



Handelshögskolan
VID GÖTEBORGS UNIVERSITET

Företagsekonomiska institutionen

Prosolvia

– Frikända genom IAS/IFRS?

Kandidatuppsats inom Externredovisning

Författare: Theresa Andersson 770628
Erika Synnerström 750701

Handledare: Pär Falkman
Göteborg Januari 2004

Sammanfattning

Examensarbete i företagsekonomi, Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet, Redovisning och Finansiering, kandidatuppsats, Ht 2003.

Författare: Theresa Andersson och Erika Synnerström

Handledare: Pär Falkman

Titel: Prosolvias – Frikända genom IAS/IFRS?

Bakgrund och problem: Rättegången mot de åtalade i Prosolvias inleddes den 13 januari i år. De två grundarna utav Prosolvias, liksom ekonomichefen och revisorn står åtalade för massiv resultatmanipulation. Ett problem i resultatmanipulations-sammanhang är valet av de kriterier med vilka den eventuella manipulationen identifieras. Dessa kriterier ändras, och en stor förändring kommer att ske år 2005 med IAS/IFRS inträde. Kommer dessa kriterier i och med IAS/IFRS bli enklare och tydligare, och därmed göra det lättare att komma åt ekonomisk brottslighet? IAS/IFRS kommer att jämföras med gällande lagar år 1997, då två av de största ekonomiska skandalerna i Sveriges historia uppdagades.

Syfte: Uppsatsen syftar till att jämföra de lagar som gällde år 1997, med de som träder i kraft år 2005 för att se huruvida lagarna skärpts för enklare åtkomst av ekonomisk brottslighet.

Avgränsningar: Uppsatsen är avgränsad till de punkter koncernen Prosolvias står åtalad för. Detta innebär att uppsatsen enbart behandlar Sverige, och endast året 1997 i jämförelse med 2005, och enbart ett fåtal av redovisningsrådets rekommendationer, i jämförelse med IAS/IFRS.

Metod: Hermeneutiker. Deduktiv metod.

Resultat och analyser: Studien visar att lagstiftningen gentemot resultatmanipulation och ekonomisk brottslighet inte nödvändigtvis blir bättre i och med IAS/IFRS inträde. Många rekommendationer har blivit tydligare och mer lättbegripliga, men många har dock öppnats för tolkningar och diskussioner.

Förslag till fortsatt forskning: Ett antal år efter IAS/IFRS inträde år 2005 skulle en jämförande studie av liknande fall med jämförbara åtalpunkter kunna vara ett försök till att påvisa skillnader i lagstiftning före och efter IAS/IFRS.

Förord

Författarna vill passa på att tacka alla som hjälpt till eller på annat sätt underlättat genomförandet av denna uppsats, då en rad av personer varit till vår hjälp. Vi vill därför ta tillfället i akt att tacka Göteborgs Tingsrätt för den hjälp vi erhållit där, samt Per Lind, chefsåklagare i Prosolvias fallet, för den information och synpunkter vi fick ta del av genom honom. Vi vill även tacka vår metodföreläsare, Lars-Eric Bergvärn, som väglett oss genom den svåra konsten att skriva en uppsats. Vidare tackar författarna även Kerstin Andolf, som sett till att uppsatsen är korrekt språkligt.

Göteborg Januari 2004

Theresa Andersson

Erika Synnerström

Innehållsförteckning

Förord	3
1 Inledning	6
1.1 Bakgrund	6
1.2 Syfte	6
1.3 Problemdiskussion	7
1.4 Frågeställning	7
1.5 Avgränsningar	8
1.6 Definition av centrala begrepp	8
1.6.1 Företag	8
1.6.1.1 Aktiebolag	8
1.6.2 Nettoomsättning	9
1.6.3 Tillgångar	9
1.6.4 Räkenskapsår	9
1.6.5 Rättvisande bild	9
1.6.6 Inkomst	10
1.7 Uppsatsens fortsatta disposition	10
2 En introduktion till fallet Prosolvia	12
2.1 Bokföringen	12
2.2 Koncernredovisning	13
3 Teoretisk referensram	14
3.1 Vad styr normbildarna?	14
3.1.1 God redovisningssed	14
3.2 Sveriges normbildare	15
3.3 Internationalisering av redovisningen	16
3.4 Rättvisande bild	16
3.5 Redovisningsprinciper	17
3.5.1 Fortlevnadsprincipen	17
3.5.2 Konsekvensprincipen	17
3.5.3 Försiktighets och realisationsprincipen	17
3.5.4 Matchningsprincipen	18
3.5.5 Principen om enskild värdering	18
3.5.6 Principen om bruttoredovisning	18
3.5.7 Kontinuitetsprincipen	18
3.6 Redovisningens kvalitativa egenskaper	19
3.6.1 Relevans	19
3.6.2 Tillförlitlighet	19
3.6.3 Validitet	19
3.6.4 Jämförbarhet	19
3.7 IAS/IFRS	19
4 Metod	21
4.1 Tillvägagångssätt	21
4.2 Deduktiv metod	21
4.3 Insamling av primärdata	21
4.4 Insamling av sekundärdata	22
4.5 Trovärdighet	22

4.6	Teoretisk relevans	23
4.7	Praktisk relevans	23
4.8	Källkritik	23
5	Empiri.....	24
5.1	Prosolvias intäktsredovisning	24
5.2	Intäkter	24
5.2.1	BFL.....	24
5.2.2	ÅRL	25
5.2.3	Inkomstredovisning enligt RR 11 och IAS 18	25
5.2.3.1	Försäljning av varor	26
5.2.3.2	Tjänsteuppdrag	27
5.2.3.3	Upplysningar	27
5.3	Nedskrivning av tillgångar	27
5.3.1	Nedskrivningsbehov	28
5.3.2	Koncernredovisning	28
5.3.3	Konsolideringsmetoder.....	29
5.3.3.1	Förvärvsmetoden.....	29
5.3.3.2	Kapitalandelsmetoden	29
5.3.4	Dotterbolag och intressebolag	29
5.3.5	IAS/IFRS vs. ÅRL i koncernredovisning	30
6	Analys och slutsatser	32
6.1	Vad hände i Prosolvias?.....	32
6.1.1	Intäktsredovisning.....	32
6.1.1.1	När ett företag anses ha en inkomst.....	32
6.1.1.2	När en inkomst får intäktsredovisas.....	32
6.1.1.2.1	Redovisningsprinciper innan IAS/IFRS.....	32
6.1.1.2.2	Redovisningsprinciper i och med IAS/IFRS.....	33
6.1.2	Nedskrivning av tillgångar	34
6.1.3	Koncernredovisningen.....	35
6.2	Slutsatser	35
6.2.1	Författarnas reflektioner	36
6.3	Förslag till fortsatt forskning.....	37
	Källförteckning	38

BILAGOR:

Bilaga1: IAS 18

1 Inledning

I detta kapitel presenteras bakgrunden till uppsatsen, och därmed problemet som ska studeras. Detta följs av en problemdiskussion som leder fram till frågeställningen. Avslutningsvis visas uppsatsens fortsatta disposition.

1.1 Bakgrund

Rättegången mot de åtalade i Prosolvia AB inleddes den 13 januari 2004. De åtalade är anklagade för massiv resultatmanipulation. Under de senaste åren har ett antal stora bolag, så som Fermenta, Invent och Trustor, och nu senast amerikanska Computer Associated, Enron och Worldcom, ertappats med omfattande resultatmanipulation och ekonomisk brottslighet. Resultatmanipulation kan ske då ledningen använder den flexibilitet som lag och standarder ger i syfte att missleda företagets intressenter, och är inte bara oetiskt, utan i vissa fall även olagligt. Ett problem i resultatmanipulationsssammanhang är valet av de kriterier med vilka den eventuella manipulationen identifieras. Dessa kriterier ändras, och en stor förändring kommer att ske år 2005 med IAS/IFRS inträde. Bokföringsbrott kan uppdragas på ett antal olika sätt, och det kanske är mer förekommande än någon vet att företag idag tillämpar kreativ och sofistikerad bokföring för att snygga till bland resultatsiffrorna. Den vanligaste typen av bokföringsbrott lär dock vara ren och skär okunskap, vilket inte bara är tragiskt, utan heller aldrig kommer att gå att lagstifta bort. Det fall denna uppsats behandlar som så kallat case-study, är dock inget fall där okunskap någonsin varit aktuell, då detta ett stort, erkänt företag på sin tid. Företaget som tillämpas är Prosolvia AB.

Inom EU finns ett mål om ett harmoniserat regelverk inom redovisning för medlemsländerna. Fördelarna med globalt accepterade normer är många, däribland att jämförbarheten ökar, informationen blir mer trovärdig, det ger enklare redovisning och skyddar intressenterna. Nackdelarna är lika många. ”International Accounting Standard Board”, IASB, är en internationell privat normbildare inom redovisningsrådet som bland annat arbetar med nationella normbildare för att komma fram till globalt accepterade principer. I juni 2002 bestämde EU:s ministerråd att från och med den första januari 2005 följa IAS/IFRS. Detta innebär att Sveriges börsnoterade bolag, som medlemmar i Europeiska Unionen, ska följa de riktlinjer för koncernredovisning IAS/IFRS upprättat. Alla medlemsländer kan sedan själva avgöra i vilken utsträckning IAS/IFRS ska tillämpas, det vill säga om även alla mindre bolag ska följa det.

1.2 Syfte

Syftet med uppsatsen är att titta på hur lagar, rekommendationer och praxis såg ut i Sverige år 1997, och hur de kommer att förändras om ett år. Vad sker i och med IAS/IFRS inträde år 2005? Har de grundläggande skälen till harmoniserad redovisning, så som till exempel lättare redovisning och intressentskydd kunnat uppfyllas? Hur kommer svenska börsbolags redovisning påverkas av IAS förordningen, med utgångspunkt i den ekonomiska brottsligheten? En grundtanke med harmoniserad redovisnings praxis är att skydda intressenterna. Undersökningen går ut på att titta på om så är fallet i och med IAS/IFRS inträde 2005. Företaget Prosolvia AB kommer att användas som case-study, för att se och jämföra hur deras resultatmanipulation hade sett ut i lagstiftarens ögon om den skett efter 2005.

1.3 Problemdiskussion

De så kallade redovisningsskandalerna har under senare år väckt stort intresse. Genom bland annat skandalen i det amerikanska bolaget Enron, den största och mest komplicerade konkursen i USA:s historia, har intresset för lagstiftningen inom detta område ökat. Både England och USA skärper i skandalernas spår sina principer för intäktsredovisning, och även i Sverige finns ett tryck för skärpta lagar¹. Enron lyckades t.ex. genom redovisningskonstruktioner påvisa högre resultat än verkligt. Även Prosolvias gjorde detta genom omkonstruktioner i ägandet, och påvisade således ett högre koncernresultat. Faktum är, att vid studier av dessa båda bolags intäktsredovisning visar det sig att deras brottslighet är nästintill identisk. Den amerikanska regeringen har sett allvarligt på detta fall, och skärpte omedelbart sina lagar, något som blivit vida omtalat. Frågan är då vad Sverige har gjort för att förhindra en ny "Prosolvias-bubbla"?

Under arbetets gång har ytterligare en så kallad näringslivsskandal dykt upp, denna gång var det försäkringsbolaget Skandia AB som manipulerat med sina pengar. Detta, tillsammans med det missnöje som finns hos landets intressenter, ger ett tryck på lagstiftaren att skärpa lagarna för enklare åtkomst av dessa brottslingar. USA har redan agerat efter sina skandaler, med den så kallade "Sarbanes-Oxley act". Liksom inom flertalet områden har Sverige även inom lagstiftningen stora influenser från USA, och frågan är hur mycket hårdare lagstiftning Sverige kommer att få i och med USA:s lagar? I och med IAS/IFRS inträde år 2005, kommer Sverige att få annorlunda redovisningsprinciper, troligtvis mycket på grund av det som skett i USA, då influenser kommer därifrån. Därmed kanske vi får strängare lagstiftning, då lagstiftaren försökt täppa igen de eventuella kryphål som funnits i lagen, men är så verkligen fallet? Kommer det efter IAS/IFRS inträde år 2005 vara lättare att fälla stora ekonomiska brottslingar, eller ser lagstiftningen bara annorlunda ut?

Det är inte på något sätt självklart att de åtalade i Prosolvias fallet kommer att dömas för sina gärningar, och därmed vara ekonomiska brottslingar. Detta bland annat då deras största åtalspunkt rör inkomstredovisning, och året 1997, då Prosolvias slutförde det årsbokslut de nu står åtalade för, fanns inte en enda rekommendation angående intäktsredovisning. Det är vad försvaret i fallet också hävdar, och domaren får avgöra huruvida de gjort rätt eller fel, och om uppsåt låg bakom. Oavsett hur de döms kvarstår problemet med svårigheterna kring resultatmanipulation och kriterierna för att bedöma detta. Kanske bör Sverige, liksom USA, ta krafttag för att reda ut problemen en gång för alla? Eller kommer det i och med IAS/IFRS?

1.4 Frågeställning

Uppsatsens bakgrund och problemdiskussion resulterar i följande frågeställning: Hur har lagar, rekommendationer och praxis förändrats sedan 1997, då två av Sveriges största skandaler någonsin, Trustor och Prosolvias, uppdagades, och hur ser i så fall de nya, kommande reglerna ut? Vad har hänt i svensk redovisning sedan 1997, och vad kommer att hända i och med IAS/IFRS inträde den första januari 2005? Uppsatsen kommer att belysa hur lagar och rekommendationer såg ut 1997, för att jämföra dem med dem som träder i kraft 2005, och se hur dessa förändrats. Är det möjligt att det som

¹ Se bl.a. Balans nr 8-9 2002, Edenhammar Hans, "Dags för åtgärder?"

var olagligt och åtalbart 1997, inte längre är det? Hur skulle Prosolvias fall ha sett ut, om det uppdragats efter IAS/IFRS inträde 2005?

1.5 Avgränsningar

Uppsatsen är avgränsad till enbart Sverige, och enbart tiden 1997 och 2005. Uppsatsen skulle komma att bli alltför omfattande om den avsåg behandla hela utvecklingen i EU, inte minst med de influenser som kommer från USA i och med en harmonisering av regelverken, samt USA:s skärpta lagar i och med bland annat företaget Enrons fall. Vidare kommer inte några generella slutsatser att dras, utan fokus kommer att ligga i vad som faktiskt hänt och därmed förändrats. Detta i första hand då det gäller skrivna text, från till exempel Lagstiftaren, Redovisningsrådet och Bokföringsnämnden. Vi kommer att använda oss enbart utav de redovisningsprinciper som åklagaren i Prosolvias fallet anser Prosolvias brutit emot, och på så sätt göra en case-study om vad som skulle skett om Prosolvias-fallet uppdragats efter år 2005. Detta då uppsatsen skulle bli alltför omfattande om den avsåg behandla hela förändringen inträdet IAS/IFRS innebär, även ur ett så kallat "brottslighets-perspektiv".

