

Harmonisering av redovisningsreglerna inom EG — en replik

I en artikel i Svensk juristtidning (1993 s. 499) diskuterar professor Per Thorell harmoniseringen av redovisningsreglerna inom EG. Några omdömen beträffande EG:s regelsystem och ett konkret påstående om svenska regler för värdering av omsättningstillgångar under växlande marknadsförhållanden har föranlett denna replik.

Ålderdomligt system som saknar värde?

Per Thorell hävdar att direktivens regelsystem är ålderdomligt och knappast till nytta för de större företagen. Vidare påstås att sett utifrån svenska utgångspunkter kommer direktiven endast att få marginell effekt på svensk redovisningspraxis. Beträffande artikel 31 — en central bestämmelse i fjärde bolagsrättsdirektivet — anför Thorell att ”bestämmelsens ålder och inriktning gör att den enligt min mening idag i stort sett saknar värde för att förstå och tolka övriga bestämmelser i direktivet. Nyttan av bestämmelser av detta slag kan således enligt min mening starkt ifrågasättas”.

På det konkreta planet görs på s. 508 i artikeln jämförelser med såväl IASC:s grundläggande referensram (conceptual framework) som med den svenska bokföringslagen. Per Thorell gör gällande följande konkreta olikhet i regelverken:

”En väsentlig olikhet mellan värderingsreglerna i direktivet och gällande svensk rätt är den s. k. reverseringsplikten i direktivet. Den innebär att gjorda nedskrivningar av tillgångar skall återföras om behovet av nedskrivningar inte längre föreligger. Enligt gällande svensk rätt råder ett förbud mot sådana återföringar, med ett uttryckligt undantag för fordringar i 16 § BFL.”

Den bestämmelse, som Per Thorell troligen åsyftar, är fjärde direktivets artikel 39. Artikeln behandlar värdering av omsättningstillgångar — hit räknas bl. a. varulager — enligt lägsta värdets princip. I artikeln moment 1 d stadgas att en gjord nedsättning till ett lägre värde enligt moment b eller c inte får bibehållas, om skälen till värdejusteringen upphört.

Det är som synes tung kritik, som Thorell riktar mot EG:s redovisningsdirektiv, vars syfte är att harmonisera redovisningen så att jämförbara bokslut skall upprättas i företag verksamma inom olika medlemsländer. Finns det fog för kritiken och vad innebär det i så fall för utvecklingen av svensk redovisning? För att närmare belysa detta bör man analysera vilken redovisningsteori, som EG:s redovisningsdirektiv grundar sig på.

IASC:s begreppsapparat

I sin artikel gör Per Thorell vissa jämförelser mellan EG:s fjärde direktiv och IASC:s conceptual framework. Svensk praxis eftersträvar enligt honom sedan lång tid tillbaka att följa IASC:s rekommendationer.

IASC:s referensram från år 1989 kan sägas presentera den redovisningsteori, som ligger till grund för IASC:s normgivning på redovisningsområdet, i fem nivåer; från det generella till det konkreta med en logisk härledning från högre till lägre nivå.

På den översta nivån behandlas läsaren av årsredovisningen och dennes behov av information inför ekonomiska beslut. På nästa nivå behandlas årsredovisningars relevans, tillförlitlighet och jämförbarhet och på den tredje nivån definieras årsredovisningens beståndsdelar: tillgångar, skulder, intäkter och kostnader. Därmed är den övergripande ramen given.

De två lägsta nivåerna omfattar konkreta tillämpningar av de övergripande målen. Nivå fyra behandlar kriterier för intagande av poster i balansräkning och resultaträkning inklusive värderingsprinciper. Slutligen behandlas på den femte och lägsta nivån formatet för uppställningarna, dvs. balans- och resultaträkningsscheman samt finansieringsanalys.

EG:s referensram

EG:s artikel 2 i det fjärde bolagsrättsdirektivet uppställer ett övergripande krav på att årsredovisningen skall ge en sann och rättvisande bild "true and fair view" av bolagets tillgångar, skulder och eget kapital. Det framgår inte om Per Thorell jämför det kravet med IASC:s övergripande krav på information för den ekonomiska beslutsfattaren.

På närmast lägre nivå återfinns EG:s referensram i artikel 31. Referensramen är väsentligt mer kortfattad än IASC:s. Hur förhåller sig EG:s och IASC:s referensram till varandra? På vilken av dessa grunder vilar eventuellt den svenska bokföringslagen?

