Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning

Fritzes
ett Wolters Kluwer-företag
106 47 Stockholm Tel 08-690 91 90 Fax 08-690 91 91 order.fritzes@nj.se www.fritzes.se

ISBN 978-91-38-32420-2
SKV 305 utgåva 5

STC i Avesta 2008

Förord

Denna utgåva av handledningen för sambandet mellan redovisning och beskattning behandlar lagstiftning, rekommendationer, uttalanden och allmänna råd samt rättspraxis och skrivelser från Skatteverket som gäller per den 1 januari 2008.

Handledningen är i första hand avsedd att användas inom Skatteverket, men kan även vara av intresse för andra som i sitt arbete behöver information om sambandet mellan redovisning och beskattning. Handledningen är också tänkt att kunna användas för utbildning inom verket.

På Skatteverkets webbplats, www.skatteverket.se, publiceras löpande Skatteverkets skrivelser om redovisningsfrågor. Publiceringen görs under rubriken Redovisning (sökväg: Rättsinformation/Redovisningsfrågor, samlingsmeny).

Solna i juni 2008

Vilhelm Andersson

Innehåll

Förord **3**

Förkortningslista **19**

1 Inledning **21**

2 Sambandet mellan redovisning och beskattning **25**

2.1 Sambandet mellan redovisning och inkomstbeskattning **25**
2.1.1 Inledning 25
2.1.2 Allmänt om sambandet 25
2.1.3 Fördelar och nackdelar med sambandet 26
2.1.4 Sambandet enligt inkomstskattelagen 27

2.2 Sambandet mellan redovisning och indirekt beskattning **34**
2.2.1 Inledning 34
2.2.2 Fördelar och nackdelar med sambandet beträffande mervärdesskatt 35
2.2.3 Sambandet mellan redovisning och mervärdesskatt 36
2.2.4 Sambandet mellan redovisning och punktskatter 39

2.3 Ändring i efterhand av redovisat resultat **40**
2.3.1 Inledning 40
2.3.2 Skatterättslig praxis beträffande retroaktiva ändringar av tidigare bokslut 40
2.3.3 Civilrättsliga regler och normer för retroaktiva ändringar av tidigare bokslut 41
2.3.4 Justering av det redovisade resultatet 41

2.4 Rättspraxis m.m. **49**

3 Redovisning **51**

3.1 Redovisningens syfte och uppgifter **51**

3.2 Redovisningslagstiftning **52**

3.3 Ramlagar – normgivning **53**

3.4 God redovisningssed **54**

3.5 Rättvisande bild **57**

3.6 Grundläggande redovisningsprinciper ... 60
3.7 Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter ... 64
3.7.1 Inledning ... 64
3.7.2 Grundläggande antaganden ... 65
3.7.3 hKvalitativa egenskaper ... 66
3.7.4 De finansiella rapporternas huvudgrupper ... 68
3.7.5 När ska en post redovisas i balans- eller resultaträkningen? ... 70
3.7.6 Värderingsmetoder ... 71
3.8 Redovisningsterminologi ... 71
3.9 Redovisningens hierarki ... 72

4 Redovisningslagar ... 75
4.1 Bokföringslagen ... 75
4.1.1 Definitioner och språk − 1 kap. ... 75
4.1.2 Kretsen av bokföringsskyldiga − 2 kap. ... 76
4.1.3 Räkenskapsår − 3 kap. ... 77
4.1.4 Bokföringsskyldighetens innebörd − 4 kap. ... 77
4.1.5 Löpande bokföring och verifikationer − 5 kap. ... 78
4.1.6 Hur den löpande bokföringen avslutas − 6 kap. ... 79
4.1.7 Arkivering av räkenskapsinformation m.m. − 7 kap. ... 80
4.1.8 Utvecklandet av god redovisningssed − 8 kap. ... 81
4.1.9 Överklagande − 9 kap. ... 81
4.2 Årsredovisningslagen ... 81
4.2.1 Inledande bestämmelser − 1 kap. ... 81
4.2.2 Allmänna bestämmelser om årsredovisning − 2 kap. ... 83
4.2.3 Balansräkning och resultaträkning − 3 kap. ... 84
4.2.4 Värderingsregler − 4 kap. ... 85
4.2.5 Tilläggsupplysningar − 5 kap. ... 88
4.2.6 Förvaltningsberättelse och finansieringsanalys − 6 kap. ... 89
4.2.7 Koncernredovisning − 7 kap. ... 91
4.2.8 Delårsrapport − 9 kap. ... 92
4.2.9 Överklagande − 10 kap. ... 93
4.3 Lagen om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag ... 93
4.4 Lagen om årsredovisning i försäkringsföretag ... 94
4.5 EG-rätten ... 96

5 Normgivare ... 99
5.1 Bokföringsnämnden ... 99
5.1.1 Tillämpning av Redovisningsrådets rekommendationer ... 100
5.2 Rådet för finansiell rapportering ... 105

5.2.1 Allmänt ... 105
5.2.2 Rekommendationer och uttalanden ... 106
5.3 Redovisningsrådet ... 109
5.4 FAR SRS ... 109
5.5 Finansinspektionen ... 110
5.6 International Accounting Standards Board (IASB) ... 111

6 Räkenskapsinformation och dess arkivering ... 113
6.1 BFNAR 2000:5 Räkenskapsinformation och dess arkivering ... 113
6.2 BFN R 10 Systemdokumentation och behandlingshistorik ... 122
6.3 BFNAR 2004:1 Systemdokumentation och behandlingshistorik för kassaregister ... 124
6.4 Skatteverkets allmänna råd och meddelanden om förvaring av maskinläsbara medier utomlands ... 126
6.4.1 Anmälan om förvaring av maskinläsbara medier utomlands ... 126
6.4.2 Ansökan om tillstånd till förvaring av maskinläsbara medier utomlands ... 127
6.5 Skatteverkets allmänna råd och meddelanden om tillstånd att i förtid förstöra räkenskapsinformation ... 127
6.5.1 Ansökan om tillstånd för företag att i förtid förstöra räkenskapsinformation ... 127
6.5.2 Ansökan om tillstånd för kommuner, kommunalförbund och landsting att i förtid förstöra räkenskapsinformation ... 128
6.6 Dispens att i räkenskapsinformation som företaget självt upprättar använda annat språk än svenska, danska, norska eller engelska ... 129
6.7 Inkomstskatt ... 129
6.8 Mervärdesskatt ... 130
6.9 Rättspraxis m.m. ... 131

7 Verifikationer ... 133
7.1 BFNAR 2000:6 Verifikationer ... 133
7.2 BFN R 2 Gemensam verifikation ... 140
7.3 Alkohollagen ... 142
7.4 Lag om kassaregister m.m. ... 144
7.5 Yrkestrafiklagen ... 145
7.6 Inkomstskatt ... 146
7.6.1 Kassaregister i detaljhandel ... 146
7.6.2 Kassaregister vid tillfällig utförsäljning ... 147
7.6.3 Underlaget för bokföringen i ett taxiföretag ... 147

7.6.4 Krav på underlag vid valutaväxling ... 148
7.6.5 När får gemensam verifikation användas vid kontantförsäljning? ... 149
7.7 Mervärdesskatt ... 150
7.8 Rättspraxis m.m. ... 152

8 Löpande bokföring ... 155
8.1 BFNAR 2001:2 Löpande bokföring ... 155
8.2 BFNAR 2002:14 Redovisning av försäljning från myntautomat ... 164
8.3 Inkomstskatt ... 165
8.4 Mervärdesskatt ... 165
8.4.1 Tidpunkt för redovisning av moms ... 166
8.5 Rättspraxis m.m. ... 169

9 Räkenskapsår och beskattningsår ... 171
9.1 Räkenskapsår ... 171
9.2 Inkomstskatt ... 173
9.2.1 Beskattningsår för nystartad enskild näringsverksamhet ... 174
9.3 Rättspraxis m.m. ... 176

10 Gränsvärden ... 177
10.1 BFNAR 2006:11 Gränsvärden ... 177

11 Fusion ... 183
11.1 BFNAR 1999:1 Fusion av helägt aktiebolag ... 183
11.2 BFNAR 2003:2 Redovisning av fusion ... 186
11.3 Fusionsförfarandet enligt ABL ... 188
11.4 Inkomstskatt ... 189
11.4.1 Deklarationer för det upplösta bolaget ... 192
11.4.2 Årsresultat före det att koncernförhållande uppstod ... 192
11.4.3 Fusionsdifferens ... 193
11.4.4 Omvärderingar till koncernvärden ... 193
11.4.5 Fusionsgoodwill och räkenskapsenlig avskrivning ... 194
11.4.6 Avskrivning av inventarier och räkenskapsårets längd ... 195
11.4.7 Justeringar för internvinster ... 196
11.4.8 Omvänd fusion ... 197
11.4.9 Kostnader för fusion ... 197
11.5 Särskild löneskatt ... 197

11.6 Fastighetsskatt och avkastningsskatt på pensionskostnader ... 198
11.7 Övrigt ... 198
11.7.1 Part i rättsprocess efter genomförd fusion ... 198
11.7.2 Särskilda frågor med anledning av BFNAR 2003:2 ... 199
11.8 Rättspraxis m.m. ... 201

12 Redovisning i euro ... 203
12.1 Inledning ... 203
12.2 Bokföringslagen ... 203
12.3 Aktiebolagslagen ... 204
12.4 Årsredovisningslagen ... 204
12.5 Omräkningslagen ... 205
12.6 Inkomstskatt ... 207
12.6.1 Principerna för omräkningen för beskattningen ... 207
12.6.2 Justering av en felaktigt värderad balanspost ... 208
12.6.3 Avskrivning på inventarier ... 209
12.6.4 Fastigheter och värdepapper ... 210
12.6.5 Olika redovisningsvalutor i en koncern ... 210
12.6.6 Koncernbidrag ... 210
12.6.7 Uttagsbeskattning vid underprisöverlåtelser ... 211
12.6.8 Fordringar och skulder i annan valuta än euro ... 211
12.6.9 Olika räkenskapsår inom samma koncern ... 211
12.6.10 Representationsavdrag ... 212
12.6.11 Periodiseringsfond ... 212
12.7 Mervärdesskatt ... 213
12.7.1 Omräkning för beskattningsändamål ... 213
12.7.2 Uppgifter i en faktura ... 213
12.8 Löneredovisning ... 214
12.9 Omräkningskurser för företag med redovisning i euro ... 215
12.10 Rättspraxis m.m. ... 215

13 Utländska företags verksamhet i Sverige ... 217
13.1 Inledning ... 217
13.2 Bokföringslagen ... 217
13.3 Filiallagen ... 218
13.3.1 Särskilt om filialer ... 220
13.3.2 Särskilt om föreståndare ... 221
13.4 Europeiska ekonomiska intressegrupperingar, EEIG ... 222
13.5 Europabolag ... 222

13.5.1 Cilvilrättsliga bestämmelser ... 222
13.5.2 Skatterättsliga bestämmelser ... 223
13.6 Inkomstskatt ... 224
13.6.1 Fast driftsställe ... 224
13.6.2 Inkomstfördelning ... 225
13.7 Mervärdesskatt ... 225
13.7.1 Allmänt ... 225
13.7.2 Uppgifter i en faktura ... 226
13.8 Rättspraxis m.m. ... 227

14 Redovisningen i vissa juridiska personer ... 229
14.1 Inledning ... 229
14.2 Bokföringsskyldighet ... 229
14.2.1 Understödsföreningar, häradsallmänningar, sockenallmänningar, gemensamhetsskogar m.fl. ... 229
14.2.2 Stiftelser ... 230
14.2.3 Ideella föreningar, registrerade trossamfund och samfällighetsföreningar ... 231
14.3 Öppningsbalansräkning ... 235
14.3.1 Ideella föreningar, registrerade trossamfund och registrerade organisatoriska delar av ett sådant samfund ... 235
14.4 Bokföringsskyldighetens innebörd ... 237
14.5 Räkenskapsår ... 237
14.6 Gemensam bokföring ... 238
14.6.1 Stiftelser ... 238
14.6.2 Svenska kyrkan ... 238
14.7 Hur räkenskaperna ska avslutas ... 239
14.7.1 Särregler för här aktuella juridiska personer som är bokföringsskyldiga enligt huvudregeln ... 239
14.7.2 Särregler för stiftelser ... 240
14.7.3 Särregler för ideella föreningar, registrerade trossamfund och registrerade organisatoriska delar av sådana samfund ... 242
14.7.4 Särregler för samfällighetsföreningar ... 244
14.7.5 Regler för räkenskapsår som påbörjats före den 1 januari 2007 ... 245
14.8 Ej bokföringsskyldiga ... 245
14.8.1 Räkenskapsår ... 246
14.9 Inkomstskatt ... 247
14.10 Rättspraxis m.m. ... 247

15 Enskild näringsidkares bokföring 249
15.1 BFN R 11 Enskild näringsidkares bokföring 249
15.2 BFNAR 2004:2 Bokföringsskyldighetens upphörande i enskild näringsverksamhet 251
15.3 Inkomstskatt 253
15.3.1 Uttag av skuld i näringsverksamheten 253
15.3.2 Moms i inkomstdeklaration, kapitalunderlag för räntefördelning och koppling till företagets redovisning 254
15.3.3 Beskattningsår vid start/nedläggning/start samma kalenderår 254
15.3.4 När ska en enskild näringsverksamhet anses avslutad 255
15.4 Mervärdesskatt 255
15.5 Rättspraxis m.m. 256

16 K1 – Enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut 257
16.1 BFNAR 2006:1 Enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut 257
16.1.1 Tillämpning 257
16.1.2 Definitioner 258
16.1.3 Vad ska bokföras i företaget 258
16.1.4 Löpande bokföring 261
16.1.5 Det förenklade årsbokslutet 264
16.1.6 Balansräkningen 264
16.1.7 Resultaträkningen 273
16.1.8 Upplysningar om obeskattade reserver 277
16.2 Inkomstskatt 278
16.2.1 Särskilda bestämmelser 278
16.2.2 Skattemässigt anskaffningsvärde för maskiner och inventarier vid tillämpning av BFNAR 2006:1 280
16.2.3 Avdrag för förskott till leverantör vid tillämpning av BFNAR 2006:1 280
16.2.4 Hur påverkas kapitalunderlaget för räntefördelning och expansionsfond av reglerna om förenklat årsbokslut? 281
16.2.5 Förenklat årsbokslut och försäkringsersättning för inventarier 281
16.2.6 Förenklat årsbokslut och utgifter för ej färdigställda egentillverkade maskiner och inventarier 281
16.2.7 Förenklat årsbokslut och inventarier av mindre värde 281
16.2.8 Förenklat årsbokslut och varulagrets anskaffningsvärde 282
16.2.9 Förenklat årsbokslut och fastighetsskatt 282
16.2.10 Förenklat årsbokslut och arbetsgivaravgifter 282
16.3 Mervärdesskatt 282
16.4 Rättspraxis m.m. 283

17 Koncernredovisning 285
17.1 RR 1:00 Koncernredovisning 285
17.2 BFNAR 2005:1 Tillämpning av Redovisningsrådets rekommendation RR 1:00 Koncernredovisning 287
17.3 BFNAR 2002:12 Tolkningen av koncernbegreppet vid bedömningar som sker enligt bokföringslagen 287
17.4 Inkomstskatt 287
17.4.1 Avsättning för omstruktureringsåtgärder 287
17.4.2 Värdering av förvärvade tillgångar och skulder 288
17.4.3 Goodwill och negativ goodwill vid inkråmsförvärv 288
17.4.4 Justering av förvärvsanalysen 289
17.4.5 Koncernbidrag 289
17.5 Rättspraxis m.m. 290

18 Varulager 293
18.1 RR 2:02 Varulager 293
18.2 RR 2 Redovisning av varulager 297
18.3 BFNAR 2000:3 Redovisning av varulager 300
18.4 BFNAR 2001:4 Tillämpning av s.k. inkuranstrappa 301
18.5 Inkomstskatt 303
18.5.1 Inneliggande lager 304
18.5.2 Anskaffningsvärdet 305
18.5.3 Värdering vid byte av tillgångar 306
18.5.4 Kontrollproblem 307
18.5.5 Nettoförsäljningsvärdet 307
18.5.6 Lager av djur 310
18.5.7 Schablonavdrag och lagerreserv 311
18.6 Rättspraxis m.m. 312

