

Jan Bjuvberg

Är Finansinspektionens föreskriftsmakt grundlagsenlig?

1 Inledning

I år är det 40 år sedan vår nuvarande regeringsform antogs. Under år 2004 initierades en grundlagsreform och Grundlagsutredningens arbete inleddes.¹ Enligt direktiven till utredningen var dess främsta uppgift att göra en samlad översyn av regeringsformen, med särskild inriktning på att stärka och fördjupa den svenska folkstyrelsen, öka medborgarnas förtroende för demokratins funktionssätt och höja valdeltagandet.² Denna uppsats behandlar fördelningen av normgivningsmakt, som regleras i 8 kap. RF. Avseende reglerna däri är enligt min uppfattning den viktigaste förändringen att systematiken för bestämmandet av det område inom vilket det är möjligt för riksdagen delvis har fått en ny systematik. I den ursprungliga versionen av RF fanns en uttrycklig uppräkningslista av de områden inom vilka delegation var möjlig. I den reviderade versionen räknas i stället de områden upp inom vilka delegation inte är möjligt. Jag kommer kort att återkomma till vilka konsekvenser jag anser att det får för möjligheten att delegera normgivningsmakt generellt och även

¹ Arbetet resulterade i SOU 2008:125. Ytterligare en del av reformen är Integritetsskyddskommittén betänkande SOU 2008:3.

² Det har skett ett flertal förändringar av 8 kap. RF utöver reformen under senare delen av 2000-talet. Min bedömning är dock att dessa inte har lett till annat än smärre förändringar av fördelningen av normgivningsmakt, se t.ex. Prop. 2009/10:80 s. 217. Avseende 8 kap. RF anges det i förarbetena att det är fråga om en modernisering av regleringen av normgivningsmakten. Av den anledningen använder jag ordet modernisering, när jag diskuterar förändringarna i nämnda kapitel.

specifikt för den del av detta område jag avser att behandla i uppsatsen, se nedan i avsnitt 3.

Som redan framgått avser jag att i denna framställning behandla några frågor om den nyss nämnda möjligheten att delegera normgivningsmakt, d.v.s. möjligheten att delegera rätten att besluta om *föreskrifter*. En föreskrift är en rättsregel som har tillkommit i enlighet med reglerna i 8 kap. RF. En sådan rättsregel kännetecknas av att den är bindande för enskilda och myndigheter samt generellt utformad.³ Den främsta uppgiften i 8 kap. RF är att fördela normgivningsmakten mellan riksdag och regering.⁴ Huvudprincipen är att det är riksdagen som ger ut föreskrifter i form av lag. Regeringen har dock en viss restkompetens direkt, genom bestämmelsen i 8 kap. 7 § RF. Utöver detta kan regeringen, kommuner och förvaltningsmyndigheter under riksdagen och regeringen tillerkännas normgivningsmakt genom s.k. delegation och subdelegation. Det är denna möjlighet som är föremål för framställningen, framförallt möjligheten att subdelegera normgivningsmakt till förvaltningsmyndigheter.

För att få ett grepp om delegeringsreglerna måste de läsas i ljuset av övriga regler om uppdelning av normgivningsmakt. Ett exempel på det är att 8 kap. 7 § RF stadgar att regeringen får meddela föreskrifter *som inte enligt grundlag ska meddelas av riksdagen*. Detta ska läsas tillsammans med bestämmelsen i 8 kap. 11 § RF som möjliggör för regeringen att bemyndiga en myndighet under regeringen eller någon av riksdagens myndigheter att meddela föreskrifter enligt 8 kap. 7 § RF, d.v.s. inom samma ramar som regeringens egen normgivningskompetens.