Vidare ska påpekas att avgränsningen gäller de påstådda brott som gäller den ekonomiska speciallagstiftningen. Ett antal brott som Prosolvias AB antas ha begått, som till exempel luftfakturering gentemot en uppbyggd motpart, liksom den tvist mellan Prosolvias AB och ett antal andra bolag huruvida ett avtal faktiskt kommit till stånd eller ej, kommer inte att behandlas av denna uppsats. Detta därför att dessa brott hänvisar till lagar som brottsbalken och avtalslagen, och ligger därmed utanför uppsatsens ämne.

1.6 Definition av centrala begrepp

I befintlig uppsats kommer ett antal vanliga begrepp inom externredovisning att användas. Författarna har valt att definiera de vanligast förekommande här.

1.6.1 Företag

Lagens begrepp företag används i första hand för att beteckna kretsen av bokföringskyldiga enligt lagen. Begreppet har en vidare innebörd än det som används i dagligt tal, och omfattar bland annat verksamhet som helt saknar likheter med affärsverksamheter². Ett mångfald företagsformer finns: enskild firma, handelsbolag, kommanditbolag, aktiebolag, ekonomisk förening, partrederi, kooperativ och statligt affärsverk. Det är dock i första hand aktiebolagsformen denna uppsats behandlar.

1.6.1.1 Aktiebolag

Aktiebolagsformen har blivit den viktigaste formen för företagande i Sverige. Detta kan bland annat bero på att det i Sverige till skillnad från i åtskilliga andra länder inte finns någon lämplig alternativ form för företagande utan personligt ansvar, vilket är kännetecknande för ett aktiebolag³. Aktiebolag är således en form för företagande i vilken delägarna, det vill säga aktieägarna, i princip är fria från personligt ansvar för företagets skulder. Aktiebolaget blir genom registrering en så kallad juridisk person. Det är antingen ett privat eller publikt aktiebolag. I första hand regleras aktiebolag av aktiebo-

² Externredovisning i lagen, Ingblad Sten-Eric

³ Nationalencyklopedin

lagslagen. Denna lag kompletteras av annan lagstiftning, främst årsredovisningslagen och bokföringslagen.

1.6.2 Nettoomsättning

Nettoomsättningen omfattar intäkter från sålda varor och utförda tjänster som ingår i företagets verksamhet under en viss period. Avdrag ska göras för lämnade rabatter, mervärdesskatter och annan skatt som är direkt anknuten till omsättningen⁴.

1.6.3 Tillgångar

En tillgång kan vara en fysisk eller materiell tillgång, finansiell eller immateriell tillgång. Inom ramen av denna uppsats är en tillgång något som bedöms medföra ekonomiska fördelar för företaget i framtiden. Vidare måste det vara anskaffat vid en eller flera affärshändelser. Vanligen värderas en tillgång utifrån utgiften för att anskaffa den, så kallat anskaffningsvärde. Med utgångspunkt från syftet med innehavet indelas tillgångarna som regel i omsättningstillgångar och anläggningstillgångar.

En anläggningstillgång är en tillgång som företaget anskaffat med avsikt att bruka eller inneha en längre tid, vilket schablonmässigt brukar räknas vara längre tid än 12 månader. En tillgång som inte är anläggningstillgång kallas omsättningstillgång, och avses omsättas inom snar framtid. ÅRL har följande definition: *Med anläggningstillgång förstås tillgång som är avsedd att stadigvarande brukas eller innehas i rörelsen. Med omsättningstillgång förstås annan tillgång*".⁵

1.6.4 Räkenskapsår

Ett räkenskapsår är en period om normalt tolv månader för vilken i stort sett samtliga näringsidkare ska avsluta den löpande bokföringen med ett årsbokslut. Räkenskapsår utgörs vanligen av kalenderår, men det kan även sluta 30 april, 30 juni eller 31 augusti och kallas då brutet räkenskapsår. I bokslutet genomförs en sammanställning av företagets bokföring. Det visar dels resultatet för en avslutad period och hur det uppkommit, den så kallade resultaträkningen, samt den finansiella ställningen vid periodens slut, balansräkningen.

1.6.5 Rättvisande bild

Rättvisande bild är ett viktigt begrepp inom svensk redovisning, vilken syftar till att ett företags redovisning skall ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat. Då användarna ofta gör bedömningar utifrån företagets årsredovisningar uppkommer kraven på att dessa skall vara rättvisande.⁶

1.6.6 Inkomst

En inkomst utgörs av vad företaget erhåller för de varor eller tjänster det säljer och uppstår vid försäljningstillfället.⁷

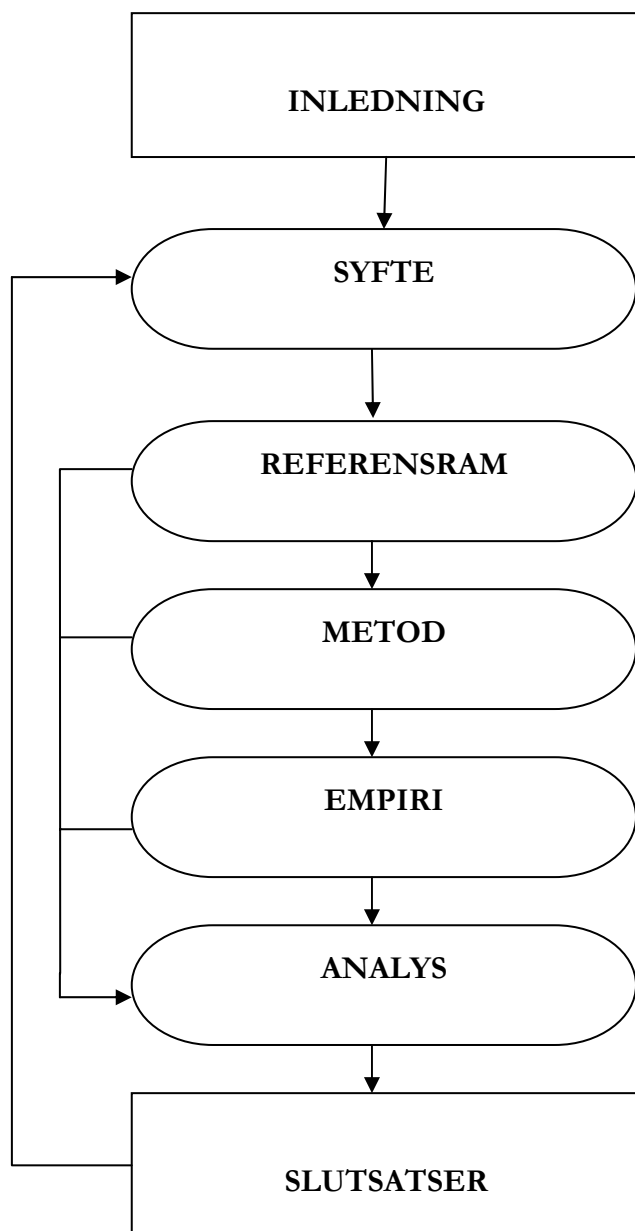
⁴ *Externredovisning i lagen*, Ingblad Sten-Eric

⁵ Årsredovisningslag (1995:1554), 4 kap, 1§

⁶ Thorell Per, "Företagens redovisning"

⁷ Thomasson Jan, Arvidsson Per m fl *Den nya affärsredovisningen*

1.7 Uppsatsens fortsatta disposition



Kapitel 1, Inledning: Inledningen vill skapa ett intresse hos läsare för fortsatt läsning. Kapitlet avslutas med uppsatsens fortsatta disposition.

Kapitel 2, Introduktion: Här presenteras det fall vi valt att basera vår studie på, det vill säga koncernen Prosolvia AB.

Kapitel 3, Teoretisk referensram: Referensramen behandlar grunden av de lagar och regler som anses aktuellt i denna uppsats.

Kapitel 4, Metod: I detta kapitel redogörs för de vetenskapliga utgångspunkter, samt hur undersökningen/arbetet gått till.

Kapitel 5, Empiri: Kapitlet Empiri syftar till att redogöra för det empiriska materialet. I uppsatsen är lagar och rekommendationer från 1997 ihop med IAS/IFRS som inträder år 2005, varför dessa presenteras och jämförs i detta kapitel.

Kapitel 6, Analys och slutsatser: En analys och slutsats av det empiriska materialet presenterat ovan jämförs med det fall uppsatsen presenterar i introduktionen. Detta görs med stöd av den teoretiska referensramen.

2 En introduktion till fallet Prosolvia

I detta stycke introduceras kort koncernen uppsatsen är baserad på, Prosolvia. Efter en kortare presentation av företagets uppbyggnad och affärsområde, görs en kort förklaring av deras fall.

Prosolvia koncernen består av moderbolaget Prosolvia AB, dess helägda dotterbolag Prosolvia Clarus AB och Prosolvia Systems AB, samt delägda dotterbolaget Interactive Visual Simulation International Gothenburg AB. Företaget är ett tjänsteföretag inom IT-branschen, vilket utvecklar och säljer mjukvaror inom Virtual Reality med tillhörande hårdvaror. Bolagen har haft sitt säte i Göteborg⁸.

Prosolvia börsintroducerades den 18 juni 1997 på Stockholms fondbörs, O-listan. De gör en kometkarriär, och redan i november samma år utses de till Årets Tjänsteföretag av Dagens industri och Tjänstemannaförbundet⁹. Redan i april nästkommande år påpekar Dagens Industri i en artikel att Prosolvias vinst och omsättning är uppblåsta, något bolaget själv nekar till. Halvårsrapporten 1998 är en katastrof med nästan 200 miljoner i förlust¹⁰. Bolaget försöker rädda sig med bland annat en ny styrelse och en nyemission som misslyckas. Bolaget försätts i konkurs den 28 december 1998 vid Göteborgs tingsrätt¹¹. I januari 2004 inleddes rättegången mot några av Sveriges mest omfattande ekobrottslingar någonsin. Åtalade är Dan Lejerskär, koncernchef, grundare och huvudägare, Morgan Herou koncernchef, grundare och huvudägare, samt Claes Hammar, ordförande i Prosolvias styrelse och delägare. Samtliga är misstänkta för grovt svindleri och grovt bokföringsbrott. Vidare är även Prosolvias revisor, Nils Brehmer, åtalad, detta för grovt svindleri.

Enligt stämmningsansökan har nedanstående förekommit i bolaget.

2.1 Bokföringen

Under 1997 ska bolaget Prosolvia Systems AB enligt gällande bokföring ha omsatt 90 mkr och därmed redovisat ett resultat på 19 mkr. För detta räkenskapsår (1997) ska dock, enligt stämmningsansökan, oriktiga intäktsfakturer på 41,9 mkr, som påverkat resultatet med 38,9 mkr, ha bokförts¹². Bokföringen ska ha varit oriktig då ingen intäkts-gill försäljning ägt rum. Eventuell försäljning skulle lagligen bokförts tidigast för intäktsåret 1998. Med en av parterna, Swedtorch Joint Stock Company, med säte i S:t Petersburg, Ryssland, har en direkt skenaffär skett, då detta enligt stämmningsansökan är en helt uppiktad motpart.

⁸ Ansökan om stämning, sid. 3, ”Inledning”.

⁹ <http://domino.idg.se/cs/artikel.nsf/0/41e66d07a0d2dc76c12566f9004dc8f8?OpenDocument>

¹⁰ <http://domino.idg.se/cs/artikel.nsf/0/41e66d07a0d2dc76c12566f9004dc8f8?OpenDocument>

¹¹ <http://domino.idg.se/cs/artikel.nsf/0/41e66d07a0d2dc76c12566f9004dc8f8?OpenDocument>

¹² Ansökan om stämning, sid 3, punkt 1.1.

Vidare har Prosolvía Clarus AB under räkenskapsåret 1997 bokfört intäkter trots att någon intäktsgill försäljning inte ska ha ägt rum, eller bokförts för 1997, trots att de rätteligen borde bokförts för intäktsåret 1998. Vidare har Prosolvía Clarus AB inte heller skrivit ner fordringar och intäkter i samband med det bokslut som skedde under januari och februari 1998, trots att de så borde¹³.

2.2 Koncernredovisning

Som ovan nämnt var Prosolvía under perioden juli 1997 till december 1998 noterat på Stockholms fondbörs, O-listan. Under denna period ägde Prosolvía AB ägt 50,5 procent av aktierna och rösterna i bolaget Interactive Visual Simulation International Gothenburg AB (Nedan kallat IVS AB). Övriga 49,5 procent av bolaget ägdes av Industrifonden. Prosolvía AB har dock i sin bokföring och årsredovisning för 1997 redovisat IVS AB som ett intressebolag, då de rätteligen skulle redovisats som ett dotterbolag¹⁴.

Prosolvías styrelse ska i samråd, för att påverka priset på Prosolvías aktier, offentliggjort vilseledande uppgifter genom att i bokslutskommuniké av den 27 februari 1998 och i Prosolvía AB:s årsredovisning den 3 april 1998 ange dels att koncernens omsättning för 1997 varit 434 mkr i stället för 277 mkr, och dels att rörelseresultatet efter finansnetto uppgått till 83,2 mkr istället för en förlust om 62 mkr¹⁵. Dessa uppgifters riktighet bekräftades sedan av Dan Lejerskär (Prosolvía AB:s verkställande direktör) på bolagsstämman den 27 april, trots att han hade kännedom deras felaktighet.

Vidare ska styrelsen den 6 april 1998 uppgivit genom pressinformation att IVS AB varit ett i förhållande till Prosolvía AB självständigt AB, då de borde uppgett IVS AB som dotterbolag.

Rättegången mot de anklagade inleddes den 13 januari 2004, och förväntas pågå i tio månader.

¹³ Ansökan om stämning sid 5, punkt 1.2.

¹⁴ Ansökan om stämning, sid 11, punkt 3

¹⁵ Ansökan om stämning, sid 11, punkt 3.1

3 Teoretisk referensram

Då uppsatsen ämnar se hur Prosolvias brutit mot dåtidens gällande lag blir den självklara referensramen Sveriges lag, ihop med gällande rekommendationer. I detta kapitel går de grundläggande lagar och paragrafer som senare kommer att hänvisas till, igenom. Då en jämförelse mellan de gällande rekommendationerna 1997 med IAS/IFRS som infördes 2005 senare kommer att göras i uppsatsen, kommer även framtida rekommendationer genom IAS/IFRS, i den mån dessa finns att uppbringa, finnas som referensram.

Sveriges redovisning styrs av normer, regler och praxis. Frågor rörande redovisningens syften, former och innehåll diskuteras ständigt av forskare och praktiker. Allt eftersom idéer får en mer allmän tillämpning utvecklas redovisningsnormer, vilka i sin tur påverkar och kompletterar lagstiftningen.

De viktigaste lagarna som finns inom svensk redovisning idag utgörs av Bokföringslagen (BFL) och Årsredovisningslagen (ÅRL). Dessa innehåller generella bestämmelser om företags bokföring och redovisning och är därför så kallade ramlagar.¹⁶

3.1 Vad styr normbildarna?

Idag finns starka samhällsekonomiska motiv för att företags redovisningsinformation lämnas till allmänheten på ett likartat och standardiserat sätt. Företagen i Sverige har alla olika intressenter såsom kreditgivare och investerare. För att dessa ska kunna bilda sig en uppfattning om företagets ställning och situation är det viktigt att företagen får ett bra och förståeligt material som intressenterna kan använda som underlag i sina ekonomiska beslut.