19 Extraordinära intäkter och kostnader 315
19.1 RR 4 Redovisning av extraordinära intäkter och kostnader samt upplysningar för jämförelseändamål 315
19.2 Inkomstskatt 316
19.3 Rättspraxis m.m. 316

20 Byte av redovisningsprincip 317
20.1 RR 5 Redovisning av byte av redovisningsprincip 317
20.2 Inkomstskatt 318

20.2.1 Byte av redovisningsprincip som korrigeringspost i ingående kapital 318
20.2.2 Byte av redovisningsprincip med tillämpning framåt 320
20.2.3 Allmänt om bokföring av poster direkt mot eget kapital 320
20.2.4 Kontrollproblem 321
20.3 Rättspraxis m.m. 321

21 Leasingavtal 323
21.1 RR 6:99 Leasingavtal 323
21.2 BFNAR 2000:4 Redovisning av leasingavtal 325
21.3 BFNAR 2004:4 Redovisning vid förvärv av leasad tillgång 326
21.4 Inkomstskatt 326
21.4.1 Den verkliga innebörden av leasingavtal 326
21.4.2 Finansiell leasing och beskattning 327
21.4.3 Periodisering av leasingavgift 328
21.5 Mervärdesskatt 329
21.6 Rättspraxis m.m. 330

22 Kassaflöden 333
22.1 RR 7 Redovisning av kassaflöden 333
12.2 Inkomstskatt 333

23 Valutakurser 335
23.1 RR 8 Redovisning av effekter av ändrade valutakurser 335
23.2 Inkomstskatt 338
23.2.1 Värdering av balansposter i utländsk valuta 338
23.2.2 Omräkning av filial i utlandet 339
23.2.3 Omräkning av utdelning 341
23.2.4 Valutakurs vid ackord 342
23.2.5 Valutakursändringar på fordringar som är kapitaltillgångar 342
23.3 Mervärdesskatt 342
23.3.1 Omräkning för bokföring av poster i den löpande bokföringen 344
23.3.2 Fakturor i euro från svenska företag 345
23.3.3 Växlingsvinster – momspliktigt? 345
23.4 Rättspraxis m.m. 347

24 Inkomstskatter 349
24.1 RR 9 Inkomstskatt 349
24.2 BFNAR 2001:1 Redovisning av inkomstskatter 350

24.3 Inkomstskatt ... 350
24.4 Rättspraxis m.m. ... 350

25 Entreprenader och liknande uppdrag ... 351
25.1 RR 10 Entreprenader och liknande uppdrag ... 351
25.2 Inkomstskatt ... 353
25.2.1 Arbeten på löpande räkning ... 355
25.3 Mervärdesskatt ... 357
25.4 Rättspraxis m.m. ... 359

26 Intäkter ... 361
26.1 RR 11 Intäkter ... 361
26.2 BFNAR 2003:3 Redovisning av intäkter ... 364
26.3 Inkomstskatt ... 371
26.3.1 Pågående arbeten – sambandet ... 371
26.3.2 Rättsfall angående periodisering av inkomster ... 372
26.3.3 Byte av tillgångar ... 376
26.3.4 Värdering av kundfordringar ... 378
26.4 Mervärdesskatt ... 380
26.4.1 Beskattningsunderlag ... 380
26.4.2 Varor ... 382
26.4.3 Tjänster ... 383
26.5 Rättspraxis m.m. ... 384

27 Materiella anläggningstillgångar ... 389
27.1 RR 12 Materiella anläggningstillgångar ... 389
27.2 BFNAR 2001:3 Redovisning av materiella anläggningstillgångar ... 394
27.3 BFNAR 2003:1 Anläggningsregister ... 395
27.4 Inkomstskatt ... 395
27.4.1 Gränsdragningen mellan inventarier och andra tillgångar ... 397
27.4.2 Tillgångar av olika slag och beräkning av avdrag ... 398
27.4.3 Ytterligare avdrag vid lågt, totalt, verkligt värde ... 399
27.4.4 Avdragstidpunkten ... 399
27.4.5 Anskaffningsvärdet ... 399
27.4.6 För högt anskaffningsvärde ... 400
27.4.7 Överavskrivning ... 401
27.4.8 Uppskrivning och rätten till räkenskapsenlig avskrivning ... 403
27.4.9 Övergång till restvärdesavskrivning och tidigare överavskrivningar ... 404
27.4.10 Inventarier av mindre värde och korttidsinventarier ... 404

27.4.11 Djur som är anläggningstillgångar i räkenskaperna ... 405
27.5 Mervärdesskatt ... 406
27.6 Rättspraxis m.m. ... 406

28 Intresseföretag ... 411
28.1 RR 13 Intresseföretag ... 411
28.2 Inkomstskatt ... 411
28.3 Rättspraxis m.m. ... 412

29 Joint ventures ... 413
29.1 RR 14 Joint ventures ... 413
29.2 Inkomstskatt ... 414
29.3 Rättspraxis m.m. ... 414

30 Immateriella tillgångar ... 415
30.1 RR 15 Immateriella tillgångar ... 415
30.2 BFN R 1 Redovisning av forsknings- och utvecklingskostnader ... 417
30.3 Inkomstskatt ... 418
30.3.1 Tillgångar av olika slag och beräkning av avdrag ... 419
30.3.2 Ytterligare avdrag vid lågt verkligt värde ... 419
30.3.3 Immateriella rättigheter enligt IL ... 420
30.3.4 Avdrag för datorprogram ... 421
30.3.5 Goodwill och negativ goodwill vid inkråmsförvärv ... 421
30.3.6 Egenproducerade rättigheter ... 421
30.3.7 Icke tidsbegränsade rättigheter ... 422
30.3.8 Utgifter för forskning och utveckling ... 423
30.4 Rättspraxis m.m. ... 423

31 Avsättningar ... 425
31.1 RR 16 Avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar ... 425
31.2 Inkomstskatt ... 431
31.2.1 Förpliktande händelse ... 432
31.2.2 Troligt utflöde av resurser ... 434
31.2.3 Tillförlitlig uppskattning av åtagandet/ Beloppsberäkning ... 434
31.2.4 Gottgörelser ... 435
31.2.5 Förlustkontrakt ... 435
31.2.6 Omstruktureringar ... 436
31.2.7 Begreppet löpande driftskostnader ... 437

31.3 Rättspraxis m.m. 437

32 Nedskrivningar 441
32.1 RR 17 Nedskrivningar 441
32.2 BFNAR 2003:1 Anläggningsregister 443
32.3 Inkomstskatt 443
32.3.1 Inventarier 443
32.3.2 Byggnader 444
32.3.3 Markanläggningar 444
32.3.4 Övriga tillgångar 445
32.4 Rättspraxis m.m. 445

33 Resultat per aktie 447
33.1 RR 18 Resultat per aktie 447
33.2 Inkomstskatt 447
33.3 Rättspraxis m.m. 447

34 Verksamheter under avveckling 449
34.1 RR 19 Verksamheter under avveckling 449
34.2 Inkomstskatt 450

35 Delårsrapportering 451
35.1 RR 20 Delårsrapportering 451
35.2 BFNAR 2007:1 Frivillig delårsrapportering 451
35.3 Inkomstskatt 452

36 Lånekostnader 453
36.1 RR 21 Lånekostnader 453
36.2 Inkomstskatt 453
36.2.1 Lån från delägare 453
36.3 Rättspraxis m.m. 454

37 Finansiella rapporter 455
37.1 Lagregler 455
37.2 RR 22 Utformning av finansiella rapporter 455
37.3 FAR SRS − RedR 1 Årsredovisning i aktiebolag 460

37.4 Inkomstskatt ... 461
37.5 Rättspraxis m.m. ... 461

38 Upplysningar om närstående ... 463
38.1 RR 23 Upplysningar om närstående ... 463
38.2 Inkomstskatt ... 464

39 Förvaltningsfastigheter ... 465
39.1 RR 24 Förvaltningsfastigheter ... 465
39.2 Inkomstskatt ... 466
39.3 Mervärdesskatt ... 467
39.4 Rättspraxis m.m. ... 467

40 Rapportering för segment och verksamhetsgrenar ... 469
40.1 RR 25 Rapportering för segment – rörelsegrenar och geografiska områden ... 469
40.2 BFN R 9 Redovisning av verksamhetsgrenar m.m. ... 470
40.3 Inkomstskatt ... 471

41 Händelser efter balansdagen ... 472
41.1 RR 26 Händelser efter balansdagen ... 472
41.2 Inkomstskatt ... 473
41.2.1 Tidpunkt då de finansiella rapporterna undertecknas ... 474
41.2.2 Bokslut när antagande om fortlevnad ej gäller ... 474
41.3 Rättspraxis m.m. ... 475

42 Finansiella instrument ... 477
42.1 Inledning ... 477
42.2 Årsredovisningslagen ... 477
42.3 IAS 39 Finansiella instrument ... 479
42.4 RR 27 Finansiella instrument: Upplysningar och klassificering ... 482
42.5 IAS 32 Finansiella instrument: Klassificering ... 484
42.6 IFRS 7 Finansiella instrument: Upplysningar ... 484
42.7 RedR 5 Redovisning av aktier och andelar ... 485
42.8 RedR 7 Redovisning av optioner, terminskontrakt samt valuta- och ränteswappar när dessa inte redovisas till verkligt värde ... 487

42.9 BFN R 7 Värdering av fordringar och skulder i utländsk valuta 491
42.10 Inkomstskatt 492
42.10.1 Gränsdragningsfrågor mellan lagerreglerna och kapitalreglerna 493
42.10.2 Säkringsredovisning och värdering av fordringar och skulder i utländsk valuta enl. 14 kap. 8 § IL 496
42.11 Rättspraxis m.m. 500

43 Statliga stöd 501
43.1 RR 28 Statliga stöd 501
43.2 BFN R 5 Redovisning av statliga stöd 503
43.3 Inkomstskatt 505
43.4 Mervärdesskatt 505
43.5 Rättspraxis m.m. 506

44 Ersättningar till anställda 507
44.1 RR 29 Ersättningar till anställda 507
44.2 Inkomstskatt 514
44.2.1 Avdrag för pensionskostnader 514
44.3 Särskild löneskatt och avkastningsskatt 517
44.4 Rättspraxis m.m. 518

45 IAS-anpassad redovisning 521
45.1 Inledning 521
45.2 RFR 1.1 Kompletterande redovisningsregler för koncerner 524
45.3 RFR 2.1 Redovisning för juridiska personer 524
45.4 Inkomstskatt 545

Sakregister 547

Förkortningslista

AB	Aktiebolag
ABL	Aktiebolagslagen (2005:551)
BFL	Bokföringslagen (1999:1078)
BFN	Bokföringsnämnden
BFN R x	Bokföringsnämndens rekommendation
BFN U x	Bokföringsnämndens uttalande
BFNAR	Bokföringsnämndens allmänna råd
EG	Europiska Gemenskapen
EU	Europeiska unionen
FAR SRS	Branschorganisationen för revisorer och rådgivare
FI	Finansinspektionen
FoU	Forsknings- och utvecklingsutgifter
HB	Handelsbolag
IAS	International Accounting Standards (IASC)
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee (IASB)
IFRS	International Financial Reporting Standards (IASB)
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
KR	Kammarrätten
KRG	Kammarrätten i Göteborg
KRJ	Kammarrätten i Jönköping
KRS	Kammarrätten i Stockholm
KRSu	Kammarrätten i Sundsvall
LR	Länsrätten
ML	Mervärdesskattelagen (1994:200)

RedR	Redovisningsrekommendation från FAR SRS
RR	Regeringsrätten
RR x	Redovisningsrådets rekommendation
RFR	Rådet för finansiell rapportering
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SIC	Standing Interpretations Committee (IASC)
SOU	Statens offentliga utredningar
SRN	Skatterättsnämnden
URA	Uttalande från Redovisningsrådets akutgrupp
ÅRFL	Lagen om årsredovisning i försäkringsföretag (1995:1560)
ÅRKL	Lagen om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag (1995:1559)
ÅRL	Årsredovisningslagen (1995:1554)

1 Inledning

Sambandet

Innehållet i redovisningslagarna och i normgivningen på redovisningsområdet har stor betydelse genom det i olika skattelagar reglerade sambandet mellan redovisning och beskattning. Finns det inte någon särskild skatteregel i en viss fråga läggs redovisningen upprättad enligt god redovisningssed till grund för beskattningen. Reglerna inom redovisningsområdet har dessutom betydelse för skattekontrollen i det avseendet att de anger hur företagens underlag ska se ut och hur det ska bevaras.

Under senare år har den kompletterande normgivningen i form av rekommendationer/allmänna råd och uttalanden från Rådet för finansiell rapportering, det numera upphörda Redovisningsrådet och Bokföringsnämnden (BFN) ökat markant. Den ökning som skett är främst en följd av internationaliseringen på redovisningsområdet men även en konsekvens av ny lagstiftning.

Nyheter

Följande avsnitt har tillkommit sedan föregående utgåva.

– Redovisning i vissa juridiska personer, avsnitt 14

Innehåll

Inledningsavsnitt

I de inledande avsnitten (2–5) ges en introduktion om sambandet mellan redovisning och beskattning, redovisningens syfte och uppgifter, vilka redovisningslagar som styr regelverket samt vilka normgivare som svarar för den kompletterande normgivningen.

Avsnitt 2 beskriver att sambandet mellan redovisning och beskattning kan klassificeras på tre olika sätt; ett materiellt samband, ett formellt samband och inget samband alls. Vidare berörs redovisningens samband med både inkomstbeskattning och mervärdesskatt. Avsnittet avslutas med en presentation av vilka förutsättningar som måste föreligga för att i efterhand vid taxeringen justera det redovisade resultatet i en näringsverksamhet.

Avsnitt 3 behandlar följande i grunden viktiga områden;

- redovisningens syfte och uppgifter,
- redovisningslagstiftning,
- ramlagar och normgivning,
- god redovisningssed,
- rättvisande bild,
- grundläggande redovisningsprinciper,
- föreställningsram för finansiella rapporter,
- redovisningsterminologi och
- redovisningens hierarki.

I avsnitt 4 beskrivs översiktligt innehållet i väsentliga redovisningslagar, nämligen bokföringslagen, årsredovisningslagen, de särskilda årsredovisningslagarna för kreditinstitut och värdepappersbolag respektive försäkringsföretag. Även EG-rätten berörs från ett redovisningsrättsligt perspektiv.

Avsnitt 5 tar upp vilka normgivare som finns på redovisningsområdet och deras roll. Ledande normgivare är BFN och Rådet för finansiell rapportering. För finansiella företag gäller dessutom att Finansinspektionen har rätt att utfärda föreskrifter och allmänna råd som är motiverade av nämnda företags särart.
I kapitlet lämnas också en ingående redogörelse för gällande normgivning för såväl icke-noterade som noterade företag per den 1 januari 2008.

Allmän normgivning m.m.

I avsnitten 6-15 redovisas sammanfattningar av ett urval av BFN:s normgivning, exempelvis regler om gränsvärden, fusion och enskild näringidkares bokföring samt normer av karaktären ”ordning och reda”, dvs. normer som styr form och innehåll i företagets redovisning. Vidare beskrivs reglerna för räkenskapsår och beskattningsår, redovisning i euro, utländska företags verksamhet i Sverige och redovisning i vissa juridiska personer. *Bokföringsnämndens nya normgivning*

Bokföringsnämndens ändrade inriktning på sin normgivning har hittills resulterat i ett allmänt råd (BFNAR 2006:1) med tillhörande vägledning; Enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut. Innehållet och tillhörande skatteaspekter redovisas i avsnitt 16.

Redovisningsrådets normgivning

I avsnitten 17–43 följer en beskrivning av nu gällande rekommendationer från Redovisningsrådet. Här ges som exempel en beskrivning av hur avsnitt 26 Intäkter har byggts upp.

