



Handelshögskolan
VID GÖTEBORGS UNIVERSITET

Argumentera mera!

En analys av argumenten kring god
redovisningssed i ett rättsfall

KANDIDATUPPSATS I FÖRETAGSEKONOMI

Extern redovisning och Företagsanalys
Vårterminen 2008

Författare:

Louice Petersson 800208
Peter Hansson 830328

Handledare:

Jan Marton
Pernilla Lundqvist

Sammanfattning

Examensarbete i företagsekonomi, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, Extern redovisning och Företagsanalys, Kandidatuppsats, VT 2008

Författare: Louice Petersson och Peter Hansson

Handledare: Jan Marton och Pernilla Lundqvist

Titel: *Argumentera mera! En analys av argumenten kring god redovisningssed i ett rättsfall*

Bakgrund och problem: Periodisering av inkomster till intäkter är en komplicerad redovisningsfråga. Komplikationen med att redovisa intäkter är att det är ett område där det ges möjligheter för företagen att göra egna bedömningar. För att få tas upp i redovisningen måste dessa bedömningar vara förenliga med den rättsliga standarden god redovisningssed. Under vissa omständigheter kan god redovisningssed medge mer än ett tänkbart alternativ för intäktsredovisning. I det fall Skatteverket anser att redovisningen inte är förenlig med god redovisningssed kan det leda fram till en tvist som kan prövas i domstol.

Syfte: Uppsatsen syftar till att belysa vilka argument som framförts i en rättsprocess, hur de organiseras i ett rättsfall, samt att undersöka deras trovärdighet i förhållande till en bestämd redovisningslösning avseende intäktsredovisning. Detta för att lyfta fram vilka argument som får betydelse för vad som anses god redovisningssed i fallet.

Avgränsningar: Studien gör en avgränsning att enbart omfatta intäkter och intäktsredovisning. Ytterligare avgränsas uppsatsen till att diskutera svensk lagstiftning och normgivning inom redovisning.

Metod: I uppsatsen används en kvalitativt inriktad metod. Data för undersökningen har hämtats från skriftliga dokument, där fokus har legat på officiella argument som presenterats i rättshandlingarna. Av den anledningen valde vi att använda oss av argumentationsanalys som metod för analysen av empirin. Årsredovisningsinformation har använts för att ge en bättre bild av det inblandade företags verksamhet.

Resultat och slutsatser: Vi fann att argumenten dels hänvisade till grundläggande redovisningsprinciper samt god redovisningssed, och dels till intäktsredovisning. Hänvisningar till vissa principer som vad avsedda att tala för en redovisningslösning bemöttes ifrån motparten med en annorlunda tolkning av samma princip. Det blev därmed avgörande vilket argument som hade högst grad av hållbarhet och relevans. Argumentationsanalysen visade därmed att det inte räcker med att enbart presentera argument, de måste vara hållbara och relevanta i förhållande till en redovisningslösning. Detta för att kunna påvisa att redovisningen är förenlig med god redovisningssed.

Förslag till fortsatt forskning: I många rättsfall inhämtar Regeringsrätten stöd i redovisningsfrågor från Bokföringsnämnden. Vi finner att är intressant om vidare forskning att undersöka rättsfall där Regeringsrätten valt att gå emot ett yttrande från Bokföringsnämnden, och vilka konsekvenser det får för god redovisningssed samt nämndens roll som ansvarig för utvecklingen av god redovisningssed.

Förkortningar och förklaringar

ARE	ARE-bolagen: det företag som gjorde sig skyldiga till att betala skadestånd i rättsfallet
BFL	Bokföringslagen
BFN	Bokföringsnämnden
KR	Kammarrätten: i uppsatsen avses kammarrätten i Stockholm
LR	Länsrätten: i uppsatsen avses länsrätten i Stockholm
MMM	Milda Makter Media AB
RegR	Regeringsrätten
RR	Redovisningsrådets rekommendationer
RÅ	Regeringsrättens årsbok: publicerar korta referat av Regeringsrättens domar och beslut
SKV	Skatteverket: får i uppsatsen beteckna även dess föregångare Riksskatteverket och Skattemyndigheten
SOU	Statens offentliga utredningar
ÅRL	Årsredovisningslagen

Innehåll

1	INLEDNING.....	1
1.1	Bakgrund.....	1
1.2	Problemdiskussion	2
1.3	Frågeställningar.....	3
1.4	Syfte.....	3
1.5	Avgränsningar.....	3
1.6	Disposition.....	3
2	METOD	5
2.1	Val av metod.....	5
2.2	Kvantitativ eller kvalitativ metod.....	5
2.3	Argumentationsanalys	6
2.3.1	<i>Analyschema.....</i>	<i>7</i>
2.3.2	<i>Hållbarhet och relevans</i>	<i>8</i>
2.4	Val av rättsfall.....	8
2.5	Val av metod för analys.....	9
2.6	Datainsamling	10
3	TEORETISK REFERENSRAM	11
3.1	Sambandet mellan redovisning och beskattning.....	11
3.2	God redovisningssed	11
3.3	Utveckling av god redovisningssed.....	12
3.4	Redovisningsprinciper.....	12
3.4.1	<i>Realisationsprincipen.....</i>	<i>13</i>
3.4.2	<i>Matchningsprincipen.....</i>	<i>13</i>
3.4.3	<i>Försiktighetsprincipen.....</i>	<i>13</i>
3.5	Rättskällor.....	14
3.6	Intäkter.....	15
4	EMPIRI	17
4.1	Rättsfall – från prövningstillstånd till dom.....	17
4.2	Milda Makter Media AB	17
4.2.1	<i>MMM:s redovisning av skadeståndsansättningen.....</i>	<i>18</i>
4.2.2	<i>SKV:s redovisning av skadeståndsansättningen.....</i>	<i>19</i>
4.3	Argumentationen i rättsfallet	19
4.3.1	<i>God redovisningssed</i>	<i>19</i>
4.3.2	<i>Realisationsprincipen.....</i>	<i>21</i>
4.3.3	<i>Matchnings- och försiktighetsprincipen.....</i>	<i>21</i>

4.3.4	<i>Från periodisering till avsättning</i>	22
4.3.5	<i>Redovisning av intäkten</i>	22
4.4	Yttrande från Bokföringsnämnden.....	23
4.5	Kronologisk översikt	25
5	ANALYS	26
5.1	Redovisningslösningar	26
5.1.1	<i>God redovisningssed</i>	26
5.1.2	<i>Realisationsprincipen</i>	28
5.1.3	<i>Matchningsprincipen</i>	30
5.1.4	<i>Försiktighetsprincipen</i>	31
5.1.5	<i>Intäkter</i>	31
5.2	Avsättning som redovisningslösning	34
5.3	Övriga argument.....	35
5.4	Sammanfattning av argumentationsanalysen.....	36
6	SLUTSATSER	38
6.1	Egna reflektioner och förslag på vidare forskning.....	40
7	REFERENSLISTA	41
8	BILAGA 1	43

1 Inledning

Inledningen ger en beskrivning av bakgrunden av ämnet för uppsatsen, och följs av en problemdiskussion. Ytterligare redogörs för uppsatsens frågeställningar och syfte, samt vilka avgränsningar vi har gjort. Avslutningsvis presenteras uppsatsens disposition.

1.1 Bakgrund

Frågor om periodisering av inkomster och utgifter inom redovisningen är komplicerade. Komplexiteten ligger i att bestämma till vilken period intäkter och kostnader ska redovisas. Inom andra redovisningsområden finns det ett mer omfattande ramverk av både svenska och internationella lagar och normer som styr hur redovisningen ska hanteras. Regleringen begränsar möjligheterna för företagen att göra egna bedömningar i redovisningen. Bedömningar behöver inte vara något negativt, men eftersom de påverkar det resultat som ligger till grund för beskattning är det viktigt att kunna styrka valen som gjorts i samband med periodiseringen. Periodiseringar av inkomster och utgifter till intäkter och kostnader påverkar resultatet genom att antingen minska eller öka det för den aktuella perioden. Till slut kommer dock alla periodiseringsval – negativa eller positiva – att ta ut varandra. Det beskattningsbara resultatet blir i det långa loppet detsamma, men däremot kan det alltså påverkas period för period. Av detta följer att det på balansdagen finns mer än ett tänkbart alternativ för att redovisa en intäkt eller kostnad (Norberg och Thorell, 2007).

Vad är det då som avgör vilket alternativ som ska väljas? Svaret finns att hämta i god redovisningssed, som är det kriterium som måste vara uppfyllt för att redovisningen som företagen framställer ska vara godkänd ur både ett lagligt och ett normgivande perspektiv. Vad är då god redovisningssed? På den frågan finns i praktiken inget entydigt svar, men trots det är det något företagen måste ta ställning till för att inte riskera att redovisningen ifrågasätts. Om invändningar mot redovisningen görs kan resultatet bli en tvist som måste avgöras i en rättsprocess. I ett uppmärksammat rättsfall från 1999 som har kommit att benämnas Key Code-fallet, ändrade utgången av målet synen på vilka omständigheter som medger periodisering. Företaget producerade säkerhetsbrickor som skulle underlätta att få tillbaka borttappade nycklar, och kunden gjorde första betalningen för tjänsten när avtalet ingicks, och sedan löpande så länge avtalet gällde. Konflikten uppstod när företaget ville periodisera inkomsten från avtalet linjärt över hela avtalsperioden, eftersom att det ansågs vara ett serviceavtal, med fortlöpande förpliktelser under hela avtalstiden. Domen som Regeringsrätten (RegR) avkunnade gav företaget rätt till att göra periodiseringen. Tidigare hade det varit omöjligt att redovisa intäkten löpande, för det ansågs inte förenligt med god redovisningssed. Genom Key Code gjordes därmed ett viktigt ställningstagande kring inkomstperiodisering. Ställningstagandet ledde till en ändring i praxis, som innebar att flera goda redovisningsseder kunde förekomma för redovisning av en intäkt (RÅ 1999 ref. 32).

Ett annat viktigt fall är det såkallade äppleodlarfallet. 1995 fick en odlare ett EU-bidrag för att han skulle röja ett antal hektar som vid den tidpunkten användes för äppleträd. För att erhålla bidraget krävdes att odlaren inte fick plantera nya äppleträd på det röjda området under en 15-års period. Han ville periodisera intäkten under hela avtalstiden då han ansåg att marken inte kunde användas under perioden. RegR erkände inte möjligheten att göra denna periodisering då marken kunde användas för odling av andra grödor. Rätten beslutade att intäkten skulle tas upp till beskattning samma år som ersättningen betalades ut (RÅ 1997 not. 51).

I både dessa fall fick de uttalanden som RegR gjorde i samband med domarna betydande effekt på vad som ansågs vara god redovisningssed. Rättsfallen visade betydelsen av att kunna styrka den valda redovisningslösningen med relevanta argument i form av hänvisningar till redovisningsprinciper som matchnings-, försiktighets- och realisationsprincipen. Argumentationen är därmed det medel varigenom de ges möjligheten att hävda sina ställningstaganden om den valda redovisningslösningen och god redovisningssed.

1.2 Problemdiskussion

Regleringen kring fastställande av tidpunkten för redovisning av intäkter är relativt begränsad. Lagstiftningen och den kompletterande normgivningen i form av rekommendationer och råd har snarare karaktären av ett ramverk, som tillsammans ska ge vägledning för företagen. Regleringen kan inte fullständigt täcka alla situationer som kan uppstå i anknytning till periodisering av intäkter och kostnader (Norberg och Thorell, 2007). Det gäller både för redovisningsregler och för skattelagstiftning, trots att skattereglerna är betydligt fler till antalet och mer restriktivt utformade med avseende på egna bedömningar, i jämförelse med rekommendationer och allmänna råd (Kellgren, 2004). Där reglerna inte är tillräckligt omfattande uppstår möjligheter för företagen att göra egna bedömningar och tolkningar, som påverkar det redovisade resultatet som blir underlag för beskattning.

Periodiseringsfrågor är ett område som ofta är förknippat med komplicerade bedömningar. Thomas Johnson och Robert Kaplan framför i sin bok *Relevance lost* (1987) kritik mot svårigheterna med just periodisering och menar att det gått så långt att redovisning är ett direkt missvisade instrument. Trots det måste företagen ta ställning till bedömningar i redovisningen, och försäkra sig om att de är juridiskt hållbara ändå upp till Regeringsrättsnivå. För att fylla något av utrymmet mellan regler och bedömningar, tillämpas för periodiseringsfrågor den rättsliga standarden god redovisningssed (Kellgren, 2004).

Som rättslig standard är god redovisningssed tvingande för företagen att följa, men dess innehåll är som nämnts inte alltid enkelt att fastställa. Det beror till viss del på att vad som utgör god redovisningssed i en viss situation eller fråga bestäms utifrån rådande omständigheter, och försvårar därför tillämpning i andra situationer eller frågor, oavsett om det finns likheter eller inte (Norberg och Thorell, 2007). Ytterst har Bokföringsnämnden (BFN) ansvaret för att avgöra vad som är god redovisningssed, men det innebär inte att andra organisationer eller företagen själva inte haft någon påverkan på standarden. Skatteverket (SKV) har ett intresse av vad som utgör god redovisningssed, eftersom det hänger samman med taxering av företag. RegR, som är sista instans i skatterelaterade mål, är också med och påverkar innehållet i god redovisningssed, med hänseende på att domarna får ett prejudicerande värde som vägledning till hur liknande fall ska bedömas.

Claes Norberg och Per Thorell (2007) menar att det kan finnas flera alternativ för periodisering som ryms inom god redovisningssed. Finns det mer än ett alternativ för redovisningen av en intäkt i ett rättsfall, prövas det alternativ som företaget har valt i sin redovisning. Det är således upp till SKV att bevisa att företagets redovisning inte är förenlig med god redovisningssed. De utpekade parterna i rättsfallen – äppleodlaren och Key Code – argumenterade för den redovisningslösning som de ansåg vara förenlig med god redovisningssed. I sina argument hänvisade de till grundläggande redovisningsprinciper. Det RegR gjorde i de två fallen var att fastställa vad som ansågs vara god redovisningssed med avseende på redovisningen av intäkten.

1.3 Frågeställningar

Intäktsredovisningen är ett aktuellt ämne inom redovisningen och dessutom en fråga som kan ge utrymme för flera redovisningslösningar som är förenliga med god redovisningssed. För att belysa vad som ska anses vara god redovisningssed, utgår vi från argumenten som de inblandade parterna väljer att lägga fram antingen med avsikt att stödja eller försvaga en vald redovisningslösning i samband med redovisningen av intäkten. God redovisningssed bygger således på argument. De innehåller hänvisningar till grundläggande redovisningsprinciper, vars innebörd blir betydelsefull när de sätts i en kontext. Problemdiskussionen leder fram till följande forskningsfrågor:

- *Vilka argument framförs av olika parter i rättsprocessen för att komma fram till vad som är god redovisningssed?*
- *Vad krävs för att ett argument ska få betydelse för tolkningen av god redovisningssed?*

1.4 Syfte

Uppsatsen syftar till att studera hur argumenten organiseras i en rättsprocess. Avsikten är att undersöka vad som gör argumenten trovärdiga i förhållande till redovisningslösningen, och vilken effekt de får på densamma. Med en sådan studie vill vi diskutera vilken betydelse argumenteringen får för det som sedan kommer att anses vara god redovisningssed med avseende på frågan om intäktsredovisningen i ett rättsfall.

1.5 Avgränsningar

Vi kommer i denna studie enbart att diskutera intäktsbegreppet, vi bedömer det tillräckligt omfattande för en uppsats av det här slaget. Andra viktiga begrepp som till exempel kostnader utelämnar vi. En andra avgränsning som görs i uppsatsen är att den enbart omfattar svensk lagstiftning och normgivning gällande mindre aktiebolag

1.6 Disposition

Uppsatsen är fortsättningsvis disponerad på följande sätt.

Kapitel 2 – Metod

Metodkapitlet ger en beskrivning av de val som gjorts angående forskningsansats, analysmetod och fall, samt förklaringar till varför valen gjorts.

Kapitel 3 – Referensram

I detta kapitel presenteras den teoretiska referensramen. Huvudpoängen med kapitlet är att skapa ett analyschema som gör det möjligt att analysera de data som kommer i det efterföljande kapitlet. Först följer en kortfattad beskrivning av sambanden mellan redovisning och beskattning. Därefter redogörs för grundläggande redovisningsprinciper och -begrepp som är vitala i uppsatsen.

Kapitel 4 – Empiri

Det fjärde kapitlet behandlar det empiriska materialet och är indelat i flera avsnitt. Den första delen beskriver i korthet hur handläggningen av rättfall går till. Sedan följer en bakgrundsbeskrivning av företaget och tvistens uppkomst. Den sista delen handlar om argumenten som framförts av parterna under tiden rättsprocessen varat. Fokus ligger på argument som görs med hänvisning till redovisningsprinciper och begrepp. Kapitlet avslutas med en kronologisk översikt.

Kapitel 5 – Analys

I det här kapitlet genomförs analysen av argumenten som presenterats i empirin. Analysen görs utifrån begreppen hållbarhet och relevans. De relateras också till god redovisningssed.

Kapitel 6 – Slutsatser

I det avslutande kapitlet presenteras svaren på frågeställningarna. Det hela avslutas med förslag på fortsatt forskning.

2 Metod

I metodkapitlet skildras vilka val som har gjorts med avseende på metod, forskningsansats, fall och analys. Ytterligare beskrivs varför valen gjorts samt vilka effekter det har fått på uppsatsen.

