

Juridiska kunskapsbehov för dem som upprättar eller granskar årsredovisningar

Juridiken har betydelse för redovisningsverksamhet på fler sätt än som ofta uppmärksammas. Här beskrivs hur rättsregler inom olika rättsområden (långt utanför "den rena redovisningsrätten") kan komma att aktualiseras inom ramen för arbetet med att upprätta eller bedöma årsredovisningar. Därmed identifieras också ett principiellt kunskapsbehov för dem som arbetar med sådana frågor och därigenom också utmaningar för redovisningspraktiker, för högre undervisning och för redovisningsforskning.

1 Inledning¹

Redovisning är en verksamhet som kan studeras ur en mängd olika perspektiv och som har beröringspunkter med många olika samhällsföreteelser.² Inte minst är juridiken betydelsefull i redovisningssammanhang och det är denna betydelse som ska belysas i föreliggande uppsats. Det mest uppenbara exemplet på redovisningens juridiska sida är att redovisning utgör rättstillämpning, då den som redovisar tillämpar redovisningslagar. De regler som reglerar just redovisning (dess framtagande, utseende och innehåll samt sanktionerna vid felaktig redovisning) kallas redovisningsrättsliga och motsvarande rättsområde benämns redovisningsrätt. Den som ska arbeta framgångsrikt med redovisning behöver förstås ha god förtrogenhet med redovisningsnormerna, men det juridiska kunnandet behöver faktiskt vara klart bredare än så. Inte minst finns anledning att peka på att många icke redovisningsrättsliga regler bidrar (visserligen tillsammans med en mängd andra faktorer) till att skapa ekonomiskt relevanta förutsättningar; en ekonomisk verklighet, som ska bedömas och beskrivas enligt redovisningsrättsliga regler.

Syftet med denna uppsats är att beskriva hur rättsregler inom olika rättsområden på flera betydelsefulla sätt aktualiseras, eller kan komma att aktualiseras, inom ramen för arbetet med att upprätta eller bedöma företags årsredo-

¹ Denna uppsats bygger på en tidigare publicerad delrapport (i Vänbok till Ingrid Arnesdotter, Jure 2012, red. Kellgren). Ett varmt tack till framförallt jur. lic. och advokat Björn Forssén, rådman Klas Innerstedt, jur. dr. Herbert Jacobson, jur. dr. Kjell Johansson och docent Stefan Schiller (företagsekonomi) för värdefulla synpunkter i samband med arbetet på uppsatsen. Det kan nämnas att jag själv är jurist (i huvudsak inriktad på svensk företagsbeskattning) och att jag under många år har arbetat med redovisningsfrågor från ett juridiskt perspektiv.

² Se närmare om redovisningens natur t.ex. Ahmed Riahi-Belkaoui, *Accounting Theory*, 5:e uppl. 2004, s. 37 ff., Vernon Kam, *Accounting Theory*, 2:a upplagan, 1990, s. 33 ff. och även Kristina Artsberg, *Redovisningsteori – policy och praxis*, Liber Ekonomi, 2003.

visningar. Därmed identifieras också ett principiellt kunskapsbehov för sådana personer eller arbetsgrupper.³ För att få ett enhetligt regelområde att välja exempel ur, men också för att området är lämpligt för att illustrera de här aktuella frågorna, ligger ett fokus på redovisning avseende immateriella resurser.⁴

Inom ramen för arbetet med att upprätta och bedöma redovisningshandlingar aktualiseras juridiken både (1) i samband med frågor om vad som är en korrekt och ändamålsenlig redovisning och (2) så att säga på en organisatorisk nivå, inte minst då rörande olika former av ansvarsregler för de personer som är involverade i redovisningsarbetet.⁵ Förevarande framställning är emellertid i princip helt orienterad mot juridiska kunskapsbehov mer direkt inom ramen för själva redovisningsbesluten, såsom för att fastställa vilken eller vilka redovisningsmetoder som är redovisningsrättsligt korrekta ("utgör god redovisningssed"⁶).

Undersökningen har en generell inriktning, i den meningen att den inte särskilt tar sikte på just t.ex. IFRS-redovisning eller på redovisning enligt BFN:s normer. Juridiken torde aktualiseras på ett åtminstone i huvudsak likartat sätt inom alla moderna redovisningsrättsliga normsystem avsedda att reglera företagets redovisning.⁷

Framställningen har disponerats utifrån tre centrala betydelser som juridikens har för redovisningen. Dessa betydelser (och kapitel) kallas här I) Redovisningsrättens kärnområde, II) Juridiken som skapare av ekonomiskt relevanta förutsättningar samt III) Redovisningens rättsliga effekter och redovisningens påverkan på de redovisningsskyldiga. Avslutningsvis diskuteras vilka implikationer juridikens sålunda diskuterade betydelse för redovisningen har, eller borde ha, för redovisningspraktiker, för högre undervisning i redovisning och för redovisningsforskningen.

³ Detta kunskapsbehov är relevant inte bara för verksamhet inom det så att säga rena redovisningsområdet, utan förstås också för andra verksamheter och beslut som kräver kunskap inom redovisning – t.ex. många ställningstaganden i skattefrågor (p.g.a. av sambandet mellan redovisning och beskattning) eller för att bedöma rättsverkningarna av kontrakt som relaterar till ett företags externredovisning.

⁴ Den förhållandevis vida termen "resurs" används här i stället för "tillgång" för att inte leda läsarens tanke till att det som diskuteras är något uppfyller kriterierna för att redovisas som en (immateriell) tillgång. Se även Jan Kellgren, Kunskapsutveckling och beskattning – Om den inkomstskatterättsliga behandlingen av aktiebolagens utgifter för kunskapsutveckling, Norstedts Juridik, 2005, avsnitt 4.1 ("Något om tillgångsbegreppet – i ljuset av IASBs föreställningsram").

⁵ Några exempel på frågor av här avsedd karaktär är "I vilken mån kan eller måste jag som redovisningsansvarig följa företagsledningens önskemål rörande redovisningens innehåll?" och "Är jag som revisor tillräckligt oberoende gentemot det företag vars räkenskaper jag nu granskar?". De två i huvudtexten nämnda områdena kan inte helt skiljas från varandra.

⁶ God redovisningssed är inte ett helt adekvat begrepp i IFRS-sammanhang, där istället "fair presentation"/rättsvisande bild får sägas vara nyckelordet (se Kjell Johansson, Substance over Form – en redovisningsrättslig studie, Jure 2010, s. 93 ff).

⁷ Det ska påpekas att dessa normsystem förstås också i sig är rättsliga.

2 Själva redovisningsregleringen – redovisningsrättens kärnområde

En central juridisk aspekt på redovisning är, som sagt, att redovisning utgör rättstillämpning och att det finns regler som på olika sätt styr redovisningens framtagande, utseende och innehåll samt sanktioner vid felaktig redovisning. Hit hör t.ex. regler som definierar vilka tillgångar och skulder som ska redovisas och hur dessa ska klassificeras och värderas. Regler som på detta sätt direkt orienteras mot redovisningens framtagande, form och innehåll samt sanktionerna vid felaktig redovisning kan sägas utgöra *redovisningsrättens kärnområde*.⁸ Till denna kategori räknar jag också principen om redovisning enligt ”*substance over form*”, som ju, som jag ser det, är en del av klassificeringsprocessen i vid mening.⁹

Redovisningsrättens innehåll framkommer framförallt i den s.k. IFRS-förordningen¹⁰, i årsredovisningslagen (ÅRL) och bokföringslagen (BFL) samt i olika redovisningsrekommendationer. Andra källor som kan vara av betydelse för att skapa eller fastställa gällande rätt är t.ex. redovisningspraxis, branschpraxis, redovisningsprinciper och lagförarbeten.¹¹ Redovisningen har med tiden blivit alltmer genomreglerad. Det har kommit allt fler redovisningsrättsliga regler och rättstillämpningsargument/-resonemang baserade direkt på redovisningsprinciper och redovisningspraxis fått något mindre betydelse än tidigare.¹² ÅRL och BFL är fortfarande i hög grad ramlagar, men rekommenderade

⁸ Termen redovisningsrätt synes inte vara helt entydig.

