete där företag måste beakta stora mängder av information. Den information som skall beaktas utgörs inte endast av det som vid räkenskapsårets utgång var känt utan hänsyn skall även tas till händelser som inträffat efter balansdagen, men innan undertecknandet av de finansiella rapporterna. Gällande rätt om händelser efter balansdagen regleras i 2 kap 4 § p. 3 b) ÅRL. ÅRL är av ramlagskaraktär varför utfyllnad till lagen skall sökas i kompletterande normgivning. Den rekommendation som tillhandahåller viss vägledning om händelser efter balansdagen är RR 26. Gällande rätt om händelser efter balansdagen kan anses komplicerad att tillämpa då svårigheter kan uppstå vid beaktandet av vad som utgör en ny händelse och vad som endast utgör tillkommande information.

Syfte: Syftet med denna uppsats är att klargöra och utvärdera rättsläget gällande händelser efter balansdagen. Författarna vill identifiera och belysa olika tillämpningssituationer inom området och även diskutera rättslägets ändamålsenlighet samt om det finns behov av reformer av detsamma.

Metod: I denna uppsats har den så kallade rättsdogmatiska metoden använts. Författarna har försökt arbeta rättsutredande vilket i denna uppsats innebär att klargöra gällande rätt, systematisera, värdera och föreslå ändringar. Uppsatsens kritiska del utgör rättspolitisk argumentation som innebär att argumentera för eller emot olika lösningar och deras effekter.

Slutsats: Författarnas uppfattning är att rättsläget gällande händelser efter balansdagen i vissa hänseenden ej kan rättfärdigas i förhållande till grundläggande redovisningsprinciper. Studiens tillämpningssituationer visar att avvikelser från dessa grundläggande principer kan leda till avsteg från god redovisningssed och torde därmed ej utgöra ändamålsenlig redovisning. Författarna tycker därför att en reformering av rättsläget gällande händelser efter balansdagen är motiverad.

Master Thesis within Business Administration

Financial Accounting

Title: Events after the Balance Sheet Date – An elucidation of the legal position and a reflection of its expedience.

Authors: Hanna Nilsson and Sara Pettersson

Tutors: Jan Kellgren and Fredrika Askenmalm

Subject terms: Events after the Balance Sheet Date, established law, comparability, relevance, precautionary principle, principle of realization, financial reports, financial year, date when authorized for issue, expedient accounting

Abstract

Background: When establishing financial reports a comprehensive closing procedure takes place where businesses have to consider a significant amount of information. The information that has to be considered is not only events that are known by the end of the financial year, but also events that occurred after the balance sheet date but before the date authorized for issue. The established law concerning events after the balance sheet date is regulated in 2 chapter 4 § p. 3 b) ÅRL. ÅRL has characteristics of framework law, why there is a need for further guidance in recommendations. The recommendation that provide some guidance regarding events after the balance sheet date is named RR 26. The established law can be considered complicated since difficulties can emerge when considering what events that existed at the balance sheet date and what events that emerged after the balance sheet date.

Purpose: The purpose of this study is to clarify and evaluate the legal position regarding Events after the Balance Sheet Date. The authors want to identify and elucidate different application situations within the subject, discuss the expedience of the legal position and examine the need for reform.

Method: The law of dogmatic approach has been used in this essay. The authors have tried to have a judicial inquiry perspective which in this essay implies to clarify the established law, systemize, estimate and suggest changes. The critical part of the essay constitutes of a legal political argumentation which means arguing for and against different solutions and their effects.

Conclusion: The established law cannot, according to the authors, be justified in relation to the qualitative characteristics comparability and relevance nor the precautionary principle and the principle of realization. The application situations of the essay shows that deviation from these principles could result in deviation from generally accepted accounting principles and can therefore not be considered as expedient accounting. Due to these deviations the established law needs, according to the authors, a reformation.

INNEHÅLL

1	INLEDNING	1
1.1	PROBLEMBAKGRUND	1
1.2	PROBLEMDISKUSSION	3
1.3	SYFTE	4
1.4	METOD	4
1.4.1	<i>Allmänt</i>	4
1.4.2	<i>Rättsutredande metod</i>	5
1.4.3	<i>Rättspolitisk utvärdering</i>	6
1.4.4	<i>Intervju/Samtal</i>	6
1.5	AVGRÄNSNING	7
1.6	DISPOSITION	9
2	REDOVISNINGSSYSTEMET	10
2.1	HISTORISK BAKGRUND	10
2.2	RÄTTSKÄLLOR PÅ REDOVISNINGSSOMRÅDET	11
2.2.1	<i>Redovisningsrättens hierarki</i>	11
2.3	AKTÖRERNA PÅ REDOVISNINGSSOMRÅDET	13
2.3.1	<i>BFN</i>	14
2.3.2	<i>IASB</i>	14
2.3.3	<i>Intressenterna</i>	15
2.4	GRUNDLÄGGANDE REDOVISNINGSPRINCIPER	15
2.4.1	<i>Målsättningsprinciper</i>	15
2.4.1.1	<i>Relevans</i>	16
2.4.1.2	<i>Jämförbarhet</i>	17
2.4.2	<i>Avvägning mellan nytta och kostnad</i>	17
2.4.3	<i>Rättvisande och korrekt bild</i>	17
2.4.4	<i>De finansiella rapporternas syfte och ändamål</i>	17
2.4.5	<i>Värderingsprinciper</i>	18
2.4.5.1	<i>Försiktighetsprincipen</i>	18
2.4.5.2	<i>Realisationsprincipen</i>	19
3	HÄNDELSER EFTER BALANSDAGEN	20
3.1	RR 26	20
3.2	SOU 2008:80 – BESKATTNINGSTIDPUNKTEN FÖR NÄRINGSVERKSAMHET	22
4	REDOVISNING OCH BESKATTNING	24
4.1	MATERIELLT SAMBAND	24
5	RÄTTSPRAXIS	27
5.1	RÅ 1986 REF 153	27
5.2	RÅ 2006 REF 63	28

6	KONKRETISERANDE DISKUSSION.....	30
6.1	HÄNDELSE 1 – KUNDFORDRAN VID KONKURS	30
6.1.1	<i>Exempel 1</i>	30
6.2	HÄNDELSE 2 - SKADESTÅNDSPROCESS	34
6.2.1	<i>Exempel 2</i>	34
6.3	HÄNDELSE 3 - VARULAGER	37
6.3.1	<i>Exempel 3</i>	37
6.3.2	<i>Exempel 4</i>	38
6.3.3	<i>Exempel 5</i>	39
6.4	HÄNDELSE 4 – VÄRDEFÖRÄNDRING	40
6.4.1	<i>Exempel 6</i>	40
6.4.2	<i>Exempel 7</i>	41
6.5	HÄNDELSE 5 – OMKLASSIFICERING AV TILLGÅNGAR	42
6.5.1	<i>Exempel 8</i>	42
6.6	HÄNDELSE 6 - FÖRSÄKRINGSERSÄTTNING	44
6.6.1	<i>Exempel 9</i>	45
6.7	SAMMANFATTNING AV DEN KONKRETISERANDE DISKUSSIONEN	48
7	SLUTSATS	50
7.1	FÖRSLAG TILL VIDARE FORSKNING	51
	KÄLLFÖRTECKNING	52

BILAGOR

BILAGA 1 - Underlag för intervjuer/samtal

Förkortningslista

ABL	aktiebolagslagen (2005:551)
BFL	bokföringslagen (1999:1078)
BFNAR	Bokföringsnämndens allmänna råd
EU	Europeiska unionen
FI	Finansinspektionen
FörvR	Förvaltningsrätten
HovR	Hovrätten
HD	Högsta Domstolen
HFD	Högsta Förvaltningsdomstolen
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IAS-förordningen	Europaparlamentet och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 10 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
IL	inkomstskattelagen (1999:1229)
KamR	Kammarrätten
Prop.	Proposition
RR	Redovisningsrådet
SKV	Skatteverket
SOU	Statens offentliga utredningar
TR	Tingsrätten
URA	Uttalande från Redovisningsrådets akutgrupp
ÅRL	årsredovisningslagen (1995:1554)

1 INLEDNING

I det inledande kapitlet beskrivs bakgrunden till uppsatsen, därefter förs en problemdiskussion på det valda rättsområdet. Vidare följer en beskrivning av uppsatsens syfte, metod och avgränsning.

1.1 Problembakgrund

Redovisning kan uppfattas som ett informationssystem, som en historiebereskrivning eller som en skildring av en verklighet.¹ Information nyttjas på olika sätt, men huvudsyftet är att redovisningens innehåll skall ha ett betydande värde som beslutsunderlag vid ekonomiska frågor samt att den skall återspegla en korrekt bild av ett företag.² Det mest fördelaktiga medlet för att åstadkomma detta syfte är att tillhandahålla finansiella rapporter.

Upprättandet av finansiella rapporter består av ett omfattande bokslutsarbete. Vid bokslutsarbetet beaktas inte bara information som vid räkenskapsårets utgång var känd utan även händelser som inträffat efter balansdagen, men innan undertecknandet av de finansiella rapporterna.³ Regeln om händelser efter balansdagen återfinns i 2 kap 4 § p. 3 b) ÅRL. Lagrummet stadgar:

”... hänsyn skall tas till alla ekonomiska förpliktelser som är hänförliga till räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår, även om dessa förpliktelser blir kända först efter räkenskapsårets utgång men före upprättandet av årsredovisningen.”⁴

Lagen, som är av ramlagskaraktär, är tämligen begränsad i sitt innehåll, varför RR skapade en kompletterande rekommendation benämnd RR 26. RR 26 fungerar som utfyllnad till lagen. Rekommendationen är ej uppdaterad sedan år 2007, men ger den mest ut-

¹ Westermark, C, *EU:s redovisningsstandards – en introduktion till IAS/IFRS*, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2005, s. 13.

² Ibid.

³ Bjuvberg, J, & Kellgren, J, *Redovisning och beskattning – om redovisningens betydelse för inkomstbeskattningen*, Upplaga 2, Studentlitteratur AB, Lund, 2008, s. 30.

⁴ 2 kap 4 § p. 3 b) ÅRL.

förliga beskrivningen av rättsläget då lika utförliga alternativ ej finns i svensk normgivning.

I RR 26 stadgas:

”Med ”händelser efter balansdagen” avses alla händelser som inträffar fram till den dag då de finansiella rapporterna undertecknas, även om händelserna inträffar efter det att resultatet eller annan finansiell information har tillkännagivits.”⁵

Det är följaktligen händelser som kan påverka föregående års värderingar och uppskattningar.⁶ De händelser som avses i RR 26 är gynnsamma och ogynnsamma händelser som infaller efter balansdagen, men innan undertecknandet av de finansiella rapporterna. Rekommendationen föreskriver vidare att dagen för undertecknandet av de finansiella rapporterna skall dateras eftersom händelser efter detta datum ej återspeglas.⁷ Det är således inte av betydelse om någon finansiell information har kungjorts, utan det är istället den dag då de finansiella rapporterna undertecknats som är av värde. Ett företags finansiella rapport skall vara färdigställd senast sex månader efter räkenskapsårets utgång.⁸

RR 26 nämner två olika typfall av händelser som kan inträffa:

- a) För det första kan händelser som *bekräftar* ett förhållande som *förelåg* på balansdagen uppstå.

Händelsen medför att företag måste justera beloppen i sina finansiella rapporter.

- b) För det andra kan händelser uppstå som indikerar att vissa förhållanden har *uppstått efter* balansdagen.

⁵ RR 26 Händelser efter balansdagen p. 3.

⁶ Sundgren, S, Nilsson, H, & Nilsson, S, *Internationell redovisning – teori och praxis*, Upplaga 2, Studentlitteratur AB, Lund, 2009, s. 318.

⁷ RR 26 p. 14.

⁸ 6 kap 10 § BFL, 8 kap 3-4 §§ ÅRL.

Händelsen medför att företag endast behöver lämna upplysning om händelsen, men ej justera beloppen i de finansiella rapporterna.⁹ Behandlingen av de här två olika typfallen blir således olika.

1.2 Problemdiskussion

Enligt gällande rätt skall händelser som inträffar efter balansdagen, men innan under-tecknandet av de finansiella rapporterna, skall tillmätas betydelse.¹⁰ Regeln om händelser efter balansdagen kan anses komplicerad att tillämpa då svårigheter kan uppstå vid beaktandet av vad som utgör en ny händelse och vad som endast utgör tillkommande information. Med andra ord;

a) vad krävs för att en händelse som sker efter balansdagen skall bekräfta en redan befintlig händelse som förelåg på balansdagen?

b) vad krävs för att en *ny* händelse skall anses ha uppstått efter balansdagen?

Att söka svar på de här frågorna är relativt svårt då inte mycket är skrivet i doktrinen och då praxis saknas i större utsträckning. Brist på utförlig reglering samt brist på doktrin kan skapa rättsosäkerhet i hur gällande rätt om händelser efter balansdagen bör tillämpas. Ledning vid tolkning av gällande rätt får därmed sökas i de redovisningsrättsliga källor som tillhandahålls inom redovisningsområdet, då främst i grundläggande redovisningsprinciper samt i IASB:s föreställningsram.

En diskussion kommer föras kring hur gällande rätt överensstämmer med grundläggande redovisningsprinciper såsom försiktighetsprincipen samt realisationsprincipen och hur väl gällande rätt styrks av de kvalitativa egenskaper som finns beskrivna i IASB:s föreställningsram, då främst egenskaperna jämförbarhet och relevans. Uppfylls till exempel inte jämförbarheten blir redovisningen felaktig, vilket kan leda till en avvikelse från god redovisningssed och därmed skapa lagstridiga transaktioner. Att avvika från god redovisningssed torde ej utgöra ändamålsenlig redovisning. En diskussion kommer därför att föras huruvida reglerna om händelser efter balansdagen utgör ändamålsenlig redovisning.

⁹ RR 26 p. 2 s. 3.

¹⁰ 2 kap 4 § p. 3 b) ÅRL, BFNAR 2008:1 Årsredovisning i mindre aktieföretag p. 2.11 samt RR 26 p. 3.

Diskussionen om händelser efter balansdagen får anses tämligen ny då ifrågasättandet av regelns innebörd och rationalitet ej går att finna i doktrinen. Författarna ställer sig frågande till regeln i dess nuvarande utformning.

1.3 Syfte

Syftet med denna uppsats är att klargöra och utvärdera rättsläget gällande händelser efter balansdagen. Författarna vill identifiera och belysa olika tillämpningssituationer inom området och även diskutera rättslagets ändamålsenlighet samt om det finns behov av reformer av detsamma.

1.4 Metod

1.4.1 Allmänt

I denna studie har den så kallade rättsdogmatiska metoden använts. Rättsdogmatiken beskriver, tolkar och systematiserar gällande rätt. I denna uppsats innebär det i hög grad att konkreta redovisningsfrågor diskuteras utifrån perspektivet vad som är gällande rätt.¹¹ Ett mål är därvid att generalisera från det konkreta fallet till redovisningsrättsliga principer inom det aktuella området.¹² För att applicera gällande rätt om *händelser efter balansdagen* på olika tillämpningssituationer har författarna tagit fram verkliga och tänkbara situationer där gällande rätt kan tillämpas, utredas och belysas.¹³ Därefter utvärderas resultaten och ändamålsenligheten hos gällande rätt diskuteras. Författarna påvisar därvid vissa problem kring rättsläget, rörande till exempel rättsosäkerhet och problem med jämförbarhet, och diskuterar även eventuella reformmöjligheter.