Bakgrunden till denna uppsats är ett uttalande i SOU 2009:46 om försenad årsredovisning och bokföringsbrott m.m. Uttalandet gällde en tekniskt komplicerad fråga och lösningen som förordades i uttalandet var att Finansinspektionen (FI) skulle ges ”vidare ramar” avseende fastställandet av vissa grunder för värdering av pensionsutfästelser enligt tryggandelagen.⁵ Motsvarande fråga, d.v.s. värderingen av pensionsutfästelser aktualiseras även inom redovisningsrätten, eftersom sådana utfästelser också ska åsättas ett värde i ett företags balansräkning. Uttalandet att ge FI vidare ramar avseende värderingen enligt tryggandelagen fick mig att

³ Prop. 1973:90 s. 203.

⁴ Det finns bestämmelser utanför 8 kap. RF som reglerar vissa frågor om normgivningsmakt, se t.ex. RF 11:6 3 st., som stadgar att bestämmelser om grunderna för förfarandet vid utnämningen av ordinarie domare meddelas i lag. Bestämmelserna utanför 8 kap. RF är emellertid inte av någon betydelse för denna framställning och behandlas därför inte.

⁵ SOU 2009:46 s. 121. Lag (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m.

fundera på vilka möjligheterna att delegera normgivningsmakt på redovisningsområdet är, med särskild inriktning på redovisning i finansiell sektor.

I 1 kap. 5–6 §§ ÅRKL⁶ respektive i 1 kap. 4–5 §§ ÅRFL⁷ återfinns vad som rubriceras som normgivningsbemyndiganden.⁸ Dessa ger regeringen eller, efter regeringens bemyndigande, FI bl.a. rätt att meddela närmare föreskrifter om löpande bokföring, årsbokslut, årsredovisning, koncernredovisning och delårsrapporter för kreditinstitut, värdepappersbolag och försäkringsföretag. Regeringen har bemyndigat FI att meddela närmare föreskrifter om bl.a. kreditinstituts, värdepappersbolags och försäkringsbolags löpande bokföring, årsbokslut, årsredovisning och koncernredovisning i 4 § p. 1 ÅRKFF.⁹ Frågan som ska behandlas i denna framställning är om dessa normgivningsbemyndiganden är förenliga med reglerna om normgivningsmakt på redovisningsområdet.

Utöver normgivningsmaktens fördelning behandlar jag ytterligare några frågor kortfattat. Gemensamt för dem är att de har en koppling till FI:s utgivning av *allmänna råd*. Inom ramen för detta ger jag min syn på hur en författning som grundats på ett grundlagsstridigt normgivningsbemyndigande bör behandlas av myndigheter och domstolar, frågan om förekomsten av allmänna råd kan ses som ett kringgående av förbudet att delegera normgivningsmakt på vissa områden och slutligen frågan om rättskällevärdet av ett allmänt råd. I denna del har jag valt att hålla mig mycket kortfattad i denna framställning, eftersom jag har behandlat dessa frågor tidigare.¹⁰

⁶ Lag (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag.

⁷ Lag (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag.

⁸ Någon motsvarande regel finns inte i bokföringslagen (SFS 1999:1078, BFL) eller i årsredovisningslagen (1995:1554, ÅRL). Bestämmelsen i 8 kap. 1 § BFL, som anger att Bokföringsnämnden (BFN) samt Finansinspektionen (FI) ansvarar för utvecklingen av god redovisningssed är inte en delegationsregel och ger alltså inte BFN och FI någon möjlighet att utfärda bindande föreskrifter enligt 8 kap. RF.

⁹ Förordning (1995:1600) om årsredovisning i kreditinstitut, värdepappersbolag och försäkringsföretag.

¹⁰ Bjuvberg, Jan, *Soft Law in the Swedish Accounting Law system*, i *Scandinavian studies in law* 2013 s. 45 ff. (cit. *Scandinavian Studies*).