Avsnittet inleds med en sammanfattning av Redovisningsrådets rekommendation nr 11 Intäkter (RR 11). Därefter följer en sammanfattning av BFN:s allmänna råd (BFNAR 2003:3) Redovisning av intäkter. Under rubriken Inkomstskatt lämnas en redogörelse för dels sambandet mellan redovisning och beskattning vad gäller intäkter, dels en genomgång av ett antal frågor på området där svaret lämnas med utgångspunkt från rättsfall eller skrivelser från Skatteverket. Exempel är pågående arbeten och sambandet, rättsfall angående periodisering av inkomster, byte av tillgångar och värdering av kundfordringar. Under rubriken Mervärdesskatt redogörs för sambandet mellan redovisning och indirekt beskattning. De momsfrågor som tas upp avser främst beskattningsunderlaget för levererade varor och tillhandahållna tjänster. Avslutningsvis finns i avsnittet under rubriken Rättspraxis m.m. en förteckning över rättsfall, BFN:s och Redovisningsrådets uttalanden samt skrivelser från Skatteverket.

Rådet för finansiell rapportering – normer för IAS-anpassad redovisning

I avsnitt 45 återges rekommendationer och uttalanden från Rådet för finansiell rapportering som är föranledda av IAS-anpassad redovisning. Normera riktar sig till företag vars andelar, teckningsoptioner eller skuldebrev är upptagna till handel på en reglerad marknad inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller på en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Rekommendationerna behandlar Kompletterande redovisning för koncerner (RFR 1) och Redovisning för juridiska personer (RFR 2).

Framtiden

Bokföringsnämnden fortsätter sitt arbete med att kategorisera redovisningen och under 2008 kommer det allmänna rådet med tillhörande vägledningar avseende K2 – mindre aktiebolag att färdigställas och arbetet med det allmänna råder avseende K3 – större företag att intensifieras. Dessutom arbetar BFN med att ta fram kompletta regelverk för alla företag oavsett associationsform och storlek.

2 Sambandet mellan redovisning och beskattning

2.1 Sambandet mellan redovisning och inkomstbeskattning

2.1.1 Inledning

Sambandet mellan redovisning och inkomstbeskattning fick sina grunddrag redan under 1920-talet genom 1928 års kommunalskattelag och 1929 års bokföringslag. Sambandet tar framförallt sikte på periodisering av inkomster och utgifter men även principer för värdering av tillgångar och skulder har betydelse för när i tiden intäkter och kostnader ska redovisas. Vilka intäkter som är skattepliktiga respektive skattefria och vilka kostnader som är avdragsgilla respektive icke avdragsgilla regleras däremot helt av särskilda skatteregler.

2.1.2 Allmänt om sambandet

Principiellt kan sambandet mellan redovisning och beskattning vid bokslutet klassificeras på följande tre sätt:

– *Ett materiellt samband*

Utgångspunkten för inkomstberäkningen är redovisningslagstiftningen och god redovisningssed. Redovisningsreglerna är styrande och innebär att om företagets redovisning följer vedertagna redovisningsregler och god redovisningssed så accepteras det redovisade resultatet även skattemässigt. Avviker redovisningen från detta ska korrigering göras så att beskattningen kan grundas på ett redovisningsmässigt korrekt resultat.

– *Ett formellt samband*

Utgångspunkten för den skattemässiga inkomstberäkningen är en särskild skatterättslig reglering till vilken knyts ett krav på att den redovisningsmässiga behandlingen av transaktionen måste följa den skattemässiga. Skattereglerna kan här sägas vara styrande i dubbel bemärkelse, både för beskattningen och för redovisningen. Ett exempel härpå är räkenskapsenlig

avskrivning. En förutsättning för att få tillämpa räkenskapsenlig avskrivning är nämligen att avdraget i deklarationen motsvarar avskrivningen i bokslutet. Ett annat exempel är att avdrag för avsättning till periodiseringsfond för juridiska personer kräver att avsättningen bokförs i räkenskaperna.

– *Inget samband*

Skattereglerna avgör hur en viss transaktion ska beskattas. Redovisning och beskattning har här var sitt regelsystem och det finns ingen som helst koppling mellan dessa system. Företagets bokföring och redovisade resultat saknar helt och hållet relevans vid företagsbeskattningen. Har särskilda skatteregler införts kan redovisningen på dessa områden utformas fritt i enlighet med vedertagna redovisningsregler och god redovisningssed. Exempel på när inget samband finns är beskattningen av kapitalvinster och kapitalförluster i inkomstslaget näringsverksamhet liksom avsättning till periodiseringsfond och expansionsfond för enskilda näringsidkare.

2.1.3 Fördelar och nackdelar med sambandet

Grundtanken bakom sambandet är skatteförmågeprincipen på så sätt att redovisningen genom sin flexibilitet är bäst lämpad att fastställa ett riktigt och rättvisande resultat för företaget. Genom att utgångspunkten är företagens räkenskaper tillgodoses också statens kontrollbehov både vad gäller själva beskattningen och storleken på utdelningsbara medel i aktiebolag. I detta sammanhang brukar också framhållas att redovisningens kvalitet är bättre än den annars skulle ha varit.

Sambandet har också inneburit ett enklare och mera begripligt regelsystem. Man slipper såsom i många andra länder skilda regelverk för redovisning och beskattning. För företagen blir det också enklare genom att de endast behöver upprätta ett bokslut. Detta bokslut kan även ligga till grund för beskattningen utan större korrigeringar, vilket i sin tur underlättar upprättandet av deklarationsuppgifter för företagen. Exempelvis var förutsättningarna för införandet av standardiserade räkenskapsutdrag (SRU) från 1993 års taxering dels det nära sambandet mellan redovisning och beskattning, dels förekomsten av en förhållandevis enhetlig redovisningsstruktur hos företagen. För skatteförvaltningen innebär kopplingen fördelar både från administrativ och kontrollmässig synvinkel.

Som nackdel med sambandet framförs ibland från skatteförvaltningens sida att företagen själva i för stor utsträckning

kan ”styra” beskattningsunderlaget och tidpunkten för beskattning. Oftast berör det specifika frågor där önskemål finns om skatterättsliga lösningar så att begränsning kan ske av den individuella bedömning och valfrihet som många gånger gäller i redovisningen. Vidare finns det problemområden där subjektiviteten i bedömningen är så stor att lämpligheten av en skattemässig koppling till redovisningen kan ifrågasättas.

Ur redovisningssynpunkt har framhållits att sambandet medför att utvecklingen av god redovisningssed riskerar att hämmas genom att förändringar av kvalitetshöjande karaktär för redovisningen hålls tillbaka på grund av att de medför ett ökat skatteuttag. Detta har i viss utsträckning inneburit olika principer för den juridiska personen respektive för koncernen inom en redovisningsrekommendation. Det har också hävdats, framför allt från företrädare för de större företagen, att svenska årsredovisningar är svårförståeliga för utländska läsare på grund av förekomsten av poster som Obeskattade reserver och Bokslutsdispositioner.

2.1.4 Sambandet enligt inkomstskattelagen

14 kap. IL

I 14 kap. IL Beräkning av resultatet av näringsverksamhet återfinns de grundläggande bestämmelserna för beskattningstidpunkten för inkomster och utgifter i inkomstslaget näringsverksamhet. Någon ändring av det principiella sambandet mellan redovisning och beskattning jämfört med KL innebär inte IL. Möjligen kan sägas att sambandet har förstärkts genom att detta har blivit mera konkretiserat jämfört med tidigare. De centrala bestämmelserna om sambandet med redovisningen återfinns i 14 kap. 2–6 §§ IL under rubriken Beskattningstidpunkten.

Bokförings-mässiga grunder och god redovisningssed

I 14 kap. 2 § IL anges att resultatet ska beräknas enligt bokföringsmässiga grunder och att vid beräkningen av resultatet ska inkomster tas upp som intäkter och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed, om inte något annat är särskilt föreskrivet i lag. Vidare sägs att detta även gäller skattskyldiga som inte är bokföringsskyldiga. En fråga som diskuterades livligt under lagstiftningsarbetet med IL var uttrycket bokföringsmässiga grunder. Någon definition av uttrycket finns inte vare sig i lagtexten eller i författningskommentaren. I propositionen beskrivs innebörden på följande sätt: Att resultatet i näringsverksamheten ska beräknas enligt bokföringsmässiga grunder innebär att inkomsterna och utgifterna i näringsverksamheten

ska periodiseras. Inkomster ska tas upp och utgifter dras av den period som de belöper sig på (prop. 1999/2000:2, Del 2 s. 176).

Den kritik som fördes fram mot uttrycket bokföringsmässiga grunder av remissinstanserna var bl.a. att begreppet var omodernt. Det ifrågasattes också om det var någon skillnad mellan begreppen bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed och, om en sådan skillnad förelåg, vari den bestod. Regeringen delade emellertid inte den framförda kritiken utan anförde bl.a. att begreppet bokföringsmässiga grunder är ett väl inarbetat begrepp och att det därför bör finnas kvar i skattelagstiftningen. Som skäl nämndes också att om begreppet god redovisningssed i något fall skulle omfatta redovisning med tillämpning av en kontantprincip, kan en sådan redovisning inte godtas vid beskattningen.

Nästa viktiga begrepp i 14 kap. 2 § IL är god redovisningssed. Detta begrepp definieras inte heller särskilt i skattelagstiftningen. Av rättspraxis kan dock utläsas att god redovisningssed har samma innebörd som i redovisningslagstiftningen. Att god redovisningssed även gäller för de som är skattskyldiga i inkomstslaget näringsverksamhet men som inte är bokföringsskyldiga framgår av sista meningen i 2 §, 2 st. IL.

God redovisningssed är ett vitt begrepp i redovisningssammanhang. Det kan avse t.ex. klassificering av transaktioner och företeelser liksom värdering av tillgångar, skulder och avsättningar. Vid inkomstbeskattningen används begreppet dock endast i ett avseende, när det gäller att bestämma beskattningstidpunkten i inkomstslaget näringsverksamhet. Lagtexten anger således att god redovisningssed avgör under vilket beskattningsår som inkomster ska tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad. Förutsättningen för att god redovisningssed ska tillämpas är dock att det inte finns någon särskild skatteregel som anger annat.

En enskild näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut ska vid beräkningen av resultatet ta upp inkomster som intäkt och utgifter som kostnad det år de hänför sig till enligt god redovisningssed, om inte något annat är föreskrivet i lag, även om detta strider mot bokföringsmässiga grunder. Den goda redovisningssed som här åsyftas är BFN:s vägledning med allmänt råd (BFNAR 2006:1, Enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut). Detta innebär att en enskild näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut kan tillämpa

kontantprincipen i den utsträckning som medges av BFNAR 2006:1 även om det strider mot bokföringsmässiga grunder.

Skattepliktig intäkt och avdragsgill kostnad

Beräkningen av en intäkt eller en kostnad i inkomstslaget näringsverksamhet kan sägas bestå av två moment. Det första momentet avser konstaterandet att intäkten är skattepliktig respektive att kostnaden är avdragsgill. Skatteplikten respektive avdragsrätten kan framgå av uttryckliga bestämmelser i IL. Finns det inte några sådana uttryckliga bestämmelser i IL får skatteplikten respektive avdragsrätten prövas enligt huvudregeln om intäkter i näringsverksamhet i 15 kap. 1 § IL respektive huvudregeln om kostnader i näringsverksamhet i 16 kap. 1 § IL.

Beskattningstidpunkten

Det andra momentet avser bestämmandet av beskattningstidpunkten, dvs. när intäkten ska beskattas respektive avdraget medges. Om det finns uttryckliga bestämmelser i IL angående skatteplikten respektive avdragsrätten är det möjligt att dessa även reglerar beskattningstidpunkten. Om det inte finns några särskilda bestämmelser om beskattningstidpunkten avgörs beskattningstidpunkten av god redovisningssed enligt bestämmelsen i 14 kap. 2 § IL.

God redovisningssed kontra särskild skatteregel

I många fall råder det ingen osäkerhet om att god redovisningssed är avgörande för den skattemässiga bedömningen av en periodiseringsfråga. I andra fall kan det föreligga viss tveksamhet om en fråga ska avgöras med ledning av god redovisningssed, dvs. om frågan hör till det kopplade området, eller om den ska avgöras med tillämpning av en skatteregel. I rättspraxis har denna problematik belysts i några rättsfall.

I RÅ 1989 ref. 84 ansågs ett åtagande att utge avgångsvederlag vara av pensionsliknande karaktär. Avdragsrätten för reserveringen för åtagandet bedömdes därför enligt avdragsreglerna för pensioner i IL och inte utifrån god redovisningssed. I RÅ 1992 ref. 44 hade ett företag gjort en avsättning för garantikampanjer. Avdraget för avsättningen prövades enligt god redovisningssed och inte enligt avdragsregeln för framtida garantiutgifter i IL. I RÅ 2001 not. 146 hade ett företag bytt lageraktier mot andra lageraktier. Marknadsvärdet på de tillbytta aktierna var högre än det bokförda värdet på de bortbytta aktierna. BFN ansåg i yttrande till RR att företagets redovisning − vari de tillbytta aktierna togs upp till samma värde som de bortbytta aktierna – var förenlig med god redovisningssed. RR gjorde enbart en uttrycklig skattemässig bedömning av

aktiebytet och ansåg att de tillbytta aktierna skulle tas upp till marknadsvärdet.

Balansposter

I 14 kap. 3 § IL anges att värdet av utgående lager, pågående arbeten, fordringar, skulder och avsättningar ska bedömas med hänsyn till förhållandena vid beskattningsårets utgång. Detta innebär exempelvis att intäkter och kostnader hänförbara t.o.m. balansdagen ska tas med. Vidare sägs att värdet av ingående lager och andra balansposter ska tas upp till samma belopp som värdet vid det föregående beskattningsårets utgång.

Korrigering – vilket år?

Regeln om värdering efter förhållandena vid beskattningsårets utgång innebär att även om en felaktighet i en balanspost har uppstått ett tidigare beskattningsår kan korrigering ske i samband med bedömningen av den senaste utgående balansen. Rättelse behöver alltså inte ske det år felet uppstod. Antag t.ex. att ett företag har gjort en avsättning i räkenskaperna år 1. Avdrag har felaktigt medgetts för avsättningen det året. För det fall att den felaktiga avsättningen – helt eller delvis – finns kvar i den utgående balansen i räkenskaperna år 2, är Skatteverket oförhindrat att vid bedömningen det året återföra avdraget till beskattning.

Kontinuitetsprincip

Skatteregeln om att den ingående balansen ska vara densamma som den utgående balansen året innan ger uttryck för att en kontinuitetsprincip gäller vid beskattningen, dvs. det skattemässiga utgående värdet på en balanspost som bestämts ett visst år blir även det skattemässiga ingående värdet på balansposten efterföljande år. RR har tillämpat kontinuitetsprincipen i åtminstone tre fall. I rättsfallet RÅ 1990 ref. 79 återfördes en ingående lagerreserv till beskattning trots att lagerreserven felaktigt hade godtagits som en utgående lagerreserv året innan. I RÅ 1995 ref. 11 medgavs inte avdrag för någon ingående varufordran eftersom någon utgående varufordran inte hade beskattats året innan. I RÅ 2007 ref. 70 avsåg ett bolag att i enlighet med god redovisningssed, vid byte av redovisningsprincip, återföra en avsättning för personaloptionsprogram direkt mot eget kapital. Skatterättsnämnden hänvisade till kontinuitetsprincipen och menade att avsättningen skulle återföras till beskattning. RR delade denna uppfattning.

Räkenskaperna

I 14 kap. 4 § IL regleras sambandet mellan de förda räkenskaperna och beskattningen. Om räkenskaper förs för näringsverksamheten, ska dessa läggas till grund för beräkningen av resultatet när det gäller beskattningstidpunkten. Reserv i lager

och liknande ska beaktas bara vid tillämpning av 17 kap. 4 och 5 §§ samt 27 § andra stycket IL.