Vid urvalet av rättspraxis har författarna enbart arbetat med prejudikatinstans, dvs. regeringsrättspraxis.¹⁴ Författarna har därvid gått igenom avgöranden från de senaste 25 åren. Av tidsskäl har praxis från lägre instanser ej studerats. Rättsfallen som är studerade för uppsatsen utgör skattepraxis. Inte ens regeringsrättspraxis utgör i princip prejudikat inom redovisningsrätten varför den skattepraxis som valts endast används till den

¹¹ Kellgren, J. & Holm, A, *Att skriva uppsats i rättsvetenskap – råd och reflektioner*, Studentlitteratur AB, Lund, 2007, s. 47.

¹² Jfr. Peczenik, A, *Vad är rätt – om demokrati, rättsäkerhet, etik och juridisk argumentation*, Nordstedts juridik, Stockholm, 1995, s. 312 f.

¹³ Ibid.

¹⁴ Numera Högsta förvaltningsdomstolen.

del den kan belysa redovisningen¹⁵. De valda rättsfallen används som ett instrument för att besvara redovisningsfrågor.

1.4.2 Rättsutredande metod

I denna uppsats har författarna försökt arbeta i hög grad rättsutredande. Den rättsutredande metoden består i denna uppsats av fyra huvudgrupper; klargöra gällande rätt, systematisera, värdera och föreslå förändringar.

Syftet med en rättsutredande metod är att klargöra gällande rätt i en specifik fråga, som i denna uppsats innefattar händelser efter balansdagen. Inom den rättsutredande metoden används rättskälleläran eller, om så vill, praktisk juridisk metod. Här används rättskällor som (i första hand) lag, förarbeten, rekommendationer, praxis och doktrin, för att säkra relevansen i utredningen.¹⁶

Framställningen har också en systematiserande ansats då författarna försöker sätta in slutsatserna i ett större sammanhang och utreda om de är förenliga med områdets principer.¹⁷

Att infoga värderingar i en uppsats kan vara mycket berikande, men det är viktigt att vara medveten om värderingarnas betydelse.¹⁸ Gällande rätt om händelser efter balansdagen har applicerats på olika tillämpningssituationer och utgången har analyserats med en strävan att upprätthålla ett objektivet perspektiv. Dock kan aldrig en fullkomligt objektiv analys erhållas, då värderingar alltid har en viss påverkan över hur rättskällor tolkas och presenteras. Att värderingar spelar en roll vid den juridiska analysen är ofrånkomligt då juridiken är en normativ disciplin, där argumentationen spelar en central roll. Vissa rättskällor i sig är historiska och innehåller därför värderingar som dess författare kan ha haft vid tidpunkten för upprättandet.¹⁹

¹⁵ Kellgren, J, *Redovisning och beskattning – om redovisningens betydelse för inkomstbeskattningen*, Studentlitteratur AB, Lund, 2004, s. 65.

¹⁶ Sandgren, C, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare – ämne, material, metod och argumentation*, Uppläga 2, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2007, s. 36 och s. 65.

¹⁷ Sandgren (2007), s. 63 f.

¹⁸ Ibid., s. 58.

¹⁹ Kellgren & Holm (2007), s. 55.

I uppsatsen diskuteras tänkbara förändringar av regeln om *händelser efter balansdagen*. Författarna har dock inte för avsikt att föreslå bättre alternativ till nuvarande reglering²⁰, utan endast öppna upp för diskussion rörande ändamålsenligheten hos gällande rätt.

1.4.3 Rättspolitisk utvärdering

Uppsatsen består även av en rättspolitisk argumentation, vilket också kan kallas den kritiska delen. Den rättspolitiska argumentationen är inte rättsutredande, det vill säga den fokuserar ej på att fastställa gällande rätt. Målet är här istället att argumentera för eller emot olika lösningar och deras effekter.²¹ Författarna vill utreda om rättsläget bör anses vara ändamålsenligt eller om det finns skäl att reformera detsamma.

Det finns – märkligt nog, enligt författarnas mening – mycket lite skrivet i doktrinen om händelser efter balansdagen och det är svårt att hitta stöd i det rättsliga materialet rörande tolkning och användning av gällande rätt. Det är därför av vikt att finna områden inom redovisningen som kan bistå uppsatsen att fullfölja dess syfte. Uppsatsen tar därför fasta på postulaten om redovisningens grundläggande principer och undersöker om dessa uppnås. Redovisningsprinciperna kommer därför användas både för att fastställa gällande rätt och för att försöka lösa eventuell problematik kring gällande rätt men också som en generator för att utreda gällande rätt och föreslå förändringar. Författarna kommer således att diskutera om det fordras en reglering som bättre beaktar och säkrar genomslagen hos de grundläggande principerna i faktisk redovisning.

1.4.4 Intervju/Samtal

De personer som har intervjuats för den här uppsatsen är två revisorer och en skatteexpert vid rättsenheten på SKV. Samtliga har valt att vara anonyma. Intervjuerna har inte varit empiriorienterade, utan är genomförda med betoning på samtal och diskussion. Grundläggande frågor har lagts fram till respondenterna och intervjuerna har därmed varit semistrukturerade.²² Syftet med denna struktur var att se vad respondenterna kunde bidra med för författarnas interna kunskapsutveckling, men även ge en indikation rörande respondenternas medvetenhet kring eventuell problematik med händelser efter ba-

²⁰ 2 kap 4 § p. 3 b) ÅRL.

²¹ Sandgren (2007), s. 62.

²² Denscombe, M, *Forskningshandboken – för småskaliga forskningsprojekt inom samhällsvetenskaperna*, Upplaga 2, Studentlitteratur AB, Lund, 2009, s. 234.

landsdagen. Intervjuerna utfördes i syfte att stärka den konkretiserande diskussionen och därför har deras tankar och synpunkter infogats på relevanta platser i framställningen.

Vid varje samtalstillfälle gavs en utförlig bakgrundsbeskrivning av gällande rätt angående händelser efter balansdagen. Därefter fördes en diskussion kring de tillämpningssituationer som den konkretiserande diskussionen är uppbyggd på.²³ Vidare samtalades det om huruvida tillämpningssituationerna vid beaktning av regeln om händelser efter balansdagen överensstämde med målsättningsprinciperna jämförbarhet och relevans, samt värderingsprinciperna försiktighet- och realisationsprincipen.

Författarna kan inte uppskatta undersökningens empiriska relevans. Klart är emellertid att det i empirin framkom betydelsefulla oklarheter och tolkningsproblem.

1.5 Avgränsning

I uppsatsen berörs främst onoterade svenska företag. Onoterade företag skall i första hand följa lag, därefter söka ledning i allmänna råd och vägledningar skapade av BFN. Informationen i BFN:s vägledning rörande årsredovisning i mindre aktiebolag är otillräcklig, varför ledning får sökas i före detta RR:s rekommendation RR 26 som tillhandahåller mer utförlig information om händelser efter balansdagen²⁴. RR 26 är skapad utifrån den internationella versionen IAS 10, Events After the Balance Sheet Date, mellan vilka det finns mindre skillnader.²⁵ De här skillnaderna utgör dock ej betydelse för uppsatsämnet.

RR 26 nämner två olika typfall av händelser som kan inträffa, nämnda i uppsatsen som typfall a) och b).²⁶ Tillämpningssituationerna i den konkretiserande diskussionen är till stor del skapade utifrån den lista av händelser som tillhandahålls i RR 26. Tillämpningssituationerna exemplifierar typfall a), varför författarna fokuserar mestadels på nämnda typfall i den konkretiserande diskussionen. Typfall a) och b) beaktas dock gemensamt när diskussion förs huruvida ett företag skall veta vad som utgör tillkommande information och vad som utgör en ny händelse. I övrigt behandlas inte typfall b) närmare.

²³ Se närmare kapitel 5, Konkretiserande diskussion.

²⁴ BFNAR 2008:1 Årsredovisning i mindre aktiebolag s. 118.

²⁵ RR 26 p. 20.

²⁶ Ibid., p. 2, samt kapitel 3.1 RR 26.

Vid urvalet av rättspraxis har författarna enbart arbetat med prejudikatinstans, dvs. regeringsrättspraxis.²⁷ Av tidsskäl har praxis från lägre instanser ej studerats. De valda rättsfallen utgör skattepraxis och används endast till den del de kan berika uppsatsens redovisningsrättsliga ansats. Skatterätten berörs därmed inte i sin helhet.

Målsättningsprinciperna utgörs av; jämförbarhet, relevans, tillförlitlighet och begriplighet.²⁸ De två förstnämnda kommer endast att behandlas då författarna anser att tillförlitlighet och begriplighet ej anses vara relevant underlag för studien. Värderingsprinciperna består av; försiktighetsprincipen, realisationsprincipen, fortlevnadsprincipen, matchningsprincipen, principen om substans före form och principen om konsekvens.²⁹ De två förstnämnda kommer endast att beaktas då övriga principer, enligt författarnas mening, ej bidrar med intressant innehåll för studiens syfte.

²⁷ Numera Högsta förvaltningsdomstolen.

²⁸ IASB:s föreställningsram p. 24.

²⁹ Bjuvberg, J, *Redovisningens betydelse för beskattningen*. MercurIUS Förlags AB, Stockholm, 2006, s. 81.

1.6 Disposition

Kapitel 1

Inledning

I uppsatsens inledande kapitel beskrivs problembakgrunden till gällande rätt om händelser efter balansdagen, följt av en problemdiskussion som vidare leder in på uppsatsens syfte. I metodavsnittet förklaras författarnas val av tillvägagångssätt. Därefter följer valda avgränsningar.

Kapitel 2

Redovisningssystemet

Kapitel två inleder med en historisk bakgrund om händelser efter balansdagen. Vidare behandlas de rättskällor och aktörer på redovisningsområdet som är relevant för uppsatsens studie. Därefter klargörs målsättnings- och värderingsprinciperna.

Kapitel 3

Händelser efter balansdagen

Det tredje kapitlet beskriver mer ingående rättsläget gällande händelser efter balansdagen, då främst redovisningsrekommendationen RR 26. Därefter presenteras det som rör händelser efter balansdagen i SOU 2008:80.

Kapitel 4

Det materiella sambandet

Fjärde kapitlet behandlar det materiella sambandet mellan redovisning och beskattning, samt det materiella sambandet rörande händelser efter balansdagen.

Kapitel 5

Rättspraxis

I uppsatsens femte kapitel presenteras de för uppsatsen valda rättsfall, RÅ 186 ref 153 samt RÅ 2006 ref 63.

Kapitel 6

Konkretiserande diskussion

I kapitel sex appliceras gällande rätt om händelser efter balansdagen på olika tillämpningssituationer. Situationerna är skapade av författarna och tillämpas för att utreda och belysa gällande rätt. Vidare följer en sammanfattning av den konkretiserande diskussionen.

Kapitel 7

Slutsats

Avslutningsvis redogörs författarnas reflektioner huruvida gällande rätt om händelser efter balansdagen utgör ändamålsenlig redovisning, samt om det finns behov av reformer av detsamma. Vidare följer förslag till fortsatt forskning.

2 REDOVISNINGSSYSTEMET

Uppsatsens andra kapitel syftar att frambringa en översiktlig bild av det svenska redovisningssystemet, en framställning av aktörerna på redovisningsområdet samt valda målsättnings- och värderingsprinciper.

2.1 Historisk Bakgrund

Den 1 januari 1995 blev Sverige medlem i Europeiska Unionen vilket medförde att den svenska redovisningslagstiftningen harmoniserades med EU:s redovisningsrätt (dåvarande EG). Harmoniseringen kom till uttryck genom det fjärde och sjunde bolagsdirektivet och resulterade i skapandet av ÅRL.³⁰ Därav uppkom första lydelsen av händelser efter balansdagen. Fram till år 2005 hade 2 kap 4 § p 3 b) följande lydelse:

”Hänsyn skall tas till alla förutsebara och möjliga förluster och ekonomiska förpliktelser som är hänförliga till räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår, även om dessa förluster eller förpliktelser blir kända först efter räkenskapsåret utgång men före upprättandet av årsredovisningen...”³¹

Bestämmelsen i 2 kap 4 § p. 3 ger uttryck för försiktighetsprincipen och regleringen om händelser efter balansdagen utgör därav en del av nämnda princip. Försiktighetsprincipen har sitt ursprung i artikel 31.1 a i det fjärde bolagsrättsliga direktivet. Direktivet fick år 2005 ändras på grund av att det ansågs stå i konflikt med IAS 37 Avsättningar, eventalförpliktelser och eventualtillgångar. Därav ändrades lydelsen i 2 kap 4 § 3 p i ÅRL. Orden ”alla förutsebara och möjliga förluster och ekonomiska förpliktelser” ersattes då av ”alla ekonomiska förpliktelser”.³² Denna tolkning gjordes dock av BFN redan år 2003. I ett yttrande i målet RÅ 2006 ref. 63 anförde nämnden följande:

”... händelser efter balansdagen gäller visserligen förluster och förpliktelser och inte tillgångar men, enligt nämndens mening, får be-

³⁰ Bjuvberg (2006), s. 49.

³¹ 2 kap 4 § p. 3 b) ÅRL, 1995-2005 års lydelse.

³² Prop. 2004/05:24 *Internationell redovisning i svenska företag*, s. 148.

stämelsen anses ge uttryck för en allmän redovisningsmässig princip om att beakta händelser efter balansdagen.”³³

ÅRL skapades med ramlagskaraktär och var därför i behov av kompletterande normgivning.³⁴ År 2003 kom den första kompletterande normgivningen till regeln om händelser efter balansdagen, benämnd RR 26. Rekommendationen skapades av RR utifrån den internationella versionen IAS 10, Events After the Balance Sheet Date. Den ursprungliga versionen av IAS 10 skapades år 1974 av IASC, dock blev denna version omdiskuterad och redigerades därför år 1994 till dess nuvarande form.³⁵ Den 1 januari år 2005 uppdaterades RR 26 en sista gång och år 2007 lades RR ner.³⁶

2.2 Rättskällor på redovisningsområdet

Den svenska regleringen på redovisningsområdet utgörs av en ramlagstiftning där ÅRL och BFL är utgångspunkter. Redovisningsreglerna i ÅRL är av materiellt slag medan BFL:s regler är mer formella.³⁷ Även den EU-rättsliga regleringen får anses utgöra en utgångspunkt, då främst IAS-förordningen och bolagsdirektiven om redovisning.³⁸

2.2.1 Redovisningsrättens hierarki

Redovisningsrättens hierarki kan, enligt Bjuvberg, beskrivas enligt följande; EU:s redovisningsrätt, svensk nationell redovisningslagstiftning, kompletterande normgivning, domstolspraxis och tillämpad praxis.³⁹

De normer som skapats av IASB har godkänts som EU-rättsliga förordningar vilket innebär att de är direkt tillämpliga för medlemsstaterna utan ytterligare åtgärder. I och med Sveriges medlemskap i EU skall därför alla moderbolag, vars andelar är noterade, följa IASB:s normer vid upprättandet av sin koncernredovisning⁴⁰. IASB har även öpp-

³³ RÅ 2006 ref 63 s. 2.

³⁴ Bjuvberg (2006), s.73.

³⁵ Westermark, C, *Internationell redovisningsstandard IAS 10 (omredigerad 1994): Eventualiteter och möjligheter*, Balans 1995 nr 10 s. 35 ff.

³⁶ Sundgren, Nilsson & Nilsson (2009), s. 12 f.

³⁷ Bjuvberg & Kellgren (2008), s. 35.

³⁸ Bjuvberg (2006), s. 63.

³⁹ Ibid., s. 64 f.