⁹ Principen om *substance over form* behandlas ingående i Johansson 2010. Det finns en mängd mer eller mindre besläktade termer, principer eller förfaranden med koppling till denna diskussion, som det skulle vara intressant att i ett sammanhang positionera inbördes. Några exempel (från civil-, redovisnings- eller skatterätten) på sådana uttryck (förutom nyss nämnda *substance over form*) är *true and fair view/rättvisande bild*, *fair presentation*, *ekonomisk innebörd*, *verklig innebörd*, *materiell innebörd*, *korrekt bild*, *omrubricering*, *omklassificering*, *genomsyn* samt *tillämpning av Skatteflyktslagen*. Detta är dock inte rätta platsen för att utveckla dessa komplexa frågor, men de bör ändå ha nämnts i sammanhanget.

¹⁰ 1602/2002/EG se närmare Jan Bjuvberg, IAS-förordningen och internationaliseringen av svensk redovisningsrätt, Skattenytt 2004 s. 26 ff. IFRS-förordningens funktion för den som upprättar och granskar årsredovisningar är dock i första hand att ”koppla in” IFRS-normerna, inte att själv reglera konkreta redovisningsfrågor.

¹¹ Se närmare Jan Bjuvberg, Redovisningens betydelse för beskattningen, Mercurius, 2006, Johansson 2010 och Per Thorell, Redovisning och juridik, Stockholm Centre for Commercial Law, 2008. Notera valet av uttrycket ”kan” – t.ex. används knappast svenska förarbeten för att tolka IFRS.

¹² Se t.ex. Bjuvberg 2006 och Thorell 2008. Däremot är det naturligt att beakta redovisningsprinciper i den mån de ligger till grund för en regel. Resonemangen tar då ändå sin utgångspunkt i en regel, snarare än i en princip. Regler kan dock också vara baserade på t.ex. redovisningspraxis eller andra faktorer och överväganden. Det är självfallet inte heller så att de redovisningsrättsliga regelsystemen är heltäckande och i oreglerade fall finns ett större utrymme för att söka ledning i principer, dock med beaktande av de rättspolitiska val som gjorts i närliggande redovisningsregler. Det ska också sägas, att en ökning av mängden redovisningsregler inte nödvändigtvis minskar behovet av, eller utrymmet för, bedömningar i redovisningen (se t.ex. Lars Träff & Peter Clemetson, Redovisning kan inte enbart lagas efter ”kokboken”, Dagens Industri, 2005-08-22).

dationerna har blivit fler och är mer heltäckande än tidigare. Inte minst tydligt är regleringsambitionen i BFN:s s.k. K-projekt, där man i princip siktar på att åstadkomma ett heltäckande regelverk (för olika kategorier av företags- och organisationsformer).¹³ Det sagda hindrar inte att redovisningsprinciper och redovisningspraxis även framgent kan vara av betydelse för att fastställa vilken eller vilka redovisningsmetoder som är redovisningsrättsligt korrekta. Detta är särskilt fallet vid tolkning och tillämpning av regler som är förhållandevis vaga i sina rekvisit.

Det framstår mot denna bakgrund som självklart att den som ska arbeta med redovisning på en mer kvalificerad nivå bör vara kunnig i redovisningsrätt, t.ex. i normvalsfrågor eller efter vilka principer redovisningsrekommendationer ska tolkas. Redovisningsrätten har också kommit att visas allt större intresse de senaste åren och många frågor har fått en välbehövlig belysning. Detta gäller särskilt övergripande spörsmål kring redovisningsrättens kärna, t.ex. rörande tolkning och sanktioner.¹⁴

Däremot är det ännu ganska ont om arbeten som behandlar direkt materiella spörsmål, som hur olika slags affärshändelser ska påverka företagens resultat och ställning. Denna relativa brist kan möjligen ha att göra med att redovisningen, som beskrivits ovan, blivit i högre grad ”traditionellt juridisk” först relativt sent.¹⁵ Numera kan man använda lagtolkningsmetoder åtminstone något mer lika de gängse juridiska (dock då i hög grad avseende rekommendationer – alltså inte endast avseende lagtextens tolkning) och det är inte lika självklart nödvändigt att kartlägga redovisningspraxis¹⁶. Det sistnämnda var tidigare ofta ett nödvändigt metodgrepp som ligger förhållandevis långt från rättsvetenskaplig metodtradition.¹⁷ Därför kan det hända att en viss förändring är att vänta, så att mer traditionellt orienterade rättsutredande texter i materiella redovisningsfrågor blir vanligare.¹⁸ Den som för vanliga redovis-

¹³ Se t.ex. BFN, Ändrad inriktning på normgivningsarbetet, 2004-05-10, Dnr 28/04. BFN:s rekommendationer lämnar dock många frågor oreglerade (så även t.ex. BFNAR 2008:1 punkt 1.6). Ett exempel på en i princip helt oreglerad fråga är redovisning med anledning av samarbeten.

¹⁴ Se t.ex. Bjuvberg 2006; Thorell 2008; Johansson 2010, Peter Nilsson, Den enskilde näringsidkarens tillgångar och skulder – En skatterättslig studie om bokföringens betydelse för avgränsningen av näringsverksamheten, Norstedts Juridik, 2011; Stefan Olsson, Sanktioner vid avvikelser från god redovisningssed, Iustus, 2010 och dens. Redovisningsrätt – en introduktion, Norstedts Juridik, 2012 och i dessa verk angivna källor.

¹⁵ Jfr Jan Kellgren Tolkning av redovisningsregler – om några svårigheter i jämförelse med skatterättsliga förhållanden, Skattenytt 2003, avsnitt 3.6 om redovisningen som en expertkultur.

¹⁶ Redovisningspraxis har därtill en alldeles särskilt begränsad relevans just inom ramen för IFRS-redovisning (Johansson 2010 s. 93 ff.).

¹⁷ Jfr Kellgren 2003 s. 325 ff. Se närmare om tolkning av redovisningsrättsliga regler: Bjuvberg 2006 kapitel 2–5, Nilsson 2011 kapitel 3, och Johansson 2010 kapitel 4.

¹⁸ Exempel på arbeten som berör materiella redovisningsfrågor saknas dock inte. Se t.ex. Bjuvberg 2006, kapitel 7; Nilsson 2011, särskilt kapitel 4–8; Claes Norberg & Per Thorell, Redovisningsfrågor i skattepraxis, 2:a upplagan, Iustus 2010, särskilt kapitel 6–11 och Kellgren 2005 (särskilt kap. 5–12) samt diverse artiklar av olika författare i t.ex. Skattenytt och Svensk Skattetidning.

ningsrekommendationer söker motsvarigheten till sådana ”lagkommentarer” som finns till många svenska lagar får alltså ännu vänta.¹⁹

3 Juridiken som skapare av relevanta förutsättningar

En egentligen självklar, men många gånger mindre uppmärksam, del av juridikens relevans för redovisningen är att den bidrar till att skapa den ekonomiska verklighet som sedermera ligger till grund för redovisningsmässiga bedömningar. Därför behöver t.ex. en revisor känna till de rättsregler som är relevanta för de företag han reviderar – eller åtminstone skaffa sig information om de ekonomiska konsekvenserna av rättsläget.²⁰ Redovisningsrättens ovan beskrivna kärnområde reglerar i första hand hur den verklighet som berör respektive företag (redovisande enhet) ska beskrivas – t.ex. hur en osäker fordran ska redovisas²¹. Denna verklighet *skapas* dock i många fall bl.a. av regler *utanför* redovisningsrättens kärnområde. Andra regelverk än rent redovisningsrättsliga får därmed stor betydelse för den som arbetar med redovisning.