2.1 Val av metod

Problemdiskussionen och frågeställningarna hänger nära samman med valet av metod och material. Vi ställde oss frågan i vilket sammanhang vi skulle kunna granska vad som avses med god redovisningssed i en specifik periodiseringsfråga. Av denna anledning valde vi att fördjupa oss i ett rättsfall med koppling till intäktsredovisning. Vi resonerade som så, att om gränserna kring vad som är god redovisningssed kan förändras och tänjas ut för att styrka rimligheten i redovisningsval som görs av företag, kommer det oundvikligen att leda till invändningar från kontrollerande myndighet. SKV genomför allmänna taxerings- och skatterevisioner i avsikt att kontrollera att skatter och avgifter som redovisats följer lagstiftning (Allmänt om taxerings- och skatterevision, SKV). Det blev tydligt att det som var viktigt i en juridisk process, som till exempel i ett skattemål knutet till redovisning, var de argument som de olika parterna använde sig av i sin sakframställan. Vi utgick från att argumenten i sig var viktiga, men även sammanhanget de presenterades i hade en betydelse. Valet blev därför att inrikta oss på att granska den skriftliga argumentationen som lades fram i ett specifikt rättsfall.

Det är SKV som fattar beslut om ändringar i taxeringsvärde för företag, och dessa beslut kan bli föremål för tvister. Korta referat av avslutade domar finns samlade i Regeringsrättens årsbok (RÅ). Fall med koppling till intäktsredovisning lästes igenom med följderna att ett antal fall ansågs relevanta. Nästa steg blev att ytterligare fördjupa oss i de utvalda fallen. Fokus låg på vilka argument som hade lagts fram, vilken redovisningslösning som argumenterades för eller mot, och vilken eller vilka redovisningsprinciper som parterna hänvisat till. Den processen tog relativt lång tid, men vi ansåg den nödvändig för att hitta material som hade potential som underlag för undersökningen. Intensiv diskussion mynnade ut i valet av ett specifikt rättsfall, Milda Makter Media AB (MMM eller bolaget). För att få tillgång till argumenten som de olika parterna lagt fram kontaktade vi de rättsinstanser som varit aktuella i fallet och beställde de skriftliga handlingarna från dem.

När vi fått materialet började vi med att sälla informationen för att bilda oss en uppfattning om bakgrunden till fallet. Vi gjorde ett medvetet val att inte inkludera allt material i empirikapitlet. Vi menar att det inte behövs för att förstå hur argumentation gått till och hur den har relaterats till redovisningsprinciper och god redovisningssed. I linje med uppsatsens inriktning valde vi en metod som kallas argumentationsanalys, i förhoppning om att en analys av argumenten kan hjälpa oss att inse deras betydelse för tolkningen av god redovisningssed. Metoden är inte särskilt vanlig inom företagsekonomi men väl inom samhällsvetenskapen i övrigt.

2.2 Kvantitativ eller kvalitativ metod

Vi har valt att utgå från ett kvalitativt perspektiv till skillnad från ett kvantitativt, även om det ena inte automatiskt utesluter det andra. Kvalitativa metoder är inte avsedda att generera

information som ger stor generell giltighet, snarare går de ofta ut på att fånga det enskilda och speciella (Holme & Solvang, 1997). I vår studie inriktar vi oss på att granska de enskilda argumenten och tolkningen av god redovisningssed som företeelser som är hänförliga till ett utvalt rättsfall. Nackdelen med att studera ett fenomen eller en företeelse kan vara att resultaten som genereras ger liten eller ingen möjlighet att tillämpas generellt i en större kontext (Patel & Davidsson, 2003). Å andra sidan kan studier av det här slaget ses som språkutveckling, begrepp ges innebörd och kan därför av användaren användas i andra sammanhang, det vill säga tämligen generaliserat (Brunsson, 1982). Normer utvecklas relativt ofta på detta sätt (Jönsson 1985).

Det finns olika sätt att samla in information och material som ska användas för att ge ett svar på frågeställningen. Intervjuer, enkäter, observationer och dokument är vanligt förekommande informationskällor, och hur och i vilken utsträckning de kan användas beror på frågeställningen. De dokument vi sökte finns i statliga arkiv. I linje med uppsatsens syfte att granska argumentationen som framförts och hänvisningarna till redovisningsprinciper anser vi att de skriftliga dokumenten uppfyller våra krav på att förmedla relevant information. I ett tidigt skede av uppsatsarbetet funderade vi kring möjligheten att göra intervjuer, men vi kom fram till att det inte skulle tillföra något till undersökningen. De handlingar vi hade och utgick ifrån, beskrev fallet baserat på den verklighet vi avsåg att studera, som här består av offentliga argument. Det hade varit intressant att veta hur företagets företrädare resonerade kring sina val att redovisa på det sätt som gjordes, men vi tvivlar på att en intervju efter så lång tid som det är frågan om här skulle tillföra någon ny information. Målsättningen var att analysera de officiella argumenten som presenterades skriftligen i målet. Vi menar att vi kan ta del av de argument företaget anförde för redovisningen av intäkten och hänvisningen till redovisningsprinciper och god redovisningssed genom den skrivna dokumentation som finns tillgänglig.

2.3 Argumentationsanalys

För att kunna granska argumentationen i det empiriska materialet valde vi att använda oss av en metod som kallas argumentationsanalys. En analys av argument ligger inom gränserna för kvalitativt inriktade studier, där avsikten är att granska hur ord och satser formuleras till påståenden som antingen stödjer eller underbygger en bestämd tes, som vi i fortsättningen kommer att referera till som *redovisningslösning*. Strukturen i argumenten är intressant att analysera för att avgöra om de är rimliga och/eller hållbara i förhållande till en vald redovisningslösning. Argumentationsanalys ligger nära retoriken, men det handlar i grund och botten om vad som framhålls som det centrala att studera. Björnsson *et al* (1994) menar att retorik har en starkare koppling till värtalighet, att få en människa att övertygas om riktigheten i vad som sägs, medan analysen av argument riktar in sig på vad det är i argumentationen som får betydelse för om tesen som drivs är hållbar eller inte.

Argumenten måste vara begripliga och trovärdiga så att både den som lagt fram argumentet och mottagaren förstår innebörden (Ejvegård, 2005). Kravet på trovärdighet är relaterat till graden av sanning, eller sannolikhet. Inom samhällsvetenskapen är empiriska sanningar ofta utgångspunkten, medan juridiken och filosofin lyfter fram teoretiska sanningar (Ejvegård, 2005). Vi ansåg att argumentationsanalys som metod var lämplig för att diskutera vilken grad av sannolikhet som argumenten i rättsfallet har. Med det menade vi att en individ utan redovisningskunskaper inte nödvändigtvis tolkar innebörden av principer och begrepp på samma sätt som en redovisningskunnig. Metoden hade förstås brister och begränsningar. En begränsning gällde vilkens sorts argumentation som metoden kunde tillämpas på. I debatter är

argumentationen *dialektisk*, det vill säga talaren väger skäl och motskäl mot varandra (Johannesson, 2006). I politiska tal, vetenskapliga artiklar eller juridiska motiveringar är argumentationen *retorisk*, och talaren argumenterar antingen för eller emot en bestämd fråga som han eller hon själv besvarar (Johannesson, 2006). I den skriftliga handläggningen av rättsfallet vi valt att granska var argumenten huvudsakligen av det retoriska slaget, och det gjorde att argumenten från en part kunde analyseras oberoende av den andra parten.

Vi är medvetna om att olika personer kan tolka samma text på helt olika sätt, och därmed kommer resultatet att påverkas av vem det är som utför analysen. Eventuella skillnader i förförståelse och tidigare erfarenheter kommer att påverka hur texten analyseras och resultatet som genereras (Björnsson *et al*, 1994). En subjektiv bedömning kan göras om den som studerar och analyserar en text är medveten om sin påverkan på resultatet och kan redogöra för dess effekter.

Vi valde att arbeta efter metoden såsom den beskrivs i Centerwall *et al* (1971). Argumentationsanalysen delades upp i olika steg, i syfte att komma fram till ett underlag för värdering. Resultatet blir en sammanfattning av hur välgrundad redovisningslösningen kan anses vara.

2.3.1 Analysschema

I en analys av en redan gjord argumentation försöker man värdera hur hållbarheten och/eller relevansen hos argument som framförs kan påverka den redovisningslösningen som valts. Enligt Erik Centerwall *et al* (1971) kan analysen delas in i fem steg:

- Att formulera tesen, eller i vårt fall, redovisningslösningen
- Att avgränsa vad som ska vara med i analysen
- Att tolka argumenten och grovindela dem i för- och motargument
- Att tolka strukturen
- Att bedöma argumenten, värdera och dra slutsatser

Innan de fem stegen förklaras lite tydligare följer en definition på begreppen tes och argument. En tes är ”*det påstående som argumentationen gäller, det vill säga det som ska bevisas*” och det måste finnas en tes i texten, för att inte argumentationsanalysen ska bli meningslös (Centerwall *et al*, 1971). Argumenten i sin tur är påståenden som har för avsikt att styrka och/eller försvaga en tes (Björnsson *et al*, 1994), med andra ord för- eller motargument. Påståenden kan uttrycka fakta som kan kontrolleras, eller en värdering, och i bedömningen av argumentation måste dessa två skiljas ut från varandra. Ett faktapåstående är antingen sant eller falskt, och kan nästan alltid kontrolleras. Ett värderande påstående är svårare att bedöma, eftersom det är beroende av vilka åsikter vi har och normer vi följer, kort sagt, tidigare erfarenhet och kunskap. I övrigt finns även underargument och premisser, som antingen talar för eller mot ett annat påstående. Skillnaden mellan dem ligger i att premissen ofta härrör sig från något utsagt, eller underförstått, som inte alltid skrivs ut i argumentationen. Det innebär inte att vi har konstruerat egna argument, vi har i stället försökt fånga det underförstådda och klä det i ord för att komplettera argumentationens struktur.

Vi kategoriserar de olika påståendena med bokstäver på följande vis:

- RL = redovisningslösning
- F = argument för redovisningslösningen

- **M = argument mot redovisningslösningen**
- $\varphi = \text{premiss}$

Alla argument numreras för att göra det enklare att följa med i analysen. Ett exempel på hur argument kan kopplas samman visas i figur 1.

RL	Alla maskiner bör skrivas av på 10 år
F_1	Den ekonomiska livslängden bedöms vara 10 år
φF_1	<i>Avskrivningstiden beror på den ekonomiska livslängden</i>
F_2	Samma avskrivningstid minskar osäkerheten i redovisningen
FF_2	Företagets redovisningar kan jämföras över perioder
M_1	Fartyg skrivs ofta av på 25 år
φM_1	<i>Den ekonomiska livslängden för fartyg är längre</i>
$M_1 \varphi M_1$	Avskrivningstiden för fartyg är orimligt lång

Figur 1. Exempel på en uppställning med redovisningslösningen samt för- och motargument. Modifierat exempel från Centerwall *et al* (1971)

Figur 1 visar att för- och motargument kan stödja eller försvaga varandra som i en kedja. FF_2 stödjer F_2 , och på motsvarande vis ska motargumenten tolkas. Ett för-argument kan vara avsett att styrka antingen redovisningslösningen direkt, ett annat för-argument eller ett motargument. Det gäller även för premisser, som $M_1 \varphi M_1$ visar. För att lättare urskilja de olika argumenttyperna är motargument skrivna i fet stil och premisser är kursiverade.

2.3.2 Hållbarhet och relevans

För varje argument görs en bedömning med avseende på hållbarhet och relevans, och ju högre dessa är desto större vikt får argumentet vid den slutgiltiga värderingen (Centerwall *et al*, 1971). Graden av hållbarhet baseras på hur rimligt eller hur sannolikt påståendet är i förhållande till ett annat argument, eller till redovisningslösningen. För värderande argument kan det vara svårt att avgöra om hållbarheten är hög eller låg, därför att subjektiva bedömningar ofta är utgångspunkten. Relevansen hänger samman med om argumentet stödjer det påstående som det är avsett att stödja, eller i fallet med motargument, försvagar det. Hållbarheten och/eller relevans uttrycks på en relativ skala, som gradering av styrka eller svaghet gentemot redovisningslösningen. Värderingen ligger sedan till grund för diskussion och slutsatser kring argumentationen.

2.4 Val av rättsfall

Vi gjorde tidigt en avgränsning till att enbart koncentrera oss på fall som initieras av SKV och avslutats med dom i RegR. Avgränsningen innebär två viktiga saker: att fallet skulle vara avslutat och att det skulle gälla ett aktuellt ämne inom redovisningen. Ett avslutat fall betydde att all information som rörde fallet skulle vara inlämnad och samlad i en akt i RegR:s arkiv. När vi tittade på fallen satte vi till en början ingen gräns bakåt i tiden, men insikten att de flesta rättsprocesser sträcker sig över relativt lång tid gjorde att vi bestämde oss för att försöka välja ett fall som avslutats så nyligen som möjligt. Tidsaspekten var nära knuten till den andra innebörden av avgränsningen, att ämnet som togs upp i rättsfallet skulle vara viktigt. Fall som prövas i RegR följer ofta av att avgörandet bedöms kunna ge vägledning för liknande fall, det

vill säga få betydelse som *prejudikat* (RegR, 28.04.2008). Ett fall långt tillbaka i tiden kunde ha förlorat sitt prejudikatvärde genom nyare domar.

Relaterat till detta hörde att vi gärna ville granska ett fall som behandlade ett område inom redovisningen som fortfarande är omstritt och i högsta grad relevant för många företag. I samband med att vi granskade de valda fallen gjordes därför en andra avgränsning, denna gång med inriktning på vilket ämne fallet skulle behandla. Inkomstperiodisering, eller redovisning av intäkter, blev vårt val därför att periodiseringsfrågor sällan är enkla att besvara enbart med hänvisning till lagar och normer. I flera fall bestäms tvistens utfall i stället av redovisningsprinciper och god redovisningssed. En lista från Norberg och Thorell (2007) med fall som avgjorts i RegR underlättade för oss att hitta ett antal relevanta fall. Med utgång från listan valdes sex fall ut, uppsöktes i en speciell databas via hemsidan för Sveriges domstolar och resulterade i referat från RÅ som relativt kortfattat tog upp information om deltagande parter, orsak till tvisten, och den avgörande domen (Vägledande avgöranden, 28.04.2008). Med hjälp av de två avgränsningarna hittades ett fall som innehöll intressanta argument. Det hade inletts 1998 och avslutats 2005, vilket uppfyllde första kravet. För det andra handlade fallet om redovisningen av en intäkt som gjorts under omständigheter som vi kunde förstå utifrån vår tidigare kunskap i redovisning. Referatet från RÅ innehöll dock inte tillräckligt med information om hur rättsprocessen faktiskt gått till eller vilka hänvisningar som gjorts till god redovisningssed och redovisningsprinciper. Målsättningen var att få ta del av all information som kan ha inkommit under processen som inte fått utrymme i referatet. Därmed kontaktade vi RegR:s arkiv och bad om att få tillgång till hela akten, och den skickades till oss kort efter. Innehållet i akten bestod av överklaganden som lagts in, både från företaget och från SKV, yttranden som gjorts från olika parter, rättegångsprotokoll, ett yttrande från BFN och samtliga domar. Informationen presenterade en enhetlig bild av händelseförloppet och gav oss det empiriska material som analyseras senare i uppsatsen.

Rättsfallet handlar om hur ett litet aktiebolag, MMM, valt att redovisa en skadeståndersättning i samband med ett avtalsbrott på ett speciellt sätt.

2.5 Val av metod för analys

Analysen av det empiriska materialet grundades på argumenten som beskrivits i empirikapitlet. Vi gjorde en argumentationsanalys av de redovisade argumentationerna relaterat till deras uppbyggnad och relation till varandra. Utgångspunkten var de fem steg för analys som använts i Centerwall *et al* (1971), där teser och argument samlas in, ordnas och tolkas för att resultera i slutsatser om hur rimlig tesen, eller redovisningslösningen, är. För att göra argumentationens uppbyggnad överskådlig ställde vi upp argumenten efter hur de förhöll sig till varandra, det vill säga vilka argument som stöttade den valda redovisningslösningen och vilka som bestred den. Avgörande för uppställningens utseende blev främst begriplighet, det skulle vara enkelt att följa logiken i argumentationen, varför valet föll på att beteckna både den valda redovisningslösningen och för- och motargument med olika bokstäver. Underargument och premisser till olika argument placerades under det aktuella argumentet. Alla argument numrerades för att ytterligare förtydliga kopplingarna dem emellan. Uppställningen av argumenten fyllde därmed mer än ett syfte; dels underlätta för läsaren att förstå hur analysen genomfördes, dels fungera som en utgångspunkt för den mer beskrivande delen av analysen. Vi insåg att nackdelen med att göra en egen uppställning var att den i stället kunde orsaka förvirring och oklarhet, vilket inte skulle bidra till att förstå analysens innehåll som det var tänkt. Med det i åtanke gjordes flera mindre uppställningar på prov med endast få argument som diskuterades noga innan vi genomförde den definitiva analysen.

Med uppställningen som utgångspunkt gick vi i genom alla argument, underargument och premisser. Varje påstående analyserades med hänsyn till graden av hållbarhet och/eller relevans. Målsättningen var att visa på hur kopplingen till god redovisningssed och redovisningsprinciper knyts an till argumentationen för en vald redovisningslösning. Argumenten som var relaterade till redovisningslösningen placerades tillsammans, och varvades med analyserade text. Sist i avsnittet fördes ett kortare resonemang om argument som inte innefattats i argumentationsanalysen och varför vi valde att utesluta dem.