⁴⁰ Se närmare, Europaparlamentet och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 10 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder.

nat upp en möjlighet för medlemsstaterna att implementera dessa regler för onoterade bolag vid upprättandet av koncernredovisningar eller årsredovisningar. Möjligheten har i dagsläget ej utnyttjats av den svenska lagstiftaren.⁴¹

Att ÅRL och BFL, vilka utgör den svenska nationella redovisningslagstiftningen, har ramlagskaraktär innebär att en utfyllnad är nödvändig för att lagstiftningen skall få ett reellt materiellt innehåll.⁴² Denna utfyllnad utgörs av en rättslig standard som måste efterföljas av de svenska företagen. Denna rättsliga standard, som för Sveriges del innebär god redovisningssed, får sitt innehåll av de organ som skapar den kompletterande normgivningen samt från tillämpad praxis⁴³. En rättstillämpare som besitter kunskap på området söker även utfyllnad till redovisningens ramlagsstiftning i traditionella rättskällor såsom förarbeten, rättspraxis och i förekommande fall doktrin. Men på grund av ÅRL:s ramlagskaraktär, samt dess basering på EU-direktiv är förarbetena till lagen relativt kortfattade. Även rättspraxis på området saknas till stor del och är därför ingen vidare hjälp till utfyllnad.⁴⁴ Utfyllnaden utgörs därmed i störst utsträckning av den kompletterande normgivningen. Teoretiskt sett är normerna på redovisningsområdet ej av bindande karaktär. Trots det har normerna en stor inverkan på den svenska redovisningsrätten i praktiken, där de anses vara mer eller mindre bindande. Det anses föreligga en stark presumtion för att den kompletterande normgivningens innehåll ger uttryck för god redovisningssed då presumtionen träder fram genom att normerna med tiden blir bekräftade. Följaktligen menas att om normerna ger uttryck för god redovisningssed får de ett högt rättskällevärde och skall därmed följas.⁴⁵ I förarbetena till 1995 års årsredovisningslag går det att finna följande om god redovisningssed:

”God redovisningssed innebär givetvis en skyldighet att följa lag och i lag intagna redovisningsprinciper. Bland de sista kan särskilt nämnas kravet på rättvisande bild. Innehållet i god redovisningssed bör liksom

⁴¹ Bjuvberg & Kellgren (2008), s. 36.

⁴² Norberg, C. & Thorell, T., *Redovisningsfrågor i skattepraxis*, Upplaga 2, Iustus Förlag AB, Uppsala, 2010, s. 33.

⁴³ Inom EU-rätten utgörs dock den rättsliga standarden av rättvisande bild, se närmare Bjuvberg (2006) *Redovisningens betydelse för beskattningen* kap. 4 och 5.

⁴⁴ Bjuvberg & Kellgren (2008), s. 36 f.

⁴⁵ Bjuvberg (2006), s. 131 f. Presumptionens styrka samt normernas rättskällevärde är dock omdiskuterat och olika meningar finns på området. Denna diskussion studeras ej vidare. Se närmare Bjuvberg (2006) *Redovisningens betydelse för beskattningen* kap 3.

hittills också bestämmas mot bakgrund av faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets av bokföringskyldiga. Särskild betydelse måste därvid tillmätas allmänna råd och rekommendationer av auktoritativa organ såsom BFN, RR och, såvitt gäller finansiella företag, Finansinspektionen. 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 i fråga att åsidosätta lagens bestämmelser med hänvisning till god redovisningssed.”⁴⁶

Förutom att följa lag och de i lag stadgade redovisningsprinciperna är företag även skyldiga att följa den praxis som skapas utifrån de kompletterande normerna. Det har i förarbetet givits stöd för att normerna har en rättslig ställning med stark karaktär som ger uttryck för vad som utgör god redovisningssed.⁴⁷

2.3 Aktörerna på redovisningsområdet

De normgivningsorgan som idag verkar och som är av störst vikt för den svenska normgivningen är BFN, RR, FI och IASB.⁴⁸ RR är idag dock inte verksamma, men de rekommendationer som skapats av rådet har under en övergångsperiod fortfarande betydelse för den svenska redovisningen.⁴⁹ En annan viktig aktör på redovisningsområdet är intressenterna. Intressenterna har ett stort informationsbehov då finansiell information ofta används som beslutsunderlag rörande ekonomiska frågor. De aktörer som presenteras nedan är de ovan nämnda, med undantag för FI då deras arbete är ovidkommande för denna studie.

⁴⁶ Prop. 1995/1996:10 Års- och koncernredovisning. Del 2 Företag i allmänhet s. 181.

⁴⁷ Thorell, P, *Redovisning och Juridik*, Iustus Förlag AB, Stockholm, 2008, s. 65.

⁴⁸ Bjuvberg (2006), s. 53.

⁴⁹ Sundgren, Nilsson & Nilsson (2009), s. 13. Fyra nya kategorier av regelverk är under uppbyggnad av BFN, se närmare BFN Dnr 28/04 s. 1 ff.

2.3.1 BFN

BFN är den aktör på redovisningsområdet som har huvudansvaret för att utveckla god redovisningssed.⁵⁰ För att utveckla god redovisningssed utger BFN allmänna råd samt annat informationsmaterial som ger vägledning för företag.⁵¹ BFN är vidare utsedd som statens expertorgan på redovisningsområdet och bistår regeringskansliet vid redovisningsfrågor samt att de avger yttranden vid författningsförslag. BFN avger även yttranden vid domstolsförfaranden om vad som anses vara god redovisningssed i olika fall. Historiskt sett har BFN varit ansvariga för normgivningen för onoterade företag och RR har ansvarat för noterade företag samt företag som på grund av sin storlek hade ett visst allmänt intresse.⁵² Det allmänna råd där händelser efter balansdagen ingår benämns BFNAR 2008:1. Information är dock knapp, varför ytterligare vägledning får sökas i RR:s rekommendation rörande händelser efter balansdagen, RR 26.

2.3.2 IASB

IASB är ett oberoende privaträttsligt internationellt organ.⁵³ Organet utger redovisningsstandarder som benämns IFRS. IASB:s föregångare IASC utgav standarder benämnda IAS som IASB idag valt att inkludera i sin utgivning.⁵⁴ Därav ingår IAS 10 Events After the Balance Sheet Date i det normsystem som IASB tillhandahåller. I normsystemet finns även en föreställningsram som syftar att ge vägledning för IASB då nya standarder skapas och äldre versioner uppdateras.⁵⁵ Föreställningsramen syftar vidare att vägleda företag då finansiella rapporter skall upprättas och de används även som ett verktyg för tolkning av IASB:s normsystem.⁵⁶

⁵⁰ Bjuvberg (2006), s. 54.

⁵¹ Regleringsbrev avseende BFN, Fi2010/5790 (delvis) från Finansdepartementet.

⁵² Bjuvberg (2006), s. 54.

⁵³ Ibid., s. 60.

⁵⁴ Westermark (2005), s. 29.

⁵⁵ IASB:s föreställningsram p. 1.

⁵⁶ Ibid.

2.3.3 Intressenterna

Intressenterna och deras informationsbehov har alltid haft stor betydelse för redovisningen. Ett företag med många intressenter kan uppleva svårigheter vid hänsynstagandet av flera olika intressenters informationsbehov. En investerare är till exempel intresserad av information som underlättar framtidsbedömningar medan en långivare är mer intresserad av information som upplyser om återbetalningsförmåga vid eventuella krediter. Det är därför av vikt att den information som framställs av företag är användbar.⁵⁷ Finansiell information till intressenter återges i form av årsredovisningar. Upprättandet av en årsredovisning är reglerat i ÅRL för att säkerställa att den information som återges är användbar för olika intressenter. Enligt förarbetet till ÅRL blir den information som lämnas till intressenterna till viss del standardiserad. Denna standardisering skall underlätta för intressenter att med hjälp av finansiell information jämföra olika företags räkenskaper. Standardiseringen är ett resultat av att försöka tillgodose så många intressenters önskemål som möjligt, då ett återkommande anspråk från intressenter är att den finansiella informationen skall kunna fungera som beslutsunderlag.⁵⁸

2.4 Grundläggande redovisningsprinciper

De grundläggande redovisningsprinciperna inom det svenska redovisningssystemet är generellt utformade. Principerna kan delas upp i två kategorier; målsättningsprinciper och värderingsprinciper.⁵⁹ De två olika kategorierna av principer innehar dock inga skillnader när det kommer till tillämplighet, båda skall beaktas likvärdigt.⁶⁰

2.4.1 Målsättningsprinciper

Målsättningsprinciperna är de principer som rör begriplighet, relevans, tillförlitlighet och jämförbarhet. Dessa principer uttrycker redovisningens målsättningar eller som IASB kallar dem; redovisningens kvalitativa egenskaper.⁶¹ Till skillnad från värderingsprinciperna finns inga uttryckliga definitioner i lagform om målsättningsprinciperna. Däremot återfinns de i IASB:s föreställningsram. Föreställningsramen syftar som tidigare nämnts till att vägleda IASB samt nationella normgivare att tillhandahålla redo-

⁵⁷ Bjuvberg (2006), s. 52 f.

⁵⁸ Prop. 1995/96:10 *Års- och koncernredovisning. Del I Lagförslag. Allmänna utgångspunkter.* s. 175.

⁵⁹ Bjuvberg (2006), s. 81.

⁶⁰ Ibid., s. 82.

⁶¹ Ibid.

visningsstandarder.⁶² Föreställningsramen uttrycker en tydlig ambition och strävan mot att harmonisera de olika regler som finns i olika länder rörande utformning och upprätthållande av finansiella rapporter. Syftet med harmoniseringen är att tillhandahålla användarna med en ändamålsenlig finansiell rapport.⁶³ För att nå denna ambition skall länders normgivare vägledas att utveckla redovisningsstandarder som medför att finansiella rapporter uppfyller de krav som föreställningsramen uppställer. Dessa krav benämns kvalitativa egenskaper och utgörs av relevans, jämförbarhet, tillförlitlighet och begriplighet.⁶⁴

2.4.1.1 Relevans

För att informationen i de finansiella rapporterna skall vara betydande måste informationen vara relevant för användaren som beslutsunderlag. Om utelämnandet av viss information leder till att ett annat beslut fattas, än det beslut som hade tagits om informationen redovisats, innehar just den informationen en betydande relevans.⁶⁵ Om information således påverkar en intressents beslut samt underlättar vid bedömningar av aktuella och framtida händelser anses informationen relevant.⁶⁶ Väsentlighet är en beståndsdel i den kvalitativa egenskapen relevans och påverkar därmed informationens relevans. Information kan vara relevant och påverka bedömningen av ett företag, men oväsentlig just idag. Information är enligt föreställningsramen väsentlig om ett utelämnande eller en felaktighet påverkar användarens beslut baserat på informationen i de finansiella rapporterna. Det finns dock olika grader av väsentlighet beroende på postens storlek, och väsentlighet sägs mer vara en tröskelnivå än en kvalitativ egenskap.⁶⁷

⁶² Kellgren, J, *Kunskapsutveckling och beskattning*, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2005, s. 56.

⁶³ IASB:s föreställningsram s. 1 (Förord).

⁶⁴ *Ibid.*, p. 24.

⁶⁵ Bjuvberg (2006), s. 328.

⁶⁶ IASB:s föreställningsram p. 26-28.

⁶⁷ *Ibid.*, p. 29-30.

2.4.1.2 Jämförbarhet

Jämförbarhet innebär att användaren skall få möjlighet att bilda sig en uppfattning om företagets ställning genom en jämförelse av finansiella rapporter över en längre tid.⁶⁸ Detta medför att det är av betydelse att företag tillhandahåller uppgifter från tidigare perioder för att användaren skall ha en möjlighet att jämföra företags finansiella ställning. Likaså skall användaren med hjälp av finansiella rapporter kunna jämföra flera olika företags finansiella ställningar. En konsekvens av kravet på jämförbarhet blir att företag måste använda sig av likadana presentationstekniker för likadana händelser. Användaren skall därför få information om vilka redovisningsprinciper som använts, samt information om eventuella ändringar av redovisningsprinciper och deras effekt.

2.4.2 Avvägning mellan nytta och kostnad

Avvägning mellan nytta och kostnad har inte en kvalitativ egenskap, men skall ändå beaktas. Innebörden av avvägningen är att nyttan av informationen torde vara större än kostnaden att frambringa den. Här skall en bedömning göras från fall till fall. Nyttan tillfaller inte alltid dem för vilka informationen är ämnad. Likaså faller inte alltid kostnaden på dem som nyttjar informationen. Det är dock viktigt att både normgivare, intressenter samt de företag som upprättar finansiella rapporter är medvetna om denna aspekt.⁶⁹

2.4.3 Rättvisande och korrekt bild

De finansiella rapporterna skall avge en rättvisande och korrekt bild av företags finansiella ställning. Begreppet rättvisande bild beskrivs ej i föreställningsramen, utan här anges istället att finansiella rapporter anses ge en rättvisande bild om de upprättas i linje med de kvalitativa egenskaperna samt tillämpliga redovisningsstandarder.⁷⁰

2.4.4 De finansiella rapporternas syfte och ändamål

Enligt föreställningsramen är syftet med de finansiella rapporterna att tillhandahålla information om företaget och dess ekonomiska ställning samt att redovisa de eventuella förändringar som inträffat.⁷¹ Informationen i finansiella rapporter anses användbar om

⁶⁸ Angående den följande diskussionen se IASB:s föreställningsram p. 39-42.

⁶⁹ Angående detta stycke, se IASB:s föreställningsram p. 44.

⁷⁰ IASB:s föreställningsram p. 46.

⁷¹ Ibid., p. 12-14.

den kan användas som underlag för ekonomiska beslut. Finansiella rapporter skall därför upprättas för att tillgodose intressenter med den information som fordras vid beslut. Innehållet i rapporterna består ofta av historisk information då det återspeglas vad som inträffat föregående räkenskapsår. Historisk information kan vara behjälplig för intressenter vid avgörandet av företags förmåga att generera likvida medel, något som är betydande för att kunna göra framtida bedömningar. Likaså är historisk information av vikt då ett företags lönsamhet kan förtälja mycket om framtida ekonomiska förändringar och även ge intressenter möjlighet att utläsa ett företags stabilitet i utvecklingen.⁷²

2.4.5 Värderingsprinciper

Värderingsprinciperna rör grundläggande värderingsfrågor och är av materiell karaktär. Några exempel på värderingsprinciper är; försiktighetsprincipen, realisationsprincipen, fortlevnadsprincipen, matchningsprincipen, principen om substans före form och principen om konsekvens.⁷³ Dessa värderingsprinciper definieras och återfinns i ÅRL⁷⁴.

2.4.5.1 Försiktighetsprincipen

Försiktighetsprincipen kommer till uttryck i årsredovisningslagen 2 kap 4 § p. 3 men dess ordalydelse kommer ursprungligen från artikel 31.1 a i det fjärde bolagsrättsliga direktivet. Principen uttrycker att värdering av poster samt eventuella delposter skall ske med en rimlig försiktighet. Det innebär att a) endast under året konstaterade intäkter får tas med i resultaträkningen, b) att hänsyn skall tas till händelser efter balansdagen som sker efter räkenskapsårets utgång men innan upprättandet av årsredovisningen samt c) att hänsyn skall tas till värdenedgångar oavsett om resultatet är en vinst eller förlust.⁷⁵ Uppräkningen av dessa punkter (a-c) är dock inte uttömmande men torde ge viss vägledning vid tolkningen av försiktighetskravet. Att försiktigheten skall vara rimlig betyder att försiktighetsprincipen inte får drivas för långt. En allt för långtgående försiktighet torde komma i konflikt med företagets grundläggande krav om att uppge en rättvisande bild av dess ställning och resultat. Under senare delen av 1990-talet skedde en förändring av tillämpningen av försiktighetsprincipen. Principen blev då mer strikt i sin

⁷² IASB:s föreställningsram p. 17.

⁷³ Bjuvberg (2006), s. 82.

⁷⁴ 2 kap 4 § 1 st.

⁷⁵ 2 kap 4 § p. 3 (a-c) ÅRL.

tillämpning vid värderingar och det infördes ett ökat inslag av marknadsvärderingar.⁷⁶ IASC är den normgivare som låg bakom utvecklingen mot tydligare marknadsvärderingar vid denna tidpunkt, något som organet har utvecklat ytterligare även på andra områden under de senaste åren⁷⁷.