Inom redovisningsbranschen uppkommer ständiga förändringar och frågeställningar, vilket bidrar till ett behov för företagen att kunna anpassa sig. I sin tur resulterar det i en svårighet att på alla områden kunna skapa lagar som företagen ska rätta sig efter. Därför har ett viktigt begrepp inom svensk redovisning kommit att bli "god redovisningssed".¹⁷

3.1.1 God redovisningssed

Då det inom redovisningsområdet inte är möjligt att specifikt ta in bestämmelser i lagen, används inom redovisningen begreppet god redovisningssed. Idag kan god redovisningssed kunna beskrivas som de normer, förutom lag och föreskrifter, som grundas på praxis, rekommendationer och uttalanden från de normgivande organisationerna. Organisationerna menar att tillämpningen av de lagar och föreskrifter som finns ska ske utifrån god redovisningssed då det inte strikt är lagstadgat hur alla specifika händelser ska behandlas. Detta framkommer även i BFL och ÅRL. BFL 4 kap 2§ säger att "*Bokföringsskyldigheten skall fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed*".¹⁸ Även i ÅRL 2 kap, 2§ kan betydelsen av begreppet god redovisningssed utläsas,

¹⁶ Thomasson Jan, Arvidsson Per m fl, "*Den nya affärsredovisningen*"

¹⁷ Thomasson Jan, Arvidsson Per m fl, "*Den nya affärsredovisningen*"

¹⁸ Bokföringslag (1999:1078)

"Årsredovisningen skall upprättas på ett överskådligt sätt och i enlighet med god redovisningssed"¹⁹.

3.2 Sveriges normbildare

De normer som styr Sveriges företags redovisning utarbetades till en början av FAR (Föreningen Auktoriserade Revisorer) och NBK (Näringslivets Börskommitté). FAR är den äldsta normgivaren inom redovisningsområdet och började redan i slutet av 1940-talet att utge de första rekommendationerna. Då dessa organisationer inte har rätt att utfärda några bindande föreskrifter benämner de sina normer rekommendationer. I Sverige finns ytterligare ett normbildande organ, vilket är Bokföringsnämnden (BFN) och bildades på grund av att det ansågs att det även borde finnas företrädare för det allmänna vid fastställandet av hur redovisningen skulle ske i Sverige. BFN är ett statligt organ och är idag främst inriktade på redovisningsfrågor som rör icke-publika företag. BFN:s rekommendationer ska följas av små, stora samt medelstora företag. De små företagen utgörs av 10/24 företag. Med dessa menas att de har mindre än 10 anställda samt mindre än 24 miljoner i balansomslutning. I klassificeringen stora företag återfinns de som har mer än 39 miljoner i frysbasbelopp eller mer än 200 anställda²⁰. BFN kommer dock inte behandlas vidare i denna uppsats, utan enbart omnämns som en normbildare. Detta då deras redovisningsfrågor riktar sig till icke-publika företag, vilket inte är fallet med vårt exempel företag Prosolvias AB.²¹

Ytterligare ett organ som verkar i Sverige är Finansinspektionen, vilket är ett statligt organ för redovisningsfrågor för finansiella företag, såsom banker, försäkringsbolag och andra kreditinstitut. Finansinspektionens utfärdar bindande föreskrifter och allmänna råd, vilka inte är bindande men har betydelse vid olika bedömningar vad rör redovisningsfrågor. 1989 bildades ännu en organisation inom redovisningen. Detta utgjordes av Stiftelsen för utvecklandet av god redovisningssed. Denna organisation har sedan kommit att bildas om till en ideell förening, "Föreningen för utvecklandet av god redovisningssed". Inom denna förening finns Redovisningsrådet. Redovisningsrådets är en privat normgivare med Stockholmsbörsen, FAR och ett antal näringslivsorganisationer som huvudmän.²² De uppgifter som rådet har är att göra uttalanden och ge rekommendationer i redovisningsfrågor för främst publika företag, det vill säga börsnoterade företag. Förutom att Redovisningsrådets rekommendationer ska följas av samtliga noterade företag ska de också följas av de stora företag som är av stort allmänt intresse, som exempelvis Apoteket och Sveriges Television²³.

Vid Redovisningsrådets tillkomst slutade FAR och NBK att ge ut fler rekommendationer i redovisningsfrågor. Idag, år 2003, har Redovisningsrådet utfärdat 23 olika rekommendationer vilka alla berör olika problematiska områden inom Sveriges redovis-

¹⁹ Årsredovisningslag (1995:1554)

²⁰ www.bfn.se, 2003-12-29

²¹ Thomasson Jan, Arvidsson Per m fl, "Den nya affärsredovisningen"

²² Stockholmsbörsen, Hans Edenhammar, Nya Redovisningsprinciper-på väg mot IAS 2005

²³ Gästföreläsning 2003-10-08, Handelshögskolan Göteborgs Universitet

ning²⁴. Då Sverige, när redovisningsrådet kom till, fick en partssammansatt organisation, innebar det att normerna för redovisningen i Sverige idag tas fram genom en demokratisk process eftersom intressenter från olika delar av samhället har möjlighet att kunna påverka utvecklingen inom redovisningsområdet. Ännu ett skäl till det är hoppfullhet om att efterlevnaden av normerna blir bättre.

3.3 Internationalisering av redovisningen

I och med aktiemarknadernas ökade betydelse har ett allt större internationellt inflytande på redovisningen skett. Idag är flera av de stora svenska företagen noterade på aktiebörsen i länder som USA och England. Genom detta ställs nya och i vissa fall annorlunda krav på företagets redovisning. En väsentlig skillnad mellan Sverige och dessa länder är möjligheten att genom redovisningen kunna rapportera en så fördelaktig bild som möjligt. I den svenska lagstiftningen är borgenärsintresset en central del, vilket inte är fallet i de andra länderna. Detta gör att de svenska företagens resultat ska mätas med försiktighet.²⁵

Ytterligare en faktor som inverkar på utvecklingen av redovisningen är handeln. Den har kommit att bli allt mer internationaliserad och med detta följer problem genom ländernas olika principer för redovisningen. Med syfte att på det internationella planet samordna redovisningen mellan länderna bildades 1973 expertorganet IASC (International Accounting Standards Committee). Detta organ bildades av revisorsorganisationerna i Canada, Storbritannien och USA och ska även arbeta för en förbättring av redovisningen genom att utfärda rekommendationer och se till dess efterlevnad. IASC:s rekommendationer utgör idag en förebild för Redovisningsrådets normbildning. Förutom IASC har även EU haft inflytande på den svenska redovisningen. I och med EES-avtalet var Sverige skyldiga att implementera EU:s direktiv i den svenska lagstiftningen. Detta anpassningskrav kom sedan att öka i och med det svenska inträdet i EU. EU:s redovisningsnormer finns samlade i de fjärde, sjunde och elfte bolagsrättsliga direktiven. Liksom den svenska lagstiftningen inom området är inte heller dessa speciellt detaljerade. Genom direktiven sätts de principiella utgångspunkterna eller gränserna för medlemsländernas lagstiftning och normgivning.²⁶

3.4 Rättvisande bild

Ett begrepp som präglar den svenska redovisningen är ”rättvisande bild. ”Balansräkningen, resultaträkningen och noterna skall upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat. Om det behövs för att en rättvisande bild skall ges, skall det lämnas tilläggsupplysningar. Om avvikelser görs från vad som följer av allmänna råd eller rekommendationer från normgivande organ, skall upplysning om skälen för avvikelserna lämnas i en not”.²⁷ Genom begreppet ställs kravet på de svenska företagen att deras redovisning ska ge en rättvisande bild vad gäller företagets ställning och resultat. Årsredovisningen ska ställas upp på ett överskådligt sätt i enlighet

²⁴ www.redovisningsradet.se, 2003-12-29

²⁵ Thomasson Jan, Arvidsson Per m fl, "Den nya affärsredovisningen"

²⁶ Thomasson Jan, Arvidsson Per m fl, "Den nya affärsredovisningen"

²⁷ Årsredovisningslag (1995:1554) kap 2 3§

med god redovisningssed, där årsredovisningen som helhet ska ge en rättvisande bild. Begreppet ”rättvisande bild” har således kommit att bli överordnat begreppet ”god redovisningssed” men däremot underordnat lagstiftningen. Företag får ej hänvisa till kravet på ”rättvisande bild” som en anledning att bryta mot de redovisningslagar som finns i Sverige. Väljer företaget att avvika från god redovisningssed för att kunna ge en rättvisande bild av företaget ska upplysningar om detta lämnas. Vad som avgör vad som menas med ”rättvisande bild” är det enskilda företaget och dess särpräglade förhållanden.²⁸

3.5 Redovisningsprinciper

Förutom ”god redovisningssed” och ”rättvisande bild” finns ett antal redovisningsprinciper vilka har en betydande roll vad avser redovisningens utformning. Dessa omnämns i ÅRL och utgörs av fortlevnadsprincipen, konsekvensprincipen, försiktighets- och realisationsprincipen, matchningsprincipen, principen om enskild värdering, principen om bruttoredovisning och kontinuitetsprincipen.

3.5.1 Fortlevnadsprincipen

Fortlevnadsprincipen innebär att *”Företaget skall förutsättas fortsätta sin verksamhet.”*²⁹ Detta innebär att företaget vid sin värdering av tillgångar och skulder skall utgå ifrån att företaget ska fortsätta sin verksamhet i all framtid.³⁰

3.5.2 Konsekvensprincipen

Konsekvensprincipen fastslår att *”Samma principer för värdering, klassificering och indelning av de olika posterna och, i förekommande fall, delposterna skall konsekvent tillämpas från ett räkenskapsår till ett annat.”*³¹ Med denna princip skapas ett krav på en konsekvent tillämpning av redovisnings tillämpning. Ett företag ska år från år använda samma sorts principer vid upprättandet av sina årsbokslut. Är det däremot motiverat av exempelvis en lagändring, får avsteg från denna princip göras. Orsaken till konsekvensprincipen är att underlätta för företagets intressenter då de analyserar årsboksluten mellan olika år.³²

3.5.3 Försiktighets och realisationsprincipen

*”Värderingen av de olika posterna och, i förekommande fall, delposterna skall göras med iakttagande av rimlig försiktighet.”*³³ Med detta menas att företages bedömningar skall ske utifrån försiktighet. För att lyckas åstadkomma en sådan bedömning skall enbart de under året konstaterade intäkterna tas med i resultaträkningen samtidigt som möjliga förluster ska tas med då de befaras. Vidare tillämpas i Sverige ”lägsta värdets princip” vilket innebär att alla tillgångar värderas till det lägsta av tillgångens anskaff-

²⁸ Thomasson Jan, Arvidsson Per m fl, *”Den nya affärsredovisningen”*

²⁹ Årsredovisningslag (1995:1554) 2 kap 4§ 1p

³⁰ Thorell Per, *”Företagens redovisning”*

³¹ Årsredovisningslag (1995:1554) 2 kap 4§ 2p

³² Thomasson Jan, Arvidsson Per m fl, *”Den nya affärsredovisningen”*

³³ Årsredovisningslag (1995:1554) 2 kap 4§ 3p

ningsvärde och verkliga värde. Hänsyn skall även tas till värde nedgångar oavsett om resultatet för räkenskap är en vinst eller förlust. Dessa försiktighets-bedömningar resulterar i att företagen inte skall underskatta eller överskatta resultaten.³⁴

3.5.4 Matchningsprincipen

Matchning innebär att samband söks mellan intäkter och kostnader för att redovisa dessa under samma period. *"Intäkter och kostnader som är hänförliga till räkenskapsåret skall tas med oavsett tidpunkten för betalningen"*.³⁵ Genom att redovisningen sker enligt matchningsprincipen kan resultatet mätas som förändringen av eget kapital. Där emot innebär periodiseringen i detta fall ett problem då det sker en bedömning av de historiska händelsernas framtida nytta.³⁶

3.5.5 Principen om enskild värdering

Principen om enskild värdering fastslår att *"De olika beståndsdelar som balansräkningens poster och, i förekommande fall, delposter består av skall värderas var för sig"*.³⁷ Denna princip ska motverka möjligheten att kunna kvitta en värdeminskning mot en värdestegring.³⁸

3.5.6 Principen om bruttoredovisning

"Tillgångar och avsättningar eller skulder får inte kvittas mot varandra. Inte heller får intäkter och kostnader kvittas mot varandra".³⁹ Detta innebär att principen om bruttoredovisning fastställer att tillgångar och skulder inte får kvittas mot varandra, vilket skulle innebära att endast mellanskillnaden skulle redovisas. Det gäller även för intäkter och kostnader. Således måste samtliga kostnader och intäkter redovisas.⁴⁰

3.5.7 Kontinuitetsprincipen

Kontinuitetsprincipen innebär att *"Den ingående balansen för ett räkenskapsår skall stämma överens med den utgående balansen för det närmast föregående räkenskapsåret"*.⁴¹ Genom periodiseringen uppnås möjligheten att kunna beräkna en viss periods resultat. Detta åstadkoms genom att periodens intäkter jämförs med de kostnader som uppkommit för intäkternas förvärvande. Genom att i redovisningen använda periodisering skapas avgränsning i tiden av inkomster och utgifter.⁴²

³⁴ Thorell Per, "Företagens redovisning"

³⁵ Årsredovisningslag (1995:1554) 2 kap 4§ 4p

³⁶ Thorell Per, "Företagens redovisning",

³⁷ Årsredovisningslag (1995:1554) 2 kap 4§ 5p

³⁸ Thomasson Jan, Arvidsson Per m fl, "Den nya affärsredovisningen"

³⁹ Årsredovisningslag (1995:1554) 2 kap 4§ 6p

⁴⁰ Thomasson Jan, Arvidsson Per m fl, "Den nya affärsredovisningen"

⁴¹ Årsredovisningslag (1995:1554) 2 kap 4§ 7p

⁴² Thomasson Jan, Arvidsson Per m fl, "Den nya affärsredovisningen"

3.6 Redovisningens kvalitativa egenskaper.

På grund utav användarnas informationsbehov har även vissa så kallade kvalitetskrav⁴³ på utformningen av den externa redovisningen formulerats.

3.6.1 Relevans

Den viktigaste utav de egenskaper som utformats för extern redovisningen är den om dess relevans. Denna innebär att informationen ska vara relevant och således användbar för beslut. De två primära egenskaper som brukar påvisas angående relevansen är prognosrelevans, vilken innebär att informationen ska kunna användas för att prognostisera framtida händelser och utfall, samt återföringsrelevans, vilken används för kontroll av realiteten i tidigare prognoser⁴⁴. Vidare finns även krav på begriplighet och aktualitet inom redovisningens relevans. Dessa innebär att redovisningen ska vara begriplig, det vill säga att mottagaren ska förstå informationen. Att den ska vara aktuell innebär att rapporter och liknande ska ges ut snarast efter periodens slut, och utan alltför stora intervall emellan.

3.6.2 Tillförlitlighet

Redovisningens tillförlitlighet betyder att redovisningen sanningsenligt ska spegla företagets ekonomiska situation⁴⁵. Detta görs genom att redovisningen är verifierbar. Verifierbarheten ska kunna styrkas med hjälp av så kallade verifikationer.