Av bestämmelsen i första stycket framgår att om det förs räkenskaper för näringsverksamheten ska dessa läggas till grund för beräkningen av resultatet när det gäller beskattningstidpunkten. Denna koppling mellan redovisning och beskattning motiveras på följande sätt i förarbetena till IL (prop. 1999/2000:2 Del 2 s. 179–180):

> ”Kopplingen till räkenskaperna har en materiell innebörd så vitt avser periodiseringen. Denna skall ske i enlighet med räkenskaperna så länge periodiseringen i dessa är förenlig med god redovisningssed och inte heller strider mot särskilda skatterättsliga bestämmelser. Detta ger å ena sidan den skattskyldige en viss valmöjlighet i de fall det finns flera olika periodiseringssätt som är förenliga med god redovisningssed, eftersom skattemyndigheten kan sägas bli bunden till den valda metoden. Å andra sidan blir den skattskyldige bunden av den metod som valts i räkenskaperna och kan inte vid beskattningen begära en annan periodisering även om denna är förenlig med god redovisningssed. Denna valmöjlighet och dubbla bundenhet föreligger dock givetvis endast rörande poster som tagits upp i räkenskaperna. Om bokslut inte upprättats blir området mera begränsat. I näringsverksamhet där räkenskaper inte behöver föras och inte heller förts blir regeln över huvud taget inte tillämplig.”

Av ovanstående framgår att när redovisningen i räkenskaperna är förenlig med god redovisningssed ska denna läggas till grund för beskattningen. Vidare framgår att om den skattskyldige väljer ett av flera olika redovisningssätt som alla är förenliga med god redovisningssed blir såväl den skattskyldige som Skatteverket bunden av den valda redovisningsmetoden.

I övrigt föreligger ingen bundenhet. Om den av den skattskyldige valda redovisningsmetoden strider mot god redovisningssed föreligger sålunda ingen bundenhet. I propositionen framhålls också på s. 180 att: ”När det gäller frågan om skatteplikt eller avdragsrätt över huvud taget föreligger, saknar däremot räkenskaperna helt materiell betydelse. Dessa avgörs enbart enligt de skatterättsliga reglerna utan hänsyn till om en intäkt tagits upp eller ett avdrag gjorts i räkenskaperna.” Det innebär att om den skattskyldige inte tagit med en intäkt eller kostnad som borde ha tagits med enligt god redovisningssed

ska den ändå beaktas vid fastställandet av den beskattningsbara inkomsten.

Justeringar

Som en följd av kopplingsregeln i 14 kap. 4 § IL finns det en justeringsregel i 14 kap. 5 § IL. Häri sägs att det redovisade resultatet ska justeras om en intäkts- eller kostnadspost hänförs till ett visst beskattningsår i strid med bestämmelserna i 14 kap. 2 §. Motsvarande justering ska göras ett tidigare eller senare beskattningsår, om det behövs för att undvika att någon intäkts- eller kostnadspost utelämnas eller räknas dubbelt.

Justeringsregeln blir aktuell endast när det valda periodiseringssättet avseende en intäkts- eller kostnadspost strider mot god redovisningssed. I den situationen föreligger inte någon bundenhet till räkenskaperna och då kan en skattemässig justering ske avseende en felaktigt medtagen eller utelämnad intäkts- eller kostnadspost. Däremot reglerar justeringsregeln inte korrigering för skattefria intäkter eller icke avdragsgilla kostnader. Sådana justeringar får istället ske enligt de skatterättsliga reglerna i IL. Regeln i 14 kap. 5 § IL innebär att korrigering alltid ska ske genom Skatteverkets försorg.

Bestämmelsen i den andra meningen innebär att en följdändring ska ske ett tidigare eller senare beskattningsår för att undvika att intäkten eller kostnaden blir helt utelämnad eller medtas två gånger.

Underlåten justering

Av 14 kap. 6 § IL framgår att det inte behövs någon justering om lager, pågående arbeten, kundfordringar eller liknande tagits upp till ett för lågt belopp och att mellanskillnaden motsvaras av ej utnyttjade värdeminskningsavdrag. Detsamma gäller om avsättningar, leverantörsskulder eller liknande tagits upp till ett för högt belopp. Underlåten justering enligt 6 § gäller endast om den skattskyldige begär det.

De poster för vilka justering kan underlåtas är de vilkas skattemässiga värde bestäms enligt bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed. De ytterligare värdeminskningsavdrag som hade kunna göras avser sådana som inte följer bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed utan är särskilt reglerade i IL. Det handlar således om värdeminskningsavdrag på maskiner och inventarier enligt 18 kap. IL, värdeminskningsavdrag på byggnader enligt 19 kap. IL och markanläggningar enligt 20 kap. IL. En underlåten justering pga. ej utnyttjade värdeminskningsavdrag på dessa tillgångar leder inte till att det skattemässiga värdet på dessa påverkas.

Skrivelse om balansposter

I skrivelsen Balansposter som omfattas av 14 kap. 3 § IL, 2006-05-19 (dnr 319080-06/111) har Skatteverket närmare utvecklat sin uppfattning om innebörden av 3 §. Skatteverket anger som sin uppfattning att det inte är någon skillnad mellan första och andra styckena vad gäller vilka balansposter som omfattas av respektive stycke. Paragrafen är tillämplig på materiellt kopplade poster, dvs. poster för vilka beskattningstidpunkten helt eller delvis bestäms av god redovisningssed. Det är vidare Skatteverkets uppfattning att det inte är någon skillnad mellan balansposterna i 3 § och de balansposter som omfattas av kvittningsmöjligheterna i 14 kap. 6 §.

Rättelse av fel i redovisade balansposter i enlighet med 14 kap. 3 § första stycket ska normalt ske för det senaste beskattningsåret även om felet uppstått tidigare. Någon tillämpning av 14 kap. 5 § första meningen blir inte aktuell eftersom en justering med stöd av denna endast kan göras för det beskattningsår som felet är hänförligt till. Vid rättelse av fel i en balanspost för det beskattningsår som felet är hänförligt till blir beskattningseffekten densamma oavsett om 14 kap. 3 § eller 14 kap. 5 § tillämpas. Skatteverket anser även att regeln om underlåten justering av vissa balansposter i 14 kap. 6 § kan tillämpas på såväl första stycket i 14 kap. 3 § som 14 kap. 5 §.

Skattemässiga och redovisningsmässiga begrepp

I redovisningssammanhang har sedan lång tid använts uttrycken anläggningstillgångar och omsättningstillgångar. De återfinns bl.a. i ÅRL. Uttrycken har tidigare även använts i skattesammanhang, men ibland har innebörden varit oklar.

Vid införandet av IL har lagstiftaren på ett medvetet sätt valt vilka uttryck som i fortsättningen ska användas i inkomstskattesammanhang. Det redogörs på följande sätt i propositionen (prop. 1999/2000:2 Del 1 s. 508):

> ”Uttrycken *lagertillgång* respektive *omsättningstillgång* bör användas konsekvent i IL. Eftersom det är en skillnad mellan hur uttrycken används i bokföringslagstiftningen och i inkomstskattelagstiftningen – inte minst när det gäller fastigheter – är det lämpligt att uttrycket *omsättningstillgång* får vara en bokföringsterm. I IL används därför bara uttrycken *lager* eller *lagertillgångar*. I vissa fall omfattar bestämmelserna även andra omsättningstillgångar som pågående arbeten, kundfordringar eller liknande tillgångar.”

Det sistnämnda framgår bl.a. av bestämmelsen i 25 kap. 3 § IL angående vad som utgör kapitalvinst och kapitalförlust i inkomstslaget näringsverksamhet.

Med *kapitalvinst* och *kapitalförlust* i inkomstslaget näringsverksamhet avses vinst och förlust vid avyttring av kapitaltillgångar:

> ”Med kapitaltillgångar avses andra tillgångar i näringsverksamheten än
> – lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar och liknande tillgångar,
> – inventarier, och
> – patent och andra sådana rättigheter som räknas upp i 18 kap. 1 § andra stycket 1 även om de inte förvärvats från någon annan.”

2.2 Sambandet mellan redovisning och indirekt beskattning

2.2.1 Inledning

Det finns vissa samband mellan redovisningen och de indirekta skatterna. Av dessa behandlas nedan i huvudsak mervärdesskatt men till viss del även punktskatter.

I de flesta fall finns det inget direkt samband mellan redovisningen och reglerna för de indirekta skatterna. I viss mån finns det också parallella regelverk med delvis olika innehåll som exempelvis ifråga om vilka krav som ställs på de underlag som ska finnas för bokföringen respektive momsredovisningen. Det förekommer också problemställningar inom redovisningen som liknar problemställningar inom området för de indirekta skatterna. Ibland kan då metoden för att lösa ett sådant problem vara olika.

Rent generellt sett är för de indirekta skatterna kopplingen starkast när det gäller den löpande bokföringen. Men även vid företagens upprättande av bokslutet finns det kopplingar. Dessa är dock inte så starka som när det gäller inkomstbeskattningen.

Samband mellan redovisning och moms och punktskatter har i olika former i stort sett funnits alltsedan tillkomsten av dessa skatter. Exempelvis kunde redan vid momsens införande i Sverige den 1 januari 1969 företagen efter särskilt tillstånd få

redovisa momsen efter bokföringsmässiga grunder. Denna metod utnyttjades dock endast av ett fåtal skattskyldiga. År 1981 ändrades emellertid ordningen helt för redovisning av moms. Sålunda ska de skattskyldiga utifrån bokföringsmässiga grunder som huvudmetod använda sig av den s.k. faktureringsmetoden. Vissa skattskyldiga får dock använda den s.k. bokslutsmetoden, som innebär att kontantmetoden får tillämpas under löpande år men att obetalda fakturor ska beaktas den redovisningsperiod som infaller när räkenskapsåret gått till ända.

2.2.2 Fördelar och nackdelar med sambandet beträffande mervärdesskatt

I avsnitt 2.1.3 har framförts vissa fördelar med sambandet redovisning och beskattning inom inkomstbeskattningsområdet. I stort sett gäller samma fördelar inom momsområdet. Som tidigare nämnts är sambandet gammalt, varför både skatteförvaltningen och företagen har erfarenhet av sambandsproblematiken. Att momsen knutits an till bokföringen är i huvudsak av praktisk karaktär. Momsen bygger på ett underlag av löpande noteringar och verifikationer enligt bokföringen, vilket innebär att momsredovisningen blir både enklare och mera förståelig. För skatteförvaltningen innebär detta både administrativa och kontrollmässiga fördelar.

Den största nackdelen med rådande samband är de tillämpningsproblem som uppkommer genom att kopplingen till god redovisningssed inte klart anger vid vilken tidpunkt redovisningsskyldighet för utgående skatt respektive avdragsrätt för ingående skatt uppkommer. Detta leder i sin tur till kontrollproblem som ställer stora resurskrav på både företag och myndigheter. Från principiell synvinkel kan även ifrågasättas om vissa sambandsområden är förenliga med mervärdesskattedirektivet 2006/112/EG.

I betänkandet SOU 2002:74 Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv föreslås också att den uttryckliga kopplingen till god redovisningssed vad gäller tidpunkten för redovisning av moms tas bort. Utredningen föreslår att redovisningstidpunkten för utgående skatt som huvudregel ska sammanfalla med tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen, dvs. när skattskyldigheten inträder. Detta ska då gälla vid kontantaffärer, uttag och import. För andra fall föreslås en fakturadatummetod som innebär att den utgående skatten i princip ska redovisas för den period under vilken en faktura utfärdas.

Särskilda regler ska liksom idag finnas för förskottsbetalningar och gemenskapsinterna förvärv. Redovisningstidpunkten för ingående skatt ska enligt förslaget sammanfalla med redovisningstidpunkten för motsvarande utgående skatt.

Fakturadatum-metod

Förslaget i betänkandet har inte blivit infört i lagstiftningen. En fakturadatummetod infördes dock för bygg- och anläggningstjänster den 1 januari 2008 genom prop. 2007/08:25 Förlängd redovisningsperiod och vissa andra mervärdesskattefrågor.

2.2.3 Sambandet mellan redovisning och mervärdesskatt

Inom mervärdesbeskattningen finns det två centrala begrepp, nämligen skattskyldighet och redovisningsskyldighet. Det ena begreppet reglerar vem som är skyldig att betala momsen till staten, dvs. vem som är skattskyldig. Det andra begreppet reglerar när den skattskyldige ska ta upp den utgående respektive ingående momsen i sin skattedeklaration, eller i förekommande fall självdeklaration, dvs. när redovisningsskyldigheten inträder. I bägge fallen finns det en koppling till redovisningen.

Skattskyldighet

Reglerna om skattskyldighetens inträde, som nu finns i 1 kap. 3 § ML, har i allt väsentligt varit oförändrade sedan mervärdesskattens införande. Skyldigheten att betala skatt för sådan omsättning i yrkesmässig verksamhet som är skattepliktig enligt 1–2 §§ inträder när varan har levererats eller tjänsten tillhandahållits eller när varan eller tjänsten tagit i anspråk genom uttag. Redan dessförinnan inträder dock skattskyldighet om ersättning helt eller delvis erhålles kontant för beställd vara eller tjänst.

Som framgår ovan är huvudregeln för skattskyldighet att denna inträder när prestationen är fullgjord. Inom redovisningsområdet är prestationstillfället också ett viktigt begrepp. Tidpunkten för prestationens fullgörande ligger som regel till grund för när intäktsredovisning ska ske. Exempelvis ska inkomst från försäljning av varor i de flesta fall intäktsredovisas när äganderätten eller det fysiska innehavet överförts till köparen, dvs. ungefär samma regler som inom mervärdesskatteområdet.

Redovisnings-skyldighet

Reglerna om redovisningsskyldighetens inträde finns i 13 kap. ML. De centrala stadgandena för redovisning av utgående respektive ingående skatt finns i 6 respektive 16 §§. Huvudregeln är att skatt ska redovisas när en omsättning respektive ett förvärv enligt god redovisningssed bokförts eller borde ha

bokförts. Enligt ML finns vidare krav på faktureringsskyldighet i 11 kap. En förutsättning för avdrag för ingående skatt enligt 8 kap. är nämligen att avdragsrätten styrks genom faktura. Enligt 1 kap. 17 § ML förstås med faktura dokument eller meddelanden i pappersform eller i elektronisk form som uppfyller villkoren för fakturor i 11 kap. Detta innebär att det avgörande inte är själva namnet på underlaget utan istället själva innehållet. Vidare att underlaget kan bestå av flera dokument, som sammantaget uppfyller kraven i 11 kap. ML.

Redovisning av moms ska ske enligt god redovisningssed. Av 5 kap. 2 § BFL framgår att andra affärshändelser än kontanta in- och utbetalningar ska bokföras så snart det kan ske. Vissa företag får dock dröja med att bokföra affärshändelserna till dess betalning sker. Bestämmelsen innebär att ett företag vars årliga nettoomsättning normalt uppgår till högst tre miljoner kr och som inte är skyldig att upprätta en årsredovisning får dröja med att bokföra affärshändelserna till betalning sker. Vid räkenskapsårets slut ska dock samtliga obetalda fordringar och skulder bokföras. Motsvarande gäller även andra företag om det endast förekommer ett mindre antal fakturor och att dessa inte uppgår till avsevärda belopp. Som en följd av detta finns de två redovisningsmetoderna för moms, nämligen faktureringsmetoden och bokslutsmetoden.

Samtliga företag ska senast vid bokslutet tillämpa bokföringsmässiga principer. För företag som inte upprättar ett förenklat årsbokslut enligt 6 kap. 10 § BFL innebär detta att fakturor som utfärdats eller mottagits senast vid brytdagen ska medtas i skattedeklarationen för räkenskapsårets sista redovisningsperiod. Brytdagen brukar förläggas 2–3 veckor in på det nya räkenskapsåret. Kundfordringar och leverantörsskulder som hör till det gamla räkenskapsåret och där faktura föreligger på brytdagen ska tillföras huvudbokföringen utifrån fakturan som underlag. I de fall fakturor inte föreligger för kundfordringar och leverantörsskulder hänförliga till det gamla räkenskapsåret bör dessa tillföras huvudbokföringen på något annat underlag och behandlas som interimsposter. För nämnda interimsposter ska moms enligt Skatteverkets uppfattning vare sig redovisas av säljaren eller medföra avdragsrätt för köparen. Det är endast sådana tillhandahållanden där faktura finns på brytdagen som medför momsredovisning. Nämnas bör också att denna s.k. brytdagsredovisning gäller oavsett vilken redovisningsmetod som tillämpas. Jfr Skatteverkets skrivelse 1999-05-06, dnr 4838-99/100, Mervärdesskatt bokslutmetoden.