Resultaten från argumentationsanalysen samt den beskrivande och värderande analysdelen diskuterades i det avslutande kapitlet.

2.6 Datainsamling

Informationen i vår studie kommer, som nämnts, från skrivna dokument i form av rättegångsprotokoll, överklaganden, yrkanden och domar från olika instanser. Det var i första hand önskvärt att få tillgång till primärkällor, men i brist på liknande har vi i sammanhanget tvingats göra bedömningar om de källor vi kommit över; hur användbara de är för den valda frågeställningen (Holme & Solvang, 1997) och avståndet mellan informationslämnaren och källan (Patel & Davidsson, 2003). Dokumenten speglade ett historiskt skeende, med ett stort avstånd till ursprungliga källorna och blev därför sekundärkällor i undersökningen. Det är av vikt att se till källornas trovärdighet, som Holme och Solvang (1997) skriver. I vår situation underlättades det av att vi utgick från material som beskrev faktiska händelser. Materialet grundade sig på verkligheten i betydelsen att det är det som är underlaget för domen i ärendet och utgjorde därför inget trovärdighetsproblem. Vi menar därför att dokumenten utgjorde ett lämpligt underlag för undersökningen.

En begränsning kopplad till dokument ligger i att framtagandet av dem inte ligger i linje med ett specifikt forskningssyfte, och därför kan vara ofullständig eller innehålla andra begrepp som inte överensstämmer med forskarens teorier (Merriam, 1994). För oss innebar det förståelse för juridiska termer och begrepp, som vi tvingades sätta oss in i. Det kan också vara svårt att avgöra om det funnits omgivande faktorer som påverkat författaren, men vi gjorde antagandet att eventuell påverkan var försumbar. Genom den justering av protokoll som görs är materialet kvalitetssäkrat så långt det rimligen går. Till fördelarna med att använda dokument av det här slaget hör att materialet är stabilt, det förändras inte genom att forskaren studerar det, samt att det kan ge mycket information som skulle varit svår eller kostsam att ta fram på annat vis (Merriam, 1994).

Vi tog även del av årsredovisningen för taxeringsåret 1998 för MMM, med förhoppningen att i noterna hitta information om hur bolaget redovisat ersättningen. Årsredovisningen innehöll relativt lite information som var användbar för oss relaterat till antaganden som gjorts för periodisering av inkomster under året. Årsredovisningen användes i stället som ett bidrag till att skapa en bild av bolaget och hur verksamheten fortlöpt sedan avtalsbrottet.

3 Teoretisk referensram

I detta kapitel diskuteras begrepp och principer med anknytning till redovisning som syftar till att ge läsaren en förståelse för det empiriska materialet. Ytterligare beskrivs sambandet mellan redovisning och beskattning samt BFN:s roll i utvecklingen av god redovisningssed.

3.1 Sambandet mellan redovisning och beskattning

För att förstå bakgrunden till att tvister med koppling till redovisning uppstår behövs kunskap om hur redovisning och beskattning är knutna till varandra. Det finns flera sätt att relatera till kopplingen, varav beskrivningen av tre olika samband – ett formellt, ett materiellt och inget samband – är en vedertagen förklaring. För ett formellt samband gäller att särskilda skatteregler, som för att kunna tillämpas, förutsätter att vissa krav är uppfyllda i redovisningen (Kellgren, 2004). Till exempel måste en överavskrivning eller en avsättning till periodiseringsfond som redovisas över resultaträkningen motsvaras av samma belopp i balansräkningen för att vara befogad. Ett materiellt samband innebär att redovisningsrättsliga lagar och normer styr redovisningen, och inte uttryckliga skatteregler. Detta förutsätter dock att redovisningen är uppställd i överenskommelse med god redovisningssed (Kellgren, 2004). Intäktsredovisning är en typ av periodiseringsfråga som styrs av ett materiellt samband mellan redovisning och beskattning. I periodiseringsfrågor aktualiseras vad som anses vara god redovisningssed, och det kan ge upphov till mer än ett möjligt periodiseringsalternativ. Skulle flera alternativ finnas som ger olika skattemässiga resultat är det i första hand den redovisningslösning som företagen väljer som blir underlag för beskattning (Kellgren, 2004), och blir bindande i taxeringen.

När inget samband existerar mellan redovisning och beskattning, kan frågan sägas vara frikopplad. Frikoppling uppstår i anknytning till frågor som antingen styrs av redovisningsregler eller beskattningsregler. Finns det uttryckliga skatteregler är redovisningen ändå öppen att göras utifrån redovisningsregler och god redovisningssed. Ett exempel på en sådan situation är beskattningen av kapitalvinster och kapitalförluster i näringsverksamhet (Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning 2007, SKV). Claes Norberg och Per Thorell (2007) menar att det uppstår en skillnad, redovisningsmässigt och skatterättsligt, som bäst hanteras utifrån redovisningens och beskattningens egna regelverk.

3.2 God redovisningssed

Ett grundläggande begrepp inom redovisning är god redovisningssed. Redan i Årsredovisningens (ÅRL, 1995:1554) andra kapitel förordnas att ”*årsredovisningen skall upprättas enligt god redovisningssed*”. Vad syftar då begreppet på? Någon fast definition existerar som nämnt inte, varför innebörden av begreppet kan skifta mellan användare och tidsperioder. För praktiska användare, som redovisare och revisorer, kan god redovisningssed innebära en vägledning till att framställa redovisningsinformation som inte strider mot gällande lagar och normer. För normsättande organ inom redovisning, såsom BFN, kan god redovisningssed innehålla tidigare tillämpad praxis, som med tiden införlivats i standarden. För jurister och domstolsmedlemmar som inte möter god redovisningssed annat än i rättsliga tvister, kan begreppet te sig motstridigt, eftersom tolkning av vad som är god redovisningssed kan innebära att flera alternativ är möjliga för redovisning.

En vanligt citerad definition avseende god redovisningssed återfinns i förarbetena till ÅRL, och lyder som följer: *”en faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets av bokföringsskyldiga”* (Prop. 1998/99:130). God redovisningssed utgörs därför både av råd och vägledning från normsättande organ såväl som erfarenheter från faktisk tillämpning bland redovisare och revisorer. God redovisningssed begränsar antalet tänkbara redovisningsalternativ i avsikt att underlätta för företagen (SOU 2003:71). Kombinationen av ramlagstiftning och rättslig standard resulterar i att den kompletterande normgivningen blir mer eller mindre tvingande. Normerna förutsätts uttrycka vad som gäller för god redovisningssed och företag som rättar sig efter dem förutsätts därför också följa lagens krav (Norberg och Thorell, 2007). Betydelsen av god redovisningssed kan därmed sägas ha förskjutits från att ha inbegripit praxis bland bokföringsskyldiga till en mer komplex innebörd med *”betoning på att uttalanden från en kvalificerat normgivande organ tillmäts mycket stor betydelse”* (Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning 2007, SKV). Innehållet i god redovisningssed förändras i och med att innebörden i sista hand fastställs genom att en redovisningsfråga som påverkar beskattningen tas upp i RegR, som till sin hjälp hämtar yttranden om tidigare god redovisningssed från BFN.

3.3 Utveckling av god redovisningssed

Det är i första hand BFN som är ansvarig för att utveckla god redovisningssed för företagens bokföring och offentliga redovisning (BFN, 09.04.2008). BFN är en statlig myndighet, som bland annat lämnar yttranden till förvaltningsdomstolar om innebörden av god redovisningssed i olika avseenden. BFN ger ut vägledningar och uttalanden, samt allmänna råd under benämningen BFNAR, om tillämpningen av Bokföringslagen (BFL) och ÅRL. De allmänna råden innehåller normer som är resultat av BFN:s beslut och därför inte formellt tvingande för företagen, men som nämnts tidigare finns ett antagande att följa normgivning såväl som lagstiftning. I uppgiften att utveckla god redovisningssed ingår att mer konkret fastställa innebörden och granska hur frågor om god redovisningssed ska bedömas i olika situationer (Utskottsbetänkande 1995/96:LU4). Innehållet i god redovisningssed är löst formulerat och leder inte sällan till rättsfall. Frågan handlar då inte sällan om periodiseringsval som företagen redovisat är gjorda i enlighet med god redovisningssed. I många situationer låter domstolarna BFN ta sig an rättsfallet och avge ett yttrande om vad som är god redovisningssed, och det är ytterst sällan som den avgörande domen inte följer nämndens rekommendation. Referenser till äldre rättsfall med liknande omständigheter kan påverka BFN:s yttrande eller domen, men vad som var god redovisningssed i de fallen behöver inte vara tillämpningsbara i det rättsfall som prövas. Samma goda redovisningssed kan alltså ge utrymme för mer än en möjlig redovisning.

3.4 Redovisningsprinciper

Det finns vissa allmänt accepterade principer, varav tre är vanligt förekommande med syfte att styrka och/eller förklara val och antaganden som gjorts för periodiseringar i redovisningen. De tre är matchningsprincipen, realisationsprincipen och försiktighetsprincipen, och dessa står i nära relation till god redovisningssed. Hur principerna tillämpas kommer att påverka vilka värden som ställs upp i redovisningen och därmed hur förenlig redovisningen är med god redovisningssed. Principerna är inga absoluta begrepp utan föremål för tolkning, och har därför inte samma betydelse i olika sammanhang. Olika tolkningar ger olika svar, varför principer ofta refereras i rättsfall som är kopplade till redovisning. Det blir därför upp till

domstolarnas medlemmar att fatta beslut om vilken eller vilka principer som får tolkningsföreträde.

3.4.1 Realisationsprincipen

Realisationsprincipen säger att en intäkt ska redovisas först när den är realiserad. Om intäkten är förknippad med osäkerhet avseende beloppet, tidpunkten eller mottagaren av den tillåter inte redovisningsmässiga regler att intäkten redovisas. Intäkter från försäljning av till exempel varor och tjänster leder sällan till oklarheter angående vilket belopp som ska redovisas, och osäkerheten blir förhållandevis låg. Det är oftast fastställandet av tidpunkten för redovisningen av intäkter som ställer till problem. Det blir komplicerat när det saknas uttryckliga villkor eller bestämda regler om vid vilken tidpunkt en intäkt ska anses realiserad. I rättsfall kan båda parter hänvisa till realisationsprincipen och hävda att en viss tidpunkt är den som ska gälla, och domstolarnas medlemmar granskar argumentationen.

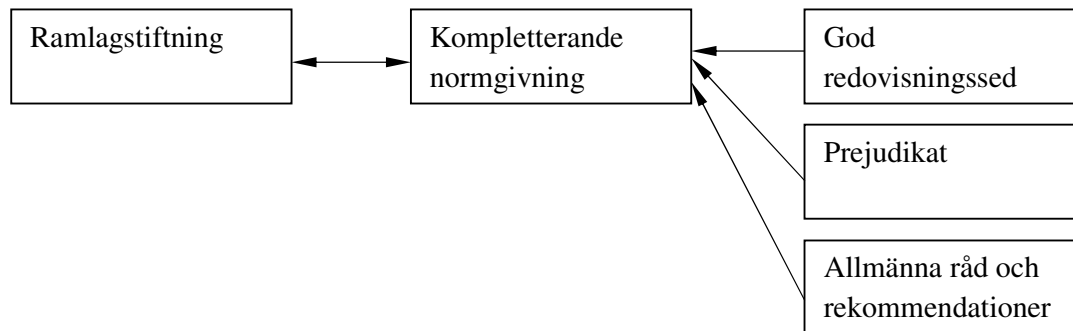
3.4.2 Matchningsprincipen

Innebörden i matchningsprincipen gör gällande att intäkter ska matchas mot kostnaderna som krävs för att skapa dessa intäkter (Smith, 2006). Det är därför intäkterna som styr vilken period motsvarande kostnader ska tas upp i redovisningen, oavsett när den faktiska betalningen sker. Matchningsprincipen förutsätter att försäljning av varor och tjänster sker i samband med att intäkterna redovisas. Undantaget gäller till exempel projekt och tjänsteuppdrag som är reglerade med avtal, som exempelvis serviceavtal och garantiåtaganden, och som spänner över mer än ett räkenskapsår. Principen kan då ge utrymme att redovisa erhållna intäkter vid avtalens ingående, avslutande eller löpande under avtalstiden. Vilket alternativ som blir aktuellt att använda för att inte strida mot god redovisningssed, beror i många fall på förhållandet till annan princip, realisationsprincipen

3.4.3 Försiktighetsprincipen

Företag som strikt följer försiktighetsprincipen värderar sina tillgångar lågt och sina skulder högt. Det innebär att orealiserade vinster inte redovisas, medan orealiserade förluster tas upp i redovisningen. Att följa försiktighetsprincipen kan innebära en avvikelse från realisationsprincipen, i och med att varken vinst eller förlust redovisas förrän den är realiserad, det vill säga efter att försäljning av varor eller tjänster har skett (Smith, 2006). Anledningen till att orealiserade vinster inte redovisas beror på att framtiden är oviss och svår att förutse. Vad det gäller orealiserade förluster anses det bättre att förekomma dem genom att redovisa dem innan de är ett faktum. Försiktighet leder således till en asymmetri knuten till bedömningar, och kan försämra möjligheten att jämföra företags resultat med varandra.

3.5 Rättskällor



Figur 2. Rättskällor inom redovisningen. Författarnas egna exempel med utgångspunkt från Thorell (2008)

Figur 2 visar hur redovisningsmässiga rättskällor förhåller sig till varandra. Rättskällorna tilldelas en viss tvingande status, som bestämmer i vilken ordning dessa skall styra domslutet. Vilken tyngd som skall ges till rättskällan bestäms av orden *skall*, *bör* och *kan*. Om en rättskälla tilldelas *skall*-status blir innehållet tvingande och ska alltid efterlevas. För att gå emot en rättskälla med *bör*-status måste det finnas särskilda orsaker som kan motiveras. Den minst tvingande graden av rättskälla är den som ges en *kan*-status. De flesta företag väljer att följa dessa men de har ingen tvingande effekt och det finns möjlighet att välja andra lösningar.

Under *skall*-status återfinns inom redovisningen lagar och förordningar samt god redovisningssed. De lagar som styr redovisningen är Bokföringslagen (BFL, 1999:1078) och ÅRL, och när man talar om skattelagstiftning gäller Inkomstskattelagen (IL, 1999:1229), dessa är såkallade ramlagar. En ramlag ger en allmän vägledning och reglerna är inte detaljstyrda. Det kan vara svårt att enbart med hjälp av lagen bedöma huruvida en vald redovisningslösning är godtagbar, och god redovisningssed får avgöra tvistfrågan. God redovisningssed omnämns i de olika lagtexterna, ÅRL (2 kap. 2 §) skriver att ”Årsredovisningen skall upprättas på ett överskådligt sätt och i enlighet med god redovisningssed”, och en liknande benämning existerar i BFL (4 kap. 2 §) ”Bokföringsskyldigheten skall fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed”.

Den nuvarande IL (1999:1229) är en omarbetning och modernisering av kommunalskattelagen (KL, 1928:370), lagen om statlig inkomstskatt och ett flertal olika skattelagar. Det är till största delen förändringar som lett till att lagen är mer överskådlig och enklare att hitta i, och få ändringar berör lagens innehåll (SKV, 05.05.2008). IL trädde i kraft från den 1 januari 2000, men då det valda målet inleddes innan lagbytet skedde görs hänvisningarna till den äldre lagstiftningen. I målet refereras till 24 § KL som konstaterar att beräkningen av inkomst av näringsverksamhet ska ske enligt bokföringsmässiga grunder så länge dessa inte strider mot bestämmelserna i KL. I första punkten framkommer att ”vid beräkning av inkomst enligt bokföringsmässiga grunder skall iakttas, att en inkomst skall anses ha åtnjutits under det år, då den enligt god redovisningssed bör tas upp som intäkt i räkenskaperna” (KL, 1999:1229). I praktiken innebär det att en organiserad bokföring blir

grunden för att beräkning av inkomst ska kunna göras. Det är emellertid inte tillräckligt att enbart följa lagen genom en ordnad bokföring. Hänsyn måste tas till vad god redovisningssed anser vara rätt period för att bokföra intäkten.

Den tredje rättskällan är prejudikat som ges en viss tvingande effekt, dock inte lika stark som lag och god redovisningssed. Ett prejudikat tilldelas *bör*-status vilket innebär att det i de flesta fall är motiverat att följa dessa. Det är ofta förekommande i domslut att man refererar till tidigare prejudicerande rättsfall. Den prejudicerande effekten av en dom är inte applicerbar på alla liknande fall, utan blir till en mer allmän rekommendation i liknande situationer. Rekommendationer från BFN och Redovisningsrådet (RR) har inte samma tvingande effekt som lagtext och god redovisningssed utan har *kan*-status. Rekommendationerna ska i allmänhet följas om det inte föreligger ett gott skäl till motsatsen. Vissa rekommendationer anses så betydelsefulla att deras innehåll i stor utsträckning blir jämställda med god redovisningssed, vilket i sig förstärker den tvingande effekten.

3.6 Intäkter

I allmänhet görs ingen större åtskillnad mellan inbetalning och inkomst. Inom redovisningen däremot existerar en tydligare gränsdragning mellan dessa, där en inbetalning definieras som det tillfälle när de likvida medlen fysiskt överförs mellan köpare och säljare. En inkomst uppstår när köpet registreras, detta sker antingen när en faktura, ett kvitto eller något annat bevis på köpet upprättas (Thomasson et al, 2005). Redovisningen har dessutom begreppet intäkter, som uppstår när en inkomst periodiseras.