3.6.3 Validitet

Validitet innebär att den externa redovisningen avbildar det den avser att avbilda. Minimikraven på validiteten är neutralitet, fullständighet, väsentlighet, samt innebörd och form⁴⁶.

3.6.4 Jämförbarhet

Jämförbarheten återknyter till redovisningens relevans och innebär så väl jämförbarheten över tid, som jämförbarheten mellan företag⁴⁷. Jämförbarheten över tid innebär att som användare ha möjligheten att kunna följa ett företag över tiden, då de tillämpar samma redovisningsprinciper och liknande om inte annat anges. Detta faktum är av betydelse vad det gäller prognosrelevansen. Jämförbarheten mellan företag innebär att som extern användare, till exempel aktieinvestor, ha möjlighet att lätt jämföra de olika företagen som investeringsalternativ.

3.7 IAS/IFRS

IAS, International Accounting Standards, är ett mycket omfattande regelverk inom redovisningsområdet och är utgivet av expertorganet IASB, International Accounting

⁴³ Smith Dag, *Redovisningens språk*

⁴⁴ Smith Dag, *Redovisningens språk*

⁴⁵ Smith Dag, *Redovisningens språk*

⁴⁶ Smith Dag, *Redovisningens språk*

⁴⁷ Smith Dag, *Redovisningens språk*

Standards Board. Syftet med IAS var att på det internationella planet harmonisera redovisningen mellan olika länder och genom IASB:s publicering av rekommendationer förbättra redovisningen vidare verka för att dessa efterlevs.⁴⁸ IASB har en mycket bred förankring över hela världen då det finns samarbete med olika normgivande organ i olika länder. Exempel på dessa är bland annat den amerikanska normgivaren FASB, Financial Accounting Standards Board och den internationella föreningen för nationella börsövervakningsmyndigheter, IOSCO.⁴⁹

Som följd av att försöka skapa bättre förutsättningar för en gemensam europeisk marknad genom en samordning av de regler som gäller för aktiemarknaden och då även redovisningsprinciperna, har det inom EU beslutats att samtliga börsbolag inom EU 2005 ska tillämpa IAS.⁵⁰

De rekommendationer som utges av Redovisningsrådet följer sedan 1998 IAS så långt som det är möjligt inom ramen för den svenska lagstiftningen. De undantag som finns är få och avser ganska så ovanliga fall.⁵¹

De grundprinciper som ligger till grund för IASB:s redovisningsstandards har publicerats i "Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements". Denna publikation ger ledning för behandlingen av transaktioner som inte behandlas i olika IAS.⁵²

Under 2002 bytte IAS namn till IFRS, International Financial Reporting Standards⁵³ och utgörs idag av 41 stycken olika standarder som alla behandlar områden inom redovisningen.⁵⁴

⁴⁸ Thomasson Jan, Arvidsson Per m fl *Den nya affärsredovisningen*

⁴⁹ Nya redovisningsprinciper - på väg mot IAS 2005

⁵⁰ Nya redovisningsprinciper - på väg mot IAS 2005

⁵¹ Nya redovisningsprinciper - på väg mot IAS 2005

⁵² Nya redovisningsprinciper - på väg mot IAS 2005

⁵³ Stockholmsbörsen, Hans Edenhammar, Nya Redovisningsprinciper-på väg mot IAS 2005

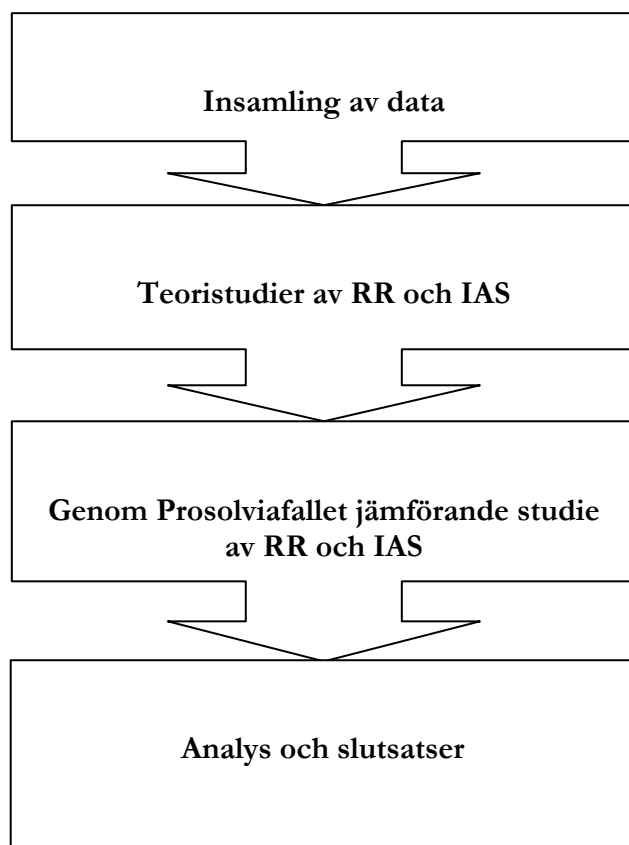
⁵⁴ <http://europa.eu.int>

4 Metod

I detta kapitel redogörs för författarnas tillvägagångssätt vid framställandet av uppsatsen. Detta för att påvisa genomförandet samt ge läsaren en möjlighet att bedöma uppsatsens trovärdighet.

4.1 Tillvägagångssätt

Tillvägagångssättet för uppsatsens framskridande har skett på följande sätt.



4.2 Deduktiv metod

Den deduktiva metoden är den vetenskapliga proceduren att logiskt förklara satser ur allmänna lagar eller axiom⁵⁵. Denna metod är den författarna använt sig av då de i uppsatsen ämnar jämföra gamla lagar med nya, kommande sådana. Vidare bör dessa lagar omskrivas i parafraas för att öka läsarens förståelse, vilket gör metoden deduktiv.

4.3 Insamling av primärdata

Primärdata är den data författarna själva samlar in för uppsatsen. Denna uppsats grundas inte på egenhändigt insamlande av data, men författarna har genomfört ett fåtal inter-

⁵⁵ Nationalencyklopedin

vjuer. Dessa intervjuer var i första hand samtal, och skulle inte vara till grund för uppsatsens innehåll, utan snarare för bekräftelse på vissa punkter i åtalet mot Prosolvias.

Vidare har författarna följt en rättegång i ekonomisk brottslighet då det är grunden till uppsatsen. Detta för att se vilka punkter rätten väljer att lägga tyngdpunkten på, och hur de går tillväga med bevismateriel och liknande för att bevisa någon skyldig i fallet. Författarna ville även undersöka huruvida rätten använder sig av redovisningsrådets rekommendationer i en rättegång.

4.4 Insamling av sekundärdata

För att skapa en referensram samlades sekundärdata. Detta har skett genom ett antal steg, främst genom sökning av databaser vid Ekonomiska biblioteket vid Göteborgs Universitet, men även genom sökning av litteratur och artiklar. En databas som använts mycket är FAR komplett, och därigenom tidningen Balans, där vi hittat en stor del utav våra artiklar. Vidare har vi även använt oss utav Internet, och den sökmotor vi i första hand begagnat är Google (www.google.se), men även Altavista (www.altavista.se) där sökorden bland annat varit ”Ekonomisk brottslighet”, ”Prosolvias” och ”IAS”.

Fallet Prosolvias är fortfarande inte klart, rättegången startade den 13 januari 2004, så den information som redogörs för fallet baseras i huvudsak på den förundersökning om fallet som finns tillgänglig för allmänheten. Denna, tillsammans med allt bevismaterial, finns att ta del av vid Göteborgs Tingsrätt. Här vill författarna dock påpeka att förundersökningen består av 64 pärmar⁵⁶, drygt 12 000 sidor, och i utredningen har 139 personer hörts, varav 110 är kallade till rätten som vittnen⁵⁷. Detta konstaterar hur omfattande materialet är, vilket många gånger gjort det svårt att sova.

Vidare har redovisningsrådets rekommendationer från 1997, då genom FARs samlingsvolym 1997, varit en primär del av uppsatsen, tillsammans med IAS/IFRS, som kom översatt till svenska i oktober år 2003. I andra hand har gällande lagstiftning fått träda in, där redovisningsrådets rekommendationer inte finns att tillgå. Detta delvis då lagstiftaren många gånger kan tyckas vara ett trögt organ, då en förändring av en lag inte sker enkelt. Detta innebär att Redovisningsrådets rekommendationer är den instans som lättast formar sig efter branschens tryck, men även då rekommendationerna är den instans som i första hand kommer att ersätta IAS/IFRS.

4.5 Trovärdighet

En uppsats ska ge en klar och sann bild av verkligheten. Inom ämnet externredovisning finns krav på att finansiell information inte bara ska ha validitet, utan även reliabilitet och relevans⁵⁸. Ett faktum som gäller även uppsatser. Validitet innebär på vilket tillvägagångssätt någonting som avses att rapporteras mäts, det vill säga vilka mätinstrument som tillämpas. Reliabilitet innebär mätinstrumentens tillförlitlighet, och relevans innebär att ämnet ska vara aktuellt. Reliabiliteten i denna uppsats måste anses vara god, då

⁵⁶ ”Rättegången mot Prosolvias inledd” Göteborgs Posten 2004-01-13

⁵⁷ ”Tredimensionell låtsas värld” Göteborgs Posten 2004-01-12

⁵⁸ Smith Dag, *Redovisningens språk*, Studentlitteratur, Lund, 2000

Sveriges lagar och regler bör vara tillförlitliga. Även relevansen bör vara aktuell då ekonomisk brottslighet och näringslivsskandaler mer eller mindre avlöser varandra idag.

4.6 Teoretisk relevans

Arbetets teoretiska relevans grundar sig i att det ännu inte gjorts en liknande undersökning vid Handelshögskolan i Göteborg. Författarna vill härigenom bidra till ökad förståelse kring de kommande rekommendationerna i relation till den så kallade ekonomiska brottsligheten.

4.7 Praktisk relevans

Denna uppsats ska kunna studeras av såväl den svenska allmänheten som företagsekonomer och andra i ämnet väl insatta personer.

4.8 Källkritik

Källkritik ska i första hand mäta om källan mäter det den utger sig för att mäta, det vill säga om den är pålitlig. Källkritiken är även relevant för frågeställningen, liksom att det ska avgöras om den är reliabel.

I granskning av artiklar, litteratur och Internet för denna uppsats har författarna strävat efter att vara så källkritiska som möjligt. Detta då källor ofta kan framställas subjektivt. Det grundläggande materialet till denna uppsats är dock Sveriges lag, liksom redovisningsrådets rekommendationer, vilket innebär att den är så väl reliabel som valid.

5 Empiri

I det här kapitlet diskuteras hur de gällande lagarna och rekommendationerna såg ut 1997, med hur dessa kommer att se ut i och med IAS/IFRS inträde 2005. De jämförs med varandra för att identifiera skillnader och likheter, för att sedan återknytas till Prosolvias fallet.

5.1 Prosolvias intäktsredovisning

Huvudfrågan i åtalet mot Prosolvias AB är huruvida intäkter har bokförts felaktigt eller inte. Den redovisade försäljningen för 1997 bestod till betydande del av obetalda kundfordringar. Prosolvias skickade enligt åklagaren snabbt ut fakturor och bokförde dessa som intäkter trots ett antal osäkerheter kring affärerna. I vissa fall skall avtalen, enligt åklagaren och förundersökningen, inte ha varit påskrivna. I ett antal fall bör också endast delleveranser ha skett, i andra fall ingen leverans alls. Då huvudfrågan i Prosolvias fallet är just intäkter, och då det är denna rekommendationen som förändrats mest sedan 1997, då ingen rekommendation angående intäkter existerade då, har den kommande rekommendationen, IAS 18, bifogats som bilaga 1.

5.2 Intäkter

Redovisning av intäkter behandlas sedan år 2001 i RR 11. Innan den trädde i kraft har det inte funnits någon utgiven intäktsrekommendation, och regler om hur redovisningen av intäkter skulle ske återfanns i ÅRL och BFL. Det uppkom en väsentlig skillnad i och med RR 11. Denna utgjordes av successiv vinstavräkning på tjänsteuppdrag, vilket återfinns i IAS 18, vilken är den standard inom IAS/IFRS som behandlar ämnet. Denna standard har tillämpats på finansiella rapporter avseende perioder som började den 1 januari 1995 eller senare i de länder där IAS/IFRS används.

5.2.1 BFL

I bokföringslagens början behandlas bokföringsskyldigheten. Den ska fullgöras på ett sådant sätt som överensstämmer med god redovisningssed. Bokföringsskyldigheten⁵⁹ innefattar 3 punkter:

- till upplysning om rörelsens förlopp kronologiskt och systematiskt löpande bokföra uppkomna affärshändelser samt i samband härmed tillse att verifikationer finns till alla bokföringsposter,
- med undantag i fall varom föreskrives 1 § fjärde stycket till upplysning om rörelsens ekonomiska resultat och ställning vid räkenskapsårets utgång avsluta bokföringen med årsbokslut,
- arkivera verifikationer, bokföringsböcker och annat räkenskapsmaterial.

Angående den löpande bokföringen säger bokföringslagen att som affärshändelser löpande noteras alla förändringar i förmögenhetens storlek och sammansättning.⁶⁰ Inför bokslut ska också fordrings- och skuldposter tillföras för att företaget rätteligen ska

⁵⁹ Bokföringslag (1976:125) 2 §

⁶⁰ Bokföringslag (1976:125) 4 §

kunna bestämma de intäkter och kostnader som hör till räkenskapsåret. Bokföringslagen ställer krav på att bokföring av varje affärshändelse skall grundas på handling som härrör från affärshändelsen eller verifikation.⁶¹ Verifikationen skall på ett varaktigt sätt innehålla uppgifter om när det upprättats, när affärshändelsen inträffat, vad denna avser, vilket belopp det gäller, vilken motpart den berör samt, i förekommande fall, vilka handlingar som legat till grund och var originalhandling förvaras. Om en fordran anses vara osäker ska denna tas upp i årsbokslutet till det belopp varmed den beräknas att inflyta⁶².

Vidare framkommer tydligt i bokföringslagen vad som ska redovisas i resultaträkningen. Denna skall i sammandrag redovisa samtliga intäkter och kostnader i rörelsen under räkenskapsåret samt lämna en med hänsyn till rörelsens förhållanden tillfredsställande redovisning för hur räkenskapsårets resultat uppkommit.⁶³

5.2.2 ÄRL

Årsredovisningslagens andra kapitel behandlar de allmänna bestämmelserna om årsredovisning, och anger att årsredovisningen ska upprättas på ett överskådligt sätt och i enlighet med god redovisningssed⁶⁴. Vidare anger den att företagens balansräkning, resultaträkning och noter ska ge rättvisande bild av bolagets ställning och resultat⁶⁵. Om det görs avvikelser från vad som följer av allmänna råd eller rekommendationer från normgivande organ, ska upplysning om detta och om skälen till desamma lämnas i not. Vidare behandlas andra grundläggande redovisningsprinciper,⁶⁶ där bland annat försiktighetsprincipen omskrivs.⁶⁷ Denna visar att värdering av de olika posterna ska göras med iakttagande av rimlig försiktighet. Med detta menas vidare att endast de under räkenskapsåret konstaterade intäkter får tas med i resultaträkningen. Vidare ska hänsyn tagas till alla förutsebara och möjliga förluster och ekonomiska förpliktelser som är hänförliga till räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår. Vidare ska intäkter och kostnader vilka är hänförliga till räkenskapsåret tas med oavsett tidpunkt för betalning. Resultaträkningen i sammandrag ska redovisa bolagets samtliga intäkter och kostnader under räkenskapsåret.