Företag som upprättar ett förenklat årsbokslut kan inte tillämpa brytdagsredovisning. För bokslutsmetoden – i de fall ett förenklat årsbokslut upprättas – gäller därför att redovisning av mervärdesskatt istället ska ske när betalning erhålls eller lämnas i de fall då faktura inte utfärdats/mottagits vid räkenskapsårets utgång.

Eftersom avdraget för ingående moms kan göras redan i samband med inköpet av en tillgång blir avskrivningarna av tillgången inte avgörande för tidpunkten eller omfattningen av avdragsrätten. Vissa tillgångar av varaktig karaktär som redovisningsmässigt normalt behandlas som anläggningstillgångar kan dock bli föremål för jämkning av det tidigare redovisade avdraget. Enligt jämkningsreglerna i 8 a kap. ML kan ett avdrag för en investeringsvara justeras vid ett senare tillfälle om den förvärvade tillgången inte längre används i verksamhet som medför skattskyldighet eller används i större eller mindre omfattning i sådan verksamhet. Med investeringsvaror avses bl.a. fastigheter som varit föremål för ny-, till- eller ombyggnad om den ingående skatten vid byggnationen överstiger 100 000 kronor samt maskiner och inventarier med en ingående skatt på anskaffningen som överstiger 50 000 kronor.

För avdragsrätt krävs en faktura. Vad en faktura ska innehålla framgår av 11 kap. 8 § ML. Motsvarande bestämmelser finns i 5 kap. 7 § BFL, som reglerar innehållet i en verifikation. Detaljeringsgraden är av naturliga skäl större i ML än i BFL. Genom de EG-anpassade kraven på fakturans innehåll från den 1 januari 2004 har också skillnaden blivit större jämfört med tidigare. Vidare kan skillnaden bli väsentligt större om företaget dessutom utelämnar uppgifter enligt 5 kap. 8 § BFL. Enligt nämnda lagrum får uppgifter utelämnas, om det är förenat med svårigheter att låta uppgiften ingå i verifikationen och ett utelämnande är förenligt med god redovisningssed. Som regel kommer dock ML:s bestämmelser att styra innehållet i fakturan.

I sammanhanget bör också nämnas att i vissa fall kan enligt ML s.k. förenklad faktura användas. Sådan faktura får användas om försäljningen avser ett mindre belopp. Skatteverket har utfärdat föreskrifter (SKVFS 2005:14) där det anges att med mindre belopp ska avses 2 000 kronor inklusive moms. Av nämnda föreskrifter framgår att förenklad faktura även får användas i vissa särskilt angivna situationer där handelsbruket i branschen, administrativ praxis eller de tekniska förutsättningarna för fakturering gör det svårt att utfärda en fullständig faktura. Även den komplettering av nämnda föreskrift som

skett genom SKVFS 2007:13 avseende löpnummer i faktura innebär förenklingar i vissa fall vid fakturering inom elbranschen och för maskinåterförsäljare.

Rättspraxis

Vägledande och prejudicerande rättspraxis vad gäller sambandet redovisning och moms är förhållandevis knapphändig. Rättsfall RÅ 1986 ref. 125 behandlar när en faktura enligt god redovisningssed borde ha bokförts. RR slog här fast att det inte kunde komma ifråga att grundnotera utgående fakturor senare än per den dag då faktura sänds till kunden. Dessutom har RR i fyra domar 1999-03-25 prövat frågor om vid vilken tidpunkt avdrag för ingående moms tidigast får ske (RÅ 1999 ref. 16). RR:s domar har kommenterats av Skatteverket i skrivelsen Tidpunkt för redovisning av mervärdesskatt 1999-04-15 (dnr 4105-99/110).

I nämnda skrivelse konstateras inledningsvis att domarna innebär att förutom huvudmetoden att utgående och ingående skatt ska redovisas när faktura ställs ut respektive erhålls ännu en metod kan tillämpas. Enligt denna kan skatt redovisas under den månad leverans/tillhandahållande skett under förutsättning att faktura inkommit i början av efterföljande månad och metoden tillämpas konsekvent. Skatteverket anser att en konsekvent tillämpning innebär att både utgående och ingående skatt måste redovisas efter samma princip. Fakturorna ska ha tillförts redovisningen för den redovisningsperiod under vilken leveransen/tillhandahållandet skett. Ett väsentlighetskriterium bör dock kunna tillämpas.

2.2.4 Sambandet mellan redovisning och punktskatter

Punktskatterna skiljer sig principiellt från momsen genom att skattskyldigheten ofta utlöses av annat än omsättning. Det kan t.ex. handla om tillverkning, bearbetning, egenförbrukning eller fysiska varuförflyttningar. Beskattningsunderlag avgörs ofta av annat än pengar, såsom volym, vikt, antal, energiinnehåll etc. I många fall dokumenteras därför inte skattskyldighetens inträde genom en faktura eller jämförlig handling. Punktskatterna är vidare ett-ledskatter varför den i momssammanhang viktiga avlyftsrätten för ingående skatt inte aktualiseras.

Kopplingen mellan redovisning och beskattning är därför svagare på punktskatteområdet än på momsområdet. I vissa fall ska dock inom punktskatteområdet skattskyldighetens inträde dokumenteras genom faktura. Regelverk och problemområden är här i stort sett desamma som inom momsområdet. Detsamma gäller själva redovisningsskyldigheten.

2.3 Ändring i efterhand av redovisat resultat

2.3.1 Inledning

I detta avsnitt behandlas Skatteverkets syn på vilka förutsättningar som måste föreligga för att i efterhand justera det redovisade resultatet i en näringsverksamhet vid taxeringen. Avsnittet beskriver även när en justering kan underlåtas samt vilket år justeringen ska göras. Vidare behandlas Skatteverkets syn på retroaktiva ändringar av bokslut och bygger på Skatteverkets skrivelse Ändringar i efterhand av redovisat resultat av näringsverksamhet vid taxeringen, 2002-12-10 (dnr 10086-02/100). Två skrivelser, Fordran på återbetalning av mervärdesskatt och hanteringen vid inkomsttaxeringen, 2007-05-22 (dnr 131 281777-07/111) samt Återbetalning alternativt inbetalning av mervärdesskatt hänförlig till inventarier, 2007-05-22 (dnr 131 281782-07/111) är förtydliganden till skrivelsen från 2002-12-10. Dessa skrivelser kommenteras nedan i avsnitt 2.3.5, Justering av det redovisade resultatet.

Ett förenklat årsbokslut uppfyller grundläggande kriterier för årsbokslut. Skatteverkets syn, att retroaktiva ändringar av bokslut ej godtas, gäller således även förenklade årsbokslut.

2.3.2 Skatterättslig praxis beträffande retroaktiva ändringar av tidigare bokslut

Ett sätt att i efterhand begära ändring av det redovisade resultatet av näringsverksamhet har varit att den skattskyldige kommit in med ett nytt bokslut. Sedan lång tid tillbaka (början av 40-talet) har det också varit en regelbundet återkommande frågeställning inom företagsbeskattningen under vilka förutsättningar ändrade bokslut kan godtas.

Trots att frågan behandlats i flera avgöranden av både KR och RR finns inte någon entydig och klar skattepraxis om vilka förutsättningar som ska vara uppfyllda för att ändrade bokslut ska godtas. I sammanhanget bör också nämnas att det aldrig ställts på sin spets om det överhuvudtaget är civilrättsligt möjligt att retroaktivt ändra ett tidigare bokslut.

Av RÅ 2000 ref. 64 och RÅ 2001 not. 146 kan emellertid utläsas att RR inte synes se något principiellt hinder mot att bokslut kan ändras, även om man på grund av de särskilda omständigheterna i de två målen inte godtog det ändrade bokslutet i de aktuella fallen. I det ena fallet konstaterade RR bl.a. att de nya

boksluten hade kommit till mer än tio år efter utgången av de aktuella beskattningsåren, samt att de har uppenbarligen också upprättats för att påverka utgången i förevarande mål. Enligt RR förelåg det därför inte särskilda skäl att beakta de nya årsredovisningarna.

2.3.3 Civilrättsliga regler och normer för retroaktiva ändringar av tidigare bokslut

BFN har i en skrivelse 2002-04-19, dnr 54/02, till Justitiedepartementet gjort en hemställan om att departementet ska överväga om redovisningslagstiftningen bör förtydligas så att det tydligt framgår att ändrade bokslut inte är tillåtna. Skrivelsen, som återfinns på BFN:s webbplats www.bfn.se, omfattar alla företag som är skyldiga att avsluta den löpande bokföringen med ett årsbokslut eller en årsredovisning.

Av skrivelsen framgår att enligt BFN:s uppfattning ger varken den civilrättsliga lagstiftningen eller de internationella normerna på området stöd för retroaktiva ändringar av bokslut. Förutom att det för sådana ändringar saknas stöd i lag undergräver de även förtroendet för redovisningen.

Enligt BFN:s uppfattning är det inte möjligt och inte heller lämpligt att tillåta en ordning med ändrade bokslut. Om Justitiedepartementet till skillnad från BFN skulle anse att ändrade bokslut bör godtas krävs för detta en noggrann reglering av ändringsinstitutet i bl.a. ABL och BFL. Vidare anser BFN att om en sådan ordning skulle införas så måste först en noggrann analys göras om detta överhuvudtaget är förenligt med EG-rätten och IAS 8.

Av Skatteverkets skrivelse kan också utläsas Bolagsverkets roll vid utbyte av årsredovisningar. Enligt uppgifter från Bolagsverket tar det inte ställning till om det är civilrättsligt möjligt att byta ut en offentliggjord årsredovisning. Bolagsverket anser vidare att det är svårt att vägra att ta emot och offentliggöra en årsredovisning, som ges in senare, om den är korrekt i den formella mening som avses med verkets granskning.

2.3.4 Justering av det redovisade resultatet

Den hänvisning som görs i 14 kap. 2 § IL till god redovisningssed tar sikte på själva beskattningstidpunkten. Som framgår av 14 kap. 5 § ska det redovisade resultatet justeras om en intäkts- eller en kostnadspost överhuvudtaget inte redovisats, men borde ha gjorts enligt god redovisningssed. En

justering ska också göras avseende en post som finns med i redovisningen men där man inte har följt god redovisningssed.

Justering genom tilläggs- eller avdragspost

Enligt Skatteverkets uppfattning krävs för ovannämnda justeringar inte någon ändring av bokslutet, utan ändringen sker genom en tilläggs- eller avdragspost i inkomstdeklarationen. Innebörden av justeringen är att taxeringen ska ändras så att det beskattningsbara resultatet är förenligt med god redovisningssed. Detta innebär att det beskattningsbara resultatet både kan höjas och sänkas. I vissa fall kan även motsvarande justering behöva göras ett tidigare eller senare beskattningsår för att undvika att posten utelämnas eller räknas dubbelt.

Fall där justering av det redovisade resultatet kan underlåtas

Enligt 14 kap. 6 § IL kan en justering underlåtas om lager, pågående arbeten, kundfordringar eller liknande tagits upp för lågt eller avsättning, leverantörsskuld eller liknande tagits upp för högt. Resultatet ska då inte justeras till den del utrymme finns för ytterligare värdeminskningsavdrag på andra tillgångar än lagertillgångar som den skattskyldige enligt IL skulle ha kunnat göra. Justering ska endast underlåtas om den skattskyldige begär det.

Regeln omfattar endast tillgångar där det finns utrymme för ytterligare skattemässigt värdeminskningsavdrag och detta är särskilt reglerat i IL. Tillgångar som inte omfattas av 14 kap. 6 §, såsom egenupparbetad immateriell tillgång, ligger därför utanför denna paragrafs tillämpningsområde. Justering med avseende på sådana tillgångar ska därför alltid ske i enlighet med 14 kap. 5 § IL.

I de fall där både 14 kap. 5 och 6 §§ IL, dvs. den skattskyldige yrkat härom, blir tillämpliga är Skatteverkets uppfattning den att reglerna om justering av balansposter i 14 kap. 6 § ska tillämpas först och därefter sker en justering av resultatet enligt 14 kap. 5 §.

Observera att justering endast kan underlåtas avseende balansposter där den skattemässiga värderingen helt eller delvis följer god redovisningssed. Således kan justering inte underlåtas avseende poster i näringsverksamhet som är särskilt reglerade i skattelagstiftningen eller poster som beskattas enligt kapitalreglerna.

I sammanhanget bör påpekas att det skattemässiga värdet på de tillgångar där det förelåg möjlighet till ytterligare värdeminskningsavdrag inte förändras på grund av den underlåtna justeringen.

Rätt år för justering av det redovisade resultatet samt år för följdändringar av inkomsttaxering och mervärdesskatt

En fråga som ofta uppkommer vid ändringar i efterhand av redovisat resultat är vilket år som justering ska ske av det redovisade resultatet samt år för följdändringar av inkomsttaxering och mervärdesskatt. De frågor som finns är om ändringen ska göras det år som felet konstaterats eller om felet ska rättas för det år som felet hänför sig till.

Redovisningsmässigt, dvs. i företagens bokföring, torde ändring av tidigare års fel i normalfallet bli åtgärdade under det år felet har upptäckts. Rättelse sker härvidlag antingen under löpande år eller i samband med bokslutet.

Enligt Redovisningsrådet rekommendation RR 26 Händelser efter balansdagen ska vid bokslutet även tas hänsyn till händelser som inträffat efter balansdagen men före undertecknandet av de finansiella rapporterna.

Enligt RR 26 kan två typer av händelser, som kan vara både gynnsamma och ogynnsamma, förekomma:

a. Händelser som bekräftar förhållanden som förelåg på balansdagen.

b. Händelser som indikerar att vissa förhållanden har uppstått efter balansdagen.

Av RR 26 framgår att när beloppen i balansräkningen och resultaträkningen fastställs ska sådana händelser beaktas som bekräftar förhållanden som förelåg på balansdagen (punkt a. ovan). Det kan exempelvis vara en rättsprocess som avgörs slutligt efter balansdagen och som bekräftar att företaget hade eller inte hade en förpliktelse redan på balansdagen. Däremot ska händelser enligt punkt b. ovan inte beaktas i resultat- eller balansräkningen för det aktuella året.

Skattemässigt är frågan om rätt år inte uttryckligen reglerad vare sig i skattelagstiftningen, exempelvis IL och ML, eller i skattepraxis. Enligt Skatteverkets uppfattning torde emellertid innebörden av lagstiftningen vara den att ändringar ska hänföras till det år som felet hänför sig till. Motiven härför kan bl.a. hämtas från principen om beskattningsårets och redovisningsperiodens slutenhet. Vidare kan nämnas att om beloppet redan finns bokfört innebär ändringen endast en omrubricering av en post i bokföringen, varför ändringen även i detta fall ska göras för det år som felet hänför sig till.

Rätt år vid ändringar både till inkomstskatt och mervärdesskatt samt följdändringar

Om det är fråga om ändring av poster som påverkar både beskattningen till inkomstskatt och mervärdesskatt ska även i dessa fall enligt Skatteverkets uppfattning felet ändras för det år som felet hänför sig till. Det innebär att om mervärdesskatten blivit felaktigt redovisad ett år, och om denna felaktighet även påverkar inkomsttaxeringen, ska ändring ske samma år. När det gäller värdering av balansposter kan justering ske vid beskattningsårets utgång enligt 14 kap. 3 § IL.

Redovisningsmässigt kommer dock denna ändring inte att ske förrän det år felaktigheten konstaterats. Ändringen ska då ske på så sätt att det som felaktigt redovisats såsom exempelvis ingående mervärdesskatt istället ska dras av som kostnad. Om rättelse sker när den felaktigt redovisade mervärdesskatten betalas ska denna betalning bokföras på ett kostnadskonto, dvs. minska resultatet. Visserligen är det mervärdesskatt som betalas men redovisningsmässigt utgör betalningen en kostnad. Denna kostnad är vid inkomstbeskattningen inte avdragsgill, eftersom avdrag av Skatteverket redan erhållits för det år felet hänför sig till.