Vid bestämning av tidpunkten för redovisning av en intäkt kan god redovisningssed medge mer än ett möjligt alternativ. Tidpunkten hänger samman med frågan till vilken period en intäkt ska tas upp, oavsett när den faktiska betalningen kommer in till företaget. Om flera alternativ för tidpunkten för periodiseringen av en inkomst är tänkbara utan att det strider mot god redovisningssed, anser Norberg och Thorell (2007) att beskattningen ska baseras på den redovisning som företaget valt att göra. ÅRL (1995:1554) hävdar att en intäkt skall redovisas endast när den kan anses vara konstaterad, först då får den tas upp i resultaträkningen. Problematiken ligger i att det är svårt att avgöra när en intäkt är konstaterad.

Vid försäljning av varor har företaget redan utfört en prestation gentemot kunden, och eftersom ingen förpliktelse återstår redovisas inkomsten direkt. Om en förpliktelse återstår in på nästa räkenskapsår, periodiseras inkomsten. Den del av inkomsten som ska redovisas för det aktuella räkenskapsåret blir en intäkt i resultaträkningen och resterande värde bokförs som en skuld i balansräkningen. En kategori av intäkter gäller redovisningen av intäkter som företagen redan har fått, men ännu inte tjänats in, som till exempel förskottsbetalningar av hyresintäkter eller varor. För företagen återstår fortfarande en förpliktelse i form av en skuld till hyresgästen eller kunden. BFN skriver i sin vägledning för mindre aktiebolag att inkomster som ska redovisas som intäkt först efterföljande räkenskapsår kan redovisas under posten för upplupna kostnader och förutbetalda intäkter, under kortfristiga skulder i balansräkningen (BFN:s vägledning, 09.04.2008).

Den redovisningsmässiga definitionen på skulder *”företaget ska inte ha bestämmande inflytande över skulden. Det ska vara en redan inträffad händelse och det ska innebära att en ekonomisk uppoffring kommer att behövas i framtiden”* (Smith, 2006). En skuld innebär ett åtagande som kommer att finnas kvar efter räkenskapsåret slut och beloppet ska vara känt. Kopplat till intäktsredovisning är det viktigt att avgöra huruvida en inkomst ska periodiseras

som en skuld eller en intäkt. Det beskattningsbara resultatet kommer bli mindre om inkomsten blir en skuld samt större om den bokförs som en intäkt direkt. Med tiden kommer effekten av periodiseringen att ta ut sig själv, då förfallna skulder blir en intäkt vid något tillfälle. Det enda som sker är förflyttning av resultat mellan olika perioder.

En typ av skulder är avsättningar, som till skillnad från vanliga skulder har osäkerhet kopplad till beloppets storlek och tidpunkt för utfall (Smith, 2006). För att få göra en avsättning i redovisningen måste företaget i första hand uppfylla ovanstående kriterier som gäller för en vanlig skuld, samt ytterligare kriterier som finns att hämta i redovisningsstandarder. Viktigt att påpeka är att avsättningen ska gälla som ett skydd för *framtida* utgifter, varför det inte är möjligt att lägga in en avsättning i balansräkningen efter att årsredovisningen är gjord.

Avsikten med detta kapitel är att ge läsaren en bakgrundsbild till hur redovisningsfrågor kan styras av två olika regelverk, ett för redovisning och ett för beskattning. I det fall det inte finns passande reglering, tillämpas frågan utifrån god redovisningssed, en rättslig standard som måste vara uppfylld. Redovisningen måste vara förenlig med god redovisningssed, och har en nära koppling till de antaganden och val som gjorts i redovisningen med stöd av redovisningsprinciper. Vidare ges en introduktion i de verktyg som används för att analysera det empiriska materialet. Redovisningsprinciper är grundläggande verktyg för att bestämma om en redovisningslösning är förenlig med god redovisningssed. Sedan följer en beskrivning av reglering och normgivning kring redovisning, samt en kort diskussion kring intäktsredovisning för att läsaren ska förstå svårigheten som kan uppstå i periodiseringsfrågor.

4 Empiri

Här presenteras det empiriska materialet. Det första avsnittet ger en kortfattad beskrivning av hur ett rättsfall går till. Det andra avsnittet ger en bakgrund till företaget och avslutningsvis följer en mer detaljerad redogörelse för argumenten som förts fram i rättsfallet. Kapitlet avslutas med en kronologisk översikt.

4.1 Rättsfall – från prövningstillstånd till dom

Det finns tre allmänna förvaltningsdomstolar, länsrätt (LR), kammarrätt (KR) och RegR. De har hand om mål som berör tvister mellan myndigheter och enskilda, där skattemål är ett av de vanligaste målen (Det svenska rättsväsendet, 2007). Första instansen är LR, och målen som inkommer inleds ofta med att en enskild person lägger in en överklagan mot beslut från en myndighet. Processen mellan de olika parterna sker vanligtvis skriftligen, även om det finns möjlighet att begära muntlig förhandling. Det är sedan upp till domstolens medlemmar att avgöra vilken domen blir.

Om någon av parterna inte är nöjd med LR:s beslut kan överklagande lämnas in till nästa instans, KR. För att KR ska ta upp ett överklagande krävs oftast att prövningstillstånd har beviljats, men undantag kan göras. Eftersom de flesta målen redan har prövats och avgjorts i LR, ges prövningstillstånd endast när det finns anledning att ändra rättens beslut eller om det är viktigt för rättstillämpningen i stort. Den högsta instansen är RegR i Stockholm, vars mål får betydelse som prejudikat, det vill säga ger ledning för bedömningar i liknande situationer. Hit kommer mål som överklagats i KR, men precis som tidigare krävs att RegR har meddelat prövningstillstånd. Domen som ges av RegR står sedan fast och kan inte överklagas.

Handläggningstiden från beslut om taxeringsändring till domslut varierar, beroende på eventuella överklaganden eller de externa utredningar som görs. Att kommunikationen mellan de inblandade parterna till största delen sker skriftligen påverkar också. Det är inte ovanligt att rättsprocesser tar upp till tio år innan den slutgiltiga domen meddelas.

4.2 Milda Makter Media AB

Milda Makter Media AB är ett litet aktiebolag där ägaren Torbjörn Svensson innehar samtliga aktier i bolaget. Företagets verksamhet är inriktad på reklam och media. Bolaget har ett brutet räkenskapsår som sträcker sig från den 1 september till 31 augusti. Under hösten 1996 ingår MMM ett avtal med en större samarbetspartner, ARE-bolagen (ARE), men avtalet börjar inte gälla förrän den 1 juli 1997 och löper fram till den 31 december 1998. Innehållet i avtalet ger MMM ensamrätt att inom Sverige sälja reklamplatser på speciella Backlight-tavlor som ägs av ARE. Enligt avtalet ska ARE betala ut ersättning till MMM i form av provision baserad på nettofaktureringen inom bolaget, det finns alltså ingen överenskommelse om fasta inkomster. Några veckor senare samma år, den 26 juli, byter ARE ägare och den nya ägaren väljer att säga upp avtalet med MMM. Avtalsbrottet gör ARE skadeståndsskyldiga och det beslutas om att ersättningen för uteblivna intäkter ska tillfalla MMM. Den 29 augusti 1997 erhåller MMM ersättningen som uppgår till 1 218 658 kr från ARE. Betalningen kommer bolaget tillhanda två dagar före bokslut, eftersom det brutna räkenskapsåret gäller till den sista augusti. I samband med utbetalningen träffar de två parterna en ny överenskommelse, som innehåller ett krav från ARE:s sida. Information kring hur överenskommelsen träffades eller detaljer kring

hur skadeståndsbeloppet togs fram finns inte att tillgå i akten från RegR, varför det är omöjligt att dra några slutsatser om hur MMM resonerade när överenskommelsen accepterades. Ersättningen är i första hand en kompensation för det brutna avtalet och de uteblivna intäkterna, men ARE lägger dessutom till en speciell konkurrensklausul i överenskommelsen. Den fastställer att bolaget under den resterande avtalstiden inte får bedriva någon form av verksamhet som kan konkurrera med ARE. Innebörden av klausulen innebär i praktiken att MMM inte får sluta avtal om rätt att sälja reklam hos någon av ARE:s konkurrenter.

MMM tänker sig vid tiden för ersättningens utbetalande att dela upp kompensationen i poster under hela avtalsperioden för att efterlikna de intäkter som skulle kommit in till bolaget om avtalet inte hade brutits. För att försäkra sig om att inte göra fel i redovisningen gör MMM under sommaren en förfrågan hos både SKV och revisionsexpertis men får svaret att uppdelningen i poster inte är nödvändig. Bolaget får periodisera ersättningen jämnt över perioden, eftersom den anses föra med sig förpliktelser som går ut först med avtalets slut. Förpliktelserna som bolaget syftar på innebär ett åtagande att inte bedriva ordinarie verksamhet eller verka i konkurrens med ARE fram till den 31 december 1998. Bolaget anför att periodiseringen av ersättningen också har den funktionen att den iakttar matchningsprincipen. Under avtalstiden har en anställd varit ansvarig för att upprätthålla bolagets kontaktnät med existerande kunder och samarbetspartners samt leta framtida möjligheter. Kostnaderna för anställningen och för kontorslokalen är då tänkt att matchas av intäkterna från den periodiserade ersättningen.

4.2.1 MMM:s redovisning av skadeståndsansättningen

Eftersom företaget har ett brutet räkenskapsår som sträcker sig mellan den 1 september till den 31 augusti kommer en periodisering av skadeståndet innebära att skadeståndet delas upp mellan tre taxeringsår:

- taxeringsår 1998 26 augusti 1996 – den 31 augusti 1997
- taxeringsår 1999 1 september 1997 – 31 augusti 1998
- taxeringsår 2000 1 september 1998 – 31 augusti 1999

Med hjälp av handlingarna i målet ser man att under taxeringsår 1998 har MMM valt att intäktsföra 10 % av den totala ersättningen som en uppstartningskostnad. Bolaget intäktsredovisar även 135 406 kr som årets del av det totala skadeståndet.

10 % redovisas som uppstartningskostnad	121 866 kr
För tiden mellan den 1 juli - den 31 augusti 1997 hänförs	135 406 kr
<hr/> Summa	<hr/> 257 272 kr
 Den totala ersättningen	 1 218 658 kr
För taxeringsår 1998 intäktsförs	-257 272 kr
<hr/> Kvarvarande belopp bokförs som förutbetalda intäkter	<hr/> 961 386 kr

Det kvarvarande beloppet på 961 386 kr kommer alltså inte att redovisas förrän under taxeringsåren 1999 och 2000. Hur stor del av detta belopp som kommer att redovisas under respektive taxeringsår var det svårt att urskilja med hjälp av handlingarna i målet samt MMM:s årsredovisning för perioden.

4.2.2 SKV:s redovisning av skadeståndsansättningen

Från SKV:s sida ville man att bolaget skulle ha redovisat hela ersättningen under taxeringsår 1998, som var det år bolaget mottog utbetalningen. Motsvarande uppställning för SKV hade följaktligen fått ett annat utseende.

Den totala ersättningen	1 218 658 kr
För taxeringsår 1998 intäktsförs	-1 218 658 kr
<hr/>	
Kvarvarande belopp	0 kr

Ingenting hade således redovisats under de följande taxeringsåren. Hade bolaget redovisat ersättningen i enlighet med SKV:s förslag hade det beskattningsbara resultatet blivit betydligt högre och därmed också bolagets skatt för året.

4.3 Argumentationen i rättsfallet

Hänvisningarna som görs till god redovisningssed och redovisningsprinciperna är en viktig del av argumentationen i rättsfallet. I avsnittet som följer lyfts argumenten kring de olika redovisningslösningarna fram för att belysa hur tvisten hanterades av bolaget och SKV.

4.3.1 God redovisningssed

För att kunna avgöra vilken redovisningslösning som är förenlig med god redovisningssed måste rätten göra en egen tolkning. Detta framgår av akten från RegR, som visar att domarna inte fick samma utfall i de olika domstolarna. Som ett av de grundläggande argumenten förs fram att det är god redovisningssed som avgör när intäkten ska redovisas. Bolaget hävdar att inkomstperiodisering är förenligt med god redovisningssed när det finns ett faktiskt åtagande. Ägaren styrker det påståendet genom att hävda att han själv hade kunnat bli skadeståndsskyldig om inte överenskommelsen mellan bolaget och ARE följts noga.

I sitt yrkande till LR blir bolagets argument mer personliga. Han redogör för ett samtal med en granskningsman från SKV som, enligt ägaren, mer eller mindre erkänner att bolaget har *"hamnat inom en policy"* som för tillfället drivs hårt inom verket (MMM:s överklagande till LR, 2000). Frågan har blivit en principfråga och föremål för diskussion inom SKV. Ägaren ser detta som att ett argument för att bolagets redovisningslösning egentligen är förenlig med god redovisningssed. Hans fortsatta argument koncentreras till att vädja till känslorna som hela upplevelsen har skapat. Han säger till exempel att fallet redan *"kostar oss alla tid, kraft och pengar"* (Ibid.). Det har varit en tråkig historia för det lilla bolaget att försöka sätta sig upp mot ARE, ett stort internationellt företag som har mer resurser. För att belysa den påverkan som fallet har haft på bolagets verksamhet sägs vidare att *"försöka hålla kontaktnäten varma har varit en förödande upplevelse, varför det är min vädjan att detta ärende skrivs av och att vi nu inte kastar bort mer tid och framtidsförhoppningar"* (Ibid.).

Texten avslutas i positiv ton för att demonstrera att ägaren inte har gett upp hoppet om att kunna fortsätta sin verksamhet, han säger ”*Det har äntligen börjat vända och ljusna för mig och bolaget har idag ett par nya uppdrag på gång*” (Ibid.).

SKV:s reaktion på den emotionella vädjan som bolaget framför visar inte på någon synlig effekt. De anförda omständigheterna kring frågan om inkomstperiodisering inte är argument som stödjer att redovisningslösningen är förenlig med god redovisningssed.

Bolagets fortsätter att argumentera för sina redovisningslösningar. Till sitt överklagande till KR låter bolaget den auktoriserade revisorn Per V.A. Hanner uttala sig för att ge tyngd åt framför allt kopplingen mellan redovisningslösningen och god redovisningssed. Han skriver ”*att en grundregel för god redovisningssed är att intäkter och kostnader avseende en prestation från ett företag skall hänföras till samma period*” (MMM:s komplettering av överklagan till KR, 2001) . Ägaren kommenterar själv vilken period det är som gäller med argumentet att det är intäkten som bestämmer perioden. Han hämtar ytterligare stöd i ÅRL och KL, och menar att avgörandet är knuten till när affärshändelsen sker. Dessa argument läggs fram för att stärka yrkandet att kostnader för personal och lokaler ska vara hänförliga till taxeringsåret 1998, istället för till 1999.

SKV:s argument är en reflektion över att det fortfarande inte finns något skäl angivet för vilken intäkt de nämnda kostnaderna ska matchas till. Bolaget har inte visat någon koppling till den compensationen som redovisades som en förutbetalad intäkt för taxeringsåret 1998. Då saknas anledning till att kostnaderna ska flyttas från 1999 till 1998. I det första yrkandet gjorde KR bedömningen att ändringen av kostnaderna till ett tidigare taxeringsår skulle likställas med att göra en avsättning för framtida utgifter, och avsättningar kan inte göras i efterhand. För bolagets andra yrkande uttalade rätten stöd, genom att medge att ”*enligt god redovisningssed är det möjligt att löpande under perioden intäktsföra ersättningar för tjänster som skall utföras under en period som hänför sig till flera räkenskapsår*” (KR:s dom, 2003).

Efter att KR medgivit att bolagets redovisning var förenligt med god redovisningssed anhöll SKV om prövningstillstånd till RegR i ett överklagande av KR:s dom. I skrivelsen yrkade SKV på att bolaget skulle taxeras i enlighet med den tidigare domen från LR. För att tydliggöra skälen till överklagandet refererade SKV i korthet till tre andra rättsfall, som behandlat frågor relaterade till redovisningen av intäkter i skilda situationer. Två av fallen beskrivs lite kort i inledningen, medan det tredje fallet handlade om när en ersättning för upplåtelse av nyttjanderätt till mark under 25 år skulle redovisas (RÅ 2002 ref. 84). Av dessa tre fall argumenterar SKV för att största likheten i omständigheter finns att hämta i fallet med äppleodlaren som erhöll ett bidrag för att avstå från att odla äpplen, och det var den enda motprestationen som krävdes. Marken kunde användas för att odla andra grödor eller hyras ut, och på så sätt generera intäkter. På liknande vis anser SKV att trots konkurrensklausulen, kan bolagets tillgångar användas på annat vis för att få in intäkter. SKV efterlyste också ett uttalande om tillämpningen av god redovisningssed i stort. Det ledde till att RegR begärde in ett yttrande från BFN om vad som skulle anses vara god redovisningssed. Innehållet i yttrandet utgjorde argument som stärkte SKV:s invändning mot att bolagets redovisning var förenlig med god redovisningssed.

4.3.2 Realisationsprincipen

Bolaget argumenterar tidigt i processen för sitt val av redovisningslösning med hjälp av realisationsprincipen. Detta val är knutet till att argumentet lyder att den erhållna kompensationen ska redovisas som en intäkt över hela avtalsperioden. Ägaren till bolaget anför att det återstår en förpliktelse som utgår samtidigt som avtalet och förbinder intäkten till hela perioden. ”Projektet ARE” som han väljer att kalla det, har stora likheter med ett pågående arbete, och innebär därmed ett åtagande som kvarstår. Han menar att enligt realisationsprincipen är kompensationen inte realiserad, eftersom förbindelsen till ARE finns kvar, om än i en reglerad form. Vidare styrker han sitt val genom att påpeka att en förfrågan om rimligheten i sin redovisningslösning faktiskt har gjorts till både SKV och revisorsexpertis.