Det är ett mycket stort antal regler som bidrar till att skapa denna verklighet – långt fler än de regler som hör till redovisningsrättens ovan beskrivna kärnområde. Några *exempel* på regler eller regelområden, som kan skapa en för redovisningsverksamhet relevant verklighet är:

1. *Skadeståndsregler* kan påverka företagets tillgångar och skulder, men också riskbildningen inför aktuella eller kommande affärer och verksamheter. Ett exempel är att det för värdering av immateriella tillgångar är av betydelse vilka möjligheterna till skadestånd är, skulle någon olovligt nyttja dessa rättigheter.
2. *Skatteregler* avgör t.ex. hur mycket av en inkomst företag får behålla efter skatt. Likaså är skatterätten självfallet av avgörande betydelse för kalkylering avseende skatteskulder och latent skatt. Ett annat exempel på skatterättens betydelse är att en utgift svarar mot en lägre de facto-kostnad om den är avdragsgill än om den inte är det (p.g.a. avdragsvärdet). Här kan t.ex. den förstärkta avdragsrätten för FoU-investeringar vara av betydelse för företags kalkyler och därmed redovisning.²²

¹⁹ Det finns lagkommentarer till ÅRL och BFL, men i och med att det är ramlagar ger dessa kommentarer ofta inte så mycket i materiella redovisningsfrågor. När det gäller IFRS-rekommendationer finns dock anledning att peka på Barry J Epstein & Eva K. Jermakowicz, IFRS 2011: Interpretation and Application of International Accounting and Financial Reporting Standards (Wiley 2011).

²⁰ Så t.ex. Thomas R. Weirich, Thomas C. Pearson och Natalie T. Churyck, Accounting & Auditing Research – Tools & Strategies, Wiley, sjunde upplagan, 2010, s. 122. De pekar ut regler om skatter, finansiella instrument, kontrakt och konkurser som exempel på områden en revisor behöver ha kunskap om.

²¹ Här kan det t.ex. vara aktuellt att ta upp fordran till dess nominella/fulla belopp, att ta upp den till ett lägre belopp eller att helt exkludera den från balansräkningen för att bara nämna den och kanske dess storlek.

²² Se 16 kap. 9 § inkomstskattelagen.

3. *Processrättsliga* regler i tvistemål skapar en betydelsefull del av förutsättningarna för att genomdriva olika ekonomiska anspråk. Är t.ex. upphovsrättstvister dyra och tidskrävande försvagar det värdet för vissa immateriella rättigheter.
4. *Den offentliga rätten* (här bortses från den redan nämnda skatterätten) styr mycket av vad som är tillåtet, t.ex. vilken information som är tillgänglig inför affärer. Kan man t.ex. för marknadsföringssyften söka ut adresser till höginkomsttagare eller få ut information om individers sjukskrivningar och medicinanvändning för att direktadressera erbjudanden om medicinska tjänster? Hur får företag utnyttja egen och andras mark? Skyddas våra företagshemligheter straffrättsligt – och är reglerna effektiva? Sådana faktorer kan vara av betydelse i olika redovisningssammanhang därför att de påverkar företagens ekonomiska och affärsmässiga förutsättningar.
5. *Immaterialrätten* betyder av lätt insedda skäl mycket för vilka immateriella resurser ett företag kan skydda och på vilket sätt detta skydd verkar. Sådana rättsliga fakta kan t.ex. vara av direkt betydelse för rätten att aktivera utgifter för utveckling av immateriella resurser.²³ Ett annat exempel är att immaterialrätten och krediträtten tillsammans i hög grad styr förutsättningarna för användning av immateriella resurser som kreditsäkerhet och att dessa förutsättningar kan få betydelse för redovisningsbeslut hos såväl innehavare av sådana resurser (tillgångsvärdering) som för kreditgivare till sådana företag (kreditvärdering).²⁴
6. *Arbetsrätten* styr på olika sätt hur företagens arbetskraft kan utnyttjas. Sådan information är av betydelse för olika ekonomiska kalkyler som kan få redovisningsrättslig relevans, t.ex. rörande personalkostnader för ett pågående arbete eller för rätten att aktivera utbildningsutgifter.
7. *Sakrätten* och *konkurs- och obeståndsrätten* måste beaktas, bl.a. för att avgöra värdet av ett företags fordringar och kreditsäkerheter.
8. Det är inte endast lagar och förordningar, och de tolkningshjälpmedel som kan användas för att tolka sådana källor, som är relevanta inom denna kategori, utan i allra högsta grad också ingångna *avtal*. Kontrakt, och andra avtal, styr (och styrs i sin tur delvis av) företagens ekonomiska förutsättningar. Vilka avtalade rättigheter och skyldigheter ett företag har är av fundamental betydelse för dess redovisning. Ett exempel från immateriella tillgångar kan vara att sekretessöverenskommelser mellan avtalsparter i ett FoU-samarbete kan få betydelse för graden av kontroll över immateriella

²³ Se t.ex. IAS 38 punkt 57 och Jan Kellgren, Inte så enkla ... Några inkomstskattefrågor vid ingående i forsknings- och utvecklingssamarbeten inom ramen för enkla bolag, Skattenytt 2008 s. 704 ff.

²⁴ Se om intellektuella resurser som kreditsäkerhet: Jens Andreasson, Intellektuella resurser som kreditsäkerhet – En förmögenhetsrättslig studie, Juridiska Institutionens Skriftserie, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, 2010. Andreassons framställning är inte inriktad på redovisningsfrågor.

resurser och därmed för rätten att (efter aktivering) redovisa sådana resurser som en tillgång.²⁵

Juridiken är dock bara *en*, visserligen betydelsefull, faktor som formar den ekonomiska verklighet som ska beskrivas i redovisningen. Många andra slags förhållanden, händelser eller förväntningar har en likartad betydelse. Hit räknas t.ex. uppskattningar och förväntningar avseende försäljningsmöjligheter ("hur mycket kan vi sälja av och tjäna på det vi nu försöker utveckla?"), tekniska bedömningar ("kan vi ha en färdig produkt till 2013 och vad kommer det att kosta?"), kommande politiska beslut ("Kommer man att godkänna vårt läkemedel?"), finansieringsförutsättningar ("Kan vi finansiera utveckling och försäljning av XX och till vilken kostnad?") och bedömningar av konkurrenters styrka och planer ("Hinner vi först med vår produkt och hur kommer de att försöka sälja sin motsvarighet till den där viktiga köparen?"). Detta är faktorer som, av lätt insedda skäl, inte skapas enbart av rättsregler. Ett exempel kan vara att politiska beslut om att tillåta nya energitekniker eller läkemedelstyper kan vara av största betydelse för bedömningen av den kommersiella potentialen för framtida tjänster eller produkter inom detta område, vilket i sin tur påverkar rätten att aktivera utvecklingsutgifter med anledning av kunskapsutveckling inom ifrågavarande områden. Kunskapsbehoven avseende juridik kan också variera mellan olika företag, t.ex. beroende på storlek och bransch.