Motsvarande korrigering ska göras om det istället är fråga om återbetalning av mervärdesskatt. Om exempelvis i ovanstående fall skattedomstolarna senare skulle dela den skattskyldiges bedömning att inbetald mervärdesskatt varit för hög kommer den tidigare inbetalda mervärdesskatten att återbetalas. Redovisningsmässigt ska den återbetalda mervärdesskatten bokföras som en intäkt. Eftersom den skattskyldige tidigare fått avdrag vid inkomstberäkningen med belopp motsvarande den då felaktiga mervärdesskatten bör – enligt Skatteverkets mening – den senare erhållna intäkten avseende den återbetalda mervärdesskatten ses som en skattepliktig intäkt det år då intäkten ska redovisas i bokföringen. Någon korrigering för icke skattepliktig intäkt ska därför inte ske i deklarationen.

Den nyss redovisade synen skiljer sig från den bedömning som Skatteverket tidigare redovisat i bl.a. skrivelse 1997-04-18, dnr 3287-97/900. Eftersom den senare återbetalda mervärdesskatten ska ses som en skattepliktig intäkt finns det ingen anledning att korrigera inkomsttaxeringen för det år då avdraget motsvarande felredovisad mervärdesskatt medgavs. Det finns därför heller inget behov av att hålla den taxeringen öppen genom ett överklagande från Skatteverkets sida. Fortfarande kvarstår dock detta alternativ om den skattskyldige av någon anledning uttryckligen önskar korrigering vid det tidigare årets taxering. Härigenom kommer ändring av den

felaktiga mervärdesskatten och inkomsttaxeringen att ske för det år som felet hänför sig till. Detta stämmer också överens med Skatteverkets grunduppfattning om att Skatteverket normalt ska konsekvensändra inkomsttaxeringarna ex officio vid ändringar i mervärdesskatten.

Fordran på återbetalning av mervärdesskatt och hanteringen vid inkomst-taxeringen

Enligt skrivelse från 2007-05-22, Fordran på återbetalning av mervärdesskatt och hanteringen vid inkomsttaxeringen (dnr 131 281777-07/111), anser Skatteverket att en fordran hänförlig till mervärdesskatt som ska återbetalas ska tas upp som intäkt när dom meddelats i det enskilda fallet eller i en dom från Regeringsrätten i motsvarande fråga. I annat fall ska en fordran och intäkt tas upp när omprövningsbeslut fattats på Skatteverkets eller den skattskyldiges initiativ.

Är förutsättningarna sådana att det enligt god redovisningssed skulle ha bokförts en fordran redan när felet uppstod (ursprungsåret) men så inte har gjorts kan Skatteverket istället justera det beskattningsbara resultatet för ursprungsåret. Detta förutsätter att en omprövning av ursprungsåret är tidsmässigt möjlig. Alternativt kan Skatteverket genom omprövning beskatta fordran något av beskattningsåren mellan ursprungs-året och det beskattningsår som återbetalning sker. Slutligen kan Skatteverket ta upp intäkten vid beskattningen när återbetalningen erhålls.

Om den skattskyldige särskilt begär det kan en omprövning göras för de år som av tidsmässiga skäl är möjliga att ompröva.

Vilket år som fordran ska tas upp till beskattning får styras och avgöras av omständigheterna i varje enskilt fall.

Återbetalning alternativt inbetalning av mervärdesskatt hänförlig till inventarier

Enligt skrivelse 2007-05-22, Återbetalning alternativt inbetal-ning av mervärdesskatt hänförlig till inventarier (dnr 131 281777-07/111), anser Skatteverket att när det skattemässiga anskaffningsvärdet blir justerat ett tidigare år än i redo-visningen på grund av återbetalning eller inbetalning av mer-värdesskatt, som är hänförlig till inventarier som är föremål för räkenskapsenlig avskrivning då förlorar den skattskyldige rätten till räkenskapsenlig avskrivningsmetod. Grunden för detta är att värdet enligt balansräkningen inte längre stämmer överens med det skattemässiga värdet.

Skatteverket anser dock, som ett alternativ till att hantera frågan så som angetts ovan, att återbetalningen eller inbetal-ningen av mervärdesskatten kan hanteras även skattemässigt

som en justering av anskaffningsvärdet det år som omprövningen sker eller dom meddelats.

Detta innebär att återbetalningen alternativt inbetalningen av mervärdesskatten kommer, när huvudregeln för räkenskapsenliga avskrivningar tillämpas, att ingå i avskrivningsunderlaget som en avgående alternativt tillkommande post det år som omprövningsbeslutet fattats eller dom meddelats. Tillämpas kompletteringsregeln kommer däremot den justerade mervärdesskatten, vid beräkningen av det lägsta tillåtna värdet, att hänföras till det år som inventariet anses vara anskaffat dvs. ursprungsåret.

Rätt år för särskilda skatter och avgifter

Bortsett från regeln avseende balansposter i 14 kap. 3 § IL torde det endast i undantagsfall vid justering av det redovisade resultatet ges utrymme för ändringar det år som felet konstaterats. Enligt Skatteverkets uppfattning torde dessa ändringsfall kunna hänföras till de enligt 16 kap. 17 § IL skattemässiga avdragen för särskilda skatter och avgifter som avser näringsverksamhet.

I normalfallet ska justering avseende exempelvis tillkommande arbetsgivaravgifter, särskild löneskatt och fastighetsskatt enligt 14 kap. 5 § IL ske det beskattningsår som kostnaden enligt god redovisningssed skulle tagits upp. I det fall det inte är uppenbart att den skattskyldige har brutit mot god redovisningssed i bokföringen för det granskade året ska kostnaden istället dras av under det senare beskattningsår då det för den skattskyldige framstår som sannolikt att tillkommande skatter och avgifter kommer att debiteras. Ett exempel på den senare situationen är att den skattskyldige gjort en bedömning att arbetsgivaravgifter inte ska utgå på en utbetald ersättning och att denna bedömning senare ifrågasätts av Skatteverket vid en skatterevision. I det fallet är det ofta så att det inte heller enligt god redovisningssed har förelegat en skuld på balansdagen. I sammanhanget bör också nämnas att om den särskilda skatten eller avgiften sätts ned ska motsvarande del av avdraget enligt 16 kap. 17 § IL återföras till beskattning det beskattningsår då debiteringen ändras.

Retroaktiva ändringar av bokslut

En skattskyldig alternativt Skatteverket ska göra en deklarationsjustering om en intäkt eller kostnad inte har tagits upp i redovisningen och som enligt god redovisningssed ska vara med. En deklarationsjustering kan också göras avseende en post som finns med i redovisningen men där man inte har följt

god redovisningssed. I dessa nämnda situationer behöver inget nytt bokslut upprättas.

Med hänsyn till nyss nämnda möjligheter till deklarationsjusteringar kommer enligt Skatteverkets uppfattning frågan om ändrat bokslut att bli betydligt mindre förekommande än tidigare. De fall där rättelse inte kan göras genom deklarationsjusteringar och där den skattskyldige skulle vilja ha ändring genom ändrat bokslut är exempelvis när den skattskyldige vill ha en annan periodisering av inkomster eller utgifter. Andra fall kan vara att den skattskyldige genom ändrat bokslut vill ta bort en tidigare bokförd transaktion eller lägga till en transaktion som tidigare inte har bokförts.

I sistnämnda avseende bör tilläggas att om ändringen krävs för att uppnå överensstämmelse med god redovisningssed krävs inget nytt bokslut utan det räcker med en deklarationsjustering.

Ovannämnda skattebetingade retroaktiva ändringar av bokslut bör av skäl som framgår nedan enligt Skatteverkets uppfattning inte godtas.

1. Enligt Skatteverkets uppfattning utgår inkomstbeskattningen från verkligheten och denna uttrycks i hög grad av ett företags bokslut. Om den skattskyldige kommer in med ett nytt bokslut, vari en eller flera poster ändrats, innebär detta att den skattskyldige begär att en annan verklighet än den som man ansett ha funnits genom det tidigare bokslutet ska läggas till grund för beskattningen. Som framgår av skattepraxis (RÅ 1989 ref. 10 I–II och RÅ 1995 ref. 34) har ändringar av verkligheten i andra situationer och där den skattskyldige själv gjort ändringen inte godtagits vid inkomstbeskattningen.

2. Skatteverket anser att det saknas stöd i den civilrättsliga lagstiftningen och normgivningen inom redovisningsområdet för att tillåta retroaktiva ändringar av bokslut. Skatteverket ansluter sig härvid till den syn för vilken BFN redogjort i den ovan nämnda skrivelsen till Justitiedepartementet. I likhet med BFN anser Skatteverket att om ändrade bokslut överhuvudtaget ska tillåtas måste detta uttryckligen anges i den civilrättsliga lagstiftningen.

Beträffande retroaktiva ändringar av periodisering av inkomster eller utgifter anser Skatteverket att den skattskyldige är bunden av den periodisering som valts i räkenskaperna antingen den skattskyldige inkommer med en deklarations-

justering eller ett ändrat bokslut. Detta framgår enligt Skatteverkets uppfattning av prop. 1999/2000:2, Del 2, s. 179. Här framgår bl.a. att den skattskyldige har en valmöjlighet i de fall det finns flera olika redovisningssätt och som är förenliga med god redovisningssed. Å andra sidan blir både den skattskyldige och Skatteverket bunden av den metod som valts i räkenskaperna vid beskattningen. Den skattskyldige kan inte vid beskattningen begära en annan periodisering även om denna också skulle vara förenlig med god redovisningssed. I sammanhanget bör nämnas att om inkomstdeklarationen lämnats utifrån ett bokslut som inte är fastställt och bokslutet ändras innan fastställande så ska det fastställda bokslutet ligga till grund för beskattningen.

I sammanhanget bör också nämnas att enligt god redovisningssed torde det inte vara möjligt med retroaktiva ändringar vid byte av redovisningsprincip, exempelvis tillämpning av successiv vinstavräkning istället för resultatavräkning vid färdigställandet. Enligt Redovisningsrådets rekommendation RR 5 Redovisning av byte av redovisningsprincip får sådant byte i regel endast ske om bytet krävs för anpassning till ny lag eller svensk redovisningsrekommendation. Härav framgår att retroaktiva ändringar endast torde kunna bli aktuella om den skattskyldige tidigare inte följt god redovisningssed. Som framgår ovan ska i sådana fall ändring ske genom en deklarationsjustering.

Beträffande retroaktiva ändringar av tidigare bokförda eller ej bokförda transaktioner anser Skatteverket att dessa inte i efterhand kan ändras eller elimineras genom ett nytt bokslut. Om ett avtal återgår eller den civilrättsliga innebörden av transaktionen ändras bör det anses som en ny transaktion, exempelvis om ett lån omvandlas till ett tillskott. Enligt Skatteverkets uppfattning ska ändringar av civilrättsligt giltiga transaktioner ske det år den nya transaktionen sker.

Beträffande möjligheten att retroaktivt tillgodoföra sig avdrag för koncernbidrag är detta i första hand inte en fråga om ändrat bokslut utan den avgörande frågan är om det har skett en förmögenhetsöverföring eller inte. Av rättspraxis, RÅ 1998 ref. 6 och RÅ 1999 ref. 74, framgår att den redovisningsmässiga behandlingen av förmögenhetsöverföringen inte har någon betydelse för den skattemässiga bedömningen. Enligt RÅ 2001 ref. 79 kan inte avdrag för koncernbidrag medges med ett högre belopp än det lämnade koncernbidraget.

Avgörande för den skattemässiga bedömningen är, bortsett från de kvalitativa reglerna, om en reell förmögenhetsöverföring skett. Frågan är när denna förmögenhetsöverföring ska ha skett för att få beaktas ett visst beskattningsår.

Rätt beskattningsår är enligt Skatteverkets uppfattning det år den reella förmögenhetsöverföringen sker. Enligt verkets uppfattning måste förmögenhetsöverföringen ha skett senast när bokslutet har fastställts. För den skattemässiga bedömningen kan inte heller ställas några särskilda krav på att förmögenhetsöverföringen ska bokföras på något visst sätt.

Lagstiftning mot retroaktiva företagsombildningar

Med verkan från den 1 januari 2005 har i IL (1 kap. 13 §) införts bestämmelser om förbud mot retroaktiva företagsombildningar. Bestämmelsen innebär att om en enskild näringsidkare för över hela eller delar av näringsverksamheten till en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag, avslutas beskattningsåret för näringsverksamheten tidigast vid den tidpunkten när den överförda näringsverksamheten enligt god redovisningssed ska tas upp i det övertagande företagets räkenskaper.

2.4 Rättspraxis m.m.

Rättspraxis

– Moms, bokföring av faktura enligt god redovisningssed	RÅ 1986 ref 125
– Reservering för åtagande att utge avgångsvederlag av pensionsliknande karaktär	RÅ 1989 ref 84
– Skattemässig kontinuitet	RÅ 1990 ref 79
– Avsättning för garantikampanjer	RÅ 1992 ref 44
– Skattemässig kontinuitet	RÅ 1995 ref 11
– Koncernbidrag och bokföringsmässig redovisning	RÅ 1998 ref 6
– Tidpunkt för avdrag för ingående moms	RÅ 1999 ref 16
– Ändring av bokslut	RÅ 2000 ref 64
– Byte av aktier	RÅ 2001 not 146
– Koncernbidrag och värdeöverföring	RÅ 2001 ref 79

Skatteverket

- Tidpunkt för redovisning av mervärdesskatt, 1999-04-15 (dnr 4105-99/110)
- Mervärdesskatt – bokslutsmetoden, 1999-05-06 (dnr 4838-99/100)
- Ändringar i efterhand av redovisat resultat av näringsverksamheten vid taxeringen, 2002-12-10 (dnr 10086-02/100)
- Balansposter som omfattas av 14 kap. 3 § IL, 2006-05-19 (dnr 319080-06/111)
- Fordran på återbetalning av mervärdesskatt och hanteringen vid inkomsttaxeringen, 2007-05-22 (dnr 131 281777-07/111)
- Återbetalning alternativt inbetalning av mervärdesskatt hänförlig till inventarier, 2007-05-22 (dnr 131 281782-07/111)

3 Redovisning

3.1 Redovisningens syfte och uppgifter

Intern och extern redovisning

Redovisningssystemets omfattning och uppbyggnad varierar mellan olika företagsstorlekar och branscher. Redovisningen ingår normalt som en del i företagets ekonomisystem, där andra komponenter exempelvis kan vara budgetering och produkt-/projektkalkylering. Till redovisningen hänförs då, förutom externredovisningen även budgetuppföljning och efterkalkylering. Sistnämnda uppgifter ingår som ett led i företagsledningens planering och kontroll inryms i vad som betecknas som *intern redovisning*. Den interna redovisningen är inte lagreglerad. I denna handledning begränsas begreppet redovisning till den *externa redovisningen*. Den externa redovisningen omfattar löpande bokföring, arkivering, årsbokslut, års- och koncernredovisning samt delårsrapporter. Registrerade uppgifter systematiseras ofta genom att föras till olika försystem eller sidoordnade system, exempelvis system för löneredovisning, lagerbokföring, projektredovisning m.m., se exempelvis BFN R 10 Systemdokumentation och behandlingshistorik. Detta medför att skiljelinjen mellan extern och intern redovisning inte alltid är helt tydlig.

Syftet med redovisningen

Utformningen av lagar och rekommendationer beror på vad som är syftet med redovisningen. Detta påverkas av en mängd faktorer som näringslivets struktur, institutionella förhållanden, kunskapsnivå, inträffade genomgripande ekonomiska händelser m.m. Vetenskapligt föreligger knappast någon enighet om redovisningens syfte, men för närvarande styrs redovisningen nästan helt av det s.k. kapitalmarknadsperspektivet, som främst ser redovisning som ett underlag för investerarens beslut att behålla, sälja eller köpa ett företags aktier. Redovisningen ska då ge en så korrekt bild som möjligt av företagets ställning och resultat och innehålla uppgifter om företagets förväntade utveckling.