2 Något om reglerna om delegation i 8 kap. RF

Normgivningsrätten brukar delas upp i *det primära området*, som omfattar det område inom vilket riksdagen lagstiftar, och *regeringens primärområde*, som omfattar det område inom vilket regeringen kan meddela föreskrifter utan bemyndigande i lag. Det primära området brukar delas upp i två delar, dels *det obligatoriska området* och dels *det delegerbara området*. Inom det obligatoriska området finns det inte någon möjlighet för riksdagen att delegera normgivningsmakten, medan detta är möjligt avseende det delegerbara området, se framförallt 8 kap. 2–5 §§ RF. Om riksdagen bemyndigar regeringen att meddela föreskrifter i ett visst ämne kan riksdagen enligt 8 kap. 10 § RF också medge att regeringen bemyndigar bl.a. en förvaltningsmyndighet att meddela föreskrifter i ämnet. Inom ramen för sitt primärområde får också regeringen delegera normgivningsmakt till bl.a. en förvaltningsmyndighet, se 8 kap. 11 § RF. De ovan nämnda reglerna i ÅRKL och ÅRFL innehåller en delegation till regeringen eller efter regeringens bemyndigande FI rätt att meddela närmare föreskrifter om bl.a. löpande bokföring, årsbokslut och årsredovisning.

Av framförallt 8 kap. 3 § framgår det inom vilken del av det primära området som riksdagen kan delegera normgivningsmakt till regeringen. Där anges att riksdagen kan delegera normgivningsmakt till regeringen avseende förhållandet mellan enskilda och det allmänna under förutsättning att föreskrifterna gäller skyldigheter för enskilda eller i övrigt avser ingrepp i enskildas personliga eller ekonomiska förhållanden och grunderna för kommunernas organisation och verksamhetsformer och för den kommunala beskattningen samt kommunernas befogenheter i övrigt och deras åligganden. Rätten att delegera förutsätter dock att det inte är fråga om annan rättsverkan av brott än böter, skatt (utom tull på införsel av varor), konkurs eller utsökning. Av detta, läst tillsammans med bestämmelsen i 8 kap. 2 § RF, kan konstateras att föreskrifter om bl.a. enskildas personliga ställning och deras personliga och ekonomiska förhållanden inbördes enbart får meddelas genom lag, d.v.s. normgivningsmakt kan inte delegeras på detta område, medan normgivningsmakt får delegeras till regeringen avseende förhållandet mellan enskilda och det allmänna under vissa förutsättningar. Den skiljelinje som dras upp av det nyss nämnda är skiljelinjen mellan vad som brukar betecknas privat- eller civilrätt respektive offentlig rätt. Innebörden av det är bl.a. att det inte är möjligt att delegera normgivningsmakt till regeringen på

privaträttens område. En följd av detta är att det inte heller är möjligt att delegera normgivningsmakt på privaträttens område till myndigheter under riksdag och regering, se framförallt 8 kap. 10 § RF.

Det är just denna uppdelning i privat- och offentlig rätt som är i blickfånget när det gäller möjligheten att delegera normgivningsmakt på det redovisningsrättsliga området och särskilt frågan om redovisningsrätten ska klassificeras som privat- eller offentligrättslig. I nästföljande avsnitt behandlas gränsdragningen mellan privat- och offentlig rätt närmare. Det ska framhållas att frågan om en regel eller norm är privat- eller offentligrättslig inte är den enda som måste besvaras för att avgöra omfattningen av det delegerbara området, eftersom det inte är möjligt att delegera normgivningsmakt inom hela det offentligrättsliga området. Det är t.ex. inte möjligt att delegera normgivningsmakt på skatterättens område. Frågan om vilka delar av offentligrätten som inte omfattas av rätten att delegera normgivningsmakt behandlas dock inte i denna framställning. När jag nedan diskuterar gränsdragningen mellan privat- och offentlig rätt är det enbart den förstnämnda uppdelningen som avses.