"Verklighet" är givetvis inte något helt precist uttryck. Frågan om vad som är verklighet är tvärtom en av filosofins största, och sannolikt eviga, frågor. Uttrycket kan ändå, vill jag hävda, i en avgränsande och relativt klar kontext få en tillräcklig konkretion för att utan alltför omfattande specificeringar fungera som ett ändamålsenligt språkligt instrument i ett givet sammanhang. Ovan har uttrycket använts för att beteckna något som ligger *till grund för* därpå följande redovisningsmässiga bedömningar.²⁶ Redovisning och bokföring ska sålunda inte i första hand "*skapa verkligheten*" utan istället *ge en bild av den*.²⁷ I normala fall är det en självklarhet att "den *bakomliggande* verkligheten", (som den ser ut med beaktande av t.ex. affärshändelser, kontrakt och immaterialrättsliga regler) principiellt sett är viktigare än *rapporteringen* av den – eftersom rapporten bara ska ge en bild av den ekonomiska verkligheten.²⁸

Det ska dock sägas, att både grundläggande bokföringshandlingar och den därpå följande redovisningsprocessen (med bl.a. dithörande klassificerings-

²⁵ Se Kellgren i not 23.

²⁶ Det kan givetvis vara fråga om, med Searles terminologi, både råa fakta och institutionella fakta (se John R. Searle, Konstruktionen av den sociala verkligheten, Daidalos, 1999 och även Peter L. Berger and Thomas Luckmann: The Social Construction of Reality, Doubleday, 1966).

²⁷ Kellgren & Bjuvberg 2008 s. 33 och 89 och Kellgren & Innerstedt (Något om kravet på förmögenhetsöverföringar vid koncernbidrag – särskilt i ljuset av RÅ 1999 ref. 74, Skattenytt 2001) s. 510.

²⁸ Frågor om "verklighet" och "innebörd" behandlas från en skatterättslig utgångspunkt av Burmeister, Verklig Innebörd – en studie av inkomstskattepraxis (Norstedts Juridik, 2012).

och periodiseringsbeslut) inte bara återspeglar en verklighet, utan i en mening också så att säga skapar verklighet i samband med att de äger rum. Här finns ett slags *interaktion* mellan verkligheten och beskrivningen av densamma. När bokföring sker, betyder det att bokföring sålunda har skett, vilket t.ex. får betydelse för att bokföringsskyldigheten ska vara uppfylld. Bokföringshandlingen är ju i den då aktuella meningen en del av verkligheten. När externredovisningen har upprättats har också vissa val fattats, t.ex. avseende periodisering, som, förutsatt att de är redovisningsrättsligt korrekta och att det råder ett materiellt samband mellan redovisning och beskattning, i praktiken blir en avgörande del av verkligheten i den skattemässiga periodiseringsbedömningen. Det blir så att säga ett faktum – en del av, och ett tillägg till²⁹, verkligheten, om man så vill – att en redovisning med ett visst innehåll och vissa kvaliteter föreligger. Situationen kan sägas vara likartad med revisionen – denna innefattar en bedömning av en ("yttre") verklighet och av en verklighetsbeskrivning (redovisningen) men kommer, inte minst p.g.a. revisionens rättsliga effekter, att utgöra en betydelsefull ny aspekt av verkligheten.

Vad som ska anses *bevisat* är en annan fråga och förstås inte nödvändigtvis detsamma som vad som i själva verket är fallet ("verklighet"), men det kan ändå noteras att en ordnad bokföring i många sammanhang tillmäts ett betydande bevisvärde. Också på detta sätt finns ett slags länk mellan varat och dess beskrivning.

För att återgå till icke redovisningsrättsliga regler som skapare av en för redovisningsrätten relevant verklighet är, som nämnts, forskningen kring konkreta redovisningsrättsliga frågor *de lege lata* förhållandevis liten. Detta förhållande har, såvitt jag kan bedöma, bidragit till att göra att sådana regler som de här ovan beskrivna (t.ex. immaterialrätten) har blivit relativt sparsamt beskrivna vad avser deras betydelse för redovisningsbeslut. Att denna betydelse kan vara stor bör dock vara odiskutabelt. Ska redovisningsmässiga bedömningar av ett företags ställning göras måste i många fall företags rättsliga situation först bedömas. Denna bedömning behöver inte nödvändigtvis göras av just en redovisningsexpert, men den nödvändiga informationen måste fram och det förutsätter att en rättslig analys görs och så att säga *integreras* med redovisningsrättsliga bedömningar. Många gånger torde det vara ändamålsenligt för både redovisningsskyldiga och andra redovisningsspecialister att arbeta med *tumregler och liknande förenklingar* av olika slag. Sådana förenklingar kan avse företagets policy och prioriteringar (t.ex. "Vi vill i möjligaste mån undvika att redovisa förvärvsgoodwill!") men de kan också röra bedömningar av det bakomliggande rättsläget (t.ex. "Kostnader av slaget XX får vi normalt sett aktivera, åtminstone under förutsättning att YY.").

²⁹ Jfr Kellgren & Bjuvberg 2008 s. 90: "Ibland får företagen också välja mellan olika redovisningsalternativ. Sådana redovisningsbeslut kan sägas vara '*intellektuellt viktiga*' i den bemärkelsen att räkenskaperna inte i dessa fall skulle kunna ersättas av information om händelser och förhållanden i den ekonomiska verkligheten (i betydelsen verkligheten utanför processen att producera företagets räkenskaper). Redovisningen ger här en i vissa hänseenden självständig och för vissa syften avgörande bild av denna värld."

Den redovisningsrättsliga bedömningen och bedömningen av företagets ekonomiska verklighet (inklusive den här diskuterade rättsliga bedömningen inom ramen för undersökningen av företagets ekonomiska verklighet) är i praktiken, som antytts ovan, en *integrerad* process. Visserligen är ”verkligheten”, liksom bedömningen av vilken den är, i en mening något från redovisningsrätten självständigt, men undersökningen av verkligheten inom ramen för redovisningsprocessen är ändå *betingad av* behovet av en redovisningsrättslig bedömning och styrs därför på ett sätt av detta behov. T.ex. styr de olika punkterna i IAS 38 punkt 57 (som avgör i vilka fall utvecklingsutgifter ska aktiveras) s.a.s. *temat* för bedömningen av ”verkligheten”.

Det är också beroende av de i varje situation och för varje redovisningsfråga aktuella redovisningsrättsliga reglernas formulering hur viktig juridiken och juridiska kunskaper är för att avgöra redovisningsfrågorna. T.ex. ger villkoren i nyss nämnda i IAS 38 punkt 57 upphov till ett mer omfattande juridiskt kunskapsbehov än om man har att följa en redovisningsregel som helt enkelt säger att FoU-utgifter inte får aktiveras. I redovisningsregler som riktar sig enbart till redovisningsskyldiga i ett visst land är det f.ö. i högre grad än i redovisningsregler som ska kunna användas i flera olika länder ändamålsenligt att i viss mån transformera den rättsliga terräng som beskrivits ovan (bl.a. i kapitlet ”Juridiken som skapare av relevanta förutsättningar” ovan) till redovisningsregler. Ett bra exempel på detta är intäktsredovisningsregeln punkt 6.5 i BFNAR 2008:1 som, såvitt jag kan förstå, förutsätter en analys av svenska civilrättsliga regler (de får betydelse för riskbedömningen och därmed för när intäktsredovisning bör ske). Motsvarande grad av konkretion på basis av bakomliggande civilrättsliga regler hade varit riskabel i en rekommendation som ska kunna användas i flera länder – i alla fall under förutsättning att de har olikartade civilrättsliga regler.