SKV å sin sida, presenterar sina argument för att bolagets redovisning inte är förenlig med god redovisningssed. SKV använder samma princip som bolaget, men kritiserar innebörden av realiserad och förpliktelse. Från deras perspektiv ska ersättningen anses vara en realiserad intäkt, eftersom bolaget inte är tvingad att utföra ytterligare prestationer. Ett åtagande som handlar om att bolaget *inte* måste göra något för den andra parten kan inte anses vara en förpliktelse. Att bolaget skulle ha fått ett visst svar på sin förfrågan från SKV avfärdas med att man från deras sida inte har någon djupare kännedom om hur förfrågan var ställd.

4.3.3 Matchnings- och försiktighetsprincipen

Under processens gång förändras den redovisningslösning som ägaren i tvistens inledande skede valde att anför. Det föranleder en förändring av redovisningslösningen till en uppdelning på två alternativa lösningar. I första hand, yrkar bolaget på att få rätt att reservera en del av kompensationen till framtida utgifter för personal och lokaler, i form av en avsättning i balansräkningen. Bolaget hänvisar här till matchningsprincipen, att reservationen syftar till att balansera utgifter som man vet ska komma och inte kan undvika. Reservationen är rimlig att göra, grundat på att konkurrensklausulen försvårar för bolaget att få in intäkter på annat sätt. För ägaren innebär konkurrensklausulen att bolagets verksamhet likställs med att vara ”vilande”, men det betyder inte att kostnader för personal och lokaler försvinner. Dessa argument bemöts från SKV med invändningar mot hur relevant tillämpningen av matchningsprincipen egentligen är. Det kan inte förnekas att verksamheten, vilande eller inte, för med sig kostnader för personal och lokaler. Däremot kan det inte anses rimligt att anta att det finns ett samband mellan kompensationen och utgifterna som tillhör efterföljande räkenskapsår.

Mot detta argument hävdar bolaget att innebörden i matchningsprincipen bättre uppfylls genom en reservering till framtida utgifter. Utan reserveringen kommer efterföljande räkenskapsår att visa en obalans mellan stora kostnader och små intäkter, och det är inte förenligt med matchningsprincipen. Som en följd av att balansen mellan intäkter och kostnader hålls relativt jämn, anser bolaget att man även har iakttagit försiktighetsprincipen. För efterföljande räkenskapsår ställs tänkta men ännu orealiserade kostnader mot periodiseringen av kompensationen, som kan anses vara en realiserad intäkt i takt med att avtalsperioden framskrider.

Bolaget yrkar i andra hand på att få periodisera kompensationen som det var tänkt från början, det vill säga under hela avtalsperioden. Till stöd anføres samma hänvisning till realisationsprincipen som var aktuell i det inledande skedet.

4.3.4 Från periodisering till avsättning

De argument som har redogjorts för ovan lades fram i samband med SKV:s beslut om taxeringsändring. I sitt överklagande av LR:s dom yrkar bolaget fortfarande på sina två redovisningslösningar, men betonar att kompensationens storlek är en indikation på att det rör sig om en ersättning för hela avtalsperioden på 1,5 år, från den 1 juli 1997 till den 31 december 1998. Det är utifrån tanken på att efterlikna den intäktsredovisning som skulle varit som periodisering görs. Bolaget lägger också till att konkurrensklausulen förhindrat goda utsikter att bedriva ordinarie verksamhet, ”*i princip ett förlustprojekt*” som stöd för att få göra en reservering för framtida utgifter (MMM:s överklagan till KR, 2000).

I överklagandet till KR framkommer att bolaget har ändrat sin uppfattning om en av de två redovisningslösningarna. Det sekundära yrkandet på att få periodisera enligt SKV:s rekommendation står kvar utan förändringar. Men i sitt första yrkande, på att få göra en reservering för personal- och lönekostnader för räkenskapsåret efter utbetalningen, lyfts nu en annan lösning fram. Nu hävdas inte längre det riktiga i att skjuta fram kompensationen till taxeringsår 1999 – perioden från den 1 september 1997 till den 31 augusti 1998 – som bolaget enligt inlämnad deklARATION redan gjort. Istället betonas att det är intäkten som bestämmer vilken redovisningsperiod som ska gälla, och då ”*kräver god redovisningssed att häremot svarande kostnader reserveras*” (MMM:s överklagan till KR, 2000). Bolaget vill hänföra personal- och lokalkostnader till perioden innan, från den 26 augusti 1996 till den 31 augusti 1997, för att uppnå bättre matchning.

4.3.5 Redovisning av intäkten

Gällande redovisningen av kompensationen finns det inga argument som bestrider det faktum att det handlar om en intäkt. Argumenten rör framförallt vid vilken tidpunkt ersättningen ska redovisas som en intäkt i bolaget, men också under vilken post den ska redovisas i resultat- och balansräkning. Ägaren säger att hans förfrågan om redovisningslösning till SKV stod mellan ett första alternativ att få hela summan på en gång, eller ett andra alternativ att få kompensationen uppdelad under perioden. Bolaget menar att en senare tidpunkt bättre överensstämmer med intäktsredovisningen såsom den skulle ha sett ut om avtalet inte hade brutits. Detta påstående backas upp i ett skrivet yttrande av hänvisningar till en av Statens offentliga utredningar från 1983. Innehållet i utredningen styrker bolagets ursprungliga antagande att det fortfarande återstår en förpliktelse. Bolaget anför vidare att intäkten kan redovisas som en förutbetalad intäkt, som en skuld i balansräkningen. På så sätt erkänner bolaget det återstående åtagandet gentemot ARE. Alternativet hade varit att redovisa intäkten som en reservering mot framtida utgifter. Med utgifter avser bolaget hyra för lokaler och för den anställda personen som under tiden konkurrensklausulens tillämpats varit ansvarig för verksamheten. Det har varit den personens uppgift att hålla i gång kontakten med existerande samarbetspartners och samtidigt leta nya möjligheter och kunder. Ägaren till bolaget hävdar att dessa kostnader måste tas med i bedömningen av hans valda redovisningslösning, eftersom de vida överstiger intäkterna som genererades under samma år. Han framlägger att genom att periodisera kompensationen som en förutbetalad intäkt skapas en bättre balans mellan kostnader och intäkter.

Värt att notera är tidpunkten för utbetalningen till bolaget, som var två dagar före bokslut. Ägaren antyder att beslutet fick fattas snabbt, varför man från bolagets sida bestämde sig för att följa SKV:s rekommendation och periodisera över avtalsperioden. I och med att avtalet redan var ingånget redovisades en del av kompensationen som uppstartningskostnad och intäkt för innevarande år.

4.4 Yttrande från Bokföringsnämnden

Efter att prövningstillstånd i RegR beviljats begärdes det in ett utlåtande från BFN om företagets redovisningsval var förenligt med god redovisningssed. BFN fastslår att deras bedömning gäller om en inkomst som avser avsättning för att inte bedriva verksamhet under en bestämd tidsrymd ska periodiseras eller inte.

BFN menar att eftersom de inte har sett avtalet som skrevs mellan MMM och ARE kan ersättningens storlek inte förklaras, och fäster således inte någon vikt vid detta. Grundtanken enligt BFN vid skadeståndersättning är att den ska intäktsföras under den period skadeståndet uppstår. Detta ska även tillämpas gällande skadestånd som betalats ut för uteblivna vinster under nästföljande perioder. Enligt BFN:s tolkning rör det sig om två olika avtalsdelar, dels rörande skadestånd och dels rörande att underlåta sig att bedriva konkurrerade verksamhet. BFN resonerar kring om ersättningen ska delas upp på två poster, skadeståndet och konkurrensklausulen. Eftersom ingen av parterna hävdar detta avser BFN att inte ta med detta i bedömningen, utan behandlar kompensationen i sin helhet som ett skadestånd.

BFN hänvisar till ÅRL, som stadgar att endast konstaterade intäkter tas upp i resultaträkningen samt att intäkter som hör räkenskapsåret till ska tas upp oavsett när betalning har ägt rum, för att fastställa när en inkomst ska anses var realiserad (1995:1554). Realisationsprincipen medger att inkomsten ska redovisas när prestationen som hör intäkten till huvudsakligen är utförd. Prestationen eller förpliktelsen handlar i detta fall om att inte bedriva konkurrerande verksamhet med ARE. BFN anser inte att det är en prestation att *inte* konkurrera med ARE, vilket enligt BFN ska leda till att inkomsten ska tas upp direkt det år den uppstod.

Beslutet motiveras med att för periodisering ska kunna utföras måste det återstå en prestation för MMM att utföra. BFN delar in avtal kopplat till prestationer i tre olika kategorier. Den första kategorin avser de avtal som kommer att innebära att företaget ska utföra en prestation men att den anses så obetydlig att inkomsten ska tas upp som intäkt samma år den uppstår. Den andra kategorin avser de avtal där det kan komma att krävas prestationer från företaget men det råder en betydande osäkerhet om de kommer att uppstå samt deras storlek. Som exempel nämner BFN att vissa försäkringsavtal hamnar under denna kategori. God redovisningssed ska tolkas som att intäkter från sådana avtal ska redovisas linjärt under avtalsperioden. Den tredje kategorin är där ett företag ska avstå från att utföra en prestation mot en kompensation. Att avstå från en prestation kan syfta på att företaget inte i viss mån ges möjlighet att använda en tillgång eller resurs som de ha rätt till. Det klargörs redan från den tidpunkt då avtalet träffas görs att det inte kommer att behövas utföras en prestation från det mottagande företagets sida. Enligt BFN hamnar bolaget under denna kategori.

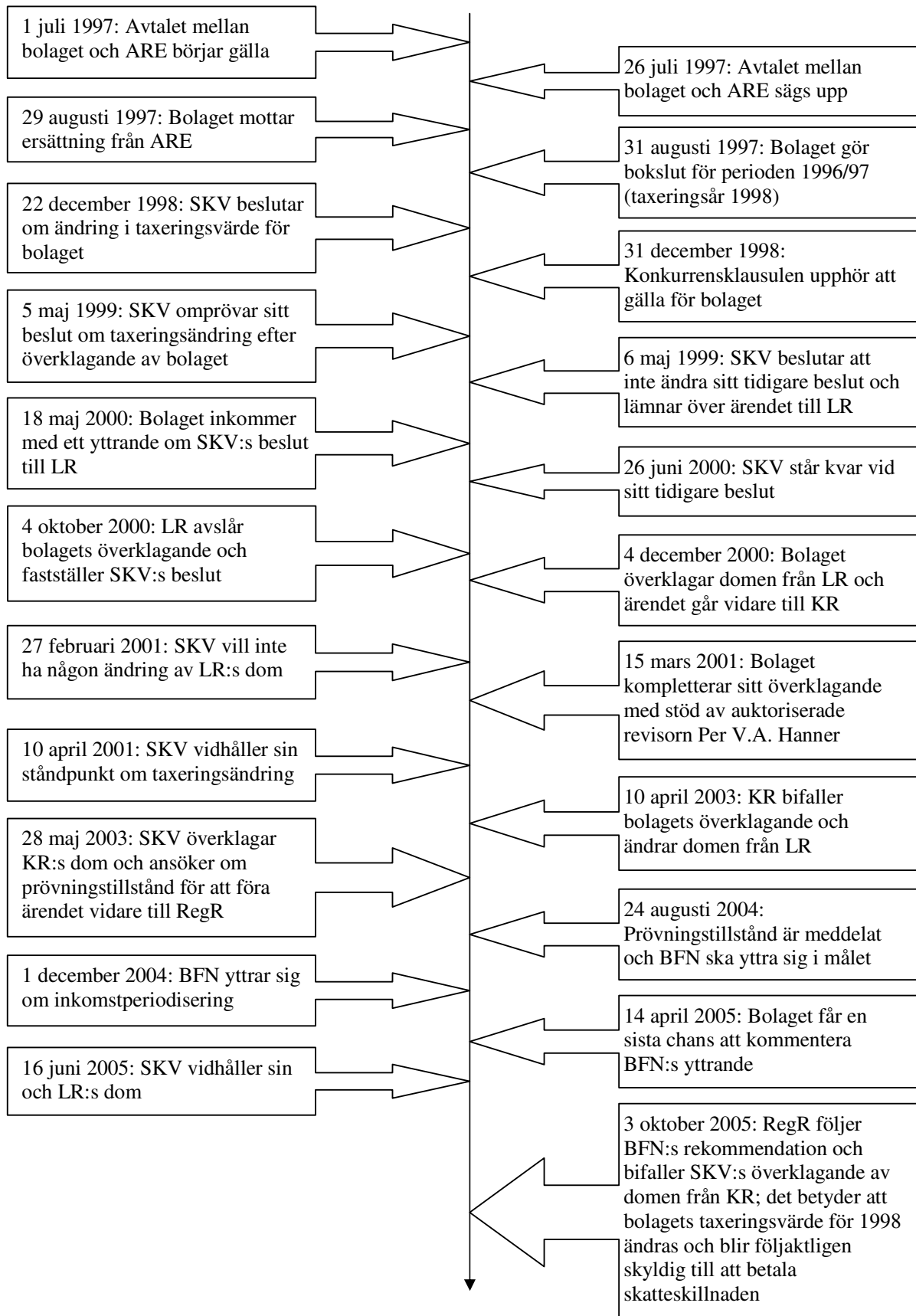
BFN menar att en viktig princip inom redovisningen att intäkter ska matchas mot de kostnader som krävs för att erhålla intäkten. Efter det fastställts att det rör sig om en intäkt prövas vilka utgifter som ska kostnadsföras till samma period som intäkten.

I det aktuella fallet menar BFN att de kan komma att handla om en avsättning för bolagets kommande kostnader. För att en avsättning ska få göras måste det leda till att åtagandet kommer att kräva "*ett utflöde av resurser*" samt att detta kan beräknas på ett tillförlitligt sätt (BFN:s yttrande till RegR, 2004). Vidare får det inte finnas någon möjlighet för företaget att kunna reglera åtagandet samt att det inte heller får "*avse den egna framtida verksamheten*"

(BFN:s yttrande till RegR, 2004). Nedläggning av verksamhet eller en verksamhetsgren är exempel på situation där avsättning får göras. Eftersom att överenskommelsen inte leder till att en verksamhetsgren inom bolaget upphör, medges inte någon möjlighet att göra en avsättning.

Sammanfattningsvis väljer RegR att gå på BFN:s linje angående redovisningen av skadeståndet, med följderna att bolagets överklagan avslås. Detta innebär att bolaget måste betala den skatt som ändringen i taxeringsvärde för 1998 leder till.

4.5 Kronologisk översikt



5 Analys

I det här kapitlet presenteras analysen av argumenten som introducerades i det empiriska kapitlet. Vi avslutar med en diskussion kring argument som inte analyserades och förklarar varför de utelämnades.

5.1 Redovisningslösningar

Analys-schemat (figur 2) som redovisades i kapitel tre har varit grunden för vår uppställning och analys. Det är inte alla argument från empirin som finns med i analysen och anledningen till det kommer att diskuteras i det sista avsnittet i det här kapitlet.

Utifrån de argument som användes valdes två stycken redovisningslösningar ut, varav en blev den huvudsakliga lösningen som argumenten i stor utsträckning inriktades på. De valda redovisningslösningarna formulerades för att tydliggöra det viktiga i dem, och resultatet var en primär och en sekundär lösning:

- Periodisering som en förutbetalad intäkt under perioden 1 september 1997 – 31 augusti 1998
- Avsättning för framtida utgifter per den 31 augusti 1997

Varje för- och motargument diskuteras för sig i förhållande till den valda redovisningslösningen.

5.1.1 God redovisningssed

<u>RL</u>	<u>Periodisering av ersättningen som förutbetalad intäkt under perioden 1 september 1997 – 31 augusti 1998</u>
F ₁	Redovisningen av ersättningen är förenlig med god redovisningssed
F ₁ F ₁	Uttryckliga skatteregler saknas och god redovisningssed får styra
F ₂ F ₁	God redovisningssed bestämmer till vilken period intäkten ska redovisas
F ₃ F ₁	God redovisningssed kan ge utrymme för fler tänkbara redovisningslösningar
F ₄ F ₁	Förfrågan om vad som anses god redovisningssed med avseende på redovisningen av ersättning har gjorts till SKV och revisionsexpertis
FF ₄ F ₁	Frågan gällde om det spelade någon roll om ersättningen betalades ut i omgångar eller om hela summan kunde fås med en gång
φFF ₄ F ₁	<i>Inom SKV och revisionsexpertisen finns tillräckligt med kunskap och erfarenhet för att ge ett korrekt svar</i>
MφFF ₄ F ₁	SKV förnekar kännedom om hur frågan var ställd och därmed om svaret var korrekt

F₁ är på många sätt ett viktigt argument med hänsyn till redovisningslösningen. En upprättad redovisning som inte är förenlig med god redovisningssed kan bli föremål för en närmare granskning av hur redovisningsprinciper har påverkat vilka redovisningsval som gjorts. Argumentet är på så vis fullt relevant i hänseende till redovisningslösningen, men det är svårare att uttala sig om hållbarheten eftersom den uttrycker kärnan i hela rättsfallet. Hade det funnits rimligt gjorda antaganden i bolagets redovisning hade SKV inte hade haft tillräckliga

bevis för att redovisningen inte följde god redovisningssed. De tre därpå följande underargumenten har både hög hållbarhet och relevans. Hållbarheten i argumenten kan ifrågasättas, men både redovisningsrättslig lagstiftning och normgivningen på området styrker den höga sannolikheten i deras innehåll. Det andra underargumentet, att god redovisningssed bestämmer till vilken period intäkten ska redovisas, får försvagad hållbarhet i och med att BFN anser att skadeståndsansättningar ska redovisas som en intäkt i perioden de uppkommer. Att det tredje argumentet, att god redovisningssed kan ge utrymme för mer än en tänkbar redovisningslösning, har hög grad av sanningshalt är det aktuella rättsfallet ett påtagligt bevis för.