3 Gränsdragningen mellan privat- och offentlig rätt

Gränsdragningen mellan privat- och offentlig rätt behandlas endast kortfattat i förarbetena till RF. Det som framgår är att delegation endast kan ske inom ramen för den offentliga rätten.¹¹ Av betydelse för denna framställning är att det även framgår att näringsrätten hör till den offentliga rätten.¹²

Avgörande för gränsdragningen mellan privat- och offentlig rätt är primärt vad som kan kategoriseras som *enskild* och vad som hör till *det allmänna*, se framförallt 8 kap. 2–3 §§ RF. Skälet till det är att – som redan konstaterats ovan – det inte är möjligt att delegera normgivning avseende enskildas personliga ställning och deras personliga och ekonomiska förhållanden inbördes men att det under vissa förhållanden är möjligt beträffande normgivning avseende förhållandet mellan enskilda och det allmänna.

¹¹ Prop. 1973:90 s. 311 och Norberg, Claes, Reglering och beskattning av banker, Iustus Förlag 1991, s. 125 (cit. Norberg).

¹² SOU 1972:15 s. 161, prop. 1973:90 s. 310 ff., särskilt s. 311 och Norberg s. 124.

Med enskild avses normalt sett både fysiska och juridiska personer.¹³ Även statliga organ är juridiska personer och i den utsträckning som de ingår avtal m.m. som är av civilrättslig karaktär och som liknar de som ingår av "vanliga enskilda" bör även dessa kunna betraktas som enskilda i den mening som avses i 8 kap. 2 § RF.¹⁴ I normalfallet är det dock privata rättssubjekt, fysiska och juridiska, som avses med uttrycket enskild. Statliga subjekt kan äga t.ex. aktiebolag och handelsbolag. Att dessa har ett statligt subjekt som ägare innebär inte att deras karaktär av enskilt subjekt förtas.¹⁵

Till föreskrifter om enskildas personliga ställning räknas regler om enskildas rättskapacitet och rättsliga handlingsförmåga och även regler om bildande och upplösning av juridiska personer. Med föreskrifter som reglerar enskildas inbördes förhållanden avses regler som direkt kan åbe-ropas i tvister och andra rättsförhållanden mellan enskilda.¹⁶ För att en regel ska vara hänförlig till det sistnämnda området är det inte tillräckligt att den innehåller ett åliggande för en enskild som direkt är till nytta för andra enskilda. En bestämmelse som t.ex. direkt tar sikte på förhållandet mellan ett företag och dess kunder ska hänföras kategorin, men inte en regel som t.ex. tar sikte på vissa avtalsvillkor, givet att den har offentlig-rättslig karaktär och att avvikelser från regeln är sanktionerade, jfr RÅ 1980 2:69.¹⁷ Ett exempel på en sådan bestämmelse av offentligrättslig karaktär skulle kunna vara att det, baserat på en lagregel, anges i en förordning att luftgevär eller fyrverkerier inte får säljas till omyndiga.

Av förarbetena till RF framgår det att innebörden av reglerna i 8 kap. RF var att delegation enbart var möjlig inom ramen för offentligrätten.¹⁸ Innan RF moderniserades 2010¹⁹ angavs det i den då gällande 8 kap. 7 § vissa områden inom vilka riksdagen genom lag fick delegera normgivningsmakt till regeringen. Bland dessa områden nämndes *näringsverk-*

¹³ Se t.ex. SOU 1996:157 s. 137.

¹⁴ Strömberg, Håkan, Normgivningsmakten enligt 1974 års regeringsform, Juristförlaget i Lund, 1999 s. 69 och 174 (cit. Strömberg). Av RF 12:4 följer att en förvaltningsuppgift kan överlämnas åt kommuner, andra juridiska personer och enskilda individer. Dessa hamnar i någon mening i motsatt situation i förhållande till ett statligt organ som t.ex. ingår ett privaträttsligt avtal.

¹⁵ Strömberg s. 69.

¹⁶ Strömberg s. 71.

¹⁷ Se även Strömberg s. 71 f.

¹⁸ Prop. 1973:90 s. 311 Se även Norberg s. 124–125.