I linje med det sagda ligger att även i de fall där redovisningsreglerna är identiska mellan flera länder (som är fallet med IFRS-normerna) kan skillnader mellan olika länders rättsregler, i någon del av rättsordningen som är av betydelse för redovisningen, medföra att likartade transaktioner kan få olika redovisningsmässiga utfall i olika länder. Ett exempel är att en affärsmetod eller en händelse i ett land kan ge upphov till skadeståndsskyldighet i några fall (t.ex. vid någon form av varumärkesintrång), men att så inte är fallet om motsvarande metod används i ett annat land. Ett annat exempel är att olikheter i det rättsliga skyddet för företagets immateriella resurser kan göra att utgifter hänförliga till likvärdiga utvecklingsprocesser behandlas olika (i redovisningen i företag) i olika länder – därför att de immaterialrättsliga reglerna i ett land ger tillräcklig kontroll över den immateriella resursen för att utgifterna ska kunna aktiveras, men inte i ett annat land. Situationen är i princip densamma med andra rättsliga olikheter mellan länder.

Det ska dock framhållas att redovisningsskillnader av här nämnt slag inte är ett tecken på att redovisningsreglerna tillämpas felaktigt eller på olika sätt, utan bara på att likartade affärshändelser eller affärsmetoder kan ha olika rättsliga förutsättningar och följder i olika länder. Att redovisningen då blir olika

i olika länder, trots att de har identiska redovisningsregler och trots att företagen företar samma handlingar, är istället en följd av att rättsläget vid sidan av redovisningsreglerna *faktiskt inte är identiskt* i de olika länderna. Då skiljer sig de ekonomiska förutsättningarna och i så fall *bör* också dessa affärshändelser inte heller ses som identiska eller behandlas på samma sätt i redovisningen – i alla fall inte om skillnaderna är redovisningsrättsligt relevanta.³⁰ Skillnader mellan länder av det här diskuterade slaget synes dock kunna motverka syftet med harmoniserade redovisningsregleringar med avseende på enhetlighet och jämförbarhet.³¹

En annan sak, som dock bör nämnas i sammanhanget, är att skillnader mellan olika länders rättsregler i sådana delar av rättsordningen som bidrar till att skapa den (ekonomiska) verklighet som kan vara av betydelse i ett redovisningssammanhang också kan påverka utformningen av de nationella *redovisningsnormerna* i de respektive länderna.³² T.ex. synes det vara mer troligt att redovisningsreglerna är förhållandevis mer tillåtande mot aktivering av utgifter för förvärv och utveckling av immateriella resurser i länder där det rättsliga skyddet av sådana resurser är omfattande, än i länder där skyddet av sådana resurser är obefintligt.

4 Redovisningens rättsliga effekter och redovisningens påverkan på de redovisningsskyldiga

4.1 Allmänt

Den direkta följden av att redovisningsreglerna följs (och att en redovisning därför upprättas) är förstas att själva redovisningsinformationen blir allmänt tillgänglig. Denna information kan ge upphov till en mängd skilda effekter, inte minst på börserna och gentemot långgivare.³³ Det saknas anledning att gå in på i detalj på dessa effekter i detta sammanhang. Att sådana effekter förekommer, och kan vara betydelsefulla, är dock i och för sig viktigt för den fortsatta framställningen.

Redovisningen ger också effekter av ett mer direkt rättsligt slag. Inte minst bör här nämnas redovisningens betydelse för att fastställa utdelningsbart belopp

³⁰ Jag bortser här från att alla situationer är unika. Diskussionen om två identiska affärshändelser (med bortseende från deras rättsliga och geografiska olikheter) är naturligtvis därför en fiktion, nödvändig för resonemanget.

³¹ Det går utanför ramarna för föreliggande uppsats, men det kunde vara intressant att undersöka i vilken mån information i externredovisningen om skillnader i bakomliggande rättsliga (och eventuellt andra) förhållanden ger eller skulle kunna ge större jämförbarhet mellan årsredovisningar från företag i olika länder.

³² Se kortfattat Dennis Ahlin, Andreas Skogh och Emma Strandberg, Reasons for accounting diversity – Intangible assets in IFRS and US GAAP (i "Past, Present and Future of the IASB – from a student perspective", red. Stefan Schiller och Simon Lundh, Linköping University 2011) s. 203.

³³ Småföretagens redovisningar intresserar dock ofta inte börserna (se t.ex. Per Thorell & Claes Norberg, Revisionsplikten i små aktiebolag, Svenskt Näringsliv, 2005).

enligt aktiebolagslagen³⁴, för resultatmätning enligt inkomstskattelagen³⁵ och vidare att det är möjligt att genom kontrakt koppla rättsföljder till redovisningen (jfr t.ex. tilläggsköpeskillingar, balansräkningsgarantier³⁶ och lånevillkor men naturligtvis bör också tillsynskontrakt nämnas, som börsinregistreringskontrakt³⁷). Andra exempel är att bokföring och redovisning (inklusive förvaltningsberättelsen) kan få betydelse för bedömningar avseende skattebrott, bokföringsbrott och skattetillägg.³⁸ Det är mot denna bakgrund, kort sagt, av stor betydelse att känna till vilka rättsliga effekter redovisningen har.

Vilka av dessa många effekter som upplevs som önskvärda av de redovisningsskyldiga kan variera från fall till fall och från företag till företag. Klart är dock, från ett företags- och ägarperspektiv, att vissa följder kan framstå som mer attraktiva än andra. För att ta några exempel på rättsliga följder som kan ge upphov till incitament torde t.ex. (allt annat lika) senare skattebetalning, högre redovisad vinst och ett större utdelningsbart belopp vanligtvis vara effekter som upplevs som positiva. Redovisningens effekter skapar därigenom incitament, som kan påverka agerandet i näringslivet. Såväl näringslivets affärsmetoder som dess redovisningsmetoder kan komma att påverkas. För att förstå redovisningar och redovisningslösningar är det nödvändigt att en insikt i hur redovisningens effekter kan ge upphov till incitament och anpassning. Att ge en strukturerad bild över denna anpassning är syftet med detta kapitel.

De effekter redovisningen får kan i vissa fall påverka företagets val mellan olika handlingsalternativ med koppling till redovisningen. I den mån det sker en sådan påverkan kan den delas in i reaktivt respektive proaktivt slag.

Med en *reaktiv* påverkan på företagen avses här att önskemål om vissa redovisningseffekter (för företaget och/eller dess ägare)³⁹ gör att företaget väljer en redovisningsmetod avseende den för redovisningen aktuella situationen som ger (avses ge) de önskade effekterna.⁴⁰ Det kan t.ex. vara fråga om att i möjligaste mån senarelägga kostnadsföringen av vissa utgifter för att kunna visa ett starkare resultat eller att av skatteskäl försöka senarelägga intäktsredovisningen avseende ett pågående arbete. Kronologiskt sett ligger den reaktiva påverkan

³⁴ Se i första hand aktiebolagslagen 17 kap. 3 § ("En värdeöverföring får inte äga rum om det inte efter överföringen finns full täckning för bolagets bundna egna kapital. Beräkningen skall grunda sig på den senast fastställda balansräkningen med beaktande av ändringar i det bundna egna kapitalet som har skett efter balansdagen").

³⁵ Se i första hand 14 kap. 2 och 4 §§ inkomstskattelagen.

³⁶ Se t.ex. Lindskog, Stefan, Om tolkning av balansräkningsgarantier vid aktiebolagsöverlåtelse, i Festskrift till Kurt Grönfors, Ramberg, Jan et al (red.), 1991, s. 311.

³⁷ Se kortfattat Thorell 2008 s. 137 f.

³⁸ Här kan det troligen i vissa fall vara rationellt för redovisningsskyldiga att i redovisningen (t.ex. i förvaltningsberättelsen) ge information utifrån fler hänsyn än rent redovisningsmässiga – t.ex. i syfte att minska risken för problem rörande skattebrott, bokföringsbrott och skattetillägg.