5.2.3 Inkomstredovisning enligt RR 11 och IAS 18

I nedan behandlade avsnitt finns ingen skillnad emellan RR11, som trädde i kraft i Sverige år 2001, och IAS 18, som båda behandlar intäktsredovisning.

Det som utgör den viktigaste frågan vid redovisningen av inkomster är när dessa ska redovisas som en intäkt i resultaträkningen, vilket ska göras då det är sannolikt att de

⁶¹ Bokföringslag (1976:125) 5 §

⁶² Bokföringslag 16 §

⁶³ Bokföringslag 18 §

⁶⁴ Årsredovisningslag (1995:1554) 2 kap. 2 §

⁶⁵ Årsredovisningslag (1995:1554) 2 kap. 3 §

⁶⁶ Årsredovisningslag (1995:1554) 2 kap. 4 §

⁶⁷ Årsredovisningslag (1995:1554) 2 kap. 4 § p. 3

framtida ekonomiska fördelarna kommer att tillfalla företaget och då dessa fördelar kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.⁶⁸

Intäkter ska redovisas till det verkliga värdet som till följd av transaktionen eller händelsen antingen erhållits eller kommer att erhållas. Vid transaktioner fastställs vanligtvis intäktens värde genom en överenskommelse mellan företaget och den andra parten. Normalt ska kriterierna för intäktsredovisning tillämpas på varje transaktion för sig. Däremot kan vissa undantagsfall bli relevanta. Detta kan vara i de fall då det är nödvändigt för att återge en ekonomisk innebörd i transaktionen att tillämpa kriterierna på vissa delar av transaktionen vilka kan identifieras separat. Detta kan exempelvis vara aktuellt då service och underhåll är inkluderat i försäljningspriset. Vidare kan kriterierna även tillämpas på två eller flera transaktioner om detta anses nödvändigt för att de tillsammans utgör en affärshändelse. Exempel på det kan vara då företag ingår ett avtal om eventuellt senare återköp då de säljer varorna.⁶⁹

5.2.3.1 Försäljning av varor

Vad gäller försäljning av varor och när dessa ska intäktsredovisas, finns ett antal villkor som måste vara uppfyllda för att detta ska få ske. Det första är att företaget till köparen ska ha överfört de väsentliga riskerna och förmånerna som är förknippade med varornas ägande. Vid försäljning inom detaljhandeln sker detta normalt i och med att den juridiska äganderätten eller det fysiska innehavet överförs till köparen. I andra fall sker denna överföring vid annan tidpunkt. Har de säljande företaget däremot exempelvis ett åtagande gentemot köparen vad gäller varans funktion som ej omfattas av normala garantivillkor eller om en installation av varan utgör en väsentlig del av leveransen och denna inte slutförts, har de väsentliga riskerna förknippade med ägandet av varan inte överförts och transaktionen får inte intäktsredovisas.⁷⁰

Vidare får företaget inte behålla något sådant engagemang i den löpande förvaltningen som vanligtvis förknippas med ägande och företaget får heller inte utöva någon reell kontroll över de varor de sålt. Inkomsten från försäljningen måste också kunna beräknas på ett tillförlitligt sätt, likaså måste de utgifter som transaktionen gett upphov till eller kommer att ge upphov till kunna beräknas på ett tillförlitligt sätt. Vidare måste det vara sannolikt att de ekonomiska fördelar som säljaren förknippade med transaktionen kommer att tillfalla denne. I vissa fall kan tidpunkten för detta vara först då säljaren erhållit sin betalning eller då en osäkerhetsfaktor, såsom osäkerhet för om eventuellt tillstånd kommer att ges, undanröjts.⁷¹

Enligt matchningsprincipen ska intäkter och kostnader, vilka härrör från samma transaktion redovisas samtidigt.

⁶⁸ FARs samlingsvolym 2003, <http://europa.eu.int>

⁶⁹ FARs samlingsvolym 2003, <http://europa.eu.int>

⁷⁰ FARs samlingsvolym 2003, <http://europa.eu.int>

⁷¹ FARs samlingsvolym 2003, <http://europa.eu.int>

5.2.3.2 Tjänsteuppdrag

Vad gäller tjänsteuppdrag ska dessa behandlas på ett annorlunda sätt än innan RR 11. I de fall då det ekonomiska utfallet av ett tjänsteuppdrag kan beräknas på ett tillförlitligt sätt ska den inkomst som är hänförlig till uppdraget redovisas som intäkt baserad på den färdigställandegraden som föreligger på balansdagen. Denna metod kallas successiv vinstavräkning och förutsätter att inkomsten, samt de utgifter som uppkommit eller som återstår för möjliggörande av tjänsteuppdragets slutförande, kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Vidare fördras sannolikhet att de ekonomiska fördelarna som uppdragstagaren förknippat med uppdraget kommer att tillfalla denne samtidigt som färdigställandegraden på balansdagen tillförlitligt kan beräknas. I allmänhet kan en uppdragstagare kunna göra en tillförlitlig beräkning av inkomsten då en överenskommelse mellan tjänsteuppdragets övriga parter träffats. Denna fastställer vi varje parts rättigheter avseende den aktuella tjänsten samt med avseende på den ersättning som ska erhållas, vilken ersättning uppdragstagaren ska få samt vilka villkor som gäller för den ekonomiska uppgörelsen.⁷²

Det finns olika metoder som uppdragstagaren kan använda sig av för att fastställa färdigställandegraden på uppdraget. Den metod som denne väljer ska vara den som på ett tillförlitligt sätt mäter det utförda arbetet. Metoderna kan bestå av bedömningar såsom utfört arbete på basis av gjorda undersökningar, utförda tjänster i proportion av vad som totalt är beräknat att utföras samt nedlagda utgifter i relation till beräknade utgifter.

I de fall då utfallet av ett tjänsteuppdrag inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, ska inkomsten redovisas som en intäkt endast i den utsträckning som motsvarar de uppkomna utgifter som sannolikt kommer att ersättas av beställaren. Detta kan exempelvis uppstå i början av ett tjänsteuppdrag, då utfallet sällan tillförlitligt kan beräknas. I dessa fall får uppdragstagaren endast intäktsredovisa det belopp som denne bedömer motsvarar de utgifter som kommer att ersättas av beställaren. Om det dock inte är sannolikt att uppkomna uppdragsutgifter kommer att ersättas av beställaren, uppkommer ingen intäkt och utgifterna redovisas istället som kostnader. Då omständigheterna som förhindrat en tillförlitlig beräkning ej längre föreligger ska redovisningen ske i enlighet med successiv vinstavräkning.⁷³

5.2.3.3 Upplysningar

De upplysningskrav som företag har är att ange vilka principer som tillämpats för intäktsredovisningen samt de metoder som använts för att ha kunnat fastställa färdigställandegraden för pågående tjänsteuppdrag. Vidare ska beloppet för väsentliga intäktslag, såsom exempelvis varuförsäljning och tjänsteuppdrag, som inte framgår av resultaträkningen återges.

5.3 Nedskrivning av tillgångar

IAS 36, vilken överensstämmer med RR 17 som trädde i kraft i Sverige år 2002, föreskriver att både materiella och immateriella anläggningstillgångar (inklusive concern-goodwill) ska skrivas ner när det finns indikationer på att en tillgångs värde minskat.

⁷² FARs samlingsvolym 2003, <http://europa.eu.int>

⁷³ FARs samlingsvolym 2003, <http://europa.eu.int>

Företaget ska då beräkna tillgångens återvinningsvärde, vilket är det högsta av nettoförsäljningsvärde och nyttjandevärde, och om återvinningsvärdet är lägre än det bokförda värdet ska nedskrivning ske. Det åligger företaget att bedöma vid varje bokslutstillfälle om det finns någon indikation på att tillgångens värde minskat. Redovisningen av nedskrivningen ska belasta resultatet, och om de omständigheter som föranledde nedskrivningen bortfaller ska denna återföras.

RR 17 fanns dock inte året 1997, men var då, liksom idag, år 2003, omskriven i ÅRL, och kap 4, 5§, och anger att ”har en anläggningstillgång på balansdagen ett lägre värde än det värde som följer av 3§ och 4§ första stycket, ska tillgången skrivas ned till detta lägre värde, *om det kan antas att värdenedgången är bestående*” (författarnas kursivering). 3 och 4§ innebär att tillgångarna ska tas upp till belopp motsvarande utgifterna för tillgångens tillverkning eller förvärv, samt att anläggningstillgångar med begränsad ekonomisk livslängd ska skrivas av under denna livslängd. I FARs vägledning står vidare att denna kostnad ska belasta årets resultat, samt att försiktighetsprincipen inte får drivas så långt att det kommer i konflikt med kravet om rättvisande bild, samt att en medveten undervärdering och därmed uppbyggnad av dolda reserver inte är tillåtet.

Angående osäkra fordringar, som även de ses som tillgångar, säger bokföringslagen: *”Fordran, som är osäker tagas upp med belopp varmed den beräknas inflyta. Värdelös fordran får ej tagas upp som tillgång. Fordran som är anläggningstillgång får tagas upp till sitt beräknade värde, även om fordringen såsom osäker eller värdelös tagits upp till lägre belopp eller utelämnats i närmast föregående balansräkning”*.⁷⁴

5.3.1 Nedskrivningsbehov

Som ovan nämnt ska en tillgångs värde skrivas ner om det finns indikationer på att den skulle minskat i värde. I IAS 36 finns ett antal indicier som påvisar att en tillgångs värde kan ha minskat i värde. Exempel på detta kan vara om dess marknadsvärde minskat väsentligt, förändringar av avgörande typ förekommit i teknologi eller liknande, att företaget planerar en omstrukturering av verksamheten, eller att företagets redovisade kapital överstiger börsvärdet. Vidare beskriver IAS 36 att en tillgång som minskat i värde ska beräknas enligt tillgångens återvinningsvärde. I ÅRL återfinns ingen motsvarande detaljerad beskrivning av eventuellt nedskrivningsbehov.

5.3.2 Koncernredovisning

En koncernredovisning syftar till att visa resultat och ställning för ett antal företag som bedriver gemensam verksamhet i en koncern. En koncern är ett antal företag som samarbetar under ledning av ett av dem, det så kallade moderbolaget. Moderbolaget har ett bestämmande inflytande över koncernens övriga företag, de så kallade dotterbolagen. Det kan därigenom tvinga fram beslut och åtgärder i dessa som skulle kunna vara skadliga för dotterbolagens övriga ägare och andra som är beroende av dem. Lagregler finns därför som syftar till att i möjligaste mån motverka sådana skadliga verkningar. Genom koncernredovisningen kan intressenter få information om koncernens ställning, om verksamheten bedrivits som om det var ett enda företag.

Regler om koncerner finns i bland annat aktiebolagslagen (1975:1385), lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar och lagen (1980:1103) om årsredovisning med

⁷⁴ Bokföringslag, 16§

mera i vissa företag. Koncernredovisningen reglerades tidigare i RR 1:00, vilket kommer att motsvaras av IAS 22 och 27. IAS 28 redogör för redovisning av intressebolag, så även denna är aktuell i detta fall.

5.3.3 Konsolideringsmetoder

En konsolideringsmetod är den metod som används vid upprättande av koncernredovisning. Med avseende på värdering av dotterföretags tillgångar och skulder görs en skillnad mellan förvärvsmetoden, poolingmetoden och kapitalandelsmetoden⁷⁵.

5.3.3.1 Förvärvsmetoden

Den vanligaste konsolideringsmetoden är den så kallade förvärvsmetoden. Förvärvsmetoden innebär att ett företag köper upp ett annat företag och således blir moderbolag till detta. I praktiken innebär detta att de båda företagens balans- och resultaträkningar summeras. För att undvika dubbelräkning av tillgångarna måste det bokförda värdet av moderbolagets tillgångar i dotterbolaget elimineras.

Bestämmelserna i ÅRL, 7 kapitlet utgår ifrån att koncernredovisningen innebär att ett företag förvärvat ett annat. Förvärvsmetoden regleras i 7 kapitlet 19-22 §§. Då lagtexten förutsätter att det är moderbolaget som förvärvat andelar i dotterbolaget är denna lagtext dock ej förenlig med IAS 22, då den inte tillåter så kallade omvända förvärv. Omvända förvärv är när ett mindre bolag, M, förvärvat ett större bolag, D, med nyemitterade aktier, så kallade riktad emission. Enligt IAS/IFRS ska koncernredovisningen upprättas som om D hade förvärvat M, och inte tvärtom. Denna redovisning kan anses strida emot ÅRL, vilket gör att även RR 1:00, koncernredovisning, utgår ifrån att det normalt är förvärvsmetoden som används.

5.3.3.2 Kapitalandelsmetoden

Kapitalandelsmetoden är en metod som huvudsakligen används för intressebolag. Den innebär att moderföretagets kapitalandel (det vill säga, tillgångar minus skulder vid bokslutstillfället) av det ägda företaget upptas som en enda post i koncernbalansräkningen.

5.3.4 Dotterbolag och intressebolag

Den stora skillnaden mellan ett dotterbolag och Intressebolag ligger i ägarandelen, med tyngdpunkt på ägarandelen av antalet röster. Moderbolaget i koncernen, i exempelfallet Prosolvia AB, har ett bestämmande inflytande över koncernens övriga företag, vilka kan vara dotterbolag eller intressebolag. Moderbolaget kan genom sin rösträttsmajoritet i ett dotterbolag tvinga fram beslut och åtgärder i dessa som skulle kunna vara skadliga för dotterbolagens övriga ägare och andra som är beroende av dem, t.ex. genom tvångsförsäljning av varor mellan bolagen. För att justera detta elimineras vissa poster i koncernredovisningen, däribland internhandel, för att påvisa hur resultatet för året skulle sett om det bara hade varit ett enda stort företag.

⁷⁵ Nationalencyklopedin

I IAS 27 står angivet att en koncern är en grupp företag som står under *bestämmande inflytande* under ett moderbolag. I definitionerna finns att läsa att bestämmande inflytande innebär en rätt att utforma ett företags finansiella och operativa strategier i syfte att er-hålla ekonomiska fördelar⁷⁶. IAS 27 definierar vidare när ett dotterbolag ska undantas från koncernredovisningen, vilket är när ”betydande och varaktiga hinder i väsentlig grad begränsar möjligheten att överföra medel till moderbolaget”⁷⁷.