Det sista och fjärde underargumentet om förfrågan till SKV och revisionsexpertis är inte lika starkt, därför att dess relevans och hållbarhet är beroende av andra argument och premisser. I sig är argumentet hållbart så länge som bolaget kan visa upp ett faktiskt dokument som visar att bolaget har skickat nämnda förfrågan. Inget i handlingarna avslöjar att någon sådan skickats, men ägaren anför att man fått en rekommendation som följts i redovisningen av ersättningen. Rekommendationen uttrycker tänkbara redovisningsalternativ som är möjliga inom ramen för lagar och normer, och det gör hållbarheten diskutabel. Dess relevans bygger på att bolaget erkänner att man inte kunnat avgöra vad som var förenligt med god redovisningssed vid tillfället för mottagandet av ersättningen, utan bett om assistans från kunniga inom redovisning. Därmed är stödet för argumentet från påståendet FF₄F₁ om vad förfrågan handlade om, inte till lika stor hjälp som det antagligen var tänkt. Graden av hållbarhet är precis som för det fjärde underargumentet inte så stor, eftersom det inte finns ett verkligt dokument som medger att innehållet med sannolikhet är sant. Argumentet är irrelevant men påverkar inte hållbarheten nämnvärt i F₄F₁; det är fortfarande endast ett fysiskt bevis som kan avgöra i vilken utsträckning argumentet ska anses hållbart.

Den underliggande premisen som säger att det finns tillräckligt med kunskap och erfarenhet inom både SKV och revisionsexpertis, tydliggör lite av motstridigheten i bolagets inställning till SKV. Från bolagets sida värderade man myndighetens förmåga att besvara deras förfrågan tillräckligt mycket för att använda sig av rekommendationen i redovisningen. Den kunskapen måste bolaget vid en senare tidpunkt ifrågasätta, efter att SKV fattat sitt beslut om taxeringsändring. I vilken grad premisen är hållbar kan sålunda inte avgöras direkt. Utgår vi från att SKV har ett intresse av att hålla sig uppdaterad med förändringar på redovisningsområdet, borde deras anställda haft relevant kompetens och erfarenhet att avgöra vilket alternativ som var förenligt med god redovisningssed. Samma resonemang gäller för revisionsexpertis, med skillnaden att kompetensen som finns på en revisionsbyrå inkluderar både redovisning i allmänhet och för specifika frågor och sammanhang. Det är dessutom fråga om företag som tar betalt för utförandet av sina tjänster inom redovisning, som kanske inte alltid är fallet med SKV. Hållbarheten styrs på så vis av vilken vikt som SKV respektive revisionsexpertis får i sammanhanget.

Ägaren måste ha ansett dem båda viktiga, under det att han omnämner förfrågan upprepade gånger i sin sakframställan. Relevansen i påståendet om kunskap och erfarenhet är också beroende av en värdering, men en värdering som inte utgår från ett redovisningssammanhang. Utgångspunkten är istället ett antagande om att myndigheter och experter är tillräckligt kunniga och att deras svar sällan bör ifrågasättas. Därmed anser vi att påståendet är tämligen relevant, även om tankegången i bolaget inte återspeglas i handlingarna. Argumentationen avslutas med ett motargument från SKV, som förnekar kännedom om förfrågan vilket ger låg relevans i förhållande till premisen, och en diskutabel grad av hållbarhet. Antar vi att påståendet är mycket hållbart gör vi tolkningen att det är troligt att SKV faktiskt inte känner

till att bolaget har framfört en förfrågan, och följaktligen kan inget heller sägas om rekommendationen i svaret. Antar vi det motsatta, bedömer vi det som sannolikt att en förfrågan till SKV inte finns nedtecknad någonstans i systemet, och att frågan ledde till ett svar som kan undersökas.

5.1.2 Realisationsprincipen

RL Periodisering av ersättningen som förutbetalad intäkt under perioden 1 september 1997 – 31 augusti 1998

F_2	Intäkten ansågs inte realiserad i samband med att ersättningen togs emot
F_1F_2	Endast realiserade intäkter får redovisas enligt realisationsprincipen
F_2F_2	Tidpunkten för när en intäkt anses realiserad är knuten till förpliktelser
φF_2F_2	<i>Förpliktelser innebär ett krav på prestation</i>
$M\varphi F_2F_2$	Att underlåta sig att göra något räknas inte som en prestation
$FM\varphi F_2F_2$	Äppleodlarfallet visar att vid ett underlåtande att prestera något ska inkomsten redovisas direkt
$F_1F_2F_2$	Det återstår en förpliktelse för bolaget
$F_2F_2F_2$	Intäkter redovisas löpande under perioden
$FF_2F_2F_2$	SOU 1983:47 stadgar att inkomstperiodisering kräver klart angivna förpliktelser som kvarstår efter beskattningsårets utgång
$\varphi FF_2F_2F_2$	<i>Bolagets förpliktelse kvarstår under hela avtalsperioden</i>
$M_1\varphi FF_2F_2F_2$	Förpliktelserna anses fullgjorda i och med överenskommelsen och intäkterna anses vara realiserade
$M_2\varphi FF_2F_2F_2$	Det finns inga bevis för att förpliktelser återstår för bolaget
$F_3F_2F_2$	”Projektet ARE” uppvisar stora likheter med ett pågående arbete
$\varphi F_3F_2F_2$	<i>Pågående arbete kan likställas med en förpliktelse</i>
$F_4F_2F_2$	Arbetet består i att upprätthålla kontaktnäten och leta nya möjligheter

I förhållande till redovisningslösningen uppvisar argumentet F_2 en diskutabel grad av hållbarhet, därför att det handlar om en tolkning. Det kan både anses rimligt och orimligt att göra en sådan bedömning, beroende på perspektiv. Ur redovisningssynpunkt finns det möjlighet att göra bedömningen att intäkten inte var realiserad, eftersom det är en tolkningsfråga om vad ordet realiserad betyder. Om intäkten ännu inte anses realiserad, stöder argumentet redovisningslösningen, och får då hög relevans. Argumentet styrks av två underargument, F_1F_2 och F_2F_2 , som båda har hög hållbarhet som bekräftas av att BFN hävdar detsamma. Innehållet i realisationsprincipen utgör ett sannolikt underlag för argumentet, även om det föreligger osäkerhet om betydelsen av ordet realiserad. Det är ett rimligt antagande att redovisning av en intäkt är kopplad till förpliktelser som ännu inte är uppfyllda. Avtalet mellan bolaget och ARE utgjorde således en förpliktelse att sälja reklamplatser, och som gjorde att bolaget erhölet inkomster i form av provision från ARE. Förpliktelserna gällde under hela avtalstiden, och förstärker sannolikheten att inkomster för ännu uppfyllda förpliktelser kan periodiseras löpande. De två underargumenten är därmed relevanta, eftersom de förstärker F_2 .

Den underliggande premisen till F_2F_2 , att förpliktelser innebär ett krav på prestation, ger upphov till diskussion med avseende på hållbarhet och relevans. Innehållet i premisen är föremål för tolkning, därför att det råder oenighet om innebörden av förpliktelser. Ingen av

domstolarna uttalar sig tydligt om vad de anser att förpliktelser innebär utifrån ett redovisningsperspektiv. Hållbarheten beror på betydelsen av att det finns ett underförstått krav på prestation kopplat till förpliktelser. Det ger en osäker grad av hållbarhet och relevans, det stödjer F_2F_2 förutsatt att ytterligare argument läggs fram som påvisar att det finns ett uttalat krav.

Motargumentet till φF_2F_2 har en hög hållbarhet, i brist på sannolika skäl för underlåtelse att utföra en handling inte kan anses vara en prestation. Det är inte heller relevant, eftersom det inte påverkar hållbarheten hos premissen. BFN gör en liknande bedömning och anser inte att en prestation kommer att krävas av bolaget, ett påstående som stärker motargumentets relevans men försvagar hållbarheten i redovisningslösningen. $FM\varphi F_2F_2$ har hög relevans gentemot föregående argument, genom att hänvisa till ett tidigare rättsfall med liknande omständigheter. I fallet med äppleodlaren innebar bidraget att inga äpplen fick odlas, men väl andra grödor. Att avstå från att odla äpplen exkluderade inte andra möjligheter att utnyttja marken. Hållbarheten är också hög, eftersom det rör sig om ett faktiskt fall och där domen redan är avkunnad. BFN:s referens till samma fall stärker argumentets relevans ytterligare, genom att tydliggöra att en inskränkning av möjligheten att använda en egen resurs inte finns. Kopplingen till bolaget kan då förstås som att bolagets tillgångar kunde användas för annan verksamhet.

Att det återstår en förpliktelse ger underargumentet $F_1F_2F_2$ låg hållbarhet, därför att det inte har lagts fram något från bolagets sida som styrker det påståendet. Det utesluter inte att argumentet samtidigt är relevant, för att knyta an till att ersättningen anses realiserad. Det andra underargumentet $F_2F_2F_2$, att intäkter redovisas löpande under perioden är varken hållbart eller relevant, det är ett konstaterande som inte nämnvärt påverkar hållbarheten i F_2 . På det följer ett för-argument, som uttrycker information hämtad från en statlig utredning och som med stor sannolikhet är sann, och det leder till hög hållbarhet. Det är däremot mer komplicerat att avgöra graden av relevans som argumentet ger. Det uttalar inget stöd för att intäkter ska redovisas löpande under perioden generellt sett, men att det kan vara aktuellt när det finns klart angivna förpliktelser som kvarstår till följande räkenskapsår. Den efterföljande premissen $\varphi FF_2F_2F_2$, påstår att bolaget har en förpliktelse som återstår, och är relevant sett till argumentet som det stöder, men hållbarheten kan ifrågasättas. Det avgörande är om det är rimligt att anta, förutsatt att det hade funnits en förpliktelse, att den spänner över mer än ett räkenskapsår.

Det första motargumentet till premissen hävdar att förpliktelsen ansågs vara fullgjord i och med att överenskommelsen skrevs på, och därmed var intäkten realiserad. I detta påståendeligger en hög grad av relevans och en diskutabel hållbarhet. Osäkerheten är knuten till att det enda som är känt är det krav som kopplades till överenskommelsen, men inte vilka faktiska hinder som kravet förde med sig. Det motsägs i någon mån av BFN:s åsikt att redan då överenskommelsen gjordes stod det klart att ingen ytterligare prestation skulle behövas, och det minskar hållbarheten hos premissen. Det andra motargumentet, att det saknas bevis för återstående förpliktelser, är mer hållbart än det första, och visar också på hög relevans. $F_3F_2F_2$ är i sig ett tveksamt argument, bolaget har inte anfört några skäl till varför "projektet ARE" skulle ha likheter med ett pågående arbete. Det skulle förutsätta att bolaget under en längre tid utförde specifika handlingar åt ARE, och det kan inte styrkas. Relevansen blir också låg, under det att det inte finns stöd för ett existerande samband mellan förpliktelser och pågående arbete. Som så många av de andra argumenten, är frågan om ett samband öppen för tolkning, och vilken bedömning som än görs kräver motivering. Detta är kopplat till den följande premissen att pågående arbete kan likställas med förpliktelser, som är relevant i

förhållande till argumentet, men inte hållbart i någon större utsträckning. Vilka skäl som skulle styrka premissens hållbarhet är inte nedskrivna, och därför inte en del av argumentationen. Det sista argumentet för F_2F_2 , är helt irrelevant och hållbarheten är låg, eftersom arbete kan innebära mer än att bara hålla igång kontaktnät och söka nya möjligheter. Även om vi tar hänsyn till den speciella situationen, är det orimligt att kontorsarbete skulle vara den enda typen av arbete som ett mediebolag kan utföra.

5.1.3 Matchningsprincipen

RL Periodisering av ersättningen som förutbetalad intäkt under perioden 1 september 1997 – 31 augusti 1998

F_3 Periodisering av ersättningen ger bättre matchning mellan intäkter och kostnader
 F_1F_3 Det är förenligt med innehållet i matchningsprincipen
 FF_1F_3 Kostnaderna för personal och lokaler ska matchas mot ersättningen
 F_2F_3 Perioden hade annars haft små intäkter och höga kostnader
 φF_2F_3 *Stora skillnader mellan intäkter och kostnader skapar obalans och det är inte önskvärt*

$M_1FF_1F_3$ Matchningsprincipen kräver att kostnaderna som redovisas ska ha skapat intäkterna

$FM_1FF_1F_3$ Det finns inget samband mellan ersättningen och kostnaderna

Det första argumentet F_3 stödjer redovisningslösningen, och förstärks med hjälp av ytterligare två argument. För att kunna avgöra hållbarheten och relevansen för F_3 måste vi granska detsamma för de följande argumenten. Om vi börjar med FF_1F_3 kan vi se att argumentet har hög hållbarhet relaterat till F_1F_3 , eftersom det är rimligt att anta att matchningsprincipens innehåll är knuten till balansen mellan intäkter och kostnader. Det är däremot sämre med relevansen. Avsikten med FF_1F_3 är att stärka kopplingen till matchningsprincipens innehåll, i och med att kostnader matchas med intäkter, men det blir inte resultatet. Matchningsprincipen stadgar att för redovisning av intäkter ska motsvarande kostnader som skapat intäkterna redovisas, och detta uttrycks även i BFN:s yttrande. Eftersom ersättningen inte har skapat kostnaderna för personal och lokaler, också uttryckt i motargumenten under, blir den sammanlagda relevansen svag för F_3 .

Som ytterligare underlag för det första argumentet anförs F_2F_3 , som beskriver hur periodens intäkter och kostnader sett ut om periodiseringen inte hade gjorts, och det är i hög grad ett hållbart argument. Bolagets redovisning för perioden kommer att visa att argumentet är sannolikt, och det kan kontrolleras utifrån den aktuella årsredovisningen. Det leder in på den underliggande premissen som hävdar att stora skillnader en icke önskvärd obalans mellan intäkter och kostnader, vilket inte i någon större utsträckning är rimligt att anta ur ett redovisningsperspektiv. Det väcker andra frågor; för vem är obalans inte önskvärt och vem ska avgöra när obalans råder? Om argumentet hade ansetts rimligt, hade det inneburit att kostnader relaterade till olika typer av utgifter alltid ska matchas mot intäkterna, oavsett om det finns ett samband mellan dem? Det är sant att matchningsprincipen eftersträvar en balans, perioden ska uppvisa de intäkter som kommit in tillsammans med motsvarande kostnader. Det gör ändå att φF_2F_3 inte kan anses vara sannolik, men det är å andra sidan relevant till F_2F_3 . Det styrker argumentet att den stora skillnaden mellan bolagets intäkter och kostnader var något som bolaget försökte undvika.

Det första motargumentet tar också stöd i matchningsprincipen, och menar att per definition ska intäkter redovisas i samma period som kostnaderna som krävts för att skapa samma intäkter. Motargumentet styrks av att underargumentet har både hög hållbarhet och relevans. Det fanns inget i bolagets argumentation som påvisade ett verkligt samband mellan ersättningen och kostnaderna för personal och lokaler.

5.1.4 Försiktighetsprincipen

RL Periodisering av ersättningen som förutbetalad intäkt under perioden 1 september 1997 – 31 augusti 1998

F₄ En förutbetalad intäkt är inte realiserad
φF₄ *Det anses försiktigt att inte redovisa orealiserade intäkter*
FφF₄ Det är förenligt med innehållet i försiktighetsprincipen

F₄ är avsett att styrka valet att redovisa ersättningen som en förutbetalad intäkt. Argumentet har hög hållbarhet och relevans. Den underliggande premissen är inte hållbar i någon högre grad och det försvagar relationen till argumentet. Premissen är oklar med avseende på vad som åsyftas. För det första står det inte klart att försiktighet är något eftersträvarvärt, eller om det finns undantag när försiktighet inte kan motiveras i redovisningen. Inte heller är det alltid försiktighet som driver ett företag att inte redovisa orealiserade intäkter. Det gör att både premissen och argumentet för den har svag relevans, och minskar deras betydelse relaterat till det första argumentet.