³⁹ Här kanske uttrycket paretooptimala effekter användas, eftersom man kan behöva välja mellan olika, var för sig önskvärda effekter. Ett exempel är att senarelagd beskattning ofta förutsätter ett lägre redovisat resultat. En situation är paretoeffektiv (eller paretooptimal) om det inte existerar någon alternativ situation som rangordnas högre.

⁴⁰ Jfr även Belkaoui s. 57 ff. om "Big Bath accounting" och "creative accounting".

på redovisningen *efter* tidpunkten för de transaktioner eller det ”tillstånd” eller den ”verklighet” som ska påverka redovisningen. Det är *en reaktion i redovisningen på något som redan har hänt* – en reaktion syftande till skapa en bild av företaget som bidrar till att skapa maximal nytta (troligtvis ofta i första hand för företaget eller dess ägare).

En *proaktiv* effekt får juridiken när förutsägelser om redovisningens effekter föranleder företag att *i förväg*, inför upprättandet av framtida externredovisningar, *styra den ekonomiska verkligheten eller formen för de transaktioner man genomför*, för att därigenom möjliggöra en redovisning som ger redovisningseffekter som svarar mot företagets (eller dess ägares) önskemål.⁴¹ Ett enkelt exempel på proaktivitet är att ett företag av redovisningsmässiga skäl hårdare än man normalt skulle ha gjort strävar efter att leverera sina sålda varor innan bokslutsdagen, för att därigenom få rätt att intäktsredovisa med anledning av försäljningarna. Ett reaktivt förhållningssätt till motsvarande förutsättningar skulle kunna vara att försöka hävda att det inte skulle vara avgörande för intäktsredovisningen att leverans skett innan bokslutstillfället. (Proaktivitet behöver inte bestå i att man aktivt genomför förändringar, utan det kan också kan bli aktuellt att välja passivitet.)

Båda formerna av påverkan (respektive åtgärder från företagets sida) behandlas närmare i detta kapitel. Det ska dock redan här sägas att jag i definitionen av dessa båda begrepp inte lagt någon vikt vid om de ifrågasvarande åtgärderna ger upphov till en redovisning som utgör en *redovisningsrättsligt korrekt* redovisningsmetod. Oavsett om så är fallet eller inte, kan det alltså vara frågan om reaktiva eller proaktiva åtgärder. Däremot är det naturligtvis vanligtvis mest rationellt för företaget att välja redovisningsrättsligt korrekt redovisningsmetoder.

4.2 Reaktiva åtgärder

Reaktiva åtgärder är alltså, i detta sammanhang, att i möjligaste mån välja redovisningsalternativ som ger önskvärda effekter för företaget (och/eller dess ägare). Att sträva efter att välja, enkelt uttryckt, klassificering av handlingar eller förhållanden i syfte att nå en önskvärd effekt är givetvis inget unikt för redovisningsrätten. Inte minst i skattesammanhang förekommer mängder av exempel, t.ex. att en egenföretagare önskar få vissa inköp behandlade som utgifter för rörelsen i stället för som personliga utgifter eller att ett företag önskar få ett aktieinnehav klassificerat som näringsbetingat för att kunna ta emot skattefri utdelning. Inom civilrätten kan ett exempel vara att ett företag,

⁴¹ Jämför och se närmare kring anpassning till rättsregler: Constance E. Bagley, *Winning Legally: The Value of Legal Astuteness*, *Academy of Management Review*, 2008, Vol. 33, No. 2, 378–390 (särskilt s. 387). David Frydlingers bok *Det affärsjuridiska hantverket – Arbetet innanför avtalsfrihetens gränser* (Norstedts Juridik, 2012) belyser brett och förtjänstfullt det arbete, t.ex. den riskanalys, som föregår, eller bör föregå, kontraktsskrivande. Frydlingers framställning har en i första hand civilrättsligt inriktning och behandlar i princip inte redovisnings- och skatteeffekter, men beskrivningen av arbetet fram till ett påskrivet kontrakt får anses principiellt relevant även inom det för denna uppsats aktuella sammanhanget.

i syfte att minska sina kostnader, hävdar att ett fel på en såld vara inte täcks av en utfärdad garanti. För att återvända till redovisningssammanhangen finns här, principiellt sett, tre vägar för företagen att använda redovisningen för att nå önskvärda effekter.

Den första valmöjligheten bygger på och förutsätter i princip rena *osanningar*. Exempel på detta kan vara att vid upprättande av externredovisningen över huvud taget inte beakta att ett välgrundat skadeståndskrav har riktats mot företaget, att man fått en redan nedskrivna kundfordran betald, att en lönsam försäljning har ägt rum eller att helt grundlöst påstå att en intäkt är realiserad eller att ett patent har beviljats. Denna första valmöjlighet behandlas inte vidare här.

Den andra valmöjligheten innebär att företaget försöker att klassificera transaktioner eller andra faktiska händelser och förhållanden på ett för företaget attraktivt sätt, utan att använda rena osanningar, men utan att det heller föreligger någon uttrycklig valmöjlighet i de aktuella redovisningsnormerna. Man kan säga att vad företaget gör i dessa fall är att utnyttja de *implicita* valmöjligheter som följer av att redovisning och redovisningsregler ofta förutsätter att företagen gör val och att det inte sällan (åtminstone i praktiken) finns flera olika redovisningssätt (beräkning, klassificering etc.) som alla är redovisningsrättsligt korrekta eller acceptabla. Det är t.ex. ofta inte lätt att med bestämdhet säga att det vore rätt att lägga 40 % av vinsten på ett pågående arbete till uppdragets första år, men fel att lägga 45 %. Det är vidare säkert många gånger acceptabelt med såväl 17 som 22 % avskrivning på en viss tillgång, åtminstone om skäl kan anges för den valda metoden. En annan fråga som kan tänkas besvaras på lite olika sätt (beräknas utifrån delvis olika principer) – där flera svar kan vara redovisningsrättsligt korrekta – är hur stor del indirekta kostnader som ska läggas till företagets egentillverkade lagertillgångar. Ett exempel på en regel som i vissa fall torde ge företag stora implicita valmöjligheter finns i IAS 38 (Immateriella tillgångar) punkt 57, enligt vilken utvecklingskostnader ska aktiveras om vissa villkor är uppfyllda. De angivna villkoren är av en sådan karaktär att det för ett företag som uppfyller kraven i praktiken många gånger torde vara möjligt att hävda att tveksamhet föreligger om något av kraven, vilket skulle göra att utvecklingsutgifterna inte skulle komma att (behöva) aktiveras.⁴²

Den tredje och sista slaget av valmöjlighet är vad som kan kallas *explicita* valmöjligheter. Sådana föreligger när redovisningsrätten uttryckligen ger företaget en rätt att välja mellan flera redovisningsalternativ. Ett exempel är punkt 92 i RR 15 (Immateriella tillgångar), som ger företag en uttrycklig rätt att avstå från att i årsredovisningen aktivera utvecklingsutgifter.⁴³ Ytterli-

⁴² Nu behöver företagen inte av skatteskäl utnyttja denna möjlighet för RFR 2 (Redovisning för juridiska personer) innehåller en s.k. ventil från aktiveringskravet i IAS 38. Företagen får därmed en explicit valmöjlighet att i årsredovisningen avstå från aktiveringen.

⁴³ Se närmare Kellgren & Bjuvberg 2008 s. 34 f.

gare exempel på explicita valmöjligheter utgörs av de s.k. ventiler som finns i RFR 2. Se t.ex. rörande IAS 11 och IAS 17.