¹⁹ SFS 2010:1408 och prop. 2009/10:80.

samhet.²⁰ Reglering av näringsverksamhet hör till det primära området, men det fanns alltså en uttrycklig möjlighet att delegera normgivningsmakt på detta område. Vad som utgör näringsverksamhet preciserades inte i förarbetena, mer än att det angavs att köprätten inte hör till offentlighetsrätten. Det går inte att dra några långtgående slutsatser av detta uttalande, men tillsammans med uttalandet om att delegation endast är möjlig på offentlighetsrättens område kan slutsatsen dras att delegation av normgivningsmakt avseende näringsverksamhet endast är tillåten om det gäller normer av offentlighetsrättslig karaktär. Detta framgick också tydligt av systematiken innan moderniseringen av RF. Sett i ljuset av RÅ 1980 2:69 torde rätten att delegera närmast gälla begränsningar av offentlighetsrättslig karaktär, t.ex. olika former av tillståndskrav för exempelvis näringsverksamhet inom den finansiella sektorn.

I den moderniserade RF har uppräkningsområdena utmönstrats och i stället anges inom vilka områden som delegation *inte är tillåten*, se 8 kap. 3–5 §§ RF. I förarbetena till moderniseringen anges det vidare att förändringen av reglerna om delegation till regeringen inte är avsedda att medföra någon minskning av betydelse av utrymmet för delegering.²¹ Enligt min uppfattning har den ändrade systematiken inte lett till någon minskning av utrymmet överhuvudtaget, utan snarare utvidgat det. Beträffande möjligheten att delegera normgivning avseende näringsverksamhet är min bedömning att någon förändring inte har skett.²²

4 Redovisningsrätten – privat- eller offentlig rätt?²³

Avseende frågan om redovisningsrätten är privat- eller offentlighetsrättslig har det anförts att klassificeringen av den är problematisk, eftersom det är svårt att avgöra om en redovisningsrättslig regel kan åberopas av ett enskilt subjekt i en tvist med ett annat enskilt subjekt.²⁴

²⁰ Anledningen till att jag tar upp just näringsverksamhet är att redovisningsrätten i stor utsträckning träffar sådan verksamhet.

²¹ Prop. 2009/10:80 s. 222.

²² Scandinavian Studies 2013 s. 55.

²³ Detta avsnitt är till stora delar baserat på min uppsats i Scandinavian Studies och på min artikel ”Bokföringsskyldighet för fasta driftställen” i SvSkT 2013 s. 563 ff.

²⁴ Norberg s. 139.

I förarbetena till 1976 års numera upphävda bokföringslag (GBFL) angavs att *bokföringslagstiftningen* är civilrättslig.²⁵ Detta ska ses i ljuset av att GBFL inte bara reglerade bokföringsfrågor utan också värderingsfrågor m.m. Avseende ÅRKL och ÅRFL angavs det i förarbetena till BFL att de i huvudsak är offentligrättsliga och att detta innebär att det finns utrymme för delegation av normgivningsmakt inom ramen för tillämpningsområdet för dem.²⁶ Något liknande uttryckligt ställningstagande gjordes inte för andra företag än företag på det finansiella området. Norberg har uttalat att regler rörande löpande bokföring och arkivering möjligen kan anses vara offentligrättsliga i den mening som avses i 8 kap. RF och att detta är en följd av att dessa regler sällan eller aldrig åberopas mellan enskilda subjekt.²⁷ Norbergs uppfattning avseende värderingsregler och regler om finansiella rapporter är emellertid att de är av privaträttslig karaktär.²⁸