Kan man möjligtvis säga att EG:s krav enligt artikel 2 kopplat till artikel 31 svarar mot nivåerna två och tre i IASC:s grundprinciper? Det förefaller inte så. Man kommer nog sanningen närmast om man konstaterar att den politiska kompromissen lyckats ena medlemsstaterna om krav på de lägsta nivåerna, dvs. formella uppställningsformer och i någon mån vad gäller värderingsprinciper. Det sistnämnda dock med ett betydande antal alternativa tillåtna lösningar. Vid respektive artikel i EG:s fjärde bolagsrättsdirektiv finns nationella valmöjligheter (optioner). Optionerna är formulerade på exempelvis följande sätt: Medlemsstaterna behöver inte, får bestämma, får föreskriva, får begära, får kräva, får tillåta, förbehåller sig rätten att tillåta eller fordra, får besluta, kan fordra, får undanta, får befria eller behöver inte tillämpa. Totalt finns det 58 optioner i de 63 olika artiklarna. Inkonsekventa redovisningssätt kunde därigenom samsas inom samma direktiv.

Den problematiska egenskapen hos det fjärde EG-direktivet är inte främst dess ålderdomlighet, som Per Thorell påstår, utan frånvaron av ett preciserat övergripande syfte, alltför bristfällig redovisningsteoretisk grund och direktivets koncentration på yttre former och detaljer kombinerat med en mängd alternativa tillåtna lösningar. Det kan naturligtvis sägas att reglerna inte är till nytta för de större svenska företagen, men frågan är om nyttoaspekter varit en drivfjäder. Om EG kan anses ha lyckats i sin målsättning att harmonisera årsredovisningarna blir mer en fråga om politisk ambitionsnivå än om utveckling av redovisningsteori.

Framåtsyftande eller historisk syn: balansvärdering eller matchning?

I den väsentliga frågan om ett framåtsyftande (ex ante) eller historiskt (ex post) perspektiv är EG:s direktiv vacklande medan IASC klart tagit

ställning för det förstnämnda. Det handlar därvid om hur årsredovisningens beståndsdelar definieras, dvs. den tredje nivån i begreppsapparaten enligt ovan beskriven hierarki.

IASC formulerar således definitionerna av årsredovisningens beståndsdelar enligt ett tillgång-skuld synsätt. Det har sin grund i ekonomisk teori och förbinder årets resultat med värderingen av tillgångar och skulder i balansräkningen. Periodens överskott eller underskott motsvaras av förändringen i värdet av förväntade betalningsströmmar i ett framtidsperspektiv. Överskott kan i princip ha uppkommit under en redovisningsperiod utan förekomsten av externa transaktioner och betalningsströmmar. I IASC:s år 1993 reviderade normer för intäktsbokföring (IAS 18) definieras i stycke 7 intäkter på följande sätt:

”Intäkt utgörs av bruttotillflödet under redovisningsperioden av ekonomiska fördelar som uppstår i företagets ordinarie verksamhet, om detta flöde resulterar i ökat eget kapital av annat skäl än tillskott från kapitalägare.”

Kostnader definieras som ”minskning av ekonomiska fördelar under redovisningsperioden i form av utflöden eller minskning av tillgångar eller ådragande av skulder varav följer ett minskat eget kapital av annat skäl än utdelning till bolagets kapitalägare”. (IASC:s conceptual framework, stycke 70 (b).)

Matchningsprincipen tilldelas däremot en mer sekundär roll; enligt stycke 95 i IASC:s referensram anförs att ”emellertid medger inte orsaksambandet (matchnings-begreppet) enligt denna referensram intagande av poster i balansräkningen, som inte motsvarar definitionen på tillgångar eller skulder”.

Det kan tilläggas att i den amerikanska doktrinen sammanfaller betydelsen av matchningsprincipen inte helt med ovanstående formulering.

Enligt ett historiskt perspektiv är resultatet bestämt av transaktionerna och periodiseringen syftar till att utjämna betalningsströmmarna. Matchningsprincipen tjänar primärt detta syfte. Detta synsätt är kopplat till betalningsströmmarna och lämpar sig därför till att beräkna utdelning, skatt etc. För länder, som har stark koppling mellan redovisning och beskattning ligger det nära till hands att tillämpa ex postsynsätt.