Den i det här aktuella sammanhanget mest intressanta gruppen av valmöjligheter synes vara de implicita. Man kan säga att dessa lever i, eller på gränsen för, en gråzon och de ger upphov till många frågor om hur långt redovisningens normer kan sträckas i riktning mot attraktiva redovisningsresultat. Om dessa frågor kunde naturligtvis mycket sägas, men här ska endast några smärre spörsmål inom denna ram behandlas.

Redovisningen får alltså effekter, både av rättsligt och av icke-rättslig slag, som kan göra att företagen försöker välja en redovisning som ger för företagen önskvärda effekter. Ett exempel på en tänkbar sådan situation är s.k. skattedriven redovisning, som innebär att företag p.g.a. sambandet mellan externredovisningen och inkomstbeskattningen kan komma att välja redovisningsalternativ som ger en önskvärd skatteeffekt (ofta en senarelagd beskattningstidpunkt).⁴⁴ Det må vara så att redovisningsverksamhet *helst* borde styras av en genuin strävan efter att *ge en så rättvisande bild som möjligt* att företagets resultat och ställning. Inte desto mindre finns det i praktiken anledning för den som arbetar med att upprätta ett företags redovisning att skapa sig en god bild över dels vilka följder (inte minst rättsliga) olika redovisningsalternativ kan få (och vilka alternativen är), dels över i vilken mån det kan vara möjligt att inom ramen för vad som är redovisningsrättsligt korrekt uppnå de för företaget (eller dess ägare) önskvärda effekterna genom att välja någon av dessa redovisningsmetoder.

Anta sedan att ett företag vid upprättandet av sin externredovisning försöker att utnyttja en eventuell implicit valrätt i redovisningen. Då ställs frågan om hur stort utrymme för effektanpassade val av redovisningsmetod egentligen är (i det konkreta fallet) på sin spets. Ibland godtas den valda (eller planerade) redovisningsmetoden, ibland inte.⁴⁵ Den frågan hör framförallt hemma inom ramen för redovisningsrättens (ovan behandlade) kärnområde, men den aktualiseras i hög grad just i samband med det som här kallas reaktiv påverkan.

För den som ska *granska* en redovisning (eller i någon mening godkänna en planerad redovisningsmetod), t.ex. en revisor eller en skatteverkstjänsteman, kan det vara värdefullt, eller rentav nödvändigt, att se både olika tänkbara redovisningsalternativ och eventuella incitament rörande företagets val mellan dessa alternativ. Annars blir det mycket svårt att förstå varför en redovisning ser ut som den gör. På basis av en sådan insikt finns också bättre förutsättningar att kritiskt pröva om det valda redovisningsalternativet verkligen är korrekt, eller om någon form av resonemang rörande ekonomisk innebörd talar för en annan redovisningsmetod. En analytiker eller en potentiell lån-

⁴⁴ Se t.ex. Kellgren & Bjuvberg 2008 s. 125 ff. Det finns ett samband också mellan redovisning och mervärdesbeskattningen (se 13 kap. Mervärdesskattelag (1994:200)). Sistnämnda samband har dock i SOU 2002:74 föreslagits avskaffat.

⁴⁵ Se till frågan i första hand Johansson 2010.

givare eller investerare har vanligtvis inte anledning att i någon mer formell mening ”underkänna” en redovisningsmetod, men även för dessa grupper kan det finnas starka skäl att försöka klarlägga skälen bakom de av företaget valda redovisningslösningarna.

4.3 Proaktiva åtgärder

Med proaktiva åtgärder avses alltså här att förutsägelser om redovisningens effekter föranleder företaget att i förväg förändra (eller underlåta att förändra) den ekonomiska verkligheten, eller formen för de transaktioner man genomför, för att möjliggöra en redovisning som ger de redovisningseffekter man önskar. Här är alltså den centrala frågan inte (enbart) *hur en bestämd handling*, eller serie av handlingar, skall bedömas, utan om vilka yttre tillvägagångssätt (i tiden före redovisningens upprättande) som kan antas ge önskvärda resultat. Tankeleden för redovisningens proaktiva påverkan på företagen kan presenteras enligt följande:

1. En central fråga är vilka *målsättningar* som är betydelsefulla (t.ex. en tidig vinstredovisning eller en senarelagd beskattning) och hur betydelsefulla de är. Vilka av företagets målsättningar som i olika fall kan vara relevanta i ett redovisningssammanhang framskymtar sannolikt tydligast efter en analys av tänkbara alternativa metoder och redovisningsalternativ, enligt punkterna nedan. Man kan säga att tankeleden för redovisningens proaktiva påverkan korsbefruktar, och delvis går i, varandra. Målen kan f.ö. vara olika för olika företag och i olika situationer.⁴⁶

Det bör härvid noteras att det i de fall de planerade redovisningslösningarna förutsätter transaktioner/affärer med icke närstående aktörer, som t.ex. företagets kunder eller leverantörer, kan det vara nödvändigt att beakta målsättningarna också för dessa aktörer. En lösning som ger fördelaktiga effekter för en part i en transaktion kan nämligen ge ofördelaktiga effekter för den andra parten, t.ex. med avseende på olika nyckeltal eller beskattning. Sådana nackdelar kan naturligtvis minska den förfördelade partens vilja att välja den planerade lösningen, som t.ex. skulle kunna vara att välja finansiell leasing i stället för avbetalningsköp. Alternativt kan motparten vilja ha ekonomisk kompensation för ifrågavarande nackdel – vilket naturligtvis är en effekt som påverkar valet av (och viljan till en viss) transaktionsmetod. Skattefordelar och skattenackdelar kan därmed sägas vara ägnade att övervältras via prissättning.⁴⁷ Principiellt sett kan sålunda

⁴⁶ Förenklat kan man, som ett exempel och i de fall där det råder ett materiellt samband mellan redovisning och beskattning (se i första hand 14 kap. 2 och 4 §§ IL), säga att företag i en svag ekonomisk situation som regel har stora skattemässiga underskott och därför saknar skattemässiga skäl att redovisa försiktigt medan lönsamma företag som vill expandera med användning av egna medel torde föredra en mer försiktig redovisning som senarelägger beskattningen.

⁴⁷ Se också Kellgren, Några taxeringsfrågor vid genomsyn respektive tillämpning av skatteflyktslagen, SvSkT 2009 s. 951 ff.

- hävdas att det snarare är *effekterna på en kollektiv nivå* för transaktioners parter som ska optimeras, än effekten för ett enskilt företag.⁴⁸
2. En annan fråga är vilka *alternativ* som kan tänkas vara användbara för att göra affärer som ger (tillräckligt) likartade resultat i övrigt, men som kan ge bättre redovisningseffekter. Här gäller det att använda fantasin för att finna sådana möjligheter. Man kan t.ex. tänka sig att 1) se till att i möjligaste mån leverera varor före (eller efter) nyår eller 2) att hyra ut de apparater man tillverkar i stället för att sälja dem.
 3. Självfallet är det då viktigt att bedöma vilka *redovisningseffekter* dessa tänkbara alternativ skulle få. Det är naturligtvis också relevant att veta vilka *andra* effekter de aktuella alternativen får, vid sidan av redovisningseffekterna. Det är t.ex. många betydelsefulla civilrättsliga skillnader mellan försäljning och uthyrning eller mellan bolags- respektive inkråmsöverlåtelse i samband med omstruktureringar och företagsöverlåtelse.
 4. Graden av *säkerhet* i bedömningen av alternativens redovisningseffekter behöver också bedömas. Om den eftersträvade effekten skulle uppnås inom ramen för juridiska system (t.ex. bolagsrätten, kontraktsrätten eller skatterätten) måste säkerhetsbedömningen innefatta en juridisk analys också av dessa system, t.ex. om en redovisningslösning skulle accepteras skatterättsligt. Också här kan företagets önskemål och prioriteringar spela en roll. Exempelvis kan somliga företag vilja få något prövat (t.ex. om en leasingmetod får de effekter parterna önskat), medan andra föredrar att slippa de risker och kostnader processer medför.