Företagets framtida utveckling

Betoningen på att redovisningen främst ska ge underlag för en bedömning av företagets framtida utveckling utgår från det s.k. beslutsanvändarsynsättet, som växte fram inom redovisningsteorin på 1950-talet i USA och som lades till grund för den begreppsapparat som skapades under 1970-talet av den amerikanska normgivaren FASB för att ligga till grund för deras framtagande av redovisningsrekommendationer. Denna begreppsapparat övertogs i stort sett av IASC/IASB i den föreställningsram som organisationen gav ut 1989. Genom att EG beslutat att inte ta på sig rollen som normgivare utan istället inleda ett nära samarbete med IASB har denna redovisningssyn nu fått stort genomslag i Sverige. Denna utveckling har underbyggts av den stora omfattning som aktiehandeln fått världen över, och inte minst den vikt som läggs inom EG liksom internationellt på kapitalets fria rörlighet och finansmarknadernas funktion.

Grund för ekonomiska beslut

Redovisningens uppgift är att utgöra grund för ekonomiska beslut, för företaget självt och för utomstående intressenter. För företaget utgör den underlag för kontroll och uppföljning av dess verksamhet och medelsförvaltning. I ett AB eller en Ek.för. är årsredovisningen och granskningen härav viktig för aktieägarnas respektive medlemmarnas beslut om ansvarsfrihet för styrelsen och den verkställande direktören och möjligheten till vinstutdelning eller återbäring.

Underlag för beskattningen

Genom bestämmelserna i 14 kap. IL utgör redovisningen det primära underlaget för beskattningen av näringsverksamhet. Det redovisade resultatet är utgångspunkt för beräkning av det skattemässiga resultatet. Flertalet inkomster och utgifter periodiseras skattemässigt på samma sätt som i redovisningen, förutsatt att denna är upprättad enligt god redovisningssed. Redovisningen och uppgifter i deklarationen ligger till grund för om skattetillägg ska påföras eller om skattebrott föreligger.

Redovisningen har också en central roll vid utredandet av misstankar om andra slag av ekonomiska oegentligheter, t.ex. svindleri- och borgenärsbrott. Utredningarna och domstolbehandlingen blir i regel mycket omfattande och tidskrävande.

3.2 Redovisningslagstiftning

Regler för den externa redovisningen hos bokföringsskyldiga finns i BFL, ÅRL, ÅRKL samt ÅRFL. Nämnda lagar har tillkommit efter betänkanden från Redovisningskommittén, SOU 1994:17 (årsredovisningslagarna) och SOU 1996:157 (BFL)

samt prop. 1995/96:10 respektive 1998/99:130. I de nya lagarna har implementering skett av EG:s fjärde och sjunde bolagsrättsliga direktiv. EG-anslutningen medför också att EG-förordningar direkt får karaktär av svensk lag. Ett exempel är förordningen 1606/2002 enligt vilken noterade företag från och med 2005 måste upprätta sin koncernredovisning enligt av EG godkända IAS-rekommendationer, som då ersätter motsvarande bestämmelser i årsredovisningslagarna eller i svensk redovisningspraxis.

Bokföringslagen

BFL behandlar bestämmelser om kretsen av bokföringsskyldiga, om räkenskapsår, om bokföringsskyldighetens innebörd, om löpande bokföring och verifikationer, om hur den löpande bokföringen ska avslutas, om arkivering av räkenskapsinformation samt om ansvaret för utvecklandet om god redovisningssed.

Årsredovisningslagen

ÅRL innehåller regler för års- respektive koncernredovisning. Dessa redovisningar ska upprättas i enlighet med god redovisningssed. Vidare ska balansräkningen, resultaträkningen och noterna upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat. I lagen anges grundläggande redovisningsprinciper, uppställningsformer för balans- och resultaträkning, värderingsregler, tilläggsuppgifter (noter) samt regler för offentliggörande. ÅRKL och ÅRFL hänvisar till ÅRL samt innehåller därutöver särregler för respektive företagskategori.

3.3 Ramlagar – normgivning

Ramlagstiftning

Både ÅRL och BFL har i stora delar getts karaktär av ramlag. Den kompletterande normgivningens fördelar inom vissa delar av redovisningsområdet erkänns av regeringen, vilket framgår både av förarbetena till ÅRL och BFL. Utan ett antal tvingande regler i EG-direktiven hade ÅRL med all sannolikhet varit betydligt mindre detaljerad. Detta innebär att kring en kärna av direkta, konkreta lagregler finns ett antal områden som antingen inte är reglerade i detalj eller är helt oreglerade.

Motiven för en ramlagstiftning är bland annat att de frågeställningar som uppkommer på redovisningsområdet är mycket olikartade och att lagregler som reglerar dem alla måste bli synnerligen omfattande. Vidare finns behov av snabb anpassning till omvärldens förändringar. Till detta bidrar starkt de strävanden efter internationell harmonisering på redovisningsområdet som präglat de senaste decennierna. Härav följer att

lagreglerna på redovisningsområdet så långt möjligt måste vara av generellt slag och begränsas till mera allmänna principer.

God redovisningssed

Ramlagstiftning innebär att utfyllnad och tolkning av lagen sker genom kompletterande normgivning och i viss mån praxis, dvs. allmänna råd, rekommendationer m.m. från BFN, Redovisningsrådet, FI eller branschorganisationer. Denna kompletterande normgivning betecknas som god redovisningssed, och regleras i både BFL och ÅRL.

Detta medför att god redovisningssed får karaktär av en allmän rättslig standard som närmast kan jämställas med lag. Den grundas enligt förarbetena till ÅRL framför allt på – utöver lag – förekommande praxis och rekommendationer. Enligt förarbetena kan det dock i det enskilda fallet uppkomma situationer då en regel i en redovisningsrekommendation måste underställas det övergripande kravet på att redovisningen ska ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat.

Redovisningsteori

Till grund för lagar, rekommendationer och praxis ligger som tidigare nämnts redovisningsteori. Med teori förstås ”en sammanhängande vetenskaplig lärobyggnad avsedd att beskriva verkligheten”. Det finns dock inte någon allmänt vedertagen redovisningsteori, utan det finns ett antal teorier eller uppfattningar på olika delområden som uppkommit efterhand och som konkurrerat med varandra och kommit att utöva inflytande på olika sätt i skilda länder och under skilda tider. I regel väljs den redovisningsteori som är mest förenlig med det syfte som tongivande intressenter har med redovisningen.

3.4 God redovisningssed

Av 2 kap. 2 § ÅRL och 4 kap. 2 § BFL framgår att redovisningen ska upprättas på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed. God redovisningssed i ÅRL syftar på värderings- och periodiseringsfrågor, men även på uppställningsformer och kompletterande upplysningar i årsredovisningen. I BFL syftar begreppet på regler kring löpande redovisning och arkivering.

Faktiskt förekommande praxis …

I betänkandet Bokföringslag (SOU 1973:57) föreslogs införandet av begreppet god redovisningssed. I propositionen (1975:104) som låg till grund för 1976 års BFL anslöt sig föredragande statsråd till detta förslag och anförde bl.a. följande:

> ”Som utredningen påpekar torde god redovisningssed kunna beskrivas genom att det bör röra sig om *en*

> *faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets bokföringsskyldiga.* Vad som är god redovisningssed kan ibland behöva bestämmas branschvis. Stor betydelse för innebörden av begreppet har givetvis de uttalanden i redovisningsfrågor som görs av den praktiskt och teoretiskt verksamma expertisen på redovisningsområdet. Näringslivets börskommitté och Föreningen auktoriserade revisorer har sålunda genom olika utfärdade rekommendationer fått stort inflytande när det gäller att tolka begreppet god redovisningssed."

Vidare anförde föredragande i specialmotiveringen till 2 § i 1976 års bokföringslag följande:

> "Departementsförslaget är uppbyggt så att det finns ett betydande utrymme för praxis att närmare precisera vad de i lagen angivna kraven kan innebära för olika redovisningssituationer … Jag vill i detta sammanhang framhålla att praxis kan ge besked om vad ett allmänt avfattat krav i lagen kan anses innebära i en praktisk situation. Undantagsvis kan det också vara en uppgift för praxis att ge direktiv, utformade efter lagens syfte, i något spörsmål som inte besvaras i lagen. Däremot kan det inte komma i fråga att en uttrycklig lagbestämmelse sätts åt sidan av en mot bestämmelsen stridande praxis."

Den bärande tanken var således att praxis hade en avgörande roll vad gäller utvecklandet av god redovisningssed. Genom utgivande av rekommendationer och uttalanden skulle den goda redovisningsseden kodifieras och företagen anpassa sin redovisning till detta.

Rättvisande bild

Vid införandet av ÅRL behölls begreppet god redovisningssed trots att EG:s fjärde bolagsdirektiv enbart har begreppet rättvisande bild. I författningskommentaren (prop. 1995/96:10 del. II, s.181) till 2 kap. 2 § ÅRL uttalade regeringen följande.

> "God redovisningssed innebär givetvis en skyldighet att följa i lag intagna redovisningsprinciper. Bland dessa kan särskilt nämnas kravet på rättvisande bild. Innehållet i god redovisningssed bör liksom hittills också bestämmas mot bakgrund av faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets av bokföringsskyldiga. Särskild betydelse måste därvid tillmätas allmänna råd och rekommendationer av auktoritativa organ såsom Bokföringsnämnden, Redovisningsrådet och, såvitt gäller finansiella företag, Finansinspektionen. På så vis kommer

hänvisningen till god redovisningssed bl.a. att innebära en skyldighet för företagen att anpassa sig till den praxis som utvecklas för att fylla ut och tolka lagens regler. Det kan däremot lika lite som tidigare komma i fråga att åsidosätta lagens bestämmelser med hänvisning till god redovisningssed."

Nyanserad syn

I propositionen till BFL (1998/99:130, s. 185–186) nyanseras ytterligare synen på begreppet god redovisningssed:

> "Det är å ena sidan inte lämpligt att godta endast de synsätt och standarder som kommer till uttryck i redan förekommande praxis som god redovisningssed. Å andra sidan är det från grundlagssynpunkt inte möjligt att låta varje uttalande från ett normgivande organ konstituera god redovisningssed; en sådan ordning skulle i själva verket innebära att det normgivande organet gavs en egen föreskriftsrätt.
>
> Vad som utgör god redovisningssed måste enligt vår mening så långt möjligt bestämmas genom traditionell lagtolkning av föreskrifter i lag och andra författningar på området, en tolkning som främst bör grundas på föreskrifternas ordalydelse lästa i ljuset av deras syften och de allmänna principer som reglerna ger uttryck för. När en traditionell lagtolkning inte räcker för att besvara en viss fråga, måste en utfyllande tolkning göras.
>
> En sådan utfyllande tolkning bör lämpligen ha en förankring i faktisk förekommande bokföring eller redovisning och alltså i någon mån ge uttryck för en redovisningssed hos bokföringsskyldiga. Som vi har angett ovan är det visserligen enligt vår mening inte lämpligt att tillmäta enbart faktiskt förekommande praxis betydelse. Den kompletterande normeringen måste från tid till annan utvecklas och en låsning till den praxis som råder vore olycklig. Det kan också vara svårt att avgöra hur praxis ser ut. Även bokförings- och redovisningsmetoder som ännu inte har fått genomslag i praxis men som utgör en vidareutveckling av redovisningsprinciper som anges i lag eller som godtas i praxis bör alltså tillmätas stor betydelse.
>
> För att en på detta sätt definierad redovisningssed ska kunna användas för att fylla ut lagens regler bör den dock uppfylla vissa allmänna kvalitetskrav. Huruvida den gör det, bör bedömas mot bakgrund av de ändamål som bär

upp lagstiftningen. Härvid bör inte bara bokförings- och redovisningsaspekter vägas in utan också exempelvis civilrättsliga och skattemässiga aspekter bör beaktas. Också den internationella utvecklingen på redovisningsområdet – normeringen inom EG och International Accounting Standards Committee kan här nämnas som de för närvarande viktigaste exemplen – måste tillmätas betydelse.

I några fall kan det utifrån sådana allmänna överväganden vara ganska okomplicerat att slå fast hur lagens regler ska tolkas och fyllas ut, dvs. vad som utgör god redovisningssed. I många andra fall behövs det klargörande uttalanden. Det behövs därför ett eller flera ”normgivande organ” som kan identifiera de normer som bör användas när lagens regler fylls ut. Ett sådant normgivande organ bör visserligen inte ges normgivningsmakt i regeringsformens mening. Vad som utgör god redovisningssed bör alltså i sista hand bestämmas av domstol genom en självständig prövning. Enligt vår mening är det emellertid naturligt att de uttalanden som ett kvalificerat normgivande organ gör tillmäts mycket stor betydelse när man tar ställning till vad som utgör god redovisningssed.”

Komplex innebörd

Begreppet god redovisningssed har således fått en delvis annan innebörd genom förarbetsuttalandena i propositionen till BFL. Det innebär att innehållet i god redovisningssed har förskjutits från att mycket tydligt ha representerats av uttrycket ”faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets bokföringsskyldiga” till en mer komplex innebörd med betoning på att uttalanden från ett kvalificerat normgivande organ tillmäts mycket stor betydelse. I sista hand fastställes innebörden av god redovisningssed i en fråga som påverkar beskattningen av skattedomstolarna, och framförallt av Regeringsrätten.

3.5 Rättvisande bild

ÅRL och rättvisande bild

Tillkomsten av ÅRL innebar att begreppet rättvisande bild infördes i svensk redovisningslagstiftning. I 2 kap. 3 § 1 st. ÅRL anges att årsredovisningens delar (balansräkningen, resultaträkningen och noterna) utgör en helhet som ska ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat. Om det behövs för att ge en rättvisande bild, ska tilläggsupplysningar lämnas. Enligt paragrafens andra stycke ska, om avvikelse görs

(på grund av kravet på rättvisande bild) från vad som följer av allmänna råd och rekommendationer från normgivande organ, upplysning lämnas om detta och om skälen härför, i en not.

Bestämmelserna i första stycket av 3 § motsvarar artiklarna 2.1 (helhet), 2.3 (rättvisande bild) och 2.4 (tilläggsupplysningar) i EG:s fjärde bolagsdirektiv. Paragrafens andra stycke kan betecknas som ett substitut för regeln i art. 2.5 som aldrig infördes i Sverige.

Avstegsregeln

I artikel 2.5 föreskrivs:

> ”Om undantagsvis tillämpningen av en föreskrift i detta direktiv är oförenlig med den skyldighet som föreligger enligt punkt 3, skall avsteg göras från den förstnämnda föreskriften så att en rättvisande bild enligt punkt 3 kan ges. Varje sådant avsteg skall anmärkas i en not med upplysning om skälet för avsteget och om den inverkan som detta kan ha på bolagets tillgångar, skulder, ekonomiska ställning och resultat. Medlemsstaterna får bestämma när avsteg kan ske och får föreskriva de undantagsregler som behövs.”

Regeln i artikel 2.5 benämns avstegsregeln eller overridingregeln och innebär att om det krävs ska avsteg ske från direktivets bestämmelser för att uppnå en rättvisande bild. Bestämmelsen infördes aldrig i ÅRL. Detta innebär att begreppet rättvisande bild inte tar över detaljerade redovisningsregler i ÅRL. Det föreligger således vare sig en skyldighet eller en möjlighet att undantagsvis i särpräglade situationer avvika från konkreta redovisningsregler.

Däremot föreligger enligt art. 31.2 i fjärde direktivet och 2 kap. 4 § andra stycket ÅRL både möjlighet och skyldighet att avvika från de grundläggande principer på vilka lagens regler grundas, om detta följer av det övergripande kravet att årsredovisningen ska ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat. Detta har slagits fast i en dom från 1999 i EG-domstolen, C-275/97 DE + ES Bauunternehmung mot Finanzamt Bergheim, se vidare avsnitt 3.6.

Begreppet rättvisande bild

Innebörden i begreppet rättvisande bild finns inte angivet i direktivet. Eftersom direktiven saknar förarbeten av det slag som finns för svensk lagstiftning är det också svårt att bilda sig någon uppfattning om vad som avsågs vid direktivets tillkomst. Begreppet kan närmast ses som en översättning av det engelska true and fair view, ett begrepp som var väl etablerat i

den anglosachsiska världen när direktivet utarbetades. Det var också först genom Storbritanniens inträde i EG som kravet på rättvisande bild fördes in i då föreliggande förslag till det fjärde direktivet. Samtidigt måste understrykas att begreppet sedan det numera blivit en del av EG-rätten inte längre kan tolkas enbart mot bakgrund av brittisk rätt och praxis.