2.4.5.2 Realisationsprincipen

Realisationsprincipen utgör en del av försiktighetsprincipen och uttrycks i 2 kap 4 § p. 3 a) ÅRL med ordalydelsen; *endast under räkenskapsåret konstaterade intäkter får tas med i resultaträkningen*. Ordvalet *konstaterad* är enligt propositionen till ÅRL den svenska motsvarigheten till engelskans ”realised”.⁷⁸ Annan betydelse än att intäkten skall vara realiserad kan ej anses föreligga.⁷⁹ Propositionen hänvisar dock läsaren för vidare tolkning av begreppet till IAS 18 Intäkter.⁸⁰ Denna standard uttrycker tydligt att en intäkt endast får redovisas då det är sannolikt att transaktionens ekonomiska fördelar tillkommer företaget. Standarden nämner även de situationer då det föreligger en osäkerhet i huruvida de ekonomiska fördelarna kommer tillfalla företaget eller ej. I förekommande fall skall intäkten ej redovisas förrän osäkerheten är undanröjd.⁸¹ I propositionen tydliggörs det vidare att en intäkt som härrör från försäljning torde vara konstaterad då fakturering och leverans skett. Dock utgör sannolikheten för betalning en grundförutsättning för intäktens konstaterande.⁸²

⁷⁶ Prop. 1995/96:10 del 2 s. 185.

⁷⁷ Regelverket IAS/IFRS är till stor del grundat på en marknadsvärdeprincip. Enligt denna princip skall skulder och tillgångar värderas till verkligt värde och de värdoförändringar som sker skall redovisas som intäkter och kostnader i resultaträkningen. Se närmare Bjuvberg, J, *Beskattningstidpunkten för näringsverksamhet*, Svensk Skattetidning 2008 nr 9 s. 654.

⁷⁸ Prop. 1995/96:10 del 2 s.184.

⁷⁹Thorell, P, *Årsredovisningslagen – lagkommentar*, Iustus Förlag AB, Uppsala, 1996, s. 123.

⁸⁰ Prop. 1995/96:10 del 2 s.184.

⁸¹ IAS 18 p.18.

⁸² Prop. 1995/96:10 del 2 s. 184.

3 HÄNDELSE EFTER BALANSDAGEN

Uppsatsens tredje kapitel beskriver mer ingående de händelser som omfattas av RR 26. Beskrivningen skall ge en introducering till de tillämpningssituationer som återges konkretiserande diskussionen.

3.1 RR 26

Som tidigare berörts i uppsatsen finns händelser efter balansdagen reglerat i lag, BFN:s allmänna råd samt RR:s rekommendationer.⁸³ RR har i RR 26 utgivit den mest omfattande vägledningen av hur händelser efter balansdagen skall hanteras. Precis som det i inledningen till uppsatsen beskrivits har RR 26 delat upp händelser efter balansdagen i två olika typfall.

Två olika typfall av händelser som kan inträffa är:

- a) För det första kan händelser som *bekräftat* ett förhållande som *förelåg* på balansdagen uppstå.

Händelsen medför att företag måste justera beloppen i sina finansiella rapporter.

- b) För det andra kan händelser uppstå som indikerar att vissa förhållanden har *uppstått efter* balansdagen.

Händelsen medför att företag endast behöver lämna upplysning om händelsen, men inte justera beloppen i de finansiella rapporterna.⁸⁴ Behandlingen av de här två olika typfallen blir således olika. Nedan presenteras en lista över händelser som visar när; a) händelser som bekräftar ett förhållande som förelåg på balansdagen uppstår. Då vägledning saknas huruvida listan om händelser efter balansdagen är uttömmande, antar författarna att så ej är fallet. I ÅRL stadgas att händelser efter balansdagen avser alla ekonomiska förpliktelser, varför antagandet om att listan ej är uttömmande får anses styrkt. Vidare styrks detta antagande av att det i RR 26 listas allt för få exempel med tanke på vad som verkligen kan inträffa i redovisningssammanhang och för att normgivaren använder just ordet exempel.

⁸³ 2 kap 4 § p. 3 ÅRL, BFNAR 2008:1 samt RR 26.

⁸⁴ RR 26 p. 2.

1. Det första exemplet som nämns är en rättsprocess som avgörs slutligt efter balansdagen och som bekräftar att en förpliktelse förelåg redan på balansdagen.
2. Vidare nämns att beaktning även skall göras då erhållen information efter balansdagen tyder på att en tillgång minskat i värde eller att en nedskrivning skall justeras.
 - 2.1. Erhåller företag information om förlust på kundfordran efter balansdagen skall nedskrivning göras då detta kan indikera på förlust redan på balansdagen.
 - 2.2. En varuförsäljning efter balansdagen kan *indikera* på ett annat nettoförsäljningsvärde på balansdagen och skall i så fall beaktas.
3. Beaktning skall ske vid fastställande av ett anskaffningsvärde samt en försäljningsintäkt för tillgångar om information erhålls först efter balansdagen.
4. Om företag på balansdagen har ett legalt eller informellt åtagande vars belopp fastställs efter balansdagen, skall händelsen beaktas.
5. Vidare skall även fel och bedrägeri som påvisar fel i de finansiella rapporterna beaktas.⁸⁵

Ovan beskrivna händelser är alla händelser som resulterar i att justering av de finansiella rapporterna måste ske, om de efter balansdagen utgör tillkommande information som bekräftar ett förhållande som förelåg på balansdagen. En justering sker endast om ett undertecknande ej har skett.⁸⁶ Till en början blir den avgörande tidpunkten balansdagen, då en händelse skall bekräfta ett förhållande som förelåg på balansdagen.⁸⁷ Om ett förhållande kan bekräftas blir nästa avgörande tidpunkt datumet för undertecknandet av de finansiella rapporterna. Har ett undertecknande ej skett skall justering av de finansiella rapporterna utföras.⁸⁸

⁸⁵ RR 26 p. 5.

⁸⁶ Ibid., p. 4.

⁸⁷ Westermark (2005), s. 275.

⁸⁸ RR 26 p. 3-4.

3.2 SOU 2008:80 – Beskattningstidpunkten för näringsverksamhet

Beskattningstidpunkten för näringsverksamhet är slutbetänkandet av utredningen om sambandet mellan redovisning och beskattning. Utredningen startade år 2004 med syfte att utreda huruvida sambandet mellan redovisning och beskattning skulle frikopplas eller ej. Utredningen gjordes med ett skatrerättsligt perspektiv då kärnan i utredningen handlade om hur reglerna om beskattningstidpunkten i inkomstlagen näringsverksamhet borde se ut i framtiden. Utredningen kom i huvudsak fram till att det materiella sambandet borde upplösas.⁸⁹ Det övervägdes bland annat om denna upplösning krävde skatterättsliga regler om händelser efter balansdagen motsvarande de som gäller inom redovisningen. Skatterättsliga regler föreslogs ej men däremot föreslogs det att i gällande rätt ge konkreta bestämmelser för vad som skall gälla angående beskattningsårets slutenhet.⁹⁰ Svårigheten att tillämpa regeln framfördes, särskilt då den förutsätter att företag kan urskilja vad som är en ny händelse och vad som är tillkommande information.⁹¹ Det anfördes vidare att särskilda skatterättsliga regler skulle medföra mer konkret tillämpning och således bli enklare att använda. Det framfördes även att det materiellt sett kan finnas grunder till att göra skillnad mellan inkomst- och utgiftsperiodisering. Utredningen menade då att tillämpningen av inkomster skulle vara mer generös varför inkomster inte skulle behöva redovisas för föregående år även om det tillkommer information efter balansdagen som bekräftar ett förhållande som förelåg på balansdagen. Denna särindelning mellan inkomster och utgifter skulle bidra till enklare regler och ett mindre antal processer.⁹²

Vidare anfördes det i utredningen att särskilda regler skulle finnas då det gäller inkomster som inte har samband med prestation. Exempel på sådana inkomster var skadestånds- och försäkringsersättningar. Ofta rör dessa typer av inkomster konflikter av något slag där två parter hävdar sin rätt, varför mer försiktiga åtgärder bör eftersträvas. Utredningen anförde vidare att det finns en viss skillnad när det skapas en överenskommelse mellan två parter att prestation skall utföras mot ersättning mot att prestation

⁸⁹ SOU 2008:80 - *Beskattningstidpunkten för näringsverksamhet*, del 1 s. 19.

⁹⁰ *Ibid.*, s. 261.

⁹¹ *Ibid.*, s. 262.

⁹² *Ibid.*, s. 261 f.

och ersättning saknar samband. Då dessa typer av inkomster, som saknar prestationsgrund, ofta löper över längre tid och således ibland över två räkenskapsår skall redovisning av inkomsten vid bokslutsarbetet endast ske då det är *mycket sannolikt* att inkomsten kommer att tillfalla företaget. Utredningen illustrerade nämnda förslag med hjälp av två rättsfall, RÅ 1986 ref 153 och RÅ 2006 ref 63 där försäkrings- respektive skatteståndsersättningar är förekommande.⁹³

Det har i dagsläget ej tagits något avgörande beslut om utredningens förslag. Förslaget har dock utsatts för tung kritik från flera betydelsefulla remissinstanser varför förslaget ej ännu lett till några lagändringar.⁹⁴

⁹³ SOU 2008:80 - *Beskattningstidpunkten för näringsverksamhet*, del 2 s. 519 f.

⁹⁴ De remissinstanser som är negativa till utredningen är BFN, FAR, SKV, Svenska revisorssamfundet, Svenskt Näringsliv, Sveriges Redovisningskonsulters Förbund, Näringslivets skattedelegation och den juridiska fakulteten vid Stockholms universitet. Se närmare Olsson, S, *Beskattningstidpunkt vid leverans - synpunkter på samrob-utredningens betänkande*, Skattenytt 2009 s. 635-647.

4 REDOVISNING OCH BESKATTNING

I uppsatsens fjärde kapitel redogörs redovisningens betydelse för beskattningen. Främst berörs det materiella sambandet mellan redovisning och beskattning. Vidare beskrivs det materiella sambandet gällande händelser efter balansdagen och beskattningsårets slutenhet.

4.1 Materiellt samband

Redovisningslagstiftningen samt god redovisningssed är utgångspunkter vid inkomstberäkningen i inkomstlagen näringsverksamhet.⁹⁵ Beräkningen av resultatet skall, som huvudregel, utföras genom att utgifter dras av och intäkter tas upp det beskattningsår som de enligt god redovisningssed hänför sig till.⁹⁶ Sambandets huvudregel återfinns bland annat i 14 kap 2 § IL där följande lydelse stadgas:

*”Resultatet ska beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Vid beräkningen av resultatet ska 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 föreskrivet i lag...”*⁹⁷

Det materiella sambandet mellan redovisning och beskattning uttrycks i regeln på så sätt att de materiella redovisningsrättsliga periodiseringsreglerna, som utgör en del av god redovisningssed, införs till skatterätten.⁹⁸ Det materiella sambandet utgörs alltså av situationer där skatterätten följer redovisningen. Varje händelse inom detta område behandlas lika i både redovisningen och beskattningen.⁹⁹ Området kallas vidare för det kopplade området.¹⁰⁰ Gällande rätt om händelser efter balansdagen torde utgöra en del av det kopplade området då inga särskilda skatteregler om händelser efter balansdagen finns att tillgå. Det finns dock en princip om beskattningsårets slutenhet som torde betyda att

⁹⁵ Bjuvberg & Kellgren (2008), s. 113.

⁹⁶ 14 kap 2 § IL.

⁹⁷ Ibid.

⁹⁸ Bjuvberg (2006), s. 215.

⁹⁹ SOU 2008:80 del 1, s. 101.

¹⁰⁰ Olsson, S, *Beskattningstidpunkt vid leverans? – synpunkter på SamRoB-utredningens betänkande*, Skattenytt 2009 nr 10 s. 635.

händelser som inträffar efter beskattningsårets slutenhet ej skall tillmätas betydelse för beskattningen. Dock är principen om beskattningsårets slutenhet ingen absolut regel i sig och finns ej uttryckligen stadgad i lag¹⁰¹. Då principen ej är lagstadgad torde beskattningsårets slutenhet nyanseras till följd av att det finns redovisningsrättsliga regler som reglerar händelser efter balansdagen. I praxis har det emellertid ej berörts huruvida gällande rätt om händelser efter balansdagen kan påverka beskattningsårets slutenhet¹⁰². I SOU-utredningen antas det dock att redovisningsreglerna i detta hänseende utgör utfyllnad åt reglerna om beskattningsårets slutenhet, varför information som blir känd efter beskattningsårets utgång således kommer att påverka beskattningen.¹⁰³

I och med att redovisningsreglerna styr beskattningen, då särskilda skatteregler saknas, blir det redovisade resultatet även godtaget skattemässigt när ett företag följer rådande redovisningsregler samt god redovisningssed. Således skall korrigering utföras då avvikelse sker från rådande redovisningsregler och god redovisningssed. Korrigering skall ske för att beskattningen skall kunna beräknas på ett, enligt redovisningen, korrekt resultat.¹⁰⁴ Det anges vidare i sambandets andra huvudregel, 14 kap 4 § IL, att:

*”Om räkenskaper förs för näringsverksamheten, ska dessa läggas till grund för beräkningen av resultatet när det gäller beskattningstidpunkten...”*¹⁰⁵

Regeln innebär att val av periodiseringsmetod skall vara konsekvent genom både redovisningen och beskattningen. Valet av metod är således bindande för både skatteverket och företaget och endast då redovisningen strider mot god redovisningssed är avvikelse från vald periodiseringsmetod accepterad.¹⁰⁶

Diskussioner har förts kring det materiella sambandets för- och nackdelar. En fördel är att sambandet anses bidra med upprätthållandet av god kvalitet i redovisningen då den

¹⁰¹ Se närmare Samuelsson, L, *Förlustutjämning – En skatterättslig studie*, Iustus Förlag AB, Uppsala, 1994, s. 41 och Thorell, P, *Skattelag och affärssed*, P A Nordstedts och Söners Förlag, Stockholm, 1984 s. 192.

¹⁰² SOU 2008:80 del 1, s. 262.

¹⁰³ Ibid.

¹⁰⁴ Skatteverkets handledning, *Sambandet mellan redovisning och beskattning*, 2011, s. 27.

¹⁰⁵ 14 kap 4 § IL.

¹⁰⁶ Bjuvberg (2006), s. 215 f.

ligger till grund för beskattningen och dess kontroller. Detta underlättar för företag vid deklarationstillfället då det redovisningsrättsliga bokslutet kan användas som underlag. Sambandet anses också föra med sig nackdelar i form av skattedriven redovisning. SKV har bland annat anfört att företag genom redovisningen kan påverka beskattningsunderlaget och således även tidpunkten för beskattning. De situationer som SKV främst syftar till är då det i redovisningen öppnas upp för argumentation och subjektiva bedömningar. SKV har därför ifrågasatt lämpligheten i att redovisningen styr beskattningen i dessa avseenden.¹⁰⁷ Den skattedrivna redovisningen kan visa sig genom att periodiseringen påverkas av skatteskal, som oftast sker genom en tidigarelagd redovisning av kostnader samt genom en senarelagd redovisning av intäkter, vilket resulterar i en senarelagd beskattningstidpunkt.¹⁰⁸

¹⁰⁷ Skatteverkets handledning, *Sambandet mellan redovisning och beskattning*, 2011 s. 28.

¹⁰⁸ Kellgren & Bjuvberg (2008), s. 130.

5 RÄTTSPRAXIS

I uppsatsens femte kapitel kommer omständigheter, händelser och utgångar i de valda rättsfallen RÅ 1986 ref 153 och RÅ 2006 ref 63 att presenteras.