I ÅRL (1 kap, 5§) från 1975 finns följande definition på dotterbolag:

Ett aktiebolag är moderbolag och en annan juridisk person är dotterföretag, om aktiebolaget

1. innehar mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar i den juridiska personen,

2. äger aktier eller andelar i den juridiska personen och på grund av avtal med andra delägare i denna förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar,

3. äger aktier eller andelar i den juridiska personen och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan, eller

4. äger aktier eller andelar i den juridiska personen och har rätt att ensamt utöva ett *bestämmande inflytande* över denna på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar. (författarnas kursiveringar)

I ÅRL hänvisas i första hand till ägarandelen, och i sista hand det så kallade bestämmande inflytandet. I IAS/IFRS hänvisas enbart till inflytandets grad.

IAS 28 definierar ett intressebolag till ett bolag där moderbolaget har *betydande inflytande*, men varken är ett dotterbolag eller joint venture. Det betydande inflytandet kan påvisas till exempel genom att äga 20 procent utav röstandelen, men även genom att ägarföretaget kan vara representerat i investeringsobjektets styrelse eller motsvarande ledningsorgan, eller att det sker transaktioner av betydelse emellan ägarföretaget och investeringsobjektet.

FAR 1997 hänvisar även de till ett betydande inflytande, men påvisas att ”Ägarföretaget antas utöva betydande inflytande och förbindelsen antas vara varaktig *om företaget har minst 20 procent utav rösterna* (författarnas kursivering) i annan juridisk person, såvida det inte kan visas att ägarföretaget trots rösträttsandelen saknar betydande inflytande”.

5.3.5 IAS/IFRS vs. ÅRL i koncernredovisning

De tydligaste och mest uppenbara skillnader som finns emellan ÅRL och IAS/IFRS, vilka gäller koncernredovisning, kan sammanfattas som följande:

IAS 22 anger att så kallad negativ goodwill, vilket uppstår då priset för företaget understiger dess marknadsvärde, ska redovisas som en avdragspost på tillgångssidan, medan RR 1:00 anger att den ska redovisas som en avsättning på skuldsidan. Detta då det före-

⁷⁶ IAS 27, punkt 6, ”Definitioner”.

⁷⁷ IAS 27, punkt 13b, ”Koncernredovisningens omfattning”

skrivs av ÅRL. Vidare tillåter ÅRL att bolag kan tas in i koncernredovisningen genom den så kallade kapitalandelsmetoden. Detta är dock inte förenligt med IAS 27. RR 1:00 kräver vidare, på grund utav ÅRL, att information angående dotterbolagen ska avse samtliga dotterbolag, emedan IAS 27 begränsas till *viktigare dotterbolag*. ÅRL tillåter också att i vissa fall ta in dotterbolag i koncernredovisningen enligt kapitalandelsmetoden, vilket inte är i enlighet med IAS/IFRS. Liksom ovan nämnt är även redovisningen av så kallade omvända förvärv, där dotterbolaget är större än moderbolaget, ytterligare en avvikelse.

6 Analys och slutsatser

I detta kapitel analyseras det som hänt i Prosolvía i förhållande till då gällande lagar, samt kommande lagar i och med IAS/IFRS inträde. Kapitlet avslutas med författarnas egna slutsatser i ämnet, och förslag till fortsatt forskning.

6.1 Vad hände i Prosolvía?

Som ovan påvisat har Prosolvía AB i sin årsredovisning för inkomståret 1997 troligtvis brutit mot ett antal gällande regler, lagar och rekommendationer. Dessa rekommendationer, som gällde år 1997, skiljer sig dock en del från IAS/IFRS som inträder 2005.

6.1.1 Intäktsredovisning

Den mest framträdande åtalpunkten vad gäller intäktsredovisningen i Prosolvíafallet utgörs av att ingen intäktsgill leverans skett under 1997 och om leverans skett hade den rätterligen varit intäktsgill först under 1998. För att försöka komma fram till om en inkomst får lov att intäktsföras kan problematiken delas upp i två frågor.⁷⁸ Dessa utgörs av vilka förutsättningar som måste vara uppfyllda för att ett företag skall anses ha en inkomst samt vid vilken tidpunkt denna inkomst i så fall skall redovisas som en intäkt i resultaträkningen. Som tidigare nämnts uppstår inkomsten vid försäljningstillfället.

6.1.1.1 När ett företag anses ha en inkomst

Då en inkomst uppstår vid försäljningstillfället måste först en utredning om huruvida en försäljning uppstått eller inte göras. Varje försäljning grundas på en affärshändelse. BFL ställer som krav att det för varje affärshändelse skall finnas en verifikation vilken innehåller uttömmande uppgifter om affärshändelsens innehåll och upprättande. Oavsett om 1997-års redovisningsprinciper eller IAS/IFRS används finns detta krav inom redovisningen. I vissa av fallen vad gäller Prosolvía antyds det att detta krav saknas, men att det trots detta skett leveranser till motparten. Då en analys om ett riktigt verifikation på affärshändelsen ägt rum och kommit till stånd eller inte är en juridisk fråga kommer dessa uppgifter inte att diskuteras. Vidare analys förutsätter att en riktig verifikation grundar affärshändelsen vilket i sin tur gör att företaget kan anses ha en inkomst.

6.1.1.2 När en inkomst får intäktsredovisas

Det är i frågan om när en inkomst får intäktsföras som de olika redovisningstillämpningarna skiljer sig ifrån varandra. I och med IAS/IFRS finns mer specifika regler och riktlinjer om när detta får ske. Tidigare bestämdes detta utifrån de principer som finns i ÅRL och BFL. Då det inte inom dessa principer finns specificerat vad som skall krävas för att principerna skall anses uppfyllda, blir det mer av en bedömningsfråga.

6.1.1.2.1 Redovisningsprinciper innan IAS/IFRS

Den tidpunkt i vilken en inkomst får tas upp som en intäkt i resultaträkningen bestäms utifrån realisationsprincipen. Främst anses en intäkt vara realiserad då de risker och

⁷⁸ <http://www.bfn.se>

förmåner som är förknippade med varan eller prestationen övergår till köparen.⁷⁹ Detta anses ofta sammanfalla med leveransen av varan. Vid tjänsteprestationer ligger ofta ett avtal som grund vid bedömningen av när prestationen är fullgjord. I Prosolvias fall rörde det sig om både leveranser av hårdvaror och mjukvaror. Detta innebär vidare att för att en intäkt skall anses realiserad krävs att varorna är fysiskt levererade samtidigt som prestationen att installera mjukvarorna skall vara fullgjord från Prosolvias sida. Från stämmningsansökan framgår att i de fall leveranserna skett har detta gjorts efter tidpunkten för intäktsredovisningen. I och med detta kan varken inkomsten från varan eller prestationen anses vara realiserad enligt realisationsprincipen vilket i sin tur innebär en felaktigt redovisning av intäkten.

Vidare kan Prosolvia genom detta anses ha brutit mot kravet på rättvisande bild samt god redovisningssed. En felaktig redovisning av intäkterna resulterar i en vilseledande och felaktig bild av företaget, då dess ställning och resultat påverkas positivt.

Ur detta följer även att Prosolvia avvikit från försiktighetsprincipen och matchningsprincipen. Detta då inga av de intäkter som tagits med i redovisningen varit konstaterade samtidigt som de rätterligen hade varit hänförliga till kommande år.

6.1.1.2.2 Redovisningsprinciper i och med IAS/IFRS

Med IAS/IFRS införande följer andra tillämpningar av redovisning av intäkter. Då Prosolvia är ett tjänsteföretag, vilket utöver försäljning av hårdvaror även utvecklar och säljer mjukvaror innebär detta att företaget efter IAS/IFRS inträde skulle haft möjligheten att till viss del tillämpa successiv vinstavräkning på sina intäkterna. Detta eftersom utvecklingen av mjukvaror utgörs av en tjänst som Prosolvia utför åt motparten. Detta innebär att transaktionen måste delas upp i två olika delar. En del som avser leverans av hårdvara och en del som avser utveckling och implementation av mjukvara.

Vad gäller de krav som måste uppfyllas för att inkomsten från försäljningen av hårdvaran skall tillåtas redovisas som en intäkt, är dessa lika som innan IAS/IFRS inträde. Däremot är det lättare att bestämma när denna tidpunkt föreligger då det finns mer specifikt dokumenterat i IAS/IFRS.

Däremot är det svårare att avgöra en redovisning av den intäkt som härrör från mjukvaran skulle vara riktig eller ej. Skulle kraven på att tillförlitligt kunna beräkna företagets inkomster, utgifter och färdigställandegrad på balansdagen anses vara uppfyllda samtidigt som det hade varit sannolikt att de ekonomiska fördelarna som för uppdragstagaren är förknippade med tjänsteuppdraget hade kommit att tillfalla denne, skulle Prosolvia i sina tjänsteuppdrag kunna använda sig av den successiva vinstavräkningen.

Den successiva vinstavräkningen skulle i Prosolvias fall innebära att de intäkterna som är hänförliga till programvaruutvecklingen skulle kunna redovisas allt eftersom arbetet färdigställs utan någon koppling till leverans, vilket är fallet vid försäljning av hårdvara. Detta resulterar i att viss del av Prosolvias redovisning av intäkter hade kunnat vara riktiga.

⁷⁹ Thorell Per, "Företagens redovisning"

6.1.2 Nedskrivning av tillgångar

Prosolvias AB har genom sin avsaknad av att skriva ner fordringar vid bokslutet 1997 brutit mot den så kallade försiktighetsprincipen, då åklagaren i Prosolvias fall anser det vara nödvändigt för att ge en så kallad "rättvisande bild" av företaget. Tillgångars och skulders värden är beroende av framtida händelser, och eftersom dessa alltid är svåra att förutse anses det bättre att undervärdera tillgångar och övervärdera skulder, det vill säga att redovisa ett lågt eget kapital, än att göra tvärtom. "Värdering skall göras med rimlig försiktighet. Bara sådana intäkter som konstaterats under året tas med. Förluster och ekonomiska förpliktelser som kan förutses och som avser räkenskapsåret tas med, även om de inte var kända på balansdagen. Om tillgångar gått ned i värde tas kostnaden med oberoende av om årets resultat är vinst eller förlust"⁸⁰

Enligt ÅRL, som gällde år 1997, ska tillgångar skrivas ner "i det fall det kan antas värdenedgången är bestående"⁸¹. I IAS 36 står att läsa att materiella, liksom immateriella tillgångar ska skrivas ner när det finns indikationer på att en tillgångs värde minska, och ett antal exempel på hur en sådan indikation skulle kunna se ut finns upprädat, samt till vilket värde tillgången ska nedskrivas till. I Prosolvias fall innebär detta att det troligtvis skulle komma att vara svårare att komma undan med en nedskrivning efter IAS/IFRS inträde år 2005. Detta då ÅRL syftar till att bedöma värdenedgångens varaktighet, vilket inte IAS/IFRS gör. IAS/IFRS bör anses vara hårdare och tydligare i detta fall.

Prosolvias hade bland annat låtit bli att skriva ner ett antal fordringar, som enligt åklagaren borde ha skrivits ner, då dessa borde betecknats som osäkra fordringar. Det här, liksom allt annat inom juridikens värld, blir en bedömningsfråga. Detta då de bedömningskriterier som krävs, bland annat kan det anses att intäkten kan anses konstaterad under året, det vill säga uppdraget var slutfört och dess kostnader belastade det gångna året, är tvetydiga. Matchningsprincipen säger att intäkter och kostnader ska matchas mot varandra. Kanske inte heller kan bolagets betalningssvårigheter anses vara av icke-bestående sort? Det här är, som ovan nämnt, återigen en tolkningsfråga. Kanske blir dock ramen för tolkningen tydligare i och med IAS/IFRS inträde.

Vidare ska påpekas att redovisningens lagar och praxis i vissa fall strider mot varandra. Ett sådant exempel kan vara redovisningens kvalitativa egenskaper tillförlitlighet och relevans. Detta då informationen i en viss fråga kan vara relevant långt tidigare än den är tillförlitlig, vilket innebär att avvägningar ständigt måste göras. Självklart är dock att inga avvägningar som görs får strida emot någon lag. Det kan anses att relevansen med en osäker fordrans värde är beroende av dess summa. Den slutgiltiga summan vid en kunds obestånd är dock inte tillförlitlig förrän dess konkursboet är avslutat, vilket oftast är långt senare.

6.1.3 Koncernredovisningen

Prosolvias står även åtalade för sin koncernredovisning. Detta då de bland annat ska ha angett ett dotterbolag som intressebolag. Skillnaden mellan dotterbolag och intressebolag skiljer sig i IAS/IFRS och ÅRL, men det faktum att det har att göra med moderbola-

⁸⁰ Vägledning – Om årsredovisning i aktiebolag. FARs samlingsvolym 1997

⁸¹ Årsredovisningslag (1995:1554) 4 kap, 5§

gets inflytande överensstämmer hos de båda, frågan är dock hur detta inflytande mäts eller påvisas. I IAS 27 står angivet att en koncern är en grupp företag som står under *bestämmande inflytande* under ett moderbolag. I definitionerna finns att bestämmade inflytande innebär en rätt att utforma ett företags finansiella och operativa strategier i syfte att erhålla ekonomiska fördelar⁸². IAS/IFRS definierar vidare när ett dotterbolag ska undantas från koncernredovisningen, vilket är när ”betydande och varaktiga hinder i väsentlig grad begränsar möjligheten att överföra medel till moderbolaget”⁸³. RR 1:00 kräver vidare, på grund utav ÅRL, att information angående dotterbolagen ska avse samtliga dotterbolag, emedan IAS 27 begränsas till *viktigare dotterbolag* (författarnas kursivering). ÅRL tillåter också att i vissa fall ta in dotterbolag i koncernredovisningen enligt kapitalandelsmetoden, vilket inte är i enlighet med IAS/IFRS.

Vad innebär då detta i Prosolvias fall? Under ÅRL är riktlinjerna ganska tydliga, om ett bolag äger mer än femtio procent av rösterna hos ett annat bolag är detta ett dotterbolag. Om ägandet ligger emellan 20-49 procent är detta ett intressebolag. I och med IAS/IFRS inträde är detta dock inte lika tydligt, då de hänvisar till bestämmande och betydande inflytande, liksom viktigare dotterbolag. Detta gör IAS/IFRS otydligare, och det blir mer utav en tolkningsfråga huruvida ett bolag faktiskt har bestämmande, eller bara betydande, inflytande. Som ovan nämnt tillåter dock ÅRL i vissa fall att moderbolaget tar in ett dotterbolag i koncernredovisningen genom den så kallade kapitalandelsmetoden, vilket är vad Prosolvias kan sägas ha gjort, då kapitalandelsmetoden är den metod mest tillämplig på just intressebolag. IAS/IFRS tillåter dock inte detta.

Återigen blir detta en fråga om tolkning för den dömande parten i en rättegång. Här tycks dock lagstiftaren ha gått emot sig själv, och anger lösare ramar för dotterbolag och intressebolag hos IAS/IFRS. Dessa termer om bestämmande och betydande inflytande är med säkerhet i många fall korrekta, då det inte alltid är självklart att ett bolag har bestämmande inflytande trots andelen ägda röster. Detta till trots kommer det antagligen bli en svårare fråga när de nya rekommendationerna kommer, detta då det ger mycket utrymme för tolkning och spekulationer.