En metod för att klassificera en rättsregel som privat- eller offentlig-rättslig är att analysera syftet med bestämmelsen. Kortfattat är det grundläggande syftet med redovisningsrätten att verka som borgenärsskydd, att ge ägare och andra en möjlighet att kontrollera företagets ekonomi och drift, att förse kapitalmarknaden med ekonomisk information, att förse anställda med information samt att utgöra underlag för beskattningen i inkomstslaget näringsverksamhet.²⁹ Ytterligare en funktion är att räkenskapsmaterialet ska fungera som kontrollverktyg för Skatteverket, t.ex. vid en revision. Det är tydligt att en analys av syften och funktioner med redovisningsrätten inte ger någon klar indikation om redovisningsrätten är privat- eller offentligrättslig. Skälet för det är att redovisningsrättens primära syften och funktioner är både av privat- och offentligrättslig karaktär. Norberg summerar detta med att de blandade syftena och funktionerna innebär att redovisningsrätten inte kan klassificeras i sin helhet som privat- eller offentlig rätt och att detta måste påverka den generella klassificeringen av redovisningsrätten.³⁰ Jag delar Norbergs uppfattning att redovisningsrätten är svår att klassificera. Det saknas dessutom ledning i klassificeringsfrågan i förarbetena till RF. Faktum är att redovisningsrätten inte nämns överhuvudtaget däri. En kvalificerad gissning är

²⁵ Prop. 1975:194 s. 134.

²⁶ Prop. 1998/99:130 s. 184.

²⁷ Norberg s. 140 f.

²⁸ Norberg s. 141.

²⁹ Prop. 1995/96:10 s. 174 ff. och Norberg s. 133.

³⁰ Norberg s. 139 ff.

därför att lagstiftaren inte hade redovisningsrätten i första rummet när RF kom till.

Strömberg har lanserat en modell för hur gränsdragningen mellan privat- och offentlig rätt kan göras. Den bygger i princip på att en regel som enbart kan åberopas av eller mot en representant för det allmänna är offentligrättslig. Kan regeln däremot åberopas i en tvist mellan enskilda är den enligt hans modell privaträttslig.³¹ När det gäller redovisningsrättsliga värderingsregler i ÅRL, ÅRKL och ÅRFL och även konsolideringsregler i dessa lagar är det min uppfattning att de kan åberopas i tvister mellan enskilda, t.ex. i samband med tvister rörande investeringsbeslut etc. och det är enligt min uppfattning relativt okontroversiellt att hävda att dessa regler är privaträttsliga.³² Detta gäller enligt min mening både företag i den finansiella sektorn och andra företag. Uttalandet i förarbetena till BFL som nämnts ovan är alltså enligt min uppfattning felaktigt, vid en tillämpning av Strömbergs modell för gränsdragning mellan privat- och offentlig rätt.

Andra redovisningsrättsliga regler, t.ex. om bokföringsskyldighet och arkivering i BFL kan, som Norberg påpekar i sin doktorsavhandling, möjligen anses vara offentligrättsliga. Detta motiverar han med att de sällan eller aldrig åberopas i tvister mellan enskilda.³³ Dessa regler är dessutom utformade som direktiv från det allmänna till enskilda subjekt. Enligt min uppfattning är det emellertid inte omöjligt att de kan åberopas i en tvist mellan enskilda. Att en regel de facto inte har åberopats i någon sådan tvist innebär ju inte att detta aldrig kan ske. Ett exempel när t.ex. en bestämmelse som reglerar vilka företag som är bokföringsskyldiga (2 kap. BFL) skulle kunna åberopas i en tvist mellan enskilda är när ett företag överläts och säljaren garanterar att bokföringsskyldigheten har följts.³⁴ Strömberg har emellertid anfört att det är naturligt att RF tar sikte på de mest centrala och viktiga reglerna i ett regelkomplex.³⁵ Jag uppfattar det som att han med detta avser att om t.ex. redovisningsrättens kärna är privaträttslig får det konsekvensen att hela systemet ska betraktas som privaträtt. Norberg har anfört att det möjligen kan hävdas att kärnan i den redovisningsrättsliga lagstiftningen är privaträttslig och att det kan få

³¹ Strömberg s. 174.

³² Se Norberg s. 141 för samma uppfattning.

³³ Norberg s. 140 f.

³⁴ Se vidare Bjuvberg i SvSkT s. 572 f.