5.1 RÅ 1986 ref 153

RÅ 1986 ref 153 avser tvist om beskattningsår för försäkringsersättning. I målet drabbades aktiebolaget B & P av minkdöden under hösten 1978. En försäkringsanmälan gjordes samma år vilket noterades av försäkringsbolaget. En slutlig bedömning av fallet kom i januari 1979 och först därefter betalades försäkringsersättningen ut. Aktiebolaget B & P ansåg ej att någon beskattningsbar intäkt hade förelegat den 31 december 1978.¹⁰⁹ SKV (dåvarande Taxeringsnämnden) avvek från aktiebolaget B & P:s självdeklaration och ansåg att fordran för försäkringsersättningen borde tagits upp under beskattningsår 1978. Aktiebolaget B & P överklagade SKV:s beslut.¹¹⁰

FörvR (Länsrätten) argumenterade att aktiebolaget B & P måste ha insett att skadefallet under hösten 1978 var ersättningsgillt. I försäkringsavtalet fanns en minimiersättning som bolaget kunde ha använt för att beräkna skadans lägsta ersättning. Beräkningen borde ha ansetts säker och skulle därmed tagits med som en fordran i bokslutet för år 1978. SKV:s beslut ändrades därmed inte.¹¹¹

Aktiebolaget B & P överklagade domen. KamR ifrågasatte om en försäkringsersättning skall tas upp till beskattning det år då skadan inträffade och det år då anspråk på ersättning framställdes eller nästföljande beskattningsår då ersättningen blev slutligt bestämd. Försäkringsbolaget mottog hösten 1978 ersättningsanspråket och anmärkte endast att anspråket var mottaget. Ingen ställning hade vid denna tidpunkt tagits om skadan var ersättningsgill. Aktiebolaget B & P anförde att försäkringsvillkoren inte ersätter alla sjukdomar, varför ett antagande om ersättning ej kunde göras. Först nästföljande beskattningsår var skadan slutreglerad och ett belopp fastställdes. SKV anförde vidare att ett veterinärintyg gjordes vilket borde påvisat att sjukdom var dödsorsaken, därmed kunde en minimiersättning ha beräknats och redovisats. Den verkliga orsaken fastställdes först

¹⁰⁹ RÅ 1986 ref 153 s. 1.

¹¹⁰ Ibid.

¹¹¹ Ibid.

vid en medicinsk undersökning, men eftersom skadan skett och ett skäligt anspråk ställts mot försäkringsbolaget vid räkenskapsårets utgång borde fordran ej ansetts osäker. KamR lämnade därav besvären utan bifall.¹¹²

Aktiebolaget B & P överklagade domen till HFD (dåvarande RegR) som meddelade prövningstillstånd. HFD anförde att enligt försäkringsvillkoren skall en medicinsk undersökning göras för att fastställa dödsorsaken. När dödsorsaken är fastställd kan det konstateras att skadan omfattas av försäkringen och först då kan en fordran anses föreliggande. Fastställandet inträffade först i januari år 1979 och bolaget är därför ej skyldig att för 1979 års taxering redovisa försäkringsersättningen.¹¹³

BFN anförde ett yttrande i frågan. En fordran som uppkommit genom ett försäkringsfall värderas beroende på det underlag som finns vid årsbokslutet även om ett fastställande ej har gjorts. Fordran skall värderas med hänsyn till vad som kan beräknas inflyta, men det sammanlagda värdet på fordran och de döda djurens lagervärde får dock inte överstiga det verkliga värdet av fordringen. HFD bortsåg från BFN:s yttrande och ändrade domen från KamR. Därmed nedsattes bolagets beskattningsbara inkomst för taxeringsåret 1979.¹¹⁴

5.2 RÅ 2006 ref 63

Inom området intäktsredovisning som rör händelser efter balansdagen finns ett rättsfall med utfall från HFD, RÅ 2006 ref 63. Parter i fallet var Samres AB och SKV. Tvisten behandlades till en början i FörvR där frågan var huruvida Samres AB skulle redovisa ett skadeståndsanspråk på Socialstyrelsen som var föremål för domstolsprövning. Socialstyrelsen hade tidigare blivit stämda av Samres AB på grund av felaktig upphandling och år 1997 fick företaget bifall för sin talan av TR. TR tilldömde skadestånd på 10 000 000 kr jämte ränta.¹¹⁵ Socialstyrelsen blev då skadeståndskyldiga men valde att överklaga domen. HovR fastställde TR:s dom år 1998, en dom som sedan överklagades av båda parter till HD. Per den 31 december 1998 var utgången i målet inte fastställd. Den 27 januari 1999 förlikades parterna och Samres AB fick sitt skadestånd utbetalt 28

¹¹² RÅ 1986 ref 153 s. 2.

¹¹³ Ibid.

¹¹⁴ Ibid.

¹¹⁵ RÅ 2006 ref 63 s. 2.

januari 1999.¹¹⁶ Samres AB yrkade att bli beskattad för intäkten taxeringsår 2000 eftersom det var först i januari 1999 som fordran på Socialstyrelsen blev konstaterad.¹¹⁷ SKV ansåg däremot att företaget borde ha redovisat ovan nämnda fordran som en skattepliktig intäkt per balansdagen 31 december 1998. FörvR biföll Samres AB:s talan eftersom de ansåg att företagets handling gick i linje med god redovisningssed. SKV överklagade FörvR:s dom. I KamR fick BFN yttra sig i frågan. BFN svarade med en i huvudsak lång motivering att företaget borde redovisat en fordran på Socialstyrelsen i bokslutet för räkenskapsår 1998. Diskussionen anfördes kring vid vilken tidpunkt en fordran anses uppkomma och hur säkerheten på en fordran skall bedömas. I BFN:s motivering anfördes det att Samres AB skulle redovisat en fordran på Socialstyrelsen efter HovR dom. Nämnden menar här att en väsentlig förändring på säkerheten i fordran uppkommit i och med domen från HovR, då HovR kom till samma beslut som TR. BFN anförde också att även om företaget inte ansåg att fordran på Socialstyrelsen var tillräckligt säker efter HovR dom så utgör betalningen från Socialstyrelsen den 27 januari 1999 en sådan händelse efter balansdagen som bekräftar ett förhållande per balansdagen. Anledningen var att förlikningen inträffade innan företaget hade upprättat sitt bokslut för räkenskapsår 1998 och fått rapporterna undertecknade.¹¹⁸

KamR ändrade FörvR:s dom och biföll SKV:s överklagande vilket innebar en ökning av Samres AB:s beskattningsbara resultat för taxeringsåret 1999 med 12 179 000 kr. Beloppet avsåg skadeståndbeloppet inklusive ränta som Socialstyrelsen betalat till företaget. Samres AB överklagade senare till HFD som gjorde samma bedömning som KamR.¹¹⁹

¹¹⁶ RÅ 2006 ref 63 s. 2.

¹¹⁷ Ibid., s. 1.

¹¹⁸ Ibid., s. 2.

¹¹⁹ Ibid., s. 3.

6 KONKRETISERANDE DISKUSSION

I den konkretiserande diskussionen kommer gällande rätt om händelser efter balansdagen att appliceras på tillämpningssituationer. Tillämpningssituationerna är fiktiva och skall inte tillmätas betydelse i sig då de endast utgör exempel för att kunna klargöra och utvärdera gällande rättsläge. Olika händelser med tillhörande exempel presenteras och därefter diskuteras rättslagets ändamålsenlighet. Diskussionen om rättslagets ändamålsenlighet kommer föras kring huruvida målsättnings- och värderingsprinciperna anses överensstämma med gällande rätt.

6.1 Händelse 1 – Kundfordran vid konkurs

Omsättningstillgångar skall enligt 4 kap 9 § ÅRL tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet på balansdagen enligt lägsta värdets princip. En kundfordran skall således redovisas till det belopp som beräknas flyta in. Hänsyn skall även tas till information som blev tillgänglig efter balansdagen, men innan undertecknandet av de finansiella rapporterna, och som bekräftar ett förhållande som förelåg på balansdagen.¹²⁰ Vidare tillhandahålls i RR 26 ett uttryckligt exempel på att nedskrivning skall ske när ett företags kunder går i konkurs efter balansdagen, då detta normalt sett innebär att kundfordran redan på balansdagen hade ett lägre värde.¹²¹

6.1.1 Exempel 1

X AB och Z AB antas vara likartade onoterade företag med jämbördigt omsättningsresultat. Innan balansdagen år 2009 har X AB fått en omfattande order, vilket resulterade i sålda varor och tjänster för 500 000 SEK fakturerade till kund Y AB. Den 28:e mars, innan X AB:s bolagsstämma samt undertecknande av finansiella rapporter, går Y AB i konkurs. X AB bedömer därför att kundfordringen inte kommer flyta in och måste därför beakta händelsen för bokslutet år 2009. Beaktandet innebär att fordran skrivs ned för räkenskapsår 2009. Z AB har fått en exakt likvärdig order som X AB och samma belopp har fakturerats till Y AB. Skillnaden är dock att Z AB har genomfört sin bolagsstämma och fått ett undertecknande av sina finansiella rapporter vid tidpunkten för Y

¹²⁰ RR 26 p. 3.

¹²¹ Ibid., p. 5 a).

AB:s konkurs. Således behöver Z AB ej beakta händelsen för räkenskapsår 2009 vilket innebär att ingen nedskrivning av fordran sker för år 2009.

Ovan redogörs för två identiska händelser som sker vid exakt samma tidpunkt men som skall redovisas på två olika räkenskapsår. Anledningen är att Z AB redan godkänt sina finansiella rapporter, till skillnad från X AB, vid tidpunkten för konkursen. Ett intressant scenario att belysa är då en intressent står i ett val mellan att investera kapital i företag X AB eller Z AB. Båda företagen är i samma ekonomiska situation gällande nedskrivningsbehovet av en fordran. Då Z AB redan undertecknat sina finansiella rapporter kommer företaget inte att offentliggöra förlusten i årsredovisningen förrän vid nästa års rapport. Z AB kan därmed uppvisa en mer gynnsam bild av företaget, till skillnad från X AB, för räkenskapsår 2009. Här torde en avvikelse ske från en av föreställningsramens kvalitativa egenskaper, *jämförbarhet*¹²².

”Jämförbarhet är ett viktigt mål för redovisningen och för omvärlden, i och med införandet av IAS. Harmoniseringen av US Gaap och IAS är ännu ett bevis för det”.¹²³

Jämförbarhetens innebörd är att lika händelser skall redovisas på samma sätt. I ovan nämnda fall blir den bokföringsmässiga redovisningstekniken detsamma, men presentationsmässigt skiljer det ett år mellan händelserna.¹²⁴ Kongruensen mellan de två olika företagens rapporter minskar då presentationstekniken för två identiska händelser sker på olika sätt¹²⁵.

”Jämförbarheten blir sämre om två likadana händelser redovisas på olika sätt”.¹²⁶

Tidpunkten för undertecknande blir således avgörande för innehållet av de finansiella rapporterna då regeln resulterar i att två identiska händelser redovisas på två olika räkenskapsår. Intressenten påverkas således av företagets val av tidpunkt för underteck-

¹²² IASB:s föreställningsram p. 39.

¹²³ Respondent 1, personlig intervju 2011-03-24.

¹²⁴ Smith, D, *Redovisningens språk*, Upplaga 3, Studentlitteratur AB, Lund, 2006, s. 30.

¹²⁵ IASB:s föreställningsram p. 39.

¹²⁶ Respondent 2, personlig intervju 2011-04-01.

nande av de finansiella rapporterna. Ett val som regeln om händelser efter balansdagen öppnar upp för.

Banker, andra större finansiella institut samt finansinspektionen besitter en behörighet att begära ut avstämningsrapporter, kvartalsrapporter och bokslutskommunikéer som speglar bilden i ett noterat företag i detta nu. Den börsnoterade marknaden är under ständig bevakning av finansinspektionen och därmed blir viktig och betydande information offentlig genom pressreleaser.

”Stora händelser är ofta av en sådan dignitet att de blir kända för allmänheten och skapar därför ingen skada för intressenter om de inte tas med i årsredovisningen. Dock kan det vara svårt för intressenten att bedöma ekonomiska konsekvenser om händelsen presenteras på annat sätt än i årsredovisningen. Problemet borde ändå bli mer omfattande när händelser av mindre slag uppstår, eftersom de inte blir uppmärksammade på samma sätt men ändå är av ekonomisk betydelse”.¹²⁷

Den onoterade marknaden är inte bevakad på samma sätt vilket betyder att informationen inte finns lika tillgängligt. Onoterade företags intressenter har därför inte tillgång till information i samma utsträckning. Information om ett bolags ekonomiska ställning återfinns därför oftast endast i form av årsrapporter. I exempel 1 med scenariotom intressenten resulterar det här i två olika rapporter från två företag som inte är jämförbara¹²⁸. När den kvalitativa egenskapen jämförbarhet är ur bilden kan inte heller kravet på rättvisande och korrekt bild anses vara uppfyllt. Vilket av de båda två företagen uppvisar egentligen en korrekt bild av vad som hänt? Den finansiella rapport som X AB tillhandahåller innehåller information som nästan kan upplevas för relevant. Rapporten för år 2009 innehåller en nedskrivna fordran som uppkommit på grund av en händelse som skedde år 2010. Är verkligen dagens information relevant igår? Rapporter från år 2009 skall spegla ett företags verksamhet på balansdagen per den 31/12 2009¹²⁹.

¹²⁷ Respondent 1, personlig intervju 2011-03-24.

¹²⁸ Se närmare kap 6.1 Exempel 1 s. 31.

¹²⁹ Edenhammar, H, & Thorell, P, *Företagens redovisning – Att förstå årsredovisningar*, Upplaga 5, Iustus Förlag, Uppsala, 2005, s. 19.

Att en händelse som inträffar tre månader in på år 2010 säger sig bekräfta ett förhållande som förelåg på balansdagen bör ifrågasättas. Särskilt då förhållandet endast kan bekräftas om de finansiella rapporterna ännu ej blivit undertecknade. Är rapporterna undertecknade kan ej förhållandet bekräftas. Ett undertecknande styr här *relevansen* i de finansiella rapporterna. För att information skall vara relevant skall den inneha ett värde som beslutsunderlag. Relevansen uppkommer då informationen påverkar en användares beslut genom att underlätta bedömningar av inträffade, aktuella och framtida händelser.¹³⁰ Den ovan nämnda nedskrivna fordran bekräftar ett förhållande som förelåg på balansdagen för företag X AB och anses därmed vara relevant information för räkenskapsåret 2009. För Z AB är exakt samma information ej relevant förrän under räkenskapsår 2010 eftersom företaget redan har undertecknat de finansiella rapporterna. Vilket av företagen X AB och Z AB lämnar då den mest ändamålsenliga produkten till användaren utifrån det rättsläge som finns idag?

”Företaget som har med händelsen visar den mest rättvisande bilden, men det andra företaget kommer senare också att redovisa händelsen.”¹³¹

Respondent 1 anser att de företag som ännu ej har undertecknat de finansiella rapporterna uppvisar den mest rättvisande bilden, då de redovisar händelsen. Det här uttalandet stödjer därmed författarnas uppfattning om problematiken kring händelser efter balansdagen. X AB som redovisar händelsen för föregående års finansiella rapporter skulle enligt respondent 1 uppvisa den mest rättvisande bilden. Har ett undertecknande skett skall händelsen redovisas nästkommande år och uppvisar, enligt respondent 1, därmed inte den mest rättvisande bilden. Att Z AB redovisar händelsen senare undsätter möjligen företaget, men det hjälper synnerligen inte intressenterna.

En ändamålsenlig produkt för intressenten bör kanske innehålla så mycket information som det är möjligt. Men syftet och ändamålet med en årsredovisning är att spegla föregående års verksamhets finansiella ställning så som det såg ut på balansdagen¹³², varför all information som uppstår efter balansdagen bör presenteras vid nästa rapport. Ända-

¹³⁰ IASB:s föreställningsram p. 26.