6.2 Slutsatser

Det tryck som förekommit under de sista åren på hårdare lagstiftning gentemot så kallad ekonomisk brottslighet har eventuellt lett till ett försök till sådan lagstiftning. Huruvida det i praktiken kommer att lyckas eller inte, kvarstår att se, och är en studie som inte kan göras förrän ett visst antal år efter IAS/IFRS inträde.

Det som idag finns att se och förutsäga om de nya rekommendationerna är att de är förändrade gentemot lagstiftningen år 1997, när två av de största ekonomiska skandalerna i Sveriges historia skedde. Frågan är dock om de nya rekommendationerna är bättre? Bättre med tanke på tydligare så är så fallet i vissa avseenden. Inom avsnittet angående nedskrivning av tillgångar är ramarna tydligare, med exempel på bland annat indikation om värdeminskning, vilket gör det svårare för ett företag i just den situationen att hävda annorlunda. Vidare behöver inte heller nedgången antas vara bestående längre, vilket

⁸² IAS 27, punkt 6, ”Definitioner”.

⁸³ IAS 27, punkt 13b, ”Koncernredovisningens omfattning”

ger en tydligare ram för redovisningen. Tydligheten framkommer även inom intäktsredovisningen. I och med rekommendationen om intäkter och då även IAS 18, finns tydliga och betydligt lättare riktlinjer om hur denna del av redovisningen skall genomföras. Tidigare var det betydligt svårare att avgöra tidpunkten för när inkomsten skulle få redovisas som en intäkt, då det mer handlade om en bedömning om när de olika redovisningsprinciperna var uppfyllda. Detta bör påpekas är mer tillförlitlig, vilket gör redovisningen relevantare. Tydligare har dock inte avsnittet om koncernredovisning blivit, då detta nu grundar sig mer på tolkningar av definitioner som ”bestämmande inflytande” än tidigare, då det var en procentuell riktlinje att hålla sig till. Denna riktlinje kanske inte alltid var ”rättvis” eller kanske ens hållbar, men gav tydliga direktiv om vad lagen förespråkade. Koncernredovisnings principerna bör således ha blivit mindre tillförlitliga, men kanske mer relevanta, då det nu är upp till redovisaren att göra en bedömning.

För att kunna svara på huruvida en lag är bättre än en annan bör frågan om vad en bra lag är först ställas. Då en lags syfte är att undanhålla människor från att begå vissa handlingar torde den ses som bra om den uppfyller detta kriterium. Kanske kommer IAS/IFRS inträde att försvåra resultatmanipulation då jämförbarheten mellan företag ökar markant, vilket eventuellt kan komma att göra det svårare att leka med resultatsiffrorna. Detta har dock inte med själva paragraferna i IAS/IFRS, det vill säga utformningen, att göra, utan snarare en behaglig bieffekt av densamma. Denna bieffekt är dock en av grundtankarna med IAS/IFRS och harmonisering utav redovisningsprinciper, och dessa kommer troligtvis att uppfyllas.

Författarna anser att de i och med denna studie har kommit fram till att den nya lagstiftningen inte nödvändigtvis kommer att göra det lättare att komma åt företags försök till resultatmanipulation. IAS/IFRS ser annorlunda ut på flertalet sätt än den lagstiftning som fanns 1997, men det gör det nödvändigtvis inte klarare eller tydligare.

Frågan denna uppsats titel ställer, huruvida Prosolvias skulle blivit frikända ifall årsredovisningen de står åtalade för gällt efter år 2005, förblir dock obesvarad. Intäktsredovisningen har skärpts genom klarare och skarpare riktlinjer, samtidigt som möjligheter öppnats inom området vad avser den successiva vinstavräkningen. I sin tur skulle detta kunna innebära att Prosolvias hade dömts hårdare på vissa punkter men även bedömas ha gjort en riktig redovisning av sina intäkter på andra. Vidare har koncernredovisnings rekommendationer snarare inneburit möjlighet till fler tolkningar och diskussioner, vilket i sin tur skulle kunna innebära ett frikännande på den punkten. Överlag kan anses att lagstiftningen bara ser annorlunda ut.

6.2.1 Författarnas reflektioner

Allt eftersom företag ertappas med felaktiga bokföringar sker försök till förbättringar inom området i hopp om att detta skall förebyggas. Lagstiftning och normer blir allt snävare med tydligare vägledning och förklaringar till hur dessa är tillämpningsbara. Är detta dock den rätta vägen att försöka få bukt med de företag som ertappas med felaktig bokföring? Författarna anser att i de flesta fall går det eventuellt inte att med snävare lagstiftning förhindra dessa, då de ofta handlar om en brottslig handling, och inte ett försök att tillämpa lagen på ett alternativt sätt.

Vidare har författarna under arbetets gång reflekterat över att det inte är speciellt märkvärdigt dels om påståendet om att den mesta av ekonomiska brottsligheten grundar sig i ren okunskap är sann, och dels att det inte är konstigt att inte många fälls för så kallad ekonomisk brottslighet. Året 1997 ertappades även företaget Trustor med omfattande svindleri. Alla parter utom huvudmannen, Joachim Posener som ännu inte kunnat höras, frikändes i följande rättegång. Författarna anser inte det vara särskilt anmärkningsvärt, med tanke på att resultatmanipulation i grunden handlar om intäktsredovisning, vilket var oerhört otydligt lagstiftat då.

6.3 Förslag till fortsatt forskning

Då ett visst tryck på hårdare lagstiftning på senare år förekommit kan det vara relevant att praktiskt jämföra lagarna i och med IAS/IFRS inträde, det vill säga efter år 2005. Ett sätt att göra detta skulle kunna vara att jämföra liknande fall av ekonomisk brottslighet dels ett antal år före IAS/IFRS inträde, och även efter dess inträde. Vid fall av liknande åtalpunkter och så vidare skulle det kunna kartläggas hur yrkande, bevismaterial och domar förändrats i och med IAS/IFRS inträde. Detta skulle påvisa hur lagarna förändrats både teoretisk och i praktiken.

Källförteckning

Litteratur:

Ingblad Sten-Eric, Fagerberg Kerstin, "Externredovining i lagen", Sveriges verkstadsindustrier, 2001

Lönnqvist Rune, "Årsredovisning i koncerner", Studentlitteratur, Lund 2002

Smith Dag, "Redovisningens språk", Studentlitteratur, Lund, 2000

Thomasson Jan, Arvidsson Per m fl, "Den nya affärsredovisningen", Liber Ekonomi, Malmö, 2002

Thorell Per, "Företagens redovisning", Iustus Förlag, 1999

Artiklar:

Advokaten Nr 8 2003 Årgång 69 Tom Knutsson

Balans nr 8-9 2002, Edenhammar Hans, "Dags för åtgärder?"

Finanstidningen 1 november 2000 Mats Lönnerblad

Göteborgs Posten 2004-01-13, "Rättegången mot Prosolvias inledd"

Göteborgs Posten 2004-01-12, "Tredimensionell låtsas värld"

Stockholmsbörsen, Hans Edenhammar, *Nya Redovisningsprinciper-på väg mot IAS 2005*

Svenska Dagbladet, 2003-11-20, "Åtal dröjer i Prosolvias"

Länkar:

<http://domino.idg.se/cs/artikel.nsf/0/41e66d07a0d2dc76c12566f9004dc8f8?OpenDocument> 2003-11-27

<http://www.notisum.se> 2003-12-09

<http://www.bfn.se> 2004-01-12

<http://www.redovisningsradet.se/> 2004-01-12

<http://europa.eu.int> 2004-01-12

Övrigt:

Ansökan om stämning, Prosolvia, Ekobrottsmyndigheten, 2003-01-31

FARs samlingsvolym 1997

FARs samlingsvolym 2003

Nationalencyklopedin

Föreläsningar:

Gäsföreläsning av Caisa Drefeldt, KPMG, på Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet, 2003-10-08

IAS 18
INTERNATIONELL REDOVISNINGSTANDARD IAS 18
(OMARBETAD 1993)

Intäkter

1998 ändrades punkt 11 i IAS 18 genom att en hänvisning till IAS 39, Finansiella instrument: Redovisning och värdering, infördes.

I maj 1999 ändrades punkt 36 på grund av IAS 10 (omarbetad 1999), Händelser efter balansdagen. Den ändrade texten skall tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 2000 eller senare.

I januari 2001 ändrades punkt 6 på grund av IAS 41, Jord- och skogsbruk. IAS 41 skall tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 2003 eller senare.

Följande SIC-tolkningar hör ihop med IAS 18:

— SIC-27: Bedömning av den ekonomiska innebörden av transaktioner som in-
nefattar ett leasingavtal.

— SIC-31: Intäkter – bytestransaktioner som avser reklamtjänster.

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

	Punkt
Syfte	
Tillämpningsområde	1-6
Definitioner	7-8
Värdering av intäkter	9-12
Identifiering av transaktionen	13
Försäljning av varor	14-19
Utförande av tjänsteuppdrag	20-28
Ränta, royalty och utdelning	29-34
Upplysningar	35-36
Ikraftträdande	37

De avsnitt i denna standard som är skrivna med fet, kursiv stil skall läsas tillsammans med den förklarande texten och tillsammans med förordet till International Accounting Standards (IAS). De internationella redovisningsstandarderna är inte avsedda att tillämpas på oväsentliga poster (se punkt 12 i förordet).

SYFTE

En inkomst definieras i "Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter" som en ökning av ekonomiska fördelar under en redovisningsperiod till följd av inbetalningar eller ökning av tillgångars värde eller minskning av skuldens värde och som medför en ökning av eget kapital förutom sådana ökning av eget kapital som är hänförliga till tillskott från aktieägare. Inkomster innefattar både intäkter och vinster. Intäkter är inkomster som uppkommer inom ett företags ordinarie verksamhet och har en rad skilda benämningar, såsom försäljningsintäkter, ersättningar, ränteintäkter, utdelningar och royaltyintäkter. Syftet med denna standard är att ange hur intäkter från vissa typer av transaktioner och händelser skall behandlas i redovisningen.

Den viktigaste frågan vid redovisning av intäkter är att fastställa när den skall redovisas i resultaträkningen. En intäkt skall redovisas i resultaträkningen när det är sannolikt att de framtida ekonomiska fördelarna kommer att tillfalla företaget och dessa fördelar kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Denna standard identifierar under vilka förhållanden dessa kriterier uppfylls och därmed när intäkten skall redovisas. Den ger även praktisk vägledning om hur kriterierna skall tillämpas.

TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

1. Denna standard skall tillämpas vid redovisning av intäkter från följande typer av transaktioner och händelser:

(a) Försäljning av varor.

(b) Utförande av tjänsteuppdrag.

(c) Annans utnyttjande av ett företags tillgångar, som ger upphov till ränta, royalty eller utdelning.

2. Denna standard ersätter IAS 18, Revenue Recognition ("Redovisning av intäkter"), som fastställdes 1982.

3. Varor omfattar varor som tillverkats av företaget i syfte att säljas och varor som köpts in för vidareförsäljning, såsom handelsvaror som köpts in av en detaljist eller mark och annan egendom som innehas för försäljning.

4. Ett tjänsteuppdrag innebär normalt att ett företag utför ett enligt avtal överenskommet uppdrag inom en överenskommen tid. Uppdraget kan utföras under en period eller sträcka sig över flera perioder. Vissa avtalade tjänsteuppdrag är direkt hänförliga till ett entreprenadavtal, såsom tjänster som tillhandahålls av projektledare eller arkitekter. Intäkter från sådana avtal behandlas inte i denna standard. Redovisningen av sådana intäkter behandlas i IAS 11, Entreprenadavtal.

5. Annans utnyttjande av ett företags tillgångar ger upphov till intäkter i form av

-
- (a) ränta – avkastning på likvida medel och företagets fordringar,
 - (b) royalty – ersättning för utnyttjande av ett företags anläggningstillgångar, såsom exempelvis patent, varumärken, upphovsrätter (copyright) och programvaror samt
 - (c) utdelningar – ersättningar till aktieägare i proportion till innehavet av respektive aktieslag.

6. Standarden behandlar inte intäkter till följd av

- (a) leasingavtal (se IAS 17, Leasingavtal),
- (b) utdelningar på innehav som redovisas enligt kapitalandelsmetoden (se IAS 28, Redovisning av innehav i intresseföretag),
- (c) försäkringsavtal i försäkringsföretag,
- (d) förändringar i det verkliga värdet av finansiella tillgångar och finansiella skulder eller effekter av att de avyttras (se IAS 39, Finansiella instrument: Redovisning och värdering),
- (e) förändringar av värdet av andra omsättningstillgångar,
- (f) första redovisningen av och ändringar i verkligt värde av biologiska tillgångar som förknippas med jord och skogsbruk (se IAS 41, Jord- och skogsbruk),
- (g) första redovisningen av jord- och skogsbruksprodukter (se IAS 41, Jord- och skogsbruk) samt
- (h) utvinning av (metallhaltiga) mineraler.

7. I denna standard används följande begrepp med de innebörder som anges nedan:

Intäkt är det bruttoinflöde av ekonomiska fördelar som uppstår i ett företags ordinarie verksamhet under en period, och som ökar företagets eget kapital, med undantag för ökningar som beror på tillskott från aktieägare.

Verkligt värde är det värde till vilket en tillgång skulle kunna överlåtas eller en skuld regleras, mellan välinformerade parter i en affärsmässig transaktion, där bägge parter har ett intresse av transaktionen.

8. Intäkter omfattar endast det bruttoinflöde av ekonomiska fördelar som företaget erhåller eller kan erhålla för egen räkning. Belopp som uppbärs för annans räkning, såsom omsättningsskatt, varu- och tjänsteskatt och mervärdesskatt, utgör inte ekonomiska fördelar för företaget och medför ingen ökning av eget kapital. Därför

exkluderas de från intäkterna. På motsvarande sätt medför inte heller bruttoinflöden av ekonomiska fördelar som uppbärs för huvudmans räkning att företagets eget kapital ökar. Belopp som uppbärs för en huvudmans räkning utgör därför inte intäkter. I stället utgörs intäkten av erhållen provision.

VÄRDERING AV INTÄKTER

9. Intäkter skall värderas till det verkliga värdet av vad som erhållits eller kommer att erhållas⁸⁴.

10. Den intäkt som en transaktion ger upphov till fastställs vanligtvis genom en överenskommelse mellan företaget och köparen eller användaren av tillgången. Den värderas till det verkliga värdet av vad som erhållits eller kommer att erhållas, med beaktande av eventuella handelsrabatter och mängdrabatter som företaget lämnat.

11. I de flesta fall erläggs ersättningen i form av likvida medel och intäkten utgörs då av det belopp av likvida medel som har erhållits eller kommer att erhållas. Om betalningen senareläggs kan ersättningens verkliga värde vara lägre än det nominella beloppet för de likvida medel som erhållits eller kommer att erhållas. Ett företag kan exempelvis erbjuda köparen en räntefri kredit eller acceptera en fordringsväxel med lägre ränta

än marknadsräntan som betalning för sålda varor. När den ekonomiska innebörden av en sådan överenskommelse är att köparen härigenom erhåller en finansiering, fastställs ersättningens verkliga värde genom att nuvärdet av framtida inbetalningar beräknas med hjälp av en implicit ränta. Som implicit ränta används då den av följande räntesatser som kan fastställas med störst säkerhet:

(a) En ränta som skulle ha betalats för ett liknande instrument som är utfärdat av någon med en liknande kreditvärdighet.