³⁵ Strömberg s. 175.

betydelse för bedömningen av klassificeringen av det redovisningsrättsliga regelverket i förhållande till RF. Hans slutsats rörande detta är att det är oklart i vilken utsträckning denna bedömning bör tillmätas relevans och att detta är djupt otillfredsställande.³⁶ Jag delar Norbergs uppfattning, men anser att en lag eller ett rättsområde kan innehålla både privat- och offentligrättsliga regler och att klassificeringen alltså inte bör göras för en hel lag eller ett helt rättsområde, utan för varje enskild lagregel eller kanske till och med för varje enskild norm i en rättsregel.

Av det ovan anförda blir konsekvensen att bemyndigandena i ÅRKL och ÅRFL inte är förenliga med RF i den utsträckning som bestämmelserna i dessa lagar är privaträttsliga. I dessa delar bör bemyndigandena enbart ses som bemyndiganden att ge ut verkställighetsföreskrifter.³⁷ Eventuella förordningar utgivna av regeringen eller FI som reglerar privaträttsliga frågor är enligt min uppfattning *inte bindande* utan kan jämföras med allmänna råd och rekommendationer.³⁸ Med detta menar jag att de inte ska läggas till grund för beslut och domar på den grunden att de har bindande verkan enligt 8 kap. RF. De kan däremot ses som ett uttryck för – i det här fallet – FI:s syn på gällande rätt. En myndighet eller en domstol kan alltså enligt min uppfattning inte lägga dessa normer till grund för beslut eller dom, utan det är de bakomliggande rättsreglerna i ÅRKL och ÅRFL som ska tillämpas. Att de normer från FI som jag jämför med allmänna råd har givits ut i formen av bindande föreskrifter är naturligtvis inte lämpligt, utan bör åtgärdas.³⁹

FI ger utöver förordningar också ut allmänna råd. Dessa är inte utgivna i enlighet med 8 kap. RF och därför inte bindande för adressaterna. Utgivandet av sådana kompletterande normer på redovisningsområdet i form av allmänna råd är i princip sanktionerat i lag, eftersom det i 8 kap. 1 § BFL stadgas att finansinspektionen ansvarar för utvecklandet av god

³⁶ Norberg s. 140, särskilt not 70.

³⁷ Norberg s. 149 ff. Ang. möjligheten att ge ut verkställighetsföreskrifter se Scandinavian Studies s. 51 ff. och där angivna källor.

³⁸ Se vidare Scandinavian Studies s. 59 ff.

³⁹ Ytterligare en synpunkt på FI:s normgivning är att det i enskilda författningar finns inslag av både bindande föreskrifter och allmänna råd. En fördel med det är att det allmänna rådet kan placeras i anslutning till den bindande föreskrift det behandlar, medan en nackdel med denna teknik är att de allmänna råden kan uppfattas som bindande. Ett exempel på en sådan författning återfinns i FI:s författningssamling FFFS 2014:5 Finansinspektionens *föreskrifter och allmänna råd* [min kursivering] om informationssäkerhet, it-verksamhet och insättningssystem.

redovisningssed i sådana företag som omfattas av ÅRKL och ÅRFL. De allmänna råden kan omfatta både privat- och offentligrättsliga frågor. Detta kan vid en första anblick uppfattas som ett sätt att kringgå förbudet att delegera normgivningsmakt i privaträttsliga frågor. Min uppfattning är emellertid att förfarandet *inte är något kringgående*.⁴⁰ Däremot är det min uppfattning att det bör klargöras i 8 kap. RF att det är tillåtet att kombinera en ramlag (t.ex. ÅRL, ÅRKL och ÅRFL) med en rättslig standard och kompletterande inte bindande normgivning.