¹³¹ Respondent 1, personlig intervju 2011-03-24.

¹³² Edenhammar, H, & Thorell, P (2005), s. 19.

målsenligheten måste även innebära att användaren kan förstå alla företags rapporter. Förståelsen går förlorad då information om händelser som inträffar vid samma tidpunkt redovisas på olika år och därmed differerar. Att två identiska händelser som inträffar vid samma tidpunkt återges vid två olika räkenskapsår kan ej anses utgöra ändamålsenlig redovisning.

6.2 Händelse 2 - Skadeståndsprcess

Eventuella intäkter härrörande från skadestånd ingår inte normalt i ett företags verksamhet utan får anses utgöra en speciell intäkt.¹³³ En skadeståndsansättning som faller inom ramen för händelser efter balansdagen redovisas dock på samma sätt som en normalt löpande intäkt hade gjort vid händelser efter balansdagen och regleras därmed i 2 kap 4 § p. 3 b) ÅRL.

6.2.1 Exempel 2

X AB figurerar i rättegångsprcess på liknande sätt som Samres AB i RÅ 2006 ref 63. X AB och Socialstyrelsen är parter i målet. TR biföll X AB:s talan under räkenskapsåret 2010. Båda parter har nu överklagat till HovR. En förlikning är inte aktuell och rättegångsdatum i HovR är satt till den 5 mars 2011. X AB torde ej inneha en säker fordran att bokföra i dagsläget och beaktar därför ej händelsen för bokslutet 2010. X AB skickar ut en kallelse till bolagsstämman redan den 3 januari. För att följa gällande regler i aktiebolagslagen hålls bolagsstämman fyra veckor senare.¹³⁴ Aktieägarna i X AB godkänner de finansiella rapporterna och undertecknandet blir daterat per den 1 februari 2011. HovR bifaller X AB:s talan den 5 mars 2011. Socialstyrelsen betalar 12 179 000 kr i skadestånd till X AB.

Det val som X AB gör när företaget ser till att de finansiella rapporterna blir godkända och undertecknade före utgången i målet blir här avgörande för vilket år skadeståndet skall redovisas. Efter TR:s dom anser ej X AB att fordran är så pass säker att företaget kan redovisa den för räkenskapsåret 2010. X AB:s agerande kan styrkas av BFN:s uttalande i RÅ 2006 ref. 63 att en gällande fordran anses vara osäker vid första instans, däremot yttrades det vidare att Samres AB:s fordran fick anses vara så pass säker att den borde ha bokförts då HovR bifallit talan. Av praxis går därför att utläsa att X AB hand-

¹³³ RÅ 2006 ref 63 s. 1.

¹³⁴ 7 kap 18 § 1 st. ABL.

lat rätt i att ej bokföra fordran för räkenskapsåret 2010. Att X AB sedan, medvetet eller ej, väljer att underteckna rapporterna för att stänga räkenskapsåret 2010 torde indikera ytterligare en problematik kring händelser efter balansdagen. X AB:s finansiella rapporter är godkända och undertecknade när HovR bifaller X AB:s talan. Det tilldömda skadeståndet på 12 179 000 kr skall därför bokföras som intäkt för räkenskapsår 2011. I det fall X AB ej haft undertecknade rapporter vid HovR:s domslut skulle intäkten bokföras på räkenskapsåret 2010. Intäkten hade därmed ökat X AB:s beskattningsbara resultat betydligt. Att intäkten nu istället tillfaller räkenskapsår 2011 innebär fler möjligheter för X AB.

”Företaget har ett år på sig att fundera på vad de kan göra med intäkten”.¹³⁵

I och med att företaget har ett år på sig att fundera på vad de skall göra med intäkten är ett möjligt scenario att fördela skadeståndsintäkten på olika sätt inom företaget. X AB skulle kunna förbruka den tillfallande skadeståndsintäkten och skapa diverse kostnader som fördelas på det nuvarande räkenskapsåret. Företaget kan därmed skapa kostnader som resulterar i ett lägre beskattningsbart resultat för räkenskapsår 2011.

”Det är viss form av skatteplanering och man skulle kunna gynnas skattemässigt.”¹³⁶

Respondent 3 ansåg att möjligheten att skatteplanera finns, men att incitamenten att utföra denna typ av skatteplanering inte är ofta förekommande. Vad författarna vill poängtera är dock att möjligheten finns. Händelsen ovan torde utgöra viss skatteplanering då företaget genom att tidigt ordna med ett undertecknande har möjlighet att styra vilket år skadeståndet skall beskattas för.

”Detta är konsekvensen av att beskattningen följer redovisningen.”¹³⁷

Gällande rätt om händelser efter balansdagen utgörs enbart av redovisningsrättsliga regler, vilket innebär att redovisningen styr beskattningen inom detta område. Eftersom det saknas särskilda skatterättsliga regler skapas utrymme för skattedriven redovisning. Ge-

¹³⁵ Respondent 1, personlig intervju 2011-03-24.

¹³⁶ Respondent 3, personlig intervju 2011-04-19.

¹³⁷ Ibid.

nom skattedriven redovisning kan företag lockas att skapa likviditetsfördelar då en senarelagd inkomstredovisning bidrar till en senarelagd beskattningstidpunkt.¹³⁸

I SOU 2008:80 framkom att det kan finnas materiella skillnader i inkomst- och utgiftsperiodisering. För att förenkla rättsläget borde generösa regler införas som medför att inkomster inte tas upp även om information som framkommer först efter balansdagen tyder på att inkomsten borde tagits upp föregående år enligt gällande rätt. Det övervägdes i utredningen om en simplificering skulle bidra till färre processer.¹³⁹ Övervägandet torde tyda på att även utredarna ansåg att det fanns en risk för viss skatteplanering vid tillämpning av gällande rätt om händelser efter balansdagen. Anledningen till att generösare regler för just inkomster övervägdes indikerar en medvetenhet för hur företag kan komma att utnyttja regeln. Företag kan genom ett undertecknande planera för vilket räkenskapsår en inkomst skall beskattas, en problematik som enligt författarna är relativt tydlig. Att denna problematik skulle undgå en krets av utredare med expertkompetens på området får anses osannolikt. Vad författarna vill poängtera är att övervägandet av mer generösa regler för inkomster torde ha grundats på den risk för skatteplanering som föreligger i och med gällande rätt om händelser efter balansdagen. Att rättsläget kan manipuleras i detta avseende torde inga tvivel finnas. Givetvis krävs en noggrann och utförlig planering i ett flertal hänseenden. Men det viktiga här är att poängtera att det är fullt möjligt att utföra. Rättsläget kan öppnas upp för en manipulering och därmed viss skatteplanering genom möjligheten att justera datumet för undertecknandet av ett företags räkenskapsår. Att företag kan justera denna tidpunkt efter eget tycke kan tyda på att regleringen gällande händelser efter balansdagen inte är genomtänkt. Därmed borde ett konstaterande kunna göras, gällande rättsläge bidrar till en redovisning som ej kan anses skapa en ändamålsenlig produkt till användaren.

Ett annat förslag som framfördes i SOU 2008:80 gällde inkomster utan prestationsgrund. Förslaget gällde att skadestånds- och försäkringsersättningar endast skall tas upp till beskattning om det vid balansdagen föreligger en *stor sannolikhet* att ersättningen skall betalas ut. Då dessa typer av inkomster, som saknar prestationsgrund, ofta löper över längre tid och således ibland över två räkenskapsår skall redovisning av inkomsten vid bokslutsarbetet endast ske då det är mycket sannolikt att inkomsten kommer att till-

¹³⁸ Bjuvberg & Kellgren (2008), s. 126.

¹³⁹ SOU 2008:80 del 1, s. 262.

falla företaget.¹⁴⁰ Förslaget med att använda begreppet *stor sannolikhet* torde, enligt författarna, leda till viss undanröjning av den missanvändning som kan uppstå vid tillämpning av gällande rätt om händelser efter balansdagen. Möjligheten att missanvända gällande rätt torde reduceras om det ställs krav på den information som fanns tillgänglig på balansdagen. Kan företag ej tillhandahålla information som påvisar att det vid balansdagen fanns *stor sannolikhet* för att inkomsten skulle tillfalla företaget, skall ersättningen ej tillfalla föregående räkenskapsår.

6.3 Händelse 3 - Varulager

Gällande rätt om varulager stadgar att lagret skall värderas till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. Anskaffningsvärdet är alla inköps- och tillverkningskostnader, samt andra kostnader som kan krävs för att få varan till dess plats och tillstånd på balansdagen.¹⁴¹ Anskaffningsvärdet beräknas enligt först-in-först-ut-principen eller genom vägda genomsnittspriser.¹⁴²

En försäljning av enheter i varulagret skall kostnadsföras den period som intäkten redovisas. Sker en justering av nettoförsäljningsvärdet eller uppstår förlust skall justeringen redovisas i resultaträkningen för den period som justeringen eller förlusten härrör.¹⁴³ Exempelvis skall en försäljning av enheter i varulagret efter balansdagen som indikerar på ett annat nettoförsäljningsvärde på balansdagen resultera i en justering av nettoförsäljningsvärdet, då de finansiella rapporterna ej är undertecknade.¹⁴⁴

6.3.1 Exempel 3

Vid bokslutsarbetet år 2009 värderade och inventerade X AB och Y AB sina varulager post för post till 100 000 kr per balansdagen enligt FIFU-principen dvs. till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. Innan X AB:s bolagsstämma *i slutet av januari* 2010 sker en försäljning av enheter i varulagret som tyder på ett mycket lägre nettoförsäljningsvärde. Innan Y AB:s bolagsstämma *i slutet av maj* 2010 sker en för-

¹⁴⁰ SOU 2008:80 del 2, s. 520.

¹⁴¹ RR 2:02 p. 4-5.

¹⁴² 4 kap 11 § 1 st. ÅRL, FIFU-principen innebär att när likartade varor köpts in vid olika tillfällen skall de som vid årets utgång är kvar anses vara de som anskaffats sist. Se närmare BFNAR 2000:3 Redovisning av varulager, p. 3.2.1.

¹⁴³ RR 2:02 p. 5 ff.

¹⁴⁴ RR 26 p. 8 b) II.

säljning av enheter i varulagret som tyder på ett mycket lägre nettoförsäljningsvärde. Händelserna utgör därmed händelser efter balansdagen och skall justeras i de finansiella rapporterna för räkenskapsår 2009 om indikation anses föreligga.

Punkten om varulager kan vara det mest utmärkande exemplet som listas i RR 26. Varulager är nämligen det enda exemplet där det räcker att tillkommande information *indikerar* att ett förhållande förelåg på balansdagen, då det för övriga exempel istället krävs att informationen bekräftar ett förhållande som förelåg på balansdagen.

”En varuförsäljning efter balansdagen kan indikera på ett annat nettoförsäljningsvärde på balansdagen och skall i så fall beaktas.”¹⁴⁵

Som framställts i exempel 3 genomförde X AB i slutet av januari en försäljning av sitt varulager, vilket indikerade på ett mycket lägre nettoförsäljningsvärde. På motsvarande sätt genomförde Z AB i slutet av maj en försäljning av sitt varulager som även det indikerade på ett mycket lägre nettoförsäljningsvärde på balansdagen. Båda händelserna inträffade innan bolagsstämman, vilket medför att justering av de finansiella rapporterna föreligger för båda företagen. Att en indikation på ett lägre nettoförsäljningsvärde föreligger i januari måste anses mer troligt än en försäljning av ett varulager i maj. På grund av begreppet *indikation* skapas rum för argumentation där företag kan argumentera för den utgång som är mest gynnsam. Enligt författarnas uppfattning är begreppet *indikation* ett mycket diffust begrepp som resulterar i att en individuell prövning måste ske från fall till fall. Har ett undertecknande ej skett kan företag beroende på bevisföring och argument själva avgöra om en *indikation* råder. Möjligtvis borde ett annat begrepp införas som på ett bättre sätt vägleder och styr företagen vid urskiljandet av vilka försäljningar som indikerar att ett annat nettoförsäljningsvärde förelåg på balansdagen, då regeln kan komma att träffa situationer som den ej är avsedd för.

6.3.2 Exempel 4

Vid bokslutsarbetet år 2010 värderade och inventerade X AB post för post sitt varulager till 400 000 kr per balansdagen enligt FIFU-metoden, det vill säga till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. I slutet av maj 2011 *innan* bolagsstämman sker en försäljning av enheter i varulagret som tyder på ett mycket lägre nettoförsälj-

¹⁴⁵ Se närmare kap 3.1 RR 26, och RR 26 p. 2.2.

ningsvärde. Händelsen beaktas och resulterar i justering av de finansiella rapporterna om indikation anses föreligga.

6.3.3 Exempel 5

Vid bokslutsarbetet år 2010 värderade och inventerade Z AB post för post sitt varulager till 400 000 kr per balansdagen enligt FIFU-metoden, det vill säga till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. I slutet av maj 2011 *efter* bolagsstämman sker en försäljning av enheter i varulagret som tyder på ett mycket lägre nettoförsäljningsvärde. Händelsen beaktas ej och resulterar därmed inte i justering av de finansiella rapporterna.

Gällande rätt om händelser efter balansdagen kan även, som tidigare nämnts, resultera i en väsentlig skillnad rörande informationsinnehåll beroende på när företag väljer att underteckna rapporterna. Som ovanstående exempel åskådliggör blir två identiska händelser hanterade på olika sätt, beroende på val av datum för bolagsstämman. Vad vi med ovanstående exempel vill poängtera är att företag själva kan avgöra vid vilket räkenskapsår händelser skall synliggöras. Företag kan tidigarelägga eller senarelägga tidpunkten för bolagsstämman beroende på vad de vill redovisa. Syftet med regeln om *händelser efter balansdagen* får antas vara att trygga läsarens rätt till information, men såsom regeln är uppsatt idag kan den resultera i det totalt motsatta.

”Dagen för undertecknandet går ju att flytta under sex månader och det är klart man laborerar med den”

”Ibland väntar man ut vissa saker och väntar med undertecknandet så länge man kan. Det är ju ett öppet fönster för att kunna fånga upp så många händelser som möjligt. Allt för att ge en rättvisare bild”

”Saker som händer i slutet av perioden kan vara gammal skåpmat, så visst finns en önskan att skriva under så fort som möjligt”¹⁴⁶

Respondent 2 visar på hur enkelt företag kan laborera med tiden för undertecknandet. Författarna kan dock förstå varför lagstiftaren inte har kodifierat ett slutdatum, då det inte går att placera ekonomichefen i karantän den 1 januari och inte tillåta att mer in-

¹⁴⁶ Respondent 2, personlig intervju 2011-04-01.

formation beaktas, men regelns innebörd blir olämplig som den ser ut idag. Författarna ställer sig därför tvekande till om regelns ändamål kommer till sin rätt.