5.1.5 Intäkter

RL Periodisering av ersättningen som förutbetalad intäkt under perioden 1 september 1997 – 31 augusti 1998

F₅ Bolaget har svårt att få in andra intäkter på grund av konkurrensklausulen
F₁F₅ Konkurrensklausulen tillåter inte att bolaget bedriver konkurrerande verksamhet gentemot ARE
F₂F₅ Konkurrensklausulen förbinder bolaget med ARE tills den slutar gälla
φF₂F₅ *Det finns en aktiv förbindelse mellan bolaget och ARE*
MφF₂F₅ Konkurrensklausulen innebär passivitet
MMφF₂F₅ Att bryta mot konkurrensklausulen kan leda till skyldighet att betala skadestånd

Det första argumentet, F₅, syftar till att lyfta fram anledningen till att bolaget valde att redovisa ersättningen som en periodiserad inkomst. Dessvärre har argumentet inte mycket hållbarhet eller relevans. Det går inte att förneka att konkurrensklausulen finns och att den förhindrar bolagets normala verksamhet, men den förbjuder inte bolaget att få in intäkter genom andra möjligheter. Även om det enligt ägaren visade sig vara svårt att hitta nya projekt, finns det inget argument som förklarar vari svårigheten låg. F₁F₅ är bevisligen sann, i och med att överenskommelsen innehåller ett förbud mot handlingar som kan uppfattas som konkurrerande och hållbarheten är därför ganska hög. Vi säger ganska hög, eftersom det inte i detalj presenteras vad som är betydelsen av *konkurrerande verksamhet*. Argumentets relevans blir ganska låg, eftersom innebörden blir att ingen konkurrens får drivas, men inte att det med nödvändighet måste leda till mindre intäkter.

Enligt F₂F₅ förbinder konkurrensklausulen bolaget med ARE tills den slutar gälla, vilket gör den mindre hållbar, och det gäller även för den tillhörande premisen. Premissen uttrycker att det finns en aktiv förbindelse mellan bolaget och ARE. Det är dels en tolkningsfråga vad som menas med *aktiv*, och dels inte bevisat att det skulle finnas någon koppling – förutom konkurrensklausulen – som förbinder parterna med varandra. Premissens låga hållbarhet sänker hållbarheten hos F₂F₅. Även relevansnivån för argumentet och premisen blir låg. Argumentets grad av relevans är knuten till överenskommelsen i relativt stor utsträckning, för den medger implicit att konkurrerande projekt inte får göras under tiden klausulen gäller, och det involverar båda parter, åtminstone skriftligen. Resultatet blir att relevansen blir förhållandevis stark, medan den för premisen blir låg, i avsaknad av stöd för den så kallade aktiva förbindelsen. Det står utskrivet i handlingarna att bolagets anställda har haft som uppgift att vara på kontoret och arbeta med existerande kunder och samarbetspartners, samt leta efter nya projekt. Vad som är svårare att förstå är hur det arbetet involverar ARE. Konkurrensklausulen förhindrar att ARE blir utsatt för konkurrens, men utöver det har kontorsarbetet ingenting att göra med att de andra intäkterna blir små för perioden.

Motargumentet till premisen, att klausulen innebär passivitet, visar upp en annan tolkning av konkurrensklausulens innehåll som strider mot vad som anförts precis innan. Det ger en hög relevansnivå, men en hållbarhet som inte blir särskilt hög. Lika lite som det funnits stöd för en aktiv förbindelse, lika lite finns det stöd för att konkurrensklausulen nödvändigtvis måste leda till passivitet. Att vara passiv kan antyda att inga handlingar utförs alls, och det stämmer inte överens med beskrivningen av det kontorsarbete som bolagets anställda förmodades göra. MM ϕ F₂F₅, avslutningsvis, är ett motargument mot premissens motargument, det vill säga, det talar för premisen. Bakom argumentet ligger ett antagande om att ett brott mot överenskommelsen innebär en risk för att bli skadeståndsskyldig, men denna gången för bolagets del. Relevansen är således ganska hög, och det ger ett ökat stöd för att även ett passivt agerande kan leda till verkliga konsekvenser. I vilken omfattning argumentet är hållbart beror på innehållet i överenskommelsen, men det kan inte avgöras med säkerhet vad som kommer att hända utifall en överträdelse görs.

RL Periodisering av ersättningen som förutbetalad intäkt under perioden 1 september 1997 – 31 augusti 1998

F₆ Periodisering är bästa sättet att efterlikna intäktsredovisning som den sett ut om avtalet inte hade brutits

F₁F₆ Ersättningens storlek indikerar att det rör sig om en ersättning för hela avtalsperioden på ett och ett halvt år

ϕ F₁F₆ *I överenskommelsen finns information rörande ersättningsbeloppets storlek*

M ϕ F₁F₆ **Det finns ingenting i handlingarna som berör ersättningens storlek**

Utgångspunkten för F₆ är att bolaget ursprungligen hade tänkt redovisa ersättningen som intäkter i takt med att bolaget fakturerade ARE periodvis tills avtalet gick ut. Det är en förklaring som gör det första argumentet relevant i förhållande till redovisningslösningen, men inte särskilt hållbart. Det framgår inte varför periodisering skulle vara ett bra sätt att hantera ersättningen. F₁F₆ är både ohållbart och irrelevant. Det finns skrivet i handlingarna att ersättningen betalades ut för att kompensera bolaget för uteblivna intäkter, men det anges inget skäl till beloppets storlek. Argumentets rimlighet försvagas ytterligare av att det fanns en möjlighet att intäkterna skulle blivit väsentligt större om avtalet inte brutits. Däremot är inte premisen helt ohållbar, för med stor sannolikhet finns i överenskommelsen en förklaring till hur parterna kom fram till beloppet för ersättningen. Den är dock inte särskilt relevant,

eftersom handlingarna inte innehåller någon redogörelse för detaljerna kring överenskommelsen. Å andra sidan är det avsaknaden av detaljer som ger motargumentet mot premissen hög hållbarhet, men också hög relevans. Överhuvudtaget är det svårt att yttra något hållbart om ersättningens storlek; innan avtalsbrottet skulle intäkterna beräknas utifrån nettofaktureringen i bolaget, men eftersom avtalet bröts så snart efter att det ingåtts finns inga siffror från tidigare räkenskapsår att utgå ifrån. Detta faktum stöds av BFN:s uttalande att bristen på förklaring till ersättningsstorlek inte spelar någon större roll.

RL Periodisering av ersättningen som förutbetalad intäkt under perioden 1 september 1997 – 31 augusti 1998

- F₇ Intäkter ska redovisas i samma period som kostnaderna för skapandet av dem
- F₁F₇ Redovisningen är gjord utifrån bokföringsmässiga grunder
- F₂F₇ Det är intäkten som bestämmer vilken period som ska gälla för kostnaderna
- F₁F₂F₇ Intäkten är knuten till när affärshändelsen ägde rum

Det första argumentet är ämnat att förklara allmänt varför periodisering av ersättningen gjordes. Från den synvinkeln är det förhållandevis relevant, men för att öka graden av relevans förutsätts att andra argument kan styrka existensen av en koppling mellan de avsedda kostnaderna och intäkterna. Hållbarheten ligger i att det finns redovisningsnormer som fastställt detsamma, och som gör påståendets innehåll tvingande att följa. Underargumenten F₁F₇ och F₂F₇ är relevanta i hög grad, medan hållbarhetsgraden blir lägre. Precis som med F₇ kan sannolikheten för underargumenten hämtas från fastställda normer och principer, men de är fortfarande öppna för tolkning. F₁F₇ får dock stöd av att ingen av domstolarna anser att bolaget brutit mot begreppet *bokföringsmässiga grunder*, men det ökar hållbarheten endast marginellt. Att intäkten bestämmer perioden avgörs av tolkningar, och det finns flera antaganden som kan göras i samband med att rätt period fastställs, varför hållbarheten blir ganska låg. Det sista argumentet, att intäkten är knuten till tidpunkten för affärshändelsen, avsett att stödja F₂F₇, är visserligen relevant men inte hållbart. Påståendet är generellt formulerat, och det finns ingenting som begränsar innebörden av ordet *affärshändelse*. Påståendet omfattar en mängd olika tänkbara transaktioner, händelser och situationer som inte definieras tydligt, med resultatet att hållbarheten även här blir ganska låg.

RL Periodisering av ersättningen som förutbetalad intäkt under perioden 1 september 1997 – 31 augusti 1998

- M₁** **Ersättningen är inte kopplad till ett framtida utflöde av resurser**
- F₁M₁ En förutbetalad intäkt är en kortfristig skuld
- F₂M₁ För att få anses som en skuld måste tre kriterier vara uppfyllda: resursen ska ha kommit företaget tillhanda som en följd av en redan inträffad händelse, den ska vara kontrollerad av företaget och den ska leda till ekonomiska uppoffringar för företaget i framtiden

M₁ är det enda argumentet som är riktat direkt *mot* redovisningslösningen. Det är ett relevant argument som dessutom har hög hållbarhet. I handlingarna finns ingenting som påvisar ett samband mellan ersättningen och framtida kostnader för bolaget. Det första underargumentet om att en förutbetalad intäkt är typ av kortfristig skuld är både relevant och hållbart i hög grad. Balansräkningen innehåller en post som inkluderar olika typer av kortfristiga skulder, där bland annat upplupna kostnader och förutbetalda intäkter ingår. Det är grundläggande redovisning att en inkomst kan antingen redovisas direkt som en intäkt eller vid en senare

tidpunkt som förutbetalad intäkt i balansräkningen. Det andra underargumentets tre kriterier för att en resurs ska räknas som en skuld, uppvisar på liknande vis både hållbarhet och relevans, med stöd hämtat från rekommendationer och allmänna råd som tillämpas inom redovisning. Ytterligare stöd åt argumentets relevans står BFN för, som delar åsikten att det krävs ekonomiska uppföringar i framtiden som ett resultat av skadeståndersättningen. BFN:s hänvisningar till tre olika kategorier av avtal kopplade till prestationer är relativt tydliga exempel på vad som är avgörande för intäktsredovisningen i tre olika fall. De är samtidigt bevis för att god redovisningssed inte bara är specifik för situationen, men också för de år som fallen inleddes.

5.2 Avsättning som redovisningslösning

<u>RL</u>	<u>Avsättning för framtida utgifter per den 31 augusti 1997</u>
F ₈	Framtida utgifter är kopplade till osäkerhet
F ₉	Bolaget är <i>vilande</i> – ingen normal verksamhet bedrivs men kostnader för personal och lokaler finns fortfarande kvar
F ₁₀	Det är i princip ett förlustkontrakt
$\varphi_1 F_{10}$	<i>Avsättning i samband med förlustkontrakt kan få göras</i>
$\varphi_2 F_{10}$	<i>Avsättning för förlustkontrakt förutsätter att företaget har kvar prestationer som måste uppfyllas, vars tillhörande kostnader överstiger förväntade inkomster från kontraktet</i>
M₂	Avsättningar kan inte göras inte i efterhand

Den kompletterande redovisningslösningen omfattar inte exakt samma argument som analyseras utifrån den primära redovisningslösningen. Den här lösningen fanns inte med som alternativ i det inledande skedet i målet, utan dök upp under processens gång som en möjlighet att förklara periodiseringen av ersättningen på ett annat sätt.

Det första argumentet F₈ har hög hållbarhet, det är svårt att förutsäga vad som kommer hända i framtiden. Däremot är relevansen inte särskilt hög, eftersom det inte framkommer varför framtida utgifter – osäkra eller inte – ska motivera att en avsättning görs. Inte heller är det andra argumentet om att bolaget skulle vara *vilande* särskilt relevant eller hållbart. Innebörden av *vilande* förklaras som att personal- och lokalkostnader finns kvar trots att ingen verksamhet bedrivs, i alla fall ingen verksamhet som genererar intäkter. BFN hävdar klart och tydligt i sitt yttrande att avsättningen inte får avse den ordinarie verksamheten. Det blir då fel att koppla samman avsättningen med kostnader relaterade till den ordinarie verksamheten som ett sätt att klara av utgifterna för nästa räkenskapsår. Därför är en *vilande* verksamhet inget skäl för att få göra en avsättning. Ytterligare ett argument, F₁₀, stödjer redovisningslösningen genom att hänvisa till att överenskommelsen kan likställas med ett förlustkontrakt. Det gör argumentet relevant, men hållbarheten bli låg på grund av att överenskommelsen inte förde med sig någon risk för förlust för bolaget. Från bolagets sida anser man att kostnaderna för att ha personal och lokaler i ett och ett halvt år utan möjlighet att få in nödvändiga intäkter kan räknas som ett förlustkontrakt.

Därpå följer två premisser, varav den första i hög grad är både hållbar och relevant, då det finns redovisningsnormer som stödjer sanningshalten i påståendet att avsättning kan få göras i samband med förlustkontrakt. Normerna gör även den andra premissen som uttrycker vilka förutsättningar som måste finnas kopplat till avsättning för förlustkontrakt, hållbar och

förhållandevis relevant då det snarare förklarar än stödjer F_{10} . Hänvisningen till förlustkontrakt kan förstås som att bolaget, genom att följa konkurrensklausulen, har ett ännu ouppfyllt åtagande som innebär oundvikliga och höga kostnader som kommer att överstiga intäkterna för nästa period. Avslutningsvis kommer ett argument mot redovisningslösningen, vars höga relevansvärde försvagar densamma, och vars höga hållbarhet styrks av innehållet i KR:s domslut, där det klart står att avsättningar inte kan göras i efterhand.

RL Avsättning för framtida utgifter per den 31 augusti 1997

M₃ **Det finns inget samband mellan skadeståndet och kostnaderna för personal och lokaler**

ϕM_3 *Ersättningen från skadeståndet måste utgöra skäl för en avsättning för framtida utgifter*

FM₃ Kostnaderna kunde hänföras till den ordinarie verksamheten

ϕFM_3 *Bolagets tillgångar fanns kvar*

F ϕFM_3 Tillgångarna kunde använts i andra syften

Motargumentet M₃ fanns med i argumentationen kring den primära redovisningslösningen. I den här argumentationen visar argumentet en ganska hög hållbarhet, eftersom det inte lagts fram rimliga antaganden som stöder existensen av ett samband. Det har också hög relevans eftersom det försvagar redovisningslösningen. Premissens hållbarhet gentemot argumentet är hög, därför att det är inte bevisat att skadeståndersättningen skulle ha någon koppling till framtida utgifter. Ersättningen är inte skäl i sig, den för inte med sig kostnader. FM₃ lyfter fram att de aktuella kostnaderna lika gärna kunde kopplas till den ordinarie verksamheten, och de hade uppstått även om ersättningen inte hade betalats ut. Med detta följer att argumentet både är relevant och hållbart.

Det finns en underliggande premiss till FM₃, som konstaterar att bolagets tillgångar finns kvar, även om de inte används. Det inkluderar både materiella tillgångar, som maskiner och inventarier, och immateriella tillgångar, som kunskapen och erfarenheten hos bolagets enda anställda. Premissen har ganska hög hållbarhet eftersom det relativt enkelt kan fastställas om maskiner och inventarier fortfarande finns kvar i bolaget, men relevansen blir ganska svag. Det leder in på det sista argumentet för premissen, som konstaterar att tillgångarna i bolaget kunde användas på andra sätt. Överenskommelsen utesluter inte att tillgångarna utnyttjas på annat vis, precis som i fallet med äppleodlaren. Argumentet är hållbart då företaget har möjlighet att hitta andra användningsområden för sina tillgångar som kan generera framtida inkomster. Relevansen är därmed ganska stark för argumentet.

5.3 Övriga argument

Alla argument från empirin återfinns inte i analysen. Det beror på att vissa argument inte kan formuleras som argument med koppling till redovisning, och de anses irrelevanta för argumentationen. Det är framförallt de emotionella argumenten som bolagets ägare står för som är svåra att analysera relaterat till de valda redovisningslösningarna. De innehåller inte fakta som kan undersökas, eller sägas vara sanna eller falska. De är visserligen värderande argument, men ur ett juridiskt eller redovisningsmässigt perspektiv tillför de inget till argumentationen. Argumenten uttrycker känslor och personliga åsikter som inte har varken relevans eller hållbarhet kopplat till redovisningslösningarna. Anledningen till att de presenteras i empirin är för att de var del av den faktiska argumentation som skedde mellan parterna. Utan relevans och hållbarhet blir sådana subjektiva argument verkningslösa i

förhållande till redovisningslösningarna, och har inte någon positiv effekt för bolagets del. De visar att argument som inte är skrivna med ett passande formellt språk eller motiverade med mer sakligt framlagda påståenden inte tas på allvar av de andra parterna i rättsprocessen.

5.4 Sammanfattning av argumentationsanalysen

F₁: Redovisningen av ersättningen är förenlig med god redovisningssed

Medel hållbarhet på grund av att underargumenten är öppna för bedömningar	Hög relevans
---	--------------

F₂: Intäkten ansågs inte realiserad i samband med att ersättningen togs emot

Låg till medel hållbarhet relaterat till att många underargument och premisser är värderande påståenden	Medel relevans på grund av många svaga eller helt irrelevanta underargument och premisser
---	---

F₃: Periodisering av ersättningen ger bättre matchning mellan intäkter och kostnader

Låg till medel hållbarhet som en konsekvens av premissen om balans mellan intäkter och kostnader är värt att sträva efter i redovisningen	Låg till medel relevans som en följd av att motargumentet ligger högt både i hållbarhet och relevans
---	--

F₄: En förutbetalad intäkt är inte realiserad

Låg hållbarhet, det finns inget i underargumenten som styrker en försiktig redovisning	Låg relevans i förhållande till att försiktighet inte alltid innebär att redovisa som en skuld över balansräkningen
--	---

F₅: Bolaget har svårt att få in andra intäkter på grund av konkurrensklausulen

Låg hållbarhet relaterat till att det inte bevisas att det var på grund av konkurrensklausulen som det var svårt att få in intäkter samt starka motargument	Låg relevans därför att underargumenten inte styrker en aktiv förbindelse mellan bolaget och ARE
---	--

F₆: Periodisering är bästa sättet att efterlikna intäktsredovisning som den sett ut om avtalet inte brutits

Mycket låg hållbarhet relaterat till ett ohållbart underargument och ett starkt motargument	Medel relevans, eftersom underargumenten om ersättningens storlek är irrelevanta
---	--

F₇: Intäkter ska redovisas i samma period som kostnaderna för skapandet av dem

Medel till låg hållbarhet eftersom tolkningsmöjligheterna för underargumenten är stora	Hög relevans, tack vare underargument som hämtar stöd i redovisningsregler och normer
--	---

M₁: Ersättningen är inte kopplad till ett framtida utflöde av resurser

Hög hållbarhet tack vare underargumenten	Hög relevans tack vare underargumenten
--	--

F₈: Framtida utgifter är kopplade till osäkerhet

Hög hållbarhet eftersom det är svårt att uttala sig om framtiden	Låg till medel relevans, det är inte givet vilka av bolagets kostnader som är osäkra
--	--

F₉: Bolaget är vilande – ingen normal verksamhet bedrivs men kostnader för personal och lokaler finns fortfarande kvar

Medel hållbarhet, det är osäkert vad som menas med vilande	Låg till medel relevans, framtida utgifter kan medge avsättning
--	---

F₁₀: Det är i princip ett förlustkontrakt

Låg hållbarhet eftersom inga förluster kunde kopplas till överenskommelsen	Hög relevans
--	--------------

M₂: Avsättningar kan inte göras i efterhand

Hög hållbarhet, det fastställs i KR:s dom	Hög relevans
---	--------------

M₃: Det finns inget samband mellan skadeståndet och kostnaderna för personal och lokaler

Hög hållbarhet	Medel till hög relevans relaterat till att underargumenten inte har särskilt mycket relevans var för sig
----------------	--

6 Slutsatser

Det avslutande kapitlet knyter an till uppsatsens syfte och frågeställningar. Avslutningsvis följer egna reflektioner och förslag på vidare forskning.