(b) En ränta som diskonterar instrumentets nominella belopp till det aktuella kontantpriset för varorna eller tjänsterna.

Skillnaden mellan ersättningens verkliga värde och nominella värde redovisas som ränteintäkt i enlighet med punkterna 29 och 30 och i enlighet med IAS 39, Finansiella instrument: Redovisning och värdering.

12. När varor eller tjänster byts mot varor eller tjänster som är av liknande slag och värde, skall bytet inte ses som en intäktsgenererande transaktion. Detta är ofta fallet med råvaror, såsom olja eller mjölk, där leverantörer utväxlar eller byter varulager på olika platser för att tillgodose efterfrågan under en viss tid på en viss plats.

När varor säljs eller tjänster utförs i utbyte mot andra olikartade varor eller tjänster ses bytet som en transaktion som genererar intäkter. Intäkten värderas till det verkliga värdet av de varor eller tjänster som erhållits, justerat för eventuella överförda likvida medel. När de erhållna varornas eller tjänsternas verkliga värde inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, värderas intäkterna till det verkliga värdet av de varor eller tjänster som lämnats i byte, justerat för eventuella överförda likvida medel.

⁸⁴ Se även SIC-31: Intäkter – bytetransaktioner som avser reklamtjänster.

13. Enligt denna standard tillämpas kriterierna för intäktsredovisning normalt på varje transaktion för sig. I vissa situationer är det dock nödvändigt att tillämpa kriterierna på de delar av en transaktion som kan identifieras

separat för att den ekonomiska innebörden i transaktionen skall återges i redovisningen. När exempelvis en produkts försäljningspris inkluderar ett identifierbart belopp för service och underhåll, periodiseras detta belopp och intäkten redovisas under den eller de perioder som arbetet utförs. Omvänt tillämpas kriterierna på två eller fler transaktioner tillsammans när de hör samman på ett sådant sätt att de utgör en affärshändelse vars ekonomiska innebörd inte kan förstås utan beaktande av hela serien med transaktioner. Exempelvis kan ett företag sälja varor och samtidigt ingå en överenskommelse att köpa tillbaka varorna vid ett senare datum, vilket upphäver den ekonomiska effekten av den första transaktionen. I ett sådant fall redovisas de två

transaktionerna tillsammans.

FÖRSÄLJNING AV VAROR

14. ***Intäkter från försäljning av varor skall redovisas när samtliga villkor nedan är uppfyllda:***

(a) ***Företaget har till köparen överfört de väsentliga risker och förmåner som är förknippade med varornas ägande.***

(b) ***Företaget behåller inte något sådant engagemang i den löpande förvaltningen som vanligtvisförknippas med ägande och företaget utövar inte heller någon reell kontroll över de sålda varorna.***

(c) ***Intäkten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.***

(d) ***Det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som är förknippade med transaktionen kommer att tillfalla företaget.***

(e) ***De utgifter som uppkommit eller som förväntas uppkomma till följd av transaktionen kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.***

15. Bedömningen av när ett företag har överfört de väsentliga risker och förmåner som är förknippade med ägandet kräver en granskning av de omständigheter enligt vilka transaktionen genomförts. I de flesta fall sammanfaller överföringen av ägandets risker och förmåner med att den juridiska äganderätten eller med att det fysiska innehavet överförs till köparen. Detta gäller i de flesta fall vid försäljning inom detaljhandeln. I andra fall sker överföringen av ägandets risker och förmåner vid en annan tidpunkt än vid överföringen av den juridiska äganderätten eller överföringen av det fysiska innehavet.

16. Om företaget behåller väsentliga risker förknippade med ägandet av varan utgör inte transaktionen någon försäljning och därför redovisas ingen intäkt. Ett företag kan behålla en väsentlig äganderisk på flera sätt.

Situationer där företaget behåller väsentliga risker och förmåner förknippade med ägandet är exempelvis

(a) när företaget behåller en förpliktelse avseende varans funktion vilket inte omfattas av normala garantivillkor,

(b) när intäkten från en försäljning är beroende av köparens intäkt som denne erhåller från sin försäljning av varorna,

(c) när varorna levereras för att installeras och installationen utgör en väsentlig del av avtalet, vilken inte har slutförts av företaget samt

(d) när köparen har rätt att häva köpet av skäl som är angivna i försäljningsavtalet och företaget har svårt att bedöma sannolikheten för att det skall ske.

17. Om företaget endast behåller en oväsentlig risk av det slag som är förknippat med ägandet av varan utgör transaktionen en försäljning och en intäkt redovisas. Exempelvis kan det säljande företaget behålla ägandet till varorna som säkerhet för en utestående kundfordran. Om företaget i ett sådant fall överfört väsentliga risker och förmåner förknippade med ägandet, är transaktionen en försäljning och intäkten redovisas. Ett annat exempel när ett företag endast behåller en oväsentlig risk förknippad med ägandet kan vara en vidareförsäljning där företaget erbjuder kunden att få pengarna tillbaka om kunden inte är nöjd. I detta fall redovisas intäkten vid försäljningstidpunkten under förutsättning att det säljande företaget på ett tillförlitligt sätt kan beräkna framtida returer och redovisar en avsättning för dessa som baseras på tidigare erfarenheter och andra relevanta faktorer.

18. Intäkter redovisas endast när det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som för mottagaren är förknippade med transaktionen kommer att tillfalla företaget. I vissa fall kan inte detta göras sannolikt förrän betalning erhållits eller en osäkerhetsfaktor är undanröjd. Exempelvis kan det vara osäkert huruvida en utländsk myndighet kommer att ge tillstånd för att överföra betalning från en försäljning i ett annat land. Intäkten redovisas när tillstånd erhållits och osäkerheten därmed undanröjts. Om osäkerhet uppstår vad avser möjligheten att erhålla betalning för belopp som redan redovisats som intäkt, redovisas det belopp för vilket betalning inte längre är sannolik som en kostnad och inte som en justering av det intäktsbelopp som ursprungligen redovisats.

19. Intäkter och kostnader som härrör från samma transaktion eller händelse redovisas samtidigt. Detta förfarande kallas vanligen matchning av intäkter och kostnader. Kostnader, inklusive garantiutgifter och andra utgifter som uppkommer efter det att varan levererats, kan i normalfallet beräknas på ett tillförlitligt sätt när övriga villkor för intäktsredovisning har uppfyllts. Intäktsredovisning kan dock inte ske om sådana kostnader inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Under sådana förhållanden redovisas eventuella erhållna ersättningar för försäljningen av varan som skuld.

UTFÖRANDE AV TJÄNSTEUPPDRAG

20. När det ekonomiska utfallet av ett tjänsteuppdrag som utförts av ett företag kan beräknas på ett tillförlitligt sätt skall den inkomst som är hänförlig till uppdraget redovisas som intäkt baserad på färdigställandegraden på balansdagen. Utfallet kan beräknas på ett tillförlitligt sätt om samtliga följande villkor är uppfyllda:

(a) **Inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.**

(b) **Det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som är förknippade med transaktionen kommer att tillfalla företaget.**

(c) **Färdigställandegraden på balansdagen kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.**

(d) **De utgifter som uppkommit och de utgifter som återstår för att slutföra tjänsteuppdraget kan beräknas på ett tillförlitligt sätt^{85 86}.**

21. Den metod som används för intäktsredovisning som är baserad på uppdragets färdigställandegrad på balansdagen benämns ofta successiv vinstavräkning. Enligt denna metod redovisas intäkter i den redovisningsperiod då arbetet utförs. En sådan redovisning av intäkter ger användbar information om tjänsteuppdragets omfattning och resultat under en period. Även IAS 11, Entreprenadavtal, kräver att intäktsredovisning sker enligt denna metod. Nämda standards krav är i regel tillämpliga även vid redovisning av inkomster och utgifter som är hänförliga till tjänsteuppdrag.

22. Intäkter redovisas endast när det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som är förknippade med transaktionen kommer att tillfalla företaget. Om osäkerhet uppstår vad avser möjligheten att erhålla betalning för belopp som redan redovisats som intäkt, redovisas det belopp för vilket betalning inte längre är sannolik som en kostnad och inte som en justering av det intäktsbelopp som ursprungligen redovisats.

23. Ett företag kan i allmänhet göra tillförlitliga beräkningar av utfallet när överenskommelse träffats med tjänsteuppdragets övriga parter om

(a) varje parts verkställbara rättigheter avseende den tjänst som skall utföras och erhållas av parterna,

(b) den ersättning som skall utväxlas samt

(c) villkoren för den slutliga ekonomiska uppgörelsen.

Företaget måste också vanligtvis ha ett effektivt internt system för ekonomisk budgetering och rapportering.

Företaget följer – och reviderar vid behov – beräkningarna av uppdragsinkomsten under uppdragets gång.

Behovet av sådana revideringar är inte nödvändigtvis en indikation på att utfallet av tjänsteuppdraget inte kan

uppskattas på ett tillförlitligt sätt.

24. Färdigställandegraden för ett tjänsteuppdrag kan fastställas på olika sätt. Företaget tillämpar den metod som på ett tillförlitligt sätt mäter omfattningen av

⁸⁵ Se även SIC-27: Bedömning av den ekonomiska innebörden av transaktioner som innefattar ett leasingavtal

⁸⁶ Se även SIC-31: Intäkter – bytestransaktioner som avser reklamtjänster

det utförda arbetet. Beroende på typ av tjänsteuppdrag kan metoderna innefatta bedömningar av

(a) utfört arbete på basis av gjorda undersökningar,

(b) utförda tjänster per balansdagen i proportion till vad som totalt skall utföras eller

(c) förhållandet mellan nedlagda utgifter på balansdagen och beräknade totala utgifter. Endast sådana utgifter som motsvarar utfört arbete inräknas i nedlagda utgifter på balansdagen. Endast utgifter som motsvarar arbete som utförts eller kommer att utföras inräknas i beräknade totala utgifter. Delbetalningar och förskott från beställaren återspeglar oftast inte det arbete som utförts.

25. När tjänster utgörs av ett obestämt antal aktiviteter under en specifik tidsperiod, redovisas intäkterna av praktiska skäl linjärt över den specifika tidsperioden om det inte går att visa att en annan metod bättre återspeglar färdigställandegraden. Om en specifik aktivitet är mycket mer väsentlig än andra aktiviteter, senareläggs intäktsredovisningen tills denna väsentliga aktivitet har utförts.

26. När utfallet av en transaktion som innefattar utförande av tjänster som inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, skall intäkten redovisas endast i den utsträckning den motsvarar redovisade kostnader som är återvinningsbara.

27. I inledningsskedet av ett tjänsteuppdrag kan det förekomma att utfallet av uppdraget inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Detta hindrar inte att det ändå kan vara sannolikt att beställaren kommer att ersätta företaget för uppkomna uppdragsutgifter. Redovisad intäkt begränsas därför till ett belopp som motsvarar de uppdragsutgifter som företaget bedömer kommer att ersättas av beställaren. Eftersom utfallet av tjänsteuppdraget inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt redovisas ingen vinst.

28. När utfallet av ett tjänsteuppdrag inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt och det inte är sannolikt att uppkomna uppdragsutgifter kommer att ersättas av beställaren, sker ingen intäktsredovisning och uppkomna utgifter redovisas som kostnader. När de omständigheter som förhindrat en tillförlitlig beräkning av utfallet av tjänsteuppdraget inte längre föreligger, redovisas uppdragsinkomsten i enlighet med punkt 20 i stället för i enlighet med punkt 26.

RÄNTA, ROYALTY OCH UTDELNING

29. Ersättning i form av ränta, royalty eller utdelning på grund av annans användning av företagets tillgångar skall redovisas som intäkt enligt de grunder som anges i punkt 30 när

(a) **det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som är förknippade med transaktionen kommer att tillfalla företaget samt**

(b) **inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.**

30. Intäktsredovisning skall ske på följande grunder:

(a) Räkna skall redovisas med tillämpning av den räntesats som ger en jämn avkastning för tillgången i fråga.

(b) Royalty skall periodiseras i enlighet med den aktuella överenskommelsens ekonomiska innebörd.

(c) Utdelning skall redovisas när aktieägarens rätt att erhålla betalning har fastställts.

31. Den effektiva avkastningen på en tillgång är den räntesats som krävs för att diskontera förväntade framtida betalningar under tillgångens livslängd så att dessa motsvarar tillgångens ursprungligen redovisade värde.

Ränteintäkter omfattar exempelvis de periodiserade beloppen av eventuella rabatter, premier eller andra skillnader mellan det ursprungligt bokförda värdet av ett räntebärande värdepapper och det belopp som skall betalas vid förfall.

32. Vid upplupen ej betald ränta som avser tiden före förvärvet av ett räntebärande värdepapper, fördelas den efterföljande räntebetalningen mellan perioderna före och efter förvärvet. Endast den ränta som avser tiden efter förvärvet intäktsredovisas. När utdelning på aktierelaterade värdepapper är hänförlig till nettovinst för perioden före förvärvet, dras sådan utdelning av från anskaffningsvärdet för värdepapperen. Om det är svårt att göra annat än en godtycklig fördelning intäktsredovisas hela utdelningen om det inte är uppenbart att den representerar en återbetalning av en del av anskaffningsvärdet för värdepapperen.

33. Royalty uppstår i enlighet med villkoren för den aktuella överenskommelsen och redovisas vanligtvis med utgångspunkt från denna om det med hänsyn till överenskommelsens innehåll inte är lämpligare att redovisa intäkten enligt någon annan systematisk och rationell grund.

34. Intäkten redovisas endast när det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som är förknippade med transaktionen kommer att tillfalla företaget. Om osäkerhet uppstår vad avser möjligheten att erhålla betalning för belopp som redan redovisats som intäkt, redovisas det belopp för vilket betalning inte längre är sannolik som en kostnad i stället för som en justering av det intäktsbelopp som ursprungligen redovisats.

UPPLYSNINGAR

35. Ett företag skall lämna upplysning om:

(a) De principer som tillämpats för intäktsredovisning samt de metoder som använts för att fastställa färdigställandegraden för transaktioner som innefattar utförande av tjänster.

(b) Belopp för varje väsentligt intäktslag som redovisats under perioden, inklusive intäkter som uppkommit från

(i) försäljning av varor,

(ii) *utförande av tjänsteuppdrag,*

(iii) *ränta,*

(iv) *royalty,*

(v) *utdelning samt*

(c) *de intäkter som hänför sig till byte av varor eller tjänster och som ingår i varje väsentligt intäktsslag.*

36. Ett företag lämnar information om eventualförpliktelser och eventualtillgångar i enlighet med IAS 37,

Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar. Eventualförpliktelser och eventualtillgångar kan uppkomma till följd av garantikostnader, anspråk, böter eller möjliga förluster.

IKRAFTTRÄDANDE

37. *Denna standard skall tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 1995 eller senare.*