6.4 Händelse 4 – värdeförändring

Materiella anläggningstillgångar skall redovisas som en tillgång när det är sannolikt att den framtida ekonomiska nyttan som är förknippad med tillgången kommer tilldelas företaget, samt när dess anskaffningsvärde kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.¹⁴⁷ Materiella tillgångar tas upp till anskaffningsvärdet som utgörs av tillgångens inköpspris samt kostnader som är direkt hänförliga till tillgången. Ett exempel på en kostnad som är direkt hänförlig till tillgången är kostnader för förberedning av plats för en materiell anläggningstillgång.¹⁴⁸ Ett exempel på en sådan kostnad torde därför vara kostnader för bygglov. Om en materiell anläggningstillgång minskat i värde kan nedskrivning bli aktuell. En indikation som skall beaktas är om anläggningstillgången har minskat i värde på grund av andra orsaker än att tillgången åldrats eller förslitits.¹⁴⁹ I RR 26 stadgas att information som blir känd efter balansdagen, men innan undertecknade av de finansiella rapporterna, som tyder på att en tillgång minskat i värde skall justeras för föregående år om informationen bekräftar att förhållandet förelåg redan på balansdagen.¹⁵⁰

6.4.1 Exempel 6

X AB anskaffade mark under hösten 2010. Marken hade ännu inget bygglov, därför skickade X AB in en begäran om ett förhandsbesked till byggnadsnämnden i oktober 2010. Byggnadsnämnden återkom i december 2010 och avslog X AB:s ansökan om bygglov med motiveringen att marken var belägen inom ett område för friluftsliv. Det var därför av riksintresse att bygglovsansökan avslogs. Ett bygglov hade höjt marknadsvärdet avsevärt, men på grund av avsaknad av bygglov redovisades marken till ett lägre värde vid bokslutsarbetet 2010. I februari 2011 hör byggnadsnämnden av sig till X AB med positiva nyheter. På grund av brister i det administrativa arbetet har fel förhandsbesked skickats ut till X AB. Marken har bygglov och fastigheter får upprättas på platsen. X AB har ännu inte undertecknat sina finansiella rapporter och justerar således

¹⁴⁷ RR 12 p. 4.

¹⁴⁸ Ibid., p. 6-7.

¹⁴⁹ RR 17 p. 7.

¹⁵⁰ RR 26 p. 5 b).

händelsen för räkenskapsår 2010 då händelsen bekräftar ett förhållande som förelåg på balansdagen.

6.4.2 Exempel 7

Y AB anskaffade mark under hösten 2010. Y AB skickar i november 2010 in en begäran om ett förhandsbesked med ansökan om bygglov på platsen för uppförande av lokal. Byggnadsnämnden återkommer till Y AB i december 2010 med ett positivt svar om bygglov. Markens värde ökar avsevärt med bygglovet som redovisas vid bokslutsarbetet 2010.

I mars 2011 upptäcks fornminnen i området kring Y AB:s mark. Några dagar senare hör byggnadsnämnden av sig och förklarar beklagligtvis att situationen resulterar i att bygglovet dras tillbaka. Y AB har ännu inte undertecknat sina finansiella rapporter och beaktar således händelsen för räkenskapsåret 2010 då händelsen bekräftar ett förhållande som förelåg på balansdagen.

Vid räkenskapsårets utgång redovisar X AB och Y AB sin mark till ett anskaffningsvärde utifrån den information som fanns tillgänglig på balansdagen. Företagen fick in på nästföljande räkenskapsår ny vetskap om markerna som förändrade deras värderingar. Här finns anledning att ta upp en ny problematik kring gällande rätt om händelser efter balansdagen. Händelser som företagen på balansdagen omöjligen kunde förutse skall beaktas om de uppkommer efter balansdagen men innan undertecknandet av de finansiella rapporterna. Att justera de finansiella rapporterna på grund av händelser som ej går att förutse torde bidra till en belastning för de företag som träffas. Omvänt uppstår en fördel för användarna av rapporterna som får aktuella och önskvärda siffror. För att rättfärdiga regelns hållbarhet torde en avvägning ske mellan nyttan av aktuell information och kostnaden att frambringa den. Enligt föreställningsramen skall nyttan av informationen vara större än kostnaden att tillhandahålla den.¹⁵¹ Hur stor är nyttan för de externa användarna att tillhandahållas information för föregående års räkenskaper som har sitt ursprung från nuvarande år? Nutida information är givetvis viktig information vilket regeln om händelser efter balansdagen tillhandahåller läsarna. Nyttan må således vara tillräckligt stor för användarna, men hur stor är kostnaden för företagen som tillhandahåller informationen? Att behandla och tillhandahålla all den information som överens-

¹⁵¹ IASB:s föreställningsram p. 44.

stämmer med gällande rätt om händelser efter balansdagen torde medföra en belastning för företag. Om gällande rätt upplevs som en börda kommer företag eventuellt försöka undgå att tillämpa regeln då den inte upplevs ge någon egen nytta. Regeln är utformad så att företag själva kan avgöra när tillhandahållet av information rörande händelser efter balansdagen räcker, genom att tidigarelägga undertecknandet av de finansiella rapporterna. Hade Y AB exempelvis undertecknat sina finansiella rapporter innan fornminnena upptäcktes hade antagligen företagets värdering av marken vid balansdagen varit accepterad, men har undertecknande ej skett skall händelsen beaktas. Det verkar mycket orimligt att en justerbar dag för undertecknandet, vars datum vinstgenerande företag själva beslutar om, skall avgöra vilken information som är viktig för användaren.

6.5 Händelse 5 – omklassificering av tillgångar

Enligt 4 kap 1 § 1 st. ÅRL finns det två klassificeringar av tillgångar, benämnda anläggningstillgång och omsättningstillgång. En anläggningstillgång är en tillgång som avses att stadigvarande brukas eller innehas i verksamheten. Med omsättningstillgång förstås annan tillgång.¹⁵² Dessa tillgångar har möjlighet att byta karaktär och övergå från omsättningstillgång till anläggningstillgång, samt motsvarande övergång. Ett exempel på omklassificering är då en båt som är avsedd för försäljning, istället börjar användas inom företaget som en anläggningstillgång.¹⁵³

6.5.1 Exempel 8

X AB producerar och distribuerar stora kryssningsfartyg. Företaget har många fartyg i lager som inte blivit sålda. Företagets VD får en idé om att börja anordna egna kryssningar med dessa fartyg. Den 5:e oktober 2010 berättar VD:n för styrelsen om idén att börja sälja kryssningar. Styrelsen tycker idén är bra och bestämmer sig för att kalla till bolagsstämma. Bolagsstämman äger rum den 20 december 2010. Samtliga aktieägare röstar ja till förslaget. Ekonomichefen i företaget påpekar dock att det i bolagsordningen faktiskt står att vid införandet av en ny verksamhetsgren krävs att bolagsstämmobeslut fattas vid två bolagsstämmor för att bli giltigt.¹⁵⁴ Ekonomichefen har rätt och en kallelse om en extra bolagsstämma skickas ut till aktieägarna. I slutet av mars är bolagsstämman

¹⁵² 4 kap 1 § 1 st. ÅRL.

¹⁵³ Kellgren, J, *Materiella lagertillgångar – något om sambandet mellan redovisning och beskattning*, Skattenytt 2006 nr 7-8 s. 426.

¹⁵⁴ 7 kap 22 § ABL.

utförd och förslaget om kryssningar blir giltigt. Arbetet med kryssningarna går snabbt fram och lagom till påsk erbjuder X AB sin första kryssning. Ekonomichefen arbetar på hårt med bokslutsarbetet men på grund av all hysteri kring den nya verksamhetsgrenen drar arbetet ut på tiden. Men den ordinarie bolagsstämman ligger daterad till 25:e maj 2011 så än är det gott om tid. En sak förbryllar honom dock. De båtar som nu används till kryssningar låg tidigare i lager och var då omsättningstillgångar. En omklassificering till anläggningstillgångar måste därför ske.

Som tidigare nämnts sätter regeln om händelser efter balansdagen upp exempel. Ett byte från en omsättningstillgång till en anläggningstillgång nämns inte bland dessa exempel. Men ett antagande om att dessa exempel skulle vara uttömmande kan inte göras. Dock saknas det riktmärken och vägledning för hur företag skall handla då andra händelser förutom de i regeln nämnda inträffar.

”Det skall inte ses så strikt att det bara är de listade händelserna som kan tillämpas, men jag vet inte om jag har rätt”.¹⁵⁵

Uttalandet från respondent 1 visar på svårigheten att avgöra om listan i regeln om händelser efter balansdagen är uttömmande. Regeln misslyckas således med att klargöra om ytterligare händelser omfattas eller ej. Ledning i frågan går ej att finna i varken förarbetet till lagen, rättspraxis eller doktrin.

Problemet som ekonomichefen nu står inför är redovisningen av den omklassificering som skall ske från omsättningstillgång till anläggningstillgång. Den första bolagsstämman äger rum i december 2010 och i och med den bestämmelse som finns i företagets bolagsordning är inte beslutet giltigt vid denna tidpunkt. Att redan innan balansdagen justera från omsättningstillgång till anläggningstillgång är inte aktuellt eftersom beslutet ännu inte är giltigt. I och med att information om omklassificeringen förelåg på balansdagen och det giltiga beslutet erhöles innan undertecknande av de finansiella rapporterna, kan exemplet tänkas utgöra en händelse efter balansdagen som skall justeras för föregående räkenskapsår. Viktigt att poängtera här är dock det faktum att beslutet inte var giltigt på balansdagen och inte heller blev det förrän räkenskapsår 2011. Bolagsstämman två blir i exemplet avgörande för beslutets giltighet. Hur skall företaget gå tillväga för att avgöra huruvida bolagsstämman två utgör en ny händelse? I utredningen om beskatt-

¹⁵⁵ Respondent 1, personlig intervju 2011-03-24.

ningstidpunkten för näringsverksamhet diskuteras svårigheten att använda regeln om händelser efter balansdagen.¹⁵⁶ Då främst svårigheten med att utskilja vad som är en ny händelse och vilken information som är tillkommande information om en händelse. Nedanstående citat från respondent 2 betonar den problematik som framkommer i utredningen:

”När hände någonting som orsakade händelsen efter balansdagen?
Vad är det för händelse och när uppkom den? De här frågeställningarna är något som vi revisorer diskuterar ganska ofta samt letar efter”.¹⁵⁷

Tillämpningen av regeln är inte enkel, då en bedömning ständigt uppstår om huruvida händelsen förelåg på balansdagen eller uppstod därefter.¹⁵⁸ Regeln om händelser efter balansdagen torde därför vara alldeles för oklar och ger för lite vägledning för att företag skall kunna urskilja vad som är tillkommande information och vad som är nya händelser. Processen med att urskilja nya händelser från tillkommande information blir avgörande för vilket räkenskapsår en händelse skall tillföras. Därför är det av vikt att en mer konkret tillämpning och vägledning tillhandahålls för att i framtiden undvika liknande problem.

6.6 Händelse 6 - Försäkringsersättning

En försäkringsersättning redovisas och beskattas som intäkt av rörelse.¹⁵⁹ Därför skall en försäkringsersättning intäktsredovisas det år som intäkten är konstaterad och hänförlig till oavsett tidpunkt för betalning.¹⁶⁰ Försäkringsersättningar har ofta en utredningstid vilket innebär att inträffad skada kan fastställas av försäkringsbolaget lång tid därefter. En fråga som då uppstår är vilket år en sådan intäkt skall redovisas, det år då skadan inträffade eller det år då ersättningen blev slutligt bestämd?¹⁶¹

¹⁵⁶ SOU 2008:80 del 1, s. 262.

¹⁵⁷ Respondent 2, personlig intervju 2011-04-01.

¹⁵⁸ Sundgren, Nilsson & Nilsson (2009), s. 319.

¹⁵⁹ Rå 1986 ref 153 s. 1.

¹⁶⁰ 2 kap 4 § p. 3 a) ÅRL.

¹⁶¹ Rå 1986 ref 153 s. 1.

6.6.1 Exempel 9

X AB är ett IT-företag specialiserat på IT-säkerhetslösningar. Företaget har 30 anställda som alla är utrustade med varsin dator. Alla datorer är uppkopplade till en extern server för att på ett tryggt sätt lagra all data. Den 31 december 2010 havererar hela servern, vilket medför att all lagrad data försvinner. Dagen efter, den 1 januari 2011, skickar X AB in en anmälan till försäkringsbolaget. X AB erhåller en slutlig bedömning den 28 januari 2011 och försäkringsersättning betalas ut. I slutet av mars kommer X AB:s revisor på besök för att kontrollera räkenskaperna för år 2010. Alla på företaget är mycket angelägna att berätta om missödet på nyårsafton, vilket får revisorn att tänka till. Kan försäkringsfallet i januari anses vara en händelse efter balansdagen, då haveriet skedde på balansdagen?

Här finns anledning att reflektera över hur mycket information det fordras från föregående år för att en händelse efter balansdagen skall anses bekräfta ett förhållande på balansdagen. I RÅ 1986 ref 153 hade endast en anmälan sänts in till försäkringsbolagen om dödsfall. Ingen slutlig bedömning hade givits svarande om huruvida skadan täcktes av försäkringen. Är en försäkringsanmälan tillräckligt för att regeln om händelser efter balansdagen skall tillämpas?

”Alla händelser som inträffar efter balansdagen och som stämmer in på händelser efter balansdagen, tycker jag speglar det gångna året och ska beaktas”.¹⁶²

”Många äventyrar hela sin karriär, bolag, ställning och kunder om man inte använder regeln som den är och tänker för mycket”.¹⁶³

Ovanstående citat visar hur svårt det är att skapa ett kritiskt tänkande angående gällande rättsläge. Problemet ligger inte i hur regeln *skall* tillämpas, utan om den *borde* tillämpas på det sätt som gällande rättsläge utgör idag. Gällande rätt torde kompletteras med ytterligare riktmärken för att inte uppfattas som ogenomtänkt och problematisk.

I rättsfallet RÅ 1986 ref 153 sker ingen diskussion om huruvida försäkringsersättningen kan ha utgjort en händelse efter balansdagen. Vid tidpunkten för rättsfallet fanns ingen

¹⁶² Respondent 1, personlig intervju 2011-03-24.

¹⁶³ Respondent 2, personlig intervju 2011-04-01.

regel om händelser efter balansdagen, därav riktas diskussionen istället mot uppkomsten av fordran. Hade händelsen inträffat idag hade försäkringsersättningen med stor sannolikhet utgjort en händelse efter balansdagen om de finansiella rapporterna ej var undertecknade. Diskussionen skulle då möjligtvis förts kring att försäkringsfallet som fastställdes i januari bekräftade att ett försäkringsfall förelåg på balansdagen och att ersättningen skulle redovisas på föregående års räkenskaper.

Som nämnts ovan diskuterar instanserna och BFN i RÅ 1986 ref 153 uppkomsten av en fordran. HFD ansåg att fordran uppkom när försäkringsvillkoren var uppfyllda och det stod klart att dödsorsaken omfattades av försäkringen. Uttalandet kan betraktas som ett uttryck för realisationsprincipen, det vill säga att endast konstaterade intäkter får tas med i resultaträkningen. BFN var oenig med HFD och ansåg att en fordran borde värderas utifrån den information som fanns tillgänglig vid räkenskapsårets slut och därmed torde BFN uttalat en avvikelse mot realisationsprincipen. Författarna delar HFD:s åsikt i att ett fastställt försäkringsfall, under förutsättningar som i rättsfallet ovan, skall betraktas som en ny händelse och följaktligen redovisas på nuvarande års räkenskaper. Regeln om händelser efter balansdagen fanns ej reglerat i lag vid tiden för rättsfallet, dock tror författarna att om fallet inträffat idag och företaget ej hade undertecknat sina finansiella rapporter hade gällande rätt om händelser efter balansdagen reglerat intäkten till föregående år. Intäkten hade därmed ej redovisats det år då den konstaterats. I detta hänseende hindrar regeln om händelser efter balansdagen att realisationsprincipen tillämpas. Vad är det som har inträffat sedan år 1986 som gör det berättigat att avvika från realisationsprincipen? Enligt gällande rätt om händelser efter balansdagen redovisas vissa intäkter för år då intäkten ej är konstaterad. Huruvida realisationsprincipen efterlevs styrs idag av om ett undertecknande skett eller ej. Vidare utgör realisationsprincipen en del av försiktighetsprincipen varför en avvikelse från realisationsprincipen medför att avvikelse även sker från försiktighetskravet¹⁶⁴. Här är det även av betydelse att nämna den motsägelser som försiktighetsprincipen innehåller. I ovan nämnda exempel 10 skall intäkten enligt realisationsprincipen tas upp det år då den är konstaterad, vilket i så fall blir räkenskapsår 2011¹⁶⁵. Å andra sidan skall intäkten enligt händelser efter balansdagen tas upp föregående räkenskapsår 2010 om informationen om försäkringsersättningen an-

¹⁶⁴ 2 kap 4 § p. 3 ÅRL.