Uppsatsens syfte var att närmare granska argumentationen i ett rättsfall, och vilken koppling som finns till god redovisningssed. Ytterligare skulle argument som anförts i fallet analyseras för att avgöra deras grad av rimlighet och relevans i förhållande till redovisningslösningen. Frågeställningarna besvaras var för sig.

Vilka argument framförs av olika parter i rättsprocessen för att komma fram till vad som är god redovisningssed?

Argumenten som lades fram från bolaget grundade sig på hänvisningar till kända redovisningsprinciper och grundläggande redovisningsval kopplade till periodisering av inkomster och utgifter. Bolagets argument formulerades utifrån den redovisning som varit föremål för SKV:s granskning, och underargument och premisser presenterades i syfte att stödja deras redovisningslösning.

Den primära redovisningslösningen utgår från bolagets redovisning av ersättningen. Ett av bolagets argument rör direkt kärnfrågan om periodisering var förenlig med god redovisningssed. Kunskapen om vilka omständigheter som tillåter periodisering fanns inte inom bolaget, varför man vände sig till andra redovisningskunniga. En konflikt uppstår dock när SKV dels inte erkänner att någon rekommendation getts, och dels hävdar att redovisningen inte är förenlig med god redovisningssed. Det räcker därmed inte att bara hävda att förenlighet finns, det måste stödjas av starka argument. När bolaget använder sig av redovisningsprinciper för att argumentera för att lösningen är förenlig med god redovisningssed, innebär det en subjektiv tolkning av deras innehåll. Det märks framförallt i hänvisningarna till realisationsprincipen, men även för matchnings- och försiktighetsprincipen. Argumenten bakom realisationsprincipen utgår från bolagets tolkning att ersättningen inte var realiserad i samband med att överenskommelsen gjordes, trots att inga faktiska kopplingar till kvarstående förpliktelser kan visas fram. För SKV blir det relativt enkelt att bemöta argumenten med hänseende till att bevis saknas för att förpliktelser återstår. Det är kärnan i principen som ger tolkningsmöjligheter, det är oklart vem som ska bestämma vad ordet *realiserad* betyder. På liknande vis har de övriga två principerna tolkas för att passa bolagets redovisningslösning. Argumentet om matchning är tänkt att påvisa ett samband mellan ersättningen och personal- och lokalkostnader i bolaget. Ägaren misslyckas dock med att bevisa det viktiga i argumentationen, hur sambandet mellan intäkter och kostnader verkligen ser ut. Motargumentet använder också principen men utan att göra någon tolkning, det är ett rent konstaterande av innehållet. Hänvisningen till försiktighet är baserad på ett accepterande av att ersättningen inte var realiserad när den togs emot. Det bemöts inte direkt, men tappar betydelse i och med att det finns starka motargument till att ersättningen inte var realiserad vid överenskommelsen.

Konkurrensklausulen utgör ett eget inlägg från bolagets sida. Det har ingen redovisningsmässig grund, förutom att visa på en förbindelse mellan bolaget och ARE. Det bemötande argumentet saknar också koppling till redovisningen. Avgörande för argumentet blir i stället betydelsen av orden *konkurrerande verksamhet*, *aktiv* och *passivitet*. Även argumentet om ersättningens storlek är ett inlägg från bolaget som saknar redovisningsgrund

och bevisning, och som lätt kan bemötas med ett påpekande att ingenting i handlingarna berör storleken på ersättningen.

Från SKV lyfter man fram att ersättningen inte uppfyller alla kriterier för att få anses som en skuld. Inget av bolagets argument svarar mot detta, och det bidrar till att försvaga stödet för redovisningslösningen. Kriterierna för en skuld måste vara uppfyllda för att förenlighet med god redovisningssed ska uppnås.

Angående den sekundära redovisningslösningen är det en alternativ förklaring till periodiseringen, som togs upp i handlingarna efter att LR avslagit bolagets överklagande av SKV:s beslut. Många av de argument som presenteras har en svag redovisningskoppling, men kan inte styrkas i större utsträckning. Hänvisningar görs till god redovisningssed på ett sätt som antingen inte är tillåtet eller befinner sig precis på gränsen för det tillåtna. Ägaren liknar överenskommelsen med ARE vid ett förlustkontrakt som grund för avsättning men bemöts av ett fastställande från KR:s sida att avsättningar i efterhand inte är tillåtna. Det gör att redovisningslösningen inte på något vis är förenlig med god redovisningssed.

Vad krävs för att ett argument ska få betydelse för tolkningen av god redovisningssed?

Argumentationsanalysen visar att det är av stor betydelse vilka argument som läggs fram, hur de struktureras samt hur hållbara och/eller relevanta de är i förhållande till redovisningslösningen. Argumenten är till största delen värderande påståenden, och endast ett fåtal är påståenden baserade på fakta som kan kontrolleras. Det borde vara rimligt att så många är värderande argument, eftersom de tjänar som utgångspunkt för bedömningar och tolkningar, snarare än att avgöra om de är sanna eller falska. Flera av bolagets framförda argument hamnar på medel både för hållbarhet och relevans, och det försvagar grunden för deras val av redovisningslösning. Enbart argument med hög relevans, som att periodisering är ett bra alternativ eller att intäkten och motsvarande kostnader tillhör samma period, är inte tillräckligt för att göra lösningen trovärdig. Deras hållbarhet reducerar det värde de har, sett från ett redovisningsmässigt perspektiv. Det är också det som förklarar varför motargumenten får sådan genomslagskraft. Deras höga relevans påverkar redovisningslösningens trovärdighet negativt. Hållbarheten i motargumenten är en konsekvens av att redovisningsregler eller –normer är fastställda av redovisningsexpertis. De ger därmed tyngd åt det som framhålls. Ett liknande stöd försöker man från bolagets sida uppnå för sina argument genom att låta den auktoriserade revisorn Per V.A. Hanner uttala sig om intäktsperiodisering. Det revisorn yttrar är förvisso sant och det stödjer hänvisningen till matchningsprincipen, men inte redovisningslösningen i stort. Yttrandet bevisar inte att det finns ett samband mellan ersättningen och kostnaderna för personal och lokaler, och då spelar det mindre roll att uttalandet kommer från en redovisningskunnig.

SKV:s framställan är grundad på sakliga argument, som effektivt angriper bolagets argument, och underminerar deras hållbarhet och relevans. Deras motargument backas upp relevanta underargument, bland annat genom att hänvisa till tidigare avgjorde domar med koppling till intäktsredovisning. De emotionella argument som bolagets ägare upplevde i samband med tvisten kan inte analyseras utifrån hållbarhet och relevans på samma sätt. De är hans personliga åsikter och känslor, och är varken sanna eller falska relaterat till redovisning. Hållbarhet kan därför inte avgöras med hänseende till fallet, för ägaren är de känslomässiga argumenten sanna och rimliga. Argumenten blir irrelevanta för fallet, de varken stödjer eller försvagar redovisningslösningen. På ett likartat sätt står påståendena som återfinns i BFN:s yttrande utanför argumentationsanalysen. De är inte argument i den meningen att de talar

direkt för eller emot en redovisningslösning. Eftersom det är BFN som är ansvarig för att avgöra vad som är god redovisningssed blir deras påståenden per automatik hållbara, de är inte föremål för vidare diskussion. Mot dessa argument ställs argumenten från bolaget och SKV, vars grad av hållbarhet beror på hur väl de överensstämmer med BFN:s uttalanden.

Vår granskning av argumentationen i rättsfallet gav oss en inblick i hur viktigt det är att framföra argument som är *både* hållbara och relevanta. Argumenten som används måste dessutom organiseras på ett logiskt sätt, för att vara hållbara i ett juridiskt perspektiv. Som rättsfallet visade kan ohållbara och irrelevanta argument eller en ologisk strukturering av argument leda till att motparten utan större svårigheter kan underminera bevisningen.

6.1 Egna reflektioner och förslag på vidare forskning

Utifrån de argument som lagts fram finner vi att utfallet i slutändan inte kunde ha blivit annorlunda. Den motsatta domen som fattades i KR är ett bevis på att redovisningsfrågor i mångt och mycket handlar om subjektiva bedömningar och tolkningar. Det är möjligt att utfallet hade blivit annorlunda om andra omständigheter hade varit aktuella, eller om bolaget redovisat ersättningen direkt. Många av argumenten kanske hade fått andra grader av hållbarhet och relevans om detaljerna i överenskommelsen hade varit tillgängliga, eller det funnits bevis för att ett samband faktiskt hade funnits mellan bolaget eller ARE. Det framstår ibland som om ägaren inte alltid förstått innehållet i principerna fullt ut, eftersom underargument och premisser avsedda att tala för principen ofta är ohållbara eller irrelevanta. Det hade kanske varit annorlunda om ägaren varit mer insatt i hur det går till i ett rättsfall, eller haft kunskap om hur ett överklagande ska se ut, både till uppställning och till språk.

I det aktuella fallet är det viktigt att komma ihåg att vad som egentligen är uppe för prövning är vad som ska anses vara god redovisningssed för 1997. Om inte möjligheten fanns att pröva nya och annorlunda sätt att redovisa skulle god redovisningssed inte utvecklas alls. Det är inte säkert att utfallet skulle blivit detsamma om fallet prövades idag, därför att nya regler och normer uppkommer kontinuerligt.

Som ansvarig för utvecklingen av god redovisningssed har BFN:s yttranden stor tyngd i redovisningsfrågor, och det är sällan RegR finner anledning att gå emot deras beslut. Vi finner det intressant om vidare forskning skulle undersöka vad som blir effekterna av att RegR beslutar att inte följa BFN:s uttalande i ett rättsfall. Hur kommer god redovisningssed att påverkas, och vad blir konsekvenserna för BFN? Undersökningen skulle kunna göras kvantitativt, som en uppställning av hur många gånger RegR gått emot beslut från BFN, eller kvalitativt, som en diskussion kring god redovisningssed i fallet, eller en kombination av de båda.

7 Referenslista

Böcker

- Björnsson, Gunnar et al. 1994. *Argumentationsanalys*. Natur och Kultur. Stockholm.
- Brunsson, Nils. 1982. *Företagsekonomi - sanning eller moral? Om det normativa i företagsekonomisk idéutveckling*. Studentlitteratur. Lund.
- Centerwall, Erik et al. (1971). *Argument och fakta. Liten lärobok i argumentationsanalys*. Albert Bonniers boktryckeri. Stockholm
- Ejvegård, Rolf. 2005. *Argumentationsanalys*. Studentlitteratur. Lund.
- Holme, Idar Magne och Bernt Krohn Solvang. 1997. *Forskningsmetodik*. Studentlitteratur. Lund.
- Johannesson, Kurt. 2006. *Retorik eller konsten att övertyga*. Norstedt. Stockholm
- Johnson, Thomas och Robert Kaplan. 1987. *Relevance lost*. Harvard Business School Press. Boston.
- Jönsson, Sten A., 1985. *Eliten och normerna: drivkrafter i utvecklingen av redovisningspraxis*. Doxa. Lund:
- Merriam, Sharan B. 1994. *Fallstudien som forskningsmetod*. Studentlitteratur. Lund.
- Patel, Runa och Bo Davidsson. 2003. *Forskningsmetodikens grunder. Att planera, genomföra och rapportera en undersökning (3:e uppl.)* Studentlitteratur. Lund.
- Regeringskansliet. 2007. *Det svenska rättsväsendet – en kort introduktion*. Davidsons tryckeri AB. Växjö
- Smith, Dag. 2006. *Redovisningens språk*. Studentlitteratur. Lund.
- Thomasson, Jan et al. 2005. *Den nya affärsredovisningen*. Liber. Malmö
- Thorell, Per. 2008. *Redovisning och juridik*. Iustus. Uppsala

Övriga källor

Akt för mål nummer 3374-03 Milda Makter Media AB
Regeringsrättens arkiv
RÅ 2005 ref 32

Bokföringsnämnden, www.bfn.se, 09.04.2008
Bokföringsnämndens vägledning. Årsredovisning i mindre aktiebolag, Utkast (februari 2007)

Domstolsväsendets rättsinfo
Vägledande avgöranden, <http://www.rattsinfosok.dom.se/lagrummet/index.jsp>, 28.04.2008

Inkomstskattelagen, 05.05.2008
<http://www.skatteverket.se/skatter/inkomstskattelag.4.18e1b10334ebe8bc80003551.html>

Kommunalskattelagen 1928:370
<http://lagen.nu/1928:370>, 05.05.2008

Regeringsrätten, www.regeringsratten.se, 28.04.2008

Rättsbanken, www.infotorg.se, 09.04.2008
Internationell redovisning i svenska företag, SOU 2003:71
Års- och koncernredovisning, Utskottsbetänkande 1995/96:LU4
Regeringens proposition, 1998/99:130

Rättsfall
RÅ 1997 not. 51 Äppleodlarfallet
RÅ 1999 ref. 32 Key Code
RÅ 2002 ref. 84

Skatteverket, www.skatteverket.se, 25.04.2008
Allmänt om taxerings- och skatterevision, SKV 663 utgåva 6, utgiven april 2008
Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning 2007, SKV 305 utgåva 4

Årsredovisning 1998, Milda Makter Media AB
Bolagsverket

8 Bilaga 1

Resultat- och balansräkning för Milda Makter Media AB för räkenskapsåret 1998

Milda Makter Media AB			
Org.nr. 556521-3237			
Resultaträkning			
	Not	1997-09-01 1998-08-31	1996-08-26 1997-08-31
Nettoomsättning		756 320	257 272
<i>Rörelsens kostnader:</i>			
Personalkostnader	3	-480 600	-132 920
Övriga externa kostnader		-79 349	-31 248
Avskrivningar av materiella anläggningstillgångar	4	-3 354	-4 791
		<u>-563 303</u>	<u>-168 959</u>
Rörelseresultat		193 017	88 313
<i>Resultat från finansiella investeringar:</i>			
Övriga ränteintäkter och liknande resultatposter		9 170	0
Räntekostnader och liknande resultatposter		<u>0</u>	<u>0</u>
		9 170	0
Resultat före bokslutsdispositioner		202 187	88 313
<i>Bokslutsdispositioner</i>			
Avsättning till periodiseringsfond		<u>-40 000</u>	<u>-15 000</u>
Resultat före skatt		162 187	73 313
Årets skatt		<u>-45 858</u>	<u>-21 664</u>
Årets vinst		116 329	51 649

Balansräkning

	Not	1998-08-31	1997-08-31
TILLGÅNGAR			
Anläggningstillgångar			
Materiella anläggningstillgångar	4		
Maskiner och inventarier		7 826	11 180
Summa anläggningstillgångar		7 826	11 180
Omsättningstillgångar			
Kortfristiga fordringar			
Övriga fordringar		517 168	0
Skattefordringar		22 664	0
Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter		1 365	0
		<u>541 197</u>	<u>0</u>
Kassa och bank		31 562	1 494 666
Summa omsättningstillgångar		572 759	1 494 666
Summa tillgångar		580 585	1 505 846
Eget kapital och skulder			
Eget kapital			
<i>Bundet eget kapital</i>			
Aktiekapital (1000 aktier á nom 100 kr)	5	100 000	50 000
<i>Fritt eget kapital</i>			
Balanserad vinst		1 649	0
Årets vinst		116 329	51 649
		<u>117 978</u>	<u>51 649</u>
Summa eget kapital		217 978	101 649
Oheskattade reserver			
Periodiseringsfond, tax 98		15 000	15 000
Periodiseringsfond, tax 99		40 000	0
		<u>55 000</u>	<u>15 000</u>

2001-10-02

na Makter Media AB
org.nr.556521-3237

	1998-08-31	1997-08-31
Kortfristiga skulder		
Leverantörsskulder	2 537	0
Skatteskulder	0	21 664
Övriga skulder	39 724	353 227
Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter	265 346	1 014 306
Summa kortfristiga skulder	307 607	1 389 197
Summa eget kapital och skulder	580 585	1 505 846