Därvid blir hänvisningen till en sann och rättvisande bild snarare en politisk formel än ett redovisningsteoretiskt rättesnöre. När Per Thorell beskriver aktstycket som ”en tysk reglering med en brittisk generalklausul” framstår omdömet som en mindre korrekt bild av såväl tysk som engelsk redovisningsteori.

Förbud mot återföringar

I sin artikel i SvJT hävdar professor Thorell följande.

”En väsentlig olikhet mellan värderingsreglerna i direktivet (härmed avses EG:s 4:e bolagsrättsdirektiv) och gällande svensk rätt är den s. k reverseringsplikten i direktivet. Den innebär att gjorda nedskrivningar av tillgångar skall återföras om behovet av nedskrivning inte längre föreligger.”

Den bestämmelse som han troligen åsyftat är artikel 39 i fjärde direktivet. Där behandlas värdering av omsättningstillgångar enligt lägsta

värdets princip. I mom. 1 d av bestämmelsen stadgas att nedsättningen till det lägre värdet enligt b eller c inte får bibehållas, om skälen för nedskrivningen upphört.

Beträffande Per Thorells bedömning får först hänvisas till 19 § första stycket BFL. Av bestämmelsen framgår att om tillgångens verkliga värde på balansdagen är lägre än anskaffningsvärdet, så får tillgången inte tagas upp över detta verkliga värde.

Innebörden av denna bestämmelse kan illustreras av en situation då fallande marknadspriser i ett visst bokslut ställer krav på nedskrivning av en lagerpost till verkliga värdet. Inför påföljande års bokslut har dock marknaden återhämtat sig (tänk på fastighetsbranschen!) så att anskaffningspriset åter är lägre än verkliga värdet för kvarvarande lagerposter. Härvid skall en ny bedömning göras enligt lägsta värdets princip, vilket med exemplets förutsättningar innebär en återgång av tidigare lagernedskrivning. Denna form av reversering av nedskrivningar är en företeelse, som även omfattar anläggningstillgång i form av fordran, vilket framgår av 16 § andra stycket BFL.

Enligt min uppfattning saknar Thorells bedömning stöd i BFL och god redovisningssed. 15 och 16 §§ i BFL utgör särregler för anläggningstillgångar. För omsättningstillgångar finns i 14 § BFL regler för när värdering får ske under respektive över anskaffningsvärdet. Det finns inte heller något i lagens förarbeten som tyder på att med verkligt värde förstås annat än det vid räkenskapsårets utgång bedömda verkliga värdet oavsett hur detta värde förhåller sig till verkliga värdet vid utgången av tidigare räkenskapsår. IASC behandlar motsvarande situation i den år 1993 reviderade IAS 2, som behandlar varulagervärdering. I avsnitt 30 ges motsvarande bestämmelse:

”En ny bedömning av nettoförsäljningsvärdet görs i varje efterföljande redovisningsperiod. När de omständigheter, som tidigare motiverade nedskrivning av lagervärdet under sitt anskaffningsvärde, inte längre föreligger, återföres nedskrivningsbeloppet så att det nya balanserade värdet är det lägsta av lagrets anskaffningsvärde och det reviderade nettoförsäljningsvärdet. Detta inträffar exempelvis om en lagerartikel har värderats till nettoförsäljningsvärde emedan dess försäljningspris sjunkit och artikeln i en efterföljande period fortfarande finns i lager och dess försäljningspris ökat.”

EG:s motsvarande bestämmelse i fjärde direktivets artikel 39 moment 1 d har redan inledningsvis omnämnts. Den kräver likaså en ny lagervärdering om nedskrivningsorsaken upphört.

I detta avseende kan med andra ord — i motsats till Per Thorells påstående — snarast konstateras en samstämmighet mellan EG:s direktiv, IASC:s redovisningsnormer och den svenska bokföringslagen.

Års- och koncernredovisning enligt EG-direktiv (SOU 1994:17, del I) behandlar utan närmare kommentar reversering av nedskrivning av omsättningstillgångar enligt fjärde EG-direktivets artikel 39.1.d. Kommittén ger i sina överväganden inte uttryck för uppfattningen att en i förhållande till gällande svensk rätt ny princip — gällande värdering av den väsentliga balansposten varulager — skulle införas i vårt land till följd av direktivets bestämmelse. Om förändringen varit av den stora

principiella art som Per Thorell gör gällande i sin artikel hade rimligtvis redovisningskommittén ägnat ”nyheten” betydande uppmärksamhet och sökt analysera dess praktiska konsekvenser för företag och näringsliv.

Christer Westermark