På basis av en sådan analys skapas förutsättningar för ett ekonomiskt rationellt val av tillvägagångssätt. De tillvägagångssätt som det proaktiva arbetssättet kan ge upphov till är naturligtvis oerhört stort och de olika metoderna kan många gånger också kombineras. Det kan vara fråga såväl om förändringar (alternativ) som kan vara av i hög grad *formell* karaktär (t.ex. förtäckta avbetalningsköp i stället för en traditionell avyttring⁴⁹ eller uppdelningar av en affär i flera delar) som om mer *genuint alternativa* affärsmetoder (t.ex. att använda operationell leasing i stället för inköp eller att skydda sina immateriella resurser på ett mer effektivt sätt än tidigare⁵⁰). Det är naturligtvis fullt möjligt att laborera också med mycket sammansatta och komplexa transaktioner (t.ex. kombinerade omstruktureringar och inkråms- och aktieöverlåtelse i syfte att

⁴⁸ Se t.ex. Kellgren 2004 s. 161 ff. för en, visserligen i första hand inkomstskatterättslig, diskussion om leasing. Sådana här resonemang rörande effekter på kollektiv nivå som ett centralt perspektiv för bedömning av vad som är ekonomiskt ändamålsenliga lösningar är i högsta grad relevanta också inom inkomstbeskattningen – kanske rentav i högre grad där än i redovisningssammanhang. Exempelen är många, inte minst när det gäller metoder för företagsöverlåtelse. Där motsvaras inte sällan ekonomiska fördelar för en part av en ekonomiskt likartad nackdel för den andre parten.

⁴⁹ Sådana kan vara skatte- och/eller redovisningsmässigt fördelaktiga (se Kellgren, Redovisning och beskattning, Studentlitteratur, 2004 s. 161 ff.).

⁵⁰ Det sistnämnda kan vara ett sätt att uppfylla kraven på kontroll för rätten till aktivering av utvecklingsutgifter.

få in värdet av egenupparbetade goodwillvärden som tillgång i ett företags balansräkning).

Vid både reaktiva och proaktiva åtgärder finns en risk att transaktioner *ses igenom*, utifrån föreställningar om transaktionens ekonomiska innebörd. Det finns dock härvidlag betydelsefulla skillnader mellan situationen vid reaktiv respektive proaktiv påverkan, och dessa ska närmast skisseras. Om, som många gånger är fallet vid proaktiv påverkan, ”verkligheten förändras” finns det ofta ingen anledning att närmare överväga att underkänna planerade eller genomförda redovisningsmetoder med hänvisning till föreställningar om ekonomisk innebörd. Själva idén är ju att företaget efter en proaktiv åtgärd ska *agera* så att det är *korrekt* att redovisa på det sätt man önskar. Om vi t.ex. hyr ut de maskiner vi tillverkar, i stället för att sälja dem, kommer intäkten givetvis och helt naturligen stegvis (som hyresintäkt i stället för som försäljningsintäkt), liksom vinsten (i takt med det stegvisa intjänandet). På samma sätt ger det uppenbara redovisningsskillnader om man väljer att köpa ett företag i stället för att själv utveckla motsvarande kunskaper.⁵¹ Här är skillnaden gentemot situationen vid reaktiv påverkan markant – vid reaktiv påverkan har ju den bakomliggande ekonomiska verkligheten inte förändrats. Samtidigt kan förstås en förändring av verkligheten kombineras med att redovisningen inte är den mest naturliga för den aktuella situationen. Då kan det bli aktuellt att underkänna planerade eller genomförda redovisningsmetoder med hänvisning till föreställningar om ekonomisk innebörd.

En annan möjlighet är att de transaktioner som kan komma att företas som ett led i en proaktiv anpassning i sig själva framstår som krystade och därför påverkar helhetssynen på *kombinationen* av transaktionens ekonomiska innebörd och den valda redovisningsmetoden. Beslutet att underkänna den planerade eller genomförda redovisningsmetoden med hänvisning till föreställningar om ekonomisk innebörd baseras då på en bedömning av, tror jag att man kan säga, kombinationen av den valda affärsmetoden och den redovisning som bygger på ifrågavarande metod. Det är en kombination och situation som, typiskt sett, inte uppnår vid en reaktiv påverkan.

Det finns mycket mer att säga om proaktiva åtgärder, men detta var i alla fall några huvuddrag. Klart är dock att det för den som vill göra insatser som praktiskt verksam inom redovisningsområdet behöver goda kunskaper om till buds stående juridiska alternativ för att på ett kvalificerat sätt kunna bedöma alternativens skillnader och likheter och för- och nackdelar.

4.4 Implikationer för praktiken, forskningen och undervisningen

Det är tydligt att aktuella och relativt omfattande juridiska kunskaper är betydelsefulla för den som är *praktiskt verksam* inom redovisningsområdet och för andra som vill ha en helhetsbild på redovisning och därvid kunna fatta och bidra till rationella beslut inom området. De egna eventuella kunskapsluckorna inom det juridiska fältet måste fyllas igen, till den del det är fråga om kunska-

⁵¹ Se närmare Kellgren 2005, bl.a. s. 170.

per nödvändiga för redovisningsbeslut. Detta kan dock i åtminstone viss mån ske med hjälp av jurister i arbetsgruppen. Man behöver alltså som redovisare inte besitta all juridisk kunskap själv, för, som visats ovan, är det relevanta juridiska kunskapsfältet stort, särskilt inom ramen för verklighetsbedömningen. Det behöver knappast sägas att enbart så att säga rent juridisk kunskap inte heller är tillräcklig för att göra kvalificerade redovisningsbedömningar. Det mer renodlat ekonomiska perspektivet är helt centralt i redovisningssammanhang och detta kunskapsbehov kan inte fyllas med juridiska metoder. Allmänt sett blir det säkert många gånger bäst när ekonomi och juridik verkligen kan integreras. Det kan också nämnas att därtill behöver den som arbetar med redovisning en mängd *andra* kunskaper, som inte i första hand rör redovisning och redovisningsregler – eller juridik i övrigt. T.ex. kan det vara viktigt att kunna göra bedömningar rörande marknader och tekniska förutsättningar.

Inom *forskningen* finns i många fall anledning att för ekonomer och jurister att samarbeta, för inom det här området kan en korsbefruktnings mellan dessa två kunskapsfält vara värdefull. Det finns med all sannolikhet relevanta forskningsresultat som helt enkelt inte kommer fram utan sådana forskningsarbeten. Inte minst tror jag att tvärvetenskaplig forskning rörande proaktiva aktiviteter med koppling till redovisning kunde ge intressanta resultat.

Högre *undervisning* och kurslitteratur i redovisning måste också få in redovisningens juridiska dimensioner på ett ändamålsenligt sätt. Inte minst synes det i många fall önskvärt att ekonomiska och juridiska perspektiv på redovisning integreras i redovisningsundervisningen och att reaktiv och proaktiv påverkan analyseras utifrån frågan när det kan bli aktuellt att underkänna planerade eller genomförda redovisningsmetoder med hänvisning till föreställningar om ekonomisk innebörd.⁵² Att på detta sätt förena juridik och ekonomi kan ställa stora krav på både lärare och läromedel.

Jan Kellgren är docent i affärsrätt och universitetslektor vid Linköpings universitet.

⁵² Jämför not 9 om olika närliggande begrepp.