¹⁶⁵ Ibid., a).

sågs föreligga redan på balansdagen och de finansiella rapporterna ej är undertecknade¹⁶⁶. Försiktighetsprincipen innehåller därför, enligt författarna, en motsägelse. Händelsen skall enligt försiktighetsprincipen redovisas både för föregående och nuvarande räkenskapsår. Det kan diskuteras om syftet med försiktighetsprincipen skall vara att ge dessa dubbla innebörder. Troligtvis är så ej fallet, men utformningen av gällande rätt om händelser efter balansdagen bidrar till denna inkonsekvens. I och med att gällande rätt om händelser efter balansdagen avviker från dessa redovisningsprinciper sker ett avsteg från god redovisningssed.

¹⁶⁶ 2 kap 4 § p. 3 b) ÅRL.

6.7 Sammanfattning av den konkretiserande diskussionen

- Om två identiska händelser inträffar vid samma tidpunkt för två olika företag men endast ett av företagen har undertecknat de finansiella rapporterna kan två identiska händelser komma att redovisas på olika sätt. Rent bokföringsmässigt blir redovisningstekniken densamma, men presentationsmässigt skiljer det ett år mellan händelserna för företagen. Situationen är en konsekvens av gällande rätt om händelser efter balansdagen. Resultatet i nämnda händelse torde bidra till en avvikelse från en av föreställningsramens kvalitativa egenskaper jämförbarhet. Undertecknandet av de finansiella rapporterna blir således avgörande för innehållet i de finansiella rapporterna. Denna inkongruens kan ej anses bidra till en ändamålsenlig rapport för användaren. När en avvikelse sker från jämförbarhet torde ej heller kravet på rättvisande och korrekt bild kunna uppfyllas.

En annan viktigt kvalitativ egenskap som händelser efter balansdagen tenderar att avvika från är relevans. Det företag som justerar de finansiella rapporterna presenterar information som kan uppfattas som för relevant då dagens information redovisas igår. Om två identiska händelser redovisas på olika räkenskapsår, kan inte samma information anses relevant för båda företagen. Undertecknandet styr således relevansen.
- Gällande rätt om händelser efter balansdagen öppnar upp för möjligheten att i ett tidigt eller sent skede underteckna finansiella rapporter med avsikt att styra innehållet i rapporterna. Vid ett domstolsförfarande kan förhandlingar löpa över två räkenskapsår och med en noggrann och utförlig planering kan företag styra vilket år en skadeståndsansättning skall beskattas för. Att tidigt ordna med ett undertecknande som stänger föregående års räkenskaper innebär att ett företag har ett år på sig att fundera över hur de vill förbruka intäkten och därmed försöka sänka det beskattningsbara resultatet. Vid avsaknad av särskilda skatteregler skapas ett utrymme för skattedriven redovisning då de redovisningsrättsliga reglerna öppnar upp för argumentation och subjektiva bedömningar.
- I punkten om varulager i RR 26 används begreppet *indikation*. Begreppet är i sig diffust och ingen vidare vägledning finns för tolkning av begreppet. Argumentation och bevisföring kan bidra till att begreppet får differerande innebörd i olika företag. Regelns utformning öppnar upp för en möjlighet för företag att styra argumentationen mot den utgång som är mest gynnsam.

- För att rättfärdiga regelns hållbarhet torde en avvägning ske mellan nyttan av aktuell information och kostnaden att frambringa den. Således skall intressenter uppleva större nytta av information rörande händelser efter balansdagen, än vad det kostar företagen att tillhandahålla den. Nutida information om händelser som inträffat på nuvarande år är givetvis viktig information vilket gällande rätt tillhandahåller intressenterna. Men en belastning torde uppstå för de företag som måste behandla och tillhandahålla all information som överensstämmer med gällande rätt. Om gällande rätt upplevs som en börda kan företag eventuellt komma att försöka undgå att tillämpa regeln då den inte tillhandahåller dem någon egen nytta.
- I RR 26 listas exempel på händelser som kan omfattas av regeln. Ett antagande om att dessa exempel skulle vara uttömmande kan inte göras. Det saknas riktmärken och vägledning för hur företag skall handla då andra händelser förutom de i regeln nämnda inträffar.
- Vid tillämpning av gällande rätt kan svårigheter uppkomma vid urskiljandet av vad som är en ny händelse och vilken information som är tillkommande information om en händelse. Tillämpningen blir således komplicerad varför gällande rätt torde vara alldeles för oklar och tillhandahålla för lite vägledning. En reformering bör därför ske och det är av vikt att en mer konkret tillämpning och vägledning tillhandahålls som underlättar vid urskiljandet.
- Gällande rätt om händelser efter balansdagen styr huruvida realisationsprincipen efterlevs då undertecknandet avgör om intäkten skall anses konstaterad eller ej. Då realisationsprincipen utgör en del av försiktighetsprincipen uppstår avvikelse även här. I exempel 10 om försäkringsersättning skall intäkten enligt realisationsprincipen tas upp det år då den är konstaterad, vilket blir räkenskapsår 2011. Emellertid skall intäkten enligt händelser efter balansdagen tas upp föregående räkenskapsår 2010 om informationen om försäkringsersättningen ansågs föreligga redan på balansdagen och de finansiella rapporterna ej är undertecknade. Försiktighetsprincipen innehåller, vid tillämpandet av gällande rätt om händelser efter balansdagen, en självmotsägelse. Ett avsteg sker från god redovisningssed när avvikelse sker från nämnda grundläggande redovisningsprinciper.

7 SLUTSATS

I slutsatsen presenteras författarnas reflektioner huruvida gällande rätt om händelser efter balansdagen utgör ändamålsenlig redovisning, samt om det finns behov av reformer av detsamma. Till sist anges förslag till vidare forskning inom ämnet.

I denna uppsats har författarna försökt att klargöra och utvärdera rättsläget gällande händelser efter balansdagen. Författarna har sökt att identifiera och belysa olika tillämpningssituationer inom området och även diskuterat rättslagets ändamålsenlighet samt undersökt behovet av reformer. Författarnas uppfattning är att rättsläget ej kan rättfärdigas i förhållande till de i uppsatsen nämnda grundläggande redovisningsprinciper, då tillämpningen av regeln i vissa fall kan resultera i en avvikelse från nämnda principer. När avvikelser sker från nämnda principer sker ett avsteg från god redovisningssed och därmed bidrar rättsläget ej till en ändamålsenlig redovisning. Författarna anser att det fordras en reglering som bättre beaktar och säkrar de grundläggande principernas genomslag i faktisk redovisning.

Särskilda skatteregler om händelser efter balansdagen saknas, varför det materiella sambandet leder till att de redovisningsrättsliga reglerna skapar utrymme för skattedriven redovisning. Rättsläget skapar incitament för företag att underteckna finansiella rapporter, i ett tidigt eller sent skede, vilket i sin tur påverkar tidpunkten för beskattningen. Reformering av gällande rätt om händelser efter balansdagen fordras för att rådande brister i redovisningsrätten ej fortsättningsvis ska bidra med negativa konsekvenser till beskattningsrätten.

Den vägledning som tillhandahålls om händelser efter balansdagen är bristfällig och inaktuell. Anmärkningsvärt är att vägledning måste sökas i den fyra år tillbaka nedlagda RR:s rekommendation då annan beskrivande vägledning på området saknas. Rekommendationens val av begrepp, samt utelämnandet av en uttömmande lista och vägledning om av vilka händelser som omfattas bidrar till att utformningen av RR 26 måste ifrågasättas. RR 26, händelser efter balansdagen, anses därför otidsenlig varför reformering vore motiverande.

Författarna är konfunderade över att de respondenter som medverkat i studien tycks sakna viss förståelse kring rättslagets problematik och önskar därför se en kunskapsut-

veckling på området då diskursen får anses vara relativt omogen. Under arbetets gång har författarna reflekterat över att ämnet lämnats oberört trots dess olämpliga konsekvenser. Då de problem som framställts i uppsatsens tillämpningssituationer ej har fått vidare utrymme i varken praxis eller doktrin skulle den slutsatsen kunna dras att konsekvenserna ej är betydande i praktiken. Dock visar uppsatsens konkretiserande diskussion på det motsatta, varför författarna anser att ett behov av reformering föreligger. En möjlig reformering vore att fastställa ett datum för undertecknandet av de finansiella rapporterna som är lika för alla företag. Ett fast datum torde bidra till en bättre beaktning av de grundläggande redovisningsprinciperna och således resultera i en ändamålsenlig redovisning.

7.1 Förslag till vidare forskning

Författarna har under arbetets gång upplevt svårigheter vid sökandet av doktrin på området. Behov av vidare forskning är därför nämnvärt. Denna studie har främst upprättats utifrån ett redovisningsrättsligt perspektiv, varför ett skatterättsligt perspektiv skulle vara intressant att utveckla. Vidare skulle ett internationellt fokus ge ytterligare bredd och skapa en djupare förståelse i hur rättsläget kan utvecklas i Sverige. Fortsättningsvis kan en fördjupning i fler redovisningsprinciper samt en mer omfattande empiristudie, i förhållande till gällande rätt om händelser efter balansdagen, bidra till en kunskapsutveckling på området.

Källförteckning

Litteratur

- Bjuvberg, J, & Kellgren, J, *Redovisning och beskattning – om redovisningens betydelse för inkomstbeskattningen*, Upplaga 2, Studentlitteratur AB, Lund, 2008.
- Bjuvberg, J, *Redovisningens betydelse för beskattningen*. MercurIUS Förlags AB, Stockholm, 2006.
- Bjuvberg, J, *Beskattningstidpunkten för näringsverksamhet*. Svensk Skattetidning 2008 nr 9, s. 653-666.
- Bokföringsnämnden, Information, *Ändrad inriktning på normgivningsarbetet*, 2004-05-10, Dnr 28/04.
- Denscombe, M, *Forskningshandboken – för småskaliga forskningsprojekt inom samhällsvetenskaperna*, Upplaga 2, Studentlitteratur AB, Lund, 2009.
- Edenhammar, H, & Thorell, P, *Företagens redovisning – Att förstå årsredovisningar*, Upplaga 5, Iustus Förlag, Uppsala, 2005.
- Kellgren, J, *Redovisning och beskattning – om redovisningens betydelse för inkomstbeskattningen*, Studentlitteratur AB, Lund, 2004.
- Kellgren, J, *Kunskapsutveckling och beskattning*, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2005.
- Kellgren, J, *Materiella lagertillgångar – något om sambandet mellan redovisning och beskattning*, Skattenytt 2006 nr 7-8, s. 426-440.
- Kellgren, J, & Holm, A, *Att skriva uppsats i rättsvetenskap – råd och reflektioner*, Studentlitteratur AB, Lund, 2007.
- Norberg, C, & Thorell, T, *Redovisningsfrågor i skattepraxis*, Upplaga 2, Iustus Förlag AB, Uppsala, 2010.
- Olsson, S, *Beskattningstidpunkt vid leverans? – synpunkter på SamRoB-utredningens betänkande*, Skattenytt 2009 nr 10, s. 635-647.
- Samuelsson, L, *Förlustutjämning – En skatterättslig studie*, Iustus Förlag AB, Uppsala, 1994.
- Sandgren, C, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare – ämne, material, metod och argumentation*, Upplaga 2, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2007.
- Sundgren, S, Nilsson, H, & Nilsson, S, *Internationell redovisning – teori och praxis*, Upplaga 2, Studentlitteratur AB, Lund, 2009.
- Smith, D, *Redovisningens språk*, Upplaga 3, Studentlitteratur AB, Lund, 2006.
- Thorell, P, *Skattelag och affärssed*, P A Nordstedts och Söners Förlag, Stockholm, 1984.

Thorell, P, *Årsredovisningslagen – lagkommentar*, Iustus Förlag AB, Uppsala, 1996.

Thorell, P, *Redovisning och Juridik*, Iustus Förlag AB, Stockholm, 2008.

Peczenik, A, *Vad är rätt – om demokrati, rättsäkerhet, etik och juridisk argumentation*, Nordstedts juridik, Stockholm, 1995.

Westermarck, C, *Internationell redovisningsstandard IAS 10 (omredigerad 1994): Eventualiteter och möjligheter*, Balans 1995 nr 10, s. 35-37.

Westermarck, C, *EU:s redovisningsstandards – en introduktion till IAS/IFRS*, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2005.

EU-rätt

IAS-förordningen Europaparlamentet och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 10 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder.

Författningar

ABL Aktiebolagslagen (2005:551)
BFL Bokföringslagen (1999:1078)
IL Inkomstskattelagen (1999:1229)
ÅRL Årsredovisningslagen (1995:1554)

Offentligt tryck

Prop. 1995/96:10 Års- och koncernredovisning. Del 1 Lagförslag. Allmänna utgångspunkter.
Prop. 1995/96:10 Års- och koncernredovisning. Del 2 Företag i allmänhet.
Prop. 2004/05:24 Internationell redovisning i svenska företag.

Offentliga utredningar

SOU 2008:80 *Beskattningstidpunkten för näringsverksamhet*, Slutbetänkande av Utredningen om sambandet mellan redovisning och beskattning, 17 september 2008.
Finansdepartementet Finansdepartementets promemoria Fi2010/5790 (delvis). *Regleringsbrev för budgetåret 2011 avseende bokföringsnämnden*.
Skatteverkets handledning Sambandet mellan redovisning och beskattning, 2011.

Rättsfall

RÅ 1986 ref 153

RÅ 2006 ref 63

Redovisningsrekommendationer

International Accounting Standards Board

IAS 10 Händelser efter balansdagen

IAS 18 Intäkter

Redovisningsrådet

RR 2:02 Varulager

RR 12 Materiella anläggningstillgångar

RR 17 Nedskrivningar

RR 26 Händelser efter balansdagen

Bokföringsnämnden

Allmänna råd

BFNAR 2008:1 Årsredovisning i mindre aktiebolag

BILAGOR

Bilaga 1.

Följande underlag användes vid de intervjuer/samtal som utfördes med medverkande respondenter.

Händelse 1 – Kundfordran vid konkurs

En ingående bakgrundsbeskrivning av gällande rätt presenterades. Därefter beskrevs exempel 1 för respondenterna varefter samtal fördes huruvida den kvalitativa egenskapen jämförbarhet efterlevdes. Vidare anfördes följdfrågor inom ämnet. Författarna förde även diskussion med respondenterna om vilket av de båda företagen i exempel 1 som uppvisade den mest rättvisande bilden.

Händelse 2 – Skadeståndsprocess

Exempel 2 presenterades för respondenterna och samtal fördes därefter kring möjligheten att gällande rätt öppnar upp för skattedriven redovisning samt om det materiella sambandet mellan redovisning och beskattning.

Händelse 3 – Varulager

Följande exempel lades fram till respondenterna, exempel 3, 4 och 5. Samtal fördes vidare om det faktum att tidpunkten för undertecknandet av de finansiella rapporterna är justerbart under en period på sex månader. Samtal fördes även kring begreppet indikation.

Händelse 4 – Värdeförändring

Efter intervjuer/samtal med respondenterna fick författarna ytterligare idéer till tillämpningssituationer. Händelse 4 är en av dem varför den ej samtalades om vid intervjutillfällena.

Händelse 5 – Omklassificering av tillgångar

Exempel 8 beskrevs för respondenterna och därefter samtalades det om den lista på händelser som återfinns i RR 26. Vidare fördes diskussion om svårigheten att urskilja nya händelser från tillkommande information.

Händelse 6 – Försäkringsersättning

Exempel 9 framställdes för respondenterna och här diskuterades det hur företag skall kunna veta vilka händelser som omfattas av gällande rätt. Författarna ville skapa ett kritiskt tänkande hos respondenterna.