På redovisningsområdet generellt ges dessa allmänna råd en stark ställning som rättskälla och följs normalt av adressaterna som om det varit fråga om bindande normer. Jag har tidigare givit uttryck för att det föreligger en stark presumtion för att dessa allmänna råd ger uttryck för god redovisningssed.⁴¹ Som nyss nämnts är de emellertid inte bindande för dem och det är fullt möjligt att göra avsteg från dem och tillämpa andra metoder för redovisningen av en viss post än de som framgår av ett allmänt råd. Detta förutsätter att upplysning om detta lämnas i årsredovisningen i enlighet med reglerna om notupplysningar (se 2 kap. 3 § andra stycket och 5 kap. 2 § ÅRL⁴²). Därtill förutsätter ett sådant förfarande också att den tillämpade metoden är förenlig med god redovisningssed. En sådan avvikelse från ett allmänt råd kan bli föremål för en process, t.ex. med Skatteverket som motpart, rörande frågan om metoden är förenlig med god redovisningssed. Enligt min uppfattning är det den part som påstår att den från det allmänna rådet avvikande metoden är förenlig med god redovisningssed som bär bevisbördan för det. Detta är en följd av den ovan nämnda presumtionen. I sammanhanget är det viktigt att påpeka att i de fall en domstol inhämtar ett yttrande från t.ex. BFN i en process läggs nära nog alltid detta yttrande till grund för avgörandet, åtminstone i skatteprocesser. Det betyder att den som avviker från ett allmänt råd bör säkerställa bevisning om att den valda metoden är förenlig med god redovisningssed.

⁴⁰ Se vidare Scandinavian Studies s. 57 ff. och Hultqvist, Anders i Svensk Skattetidning 2009 s. 265.

⁴¹ Bjuvberg, Jan, Redovisningens betydelse för beskattningen, Mercurius förlag 2006, s. 131 f. Se även Thorell, Per, ÅRL. Årsredovisningslagen. Lagkommentar, Iustus 1996 s. 66.

⁴² Regeln är även tillämplig för företag som faller inom ramen för tillämpningsområdena för ÅRKL och ÅRFL, se 5 kap. 1 § i respektive lag.

5 Avslutande sammanfattning

I denna uppsats har jag behandlat ett antal frågor som rör eller är näraliggande frågan om fördelning av normgivningsmakt enligt 8 kap. RF. Samtliga frågor är kopplade till det faktum att FI har tillerkänts normgivningsmakt på redovisningsområdet i ÅRKL och ÅRFL samt till att FI förutom föreskrifter även ger ut allmänna råd som rör redovisning i den finansiella sektorn. Som bekant bygger reglerna i 8 kap. RF på en indelning av rätten i privat- och offentlig rätt. Avseende privaträtten saknas det möjlighet för riksdagen att delegera normgivningsmakt. All normgivning på privaträttens område ska alltså ske genom lag beslutad av riksdagen. För att avgöra om det är möjligt att delegera normgivningsmakt på redovisningsområdet är det därför centralt att avgöra om redovisningsrätten ska hänföras till privat- eller offentlighätten. Detta har emellertid visat sig problematiskt, särskilt eftersom syftena bakom redovisningsrätten både är av privat- och offentlighättslig karaktär. Enligt min uppfattning måste därför denna bedömning göras för varje enskild lagregel var för sig. I den utsträckning ett normgivningsbemyndigande omfattar privaträttsliga frågor strider det mot 8 kap. RF och bör endast uppfattas som en rätt för regeringen och i detta fall FI att ge ut verkställighetsföreskrifter. I den utsträckning FI (eller regeringen) har givit ut normer *i form av* bindande föreskrifter på privaträttens område är det min uppfattning att dessa inte kan läggas till grund för ett beslut eller en dom.

Utöver att ge ut vad som betecknas som föreskrifter ger FI även ut allmänna råd. På redovisningsområdet anses sådan kompletterande normgivning ha en stark ställning som i det närmaste uppfattas som bindande av adressaterna. Någon bindande verkan har de dock inte och de bör inte heller anses ge uttryck för den enda tillämpliga metoden för att lösa ett redovisningsproblem. Trots den starka ställningen som tillerkänns den kompletterande normgivningen på redovisningsområdet är det min uppfattning att möjligheten för FI att ge ut allmänna råd *inte* innebär något kringgående av förbudet att delegera normgivningsmakt på privaträttens område. Grunden för det är att de allmänna råden inte är bindande.