När regeln om rättvisande bild har införts i EU:s medlemsstater, har den i respektive land kommit att färgas av landets redovisningstradition och redovisningspraxis. Eftersom begreppet har införts i EG-rätten för att åstadkomma en harmonisering av de olika medlemsstaternas redovisningslagstiftning innebär det dock att varje land inte har rätt att ge begreppet den innebörd som anses önskvärd. Den slutliga tolkningen av begreppet kan inte heller göras på nationell nivå utan endast av EG-domstolen.

Även om innebörden i begreppet rättvisande bild inte är helt klar har regeringen i förarbetarna till ÅRL ansett att begreppet bör förstås som ett övriga föreskrifter i direktivet överordnat krav på att balansräkningen, resultaträkningen och noterna i det enskilda fallet ska innehålla sådan ekonomisk information att läsaren kan få en så riktig bild som möjligt av bolagets ekonomiska situation. Ett sådant krav kan allmänt antas få betydelse för utvecklingen av redovisningspraxis och utformningen av redovisningsrekommendationer. Det torde emellertid inte vara så att begreppet är avsett att återspegla rådande praxis och rekommendationer. Regeln om rättvisande bild har tvärtom sin största betydelse som instrument för att tolka redovisningsreglerna i det enskilda fallet och för att korrigera de missvisande resultat som kan uppkomma vid en alltför formell tillämpning av generella normer. Rättvisande bild kan därför ses som en grundläggande redovisningsprincip och i det avseendet motsvara begreppet substance over form. Redovisningen har ju till uppgift att återspegla den ekonomiska verkliga ställningen och det ekonomiskt riktiga resultatet och inte den civilrättsliga formen av transaktioner och tillgångar och skulder.

Sammanfattningsvis kan aldrig en konkret lagregel i ÅRL frångås även om så skulle vara motiverat utifrån kravet på att årsredovisningen ska ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat. Däremot medför regeln i 2 kap. 4 § andra stycket ÅRL, som den tolkats av EG-domstolen, att grundläggande redovisningsprinciper underordnas det övergripande kravet på rättvisande bild.

3.6 Grundläggande redovisnings-principer

Inledning

Lagregler och rekommendationer utformas oftast med ledning av vid gällande tidpunkt förekommande redovisningsprinciper. Olika principer väljs eller har olika tyngd beroende på vilken syn som man har på redovisningens uppgift. Två olika principer kan också kombineras, vilket lägsta värdets princip är ett exempel på; denna princip är en hybrid mellan anskaffningsvärdes- och marknadsvärdesprincipen. Särskild betydelse får emellertid allmänt accepterade redovisningsprinciper när det gäller fall som inte regleras i lag eller i rekommendationer, för bedömning av om den valda redovisningslösningen kan anses uppfylla kravet på god redovisningssed.

Grundläggande redovisningsprinciper är internationella till sin förekomst. Innebörd och betydelse kan dock variera mellan olika länder och redovisningskulturer, liksom att de också kan förändras över tiden allteftersom redovisningssynen förändras. De är också allmänna till sin karaktär, vilket medför att de inte är direkt tillämpliga på specifika redovisningsproblem. Vägledning om vilken innebörd som ska ges olika principer i en viss redovisningsfråga kan hämtas ur andra närbesläktade rekommendationer och uttalanden av normgivande organ.

Föreställnings-ramen

De redovisningsprinciper som för närvarande har stor betydelse för utformning av redovisningsrekommendationer är de som anges i IASB:s föreställningsram för upprättande av finansiella rapporter. Föreställningsramen är inte primärt uppbyggd utifrån redovisningsprinciper utan man utgår från två grundläggande antaganden, de om bokföringsmässiga grunder och om företagets fortlevnad, varefter man ställer krav på vilka kvalitativa (informations) egenskaper som de finansiella rapporterna ska uppfylla. Det anges fyra kvalitativa egenskaper, nämligen begriplighet, relevans, tillförlitlighet och jämförbarhet. Respektive egenskap preciseras med hänvisning till olika principer och krav. Avslutningsvis görs vissa uttalanden om avvägningar mellan de kvalitativa egenskaperna. En mera fullständig genomgång av innehållet i föreställningsramen görs i avsnitt 3.7.

Ett antal redovisningsprinciper har intagits i 2 kap. 4 § första stycket ÅRL. Att dessa principer kommit till uttryck i lagen innebär inte att andra principer är av mindre vikt. Detta gäller inte minst de i IASB:s föreställningsram angivna principerna

och informationskraven. Anledningen till att de uppräknade principerna finns med i ÅRL är att de implementerats genom direkt översättning av de tvingande bestämmelserna i art. 31 i fjärde direktivet. Bland principer som saknas i ÅRL kan nämnas väsentlighetsprincipen och kongruensprincipen. Den förra innebär att oväsentliga poster inte behöver särredovisas och inte heller periodiseras. Den senare innebär att förändringar i tillgångar och skulder som huvudregel redovisas över resultaträkningen. Lämpligheten av att grundläggande redovisningsprinciper lagfästs är inte självklar. I förarbeten till ÅRL framhåller regeringen dock den fördelen att principerna, om de framgår av lagen, får ”ett tydligare innehåll och en starkare ställning i frågor och situationer som inte regleras av lagen”.

Redovisningsprinciper i ÅRL

De grundläggande redovisningsprinciperna i ÅRL anges och kommenteras nedan:

Fortlevnad

– *Fortlevnadsprincipen* eller *Going Concern-principen* innebär att företaget förutsätts fortsätta driva sin verksamhet under överblickbar tid, och därför ska upprätta en årsredovisning med tillämpning av vanliga värderingsregler för tillgångar och skulder.

Jämförbarhet

– *Konsekvens-* eller *jämförbarhetsprincipen* utgår från att enhetliga principer för värdering, klassificering och indelning av posterna i redovisningen ska tillämpas. Principen är grundläggande för all redovisning och innebär restriktioner för byte av redovisningsprinciper mellan räkenskapsåren. Skälet är att sådana byten stör jämförbarheten mellan olika räkenskapsår.

Försiktighet

– *Försiktighetsprincipen* innebär att man ska beakta den osäkerhet som oundvikligen är förknippad med många händelser och omständigheter. Innebörden är att tillgångar och intäkter inte får överskattas samt att skulder och kostnader inte underskattas. Försiktigheten får emellertid inte drivas för långt, utan värderingen av olika poster ska göras med iakttagande av rimlig försiktighet. Detta innebär att företaget inte medvetet får undervärdera tillgångar och intäkter eller övervärdera skulder, avsättningar och kostnader för att på så sätt skapa dolda reserver.

Endast under räkenskapsåret konstaterade intäkter (realisationsprincipen) får tas med i resultatet. För tolkning av begreppet ”konstaterade intäkter” hänvisas i propositionen om ÅRL till IAS 18. IAS 18 motsvaras i Sverige av RR 11.

Huvudprincipen i RR 11 för intäkter från varuförsäljning är att inkomsten ska redovisas när ett antal kriterier samtidigt är uppfyllda, såsom att risker och rättigheter avseende varan övergått till kunden, att det är sannolikt att betalning kommer att erhållas och att inkomster och utgifter kan beräknas tillförlitligt. Intäktsredovisning av pågående arbeten på entreprenader och tjänsteuppdrag kan enligt ÅRL ske antingen vid färdigställandet eller successivt i takt med att prestationer utförs, enligt IASB enbart successivt eftersom färdigställandemetoden inte anses avspegla intjänandet på ett neutralt sätt. Redovisningsrådet (numera ombildat till Rådet för Finansiell Rapportering) har infört undantag från IAS-reglerna för redovisning i juridisk person.

Hänsyn ska tas till alla förutsebara och möjliga förluster och ekonomiska förpliktelser som är hänförliga till räkenskapsåret. Även förluster som var okända på balansdagen ska beaktas i årsredovisningen om de blir kända innan årsredovisningen upprättas, förutsatt att förlusterna beror på förhållanden som förelåg på balansdagen.

Hänsyn ska också tas till värdenedgångar, oavsett om företaget har gått med vinst eller förlust under räkenskapsåret. Detta är ett uttryck för neutralitetsprincipen som innebär att utformningen av årsredovisningen inte får göras beroende av önskemålet att visa ett bestämt resultat och ska ses mot bakgrunden av reglerna om systematisk avskrivning av vissa tillgångar och obligatorisk nedskrivning vid bestående värdenedgångar.

Periodisering

– *Bokföringsmässiga grunder eller periodiseringsprincipen.* Transaktioner och händelser bokförs i den period när de inträffar och inkomster och utgifter periodiseras på de räkenskapsår som de är hänförliga till. Betalningstidpunkten har således inte någon självständig betydelse för periodiseringen. Principen om bokföringsmässiga grunder kan även anses inrymma den s.k. matchningsprincipen. Det gäller i första hand det orsak- och verkan-synsätt som kopplar kostnadsrapporteringen till redovisade intäkter. Även på intäktssidan kan man numera anses ha fått en matchningsprincip genom att intäkter alltmer redovisas enligt ett substance over formsynsätt där intjänandet läggs till grund för redovisningstidpunkten. BFNAR 2006:1 Enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut innebär i vissa avseenden en kontantmässig redovisning

varvid bokföringsmässiga grunder i viss utsträckning frångås.

Värdering

– *Post för post-principen.* Tillgångarnas och skuldernas beståndsdelar ska värderas var för sig. Detta är en kvalitativ regel om det principiella förfarandet när tillgångar och skulder ska värderas. Oavsätt vilken värderingsmetod som används, lägsta värdets princip, anskaffningsvärdet eller marknadsvärdet ska de olika tillgångarna och skulderna värderas individuellt.

Bruttoredovisning

– *Kvittningsförbud.* Det föreskrivs ett generellt förbud mot kvittning mellan olika poster i balansräkningen, resultaträkningen eller i noterna. Alla poster ska som huvudregel redovisas med bruttobelopp. Denna princip syftar till att läsaren av årsredovisningen ska få kännedom om samtliga enskilda poster som är av betydelse för en analys av årsredovisningen. Kvittningsförbudet innebär att det inte är tillåtet att utjämna tillgångsposter och skuld- eller avsättningsposter och inte heller intäkter och kostnader mot varandra.

Kontinuitet

– *Kontinuitetsprincipen* innebär att den ingående balansen för varje räkenskapsår måste stämma överens med den utgående balansen för föregående år. Principen har direkt koppling till konsekvensprincipen.

Avsteg

Enligt 2 kap. 4 § andra stycket ÅRL får avsteg göras från de grundläggande redovisningsprinciperna. Avsteget är villkorat av att det föreligger särskilda skäl för detta, och att en sådan redovisning är förenlig med god redovisningssed och kravet på rättvisande bild. Det kan, som tidigare framhållits, synas märkligt att avsteg inte kan göras från lagens regler men väl från de redovisningsprinciper som lagen grundas på. Detta är dock en följd av att Sverige inte infört den s.k. overridingregeln i art. 2.5 i EG:s fjärde bolagsdirektiv.

Eftersom art. 31 är tvingande kan medlemsstaterna inte införa generella regler som avviker från bestämmelsen. En avvikelse måste därför avse förhållandena i det enskilda fallet. I förarbetena till ÅRL anges ett antal fall när ett avsteg på grund av särskilda skäl kan vara motiverat. Där nämns som exempel att fortlevnadsprincipen självklart inte kan tillämpas om det finns ett beslut att lägga ned företag, att byte av redovisningsprincip måste accepteras om bytet har sin grund i tvingande lagregler eller ändringar i redovisningsrekommendationer. Vidare anges

att post för post-värdering kan frångås i särskilda fall och kollektiv värdering tillämpas. Detta tilläts i vissa fall enligt förarbetena till BFL (1976:125) vilket tagits in i RR 2 (1992) punkt 31 vid värdering av varulager. En liknande uttalande finns i FAR 12 avseende värdering av en aktieportfölj.

EG-dom

Av intresse är också en dom i EG-domstolen 1999, C-275/97 DE + ES Bauunternehmung och Finanzamt Bergheim, som avsåg avsättning för garantirisker. Den centrala frågan var om post för post-principen måste tillämpas eller om undantagsstadgandet innebar att det var möjligt, eller till och med nödvändigt, att göra en gemensam avsättning för samtliga risker. Enligt domen ska en enda avsättning för samtliga risker göras när detta är lämpligt för att säkerställa en rättvisande bild av storleken på de framtida utgifterna för garantier. I domen klarläggs att med ”i undantagsfall/särskilda skäl” avses sådana fall där en värdering enligt de grundläggande redovisningsprinciperna inte ger en så rättvisande bild som möjligt av företagets ställning och resultat.

I fråga om kvittningsförbudet har EG-kommissionens kontaktkommitté för redovisningsfrågor gjort ett uttalande som ger en viss vägledning för när avsteg från förbudet kan göras. Enligt detta kan kravet på rättvisande bild medföra att endast det slutliga resultatet ska redovisas när fråga är om en komplex transaktion i vilken det ingår ett antal transaktioner vars värde och resultat var för sig ur ekonomisk synpunkt saknar intresse för det slutliga resultatet. Vidare kan avsteg göras om det finns en legal eller avtalsenlig rätt att kvitta fordringar och skulder med varandra, varvid endast den del som inte täcks av kvittningen ska redovisas.

3.7 Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter

3.7.1 Inledning

IASC:s föreställningsram publicerades 1989 och översattes 1995 till svenska av Redovisningsrådet. Nedan redogörs för huvuddragen i föreställningsramen, som är avsedd att utgöra det principiella underlaget för rekommendationsgivningen och som därmed har stor betydelse för tolkning av Rådets och BFN:s rekommendationer, allmänna råd och uttalanden, eftersom dessa i stor omfattning bygger på IASB:s normgivning

De finansiella rapporterna utgör en del av företagens ekonomiska informationsgivning. En finansiell rapport består normalt av en balansräkning, en resultaträkning, en finansieringsanalys samt sådan kompletterande information i form av noter, andra redogörelser och tilläggsupplysningar som utgör en integrerad del av rapporten. Till en finansiell rapport räknas dock inte redogörelser lämnade av styrelsens ordförande eller företagsledningen, ej heller liknande redogörelser som kan förekomma i t.ex. årsredovisningar.

Finansiella rapporter används av nuvarande och potentiella investerare, anställda, långivare, leverantörer och andra kreditgivare, kunder, statliga myndigheter samt samhället i övrigt. Dessa s.k. intressenter använder de finansiella rapporterna för att tillgodose delar av sina skilda informationsbehov avseende ett företag.

Även om användarnas hela informationsbehov inte kan tillgodoses genom finansiella rapporter, är vissa behov gemensamma för dem alla. Eftersom investerarna tillför riskkapital till företaget, är den information som är av intresse för dem till största delen även relevant för de övriga användargrupperna.

Syftet med finansiella rapporter är att tillhandahålla information om ett företags finansiella ställning och resultat samt om förändringar i den ekonomiska ställningen. De finansiella rapporterna ligger dels till grund för ägarnas bedömning av ledningens förvaltning av företaget, dels för beslut av nuvarande eller presumtiva ägare att behålla, sälja eller köpa aktier i företaget.

3.7.2 Grundläggande antaganden

Enligt föreställningsramen bygger redovisningen på två grundläggande postulat. För att de finansiella rapporterna ska uppnå sitt syfte ska de upprättas enligt *bokföringsmässiga grunder*. Detta innebär att transaktioner och händelser bokförs när de inträffar (i stället för vid betalning) och redovisas i de finansiella rapporterna för den period till vilken de hänför sig. Finansiella rapporter ska upprättas med *antagande om fortlevnad* (going concern), dvs. att företaget driver en fortlöpande verksamhet och även kommer att göra så under överblickbar tid. Det antas således att företaget varken avser eller är tvingat att likvidera eller att väsentligt skära ner verksamhetens omfattning. Om en sådan avsikt eller ett sådant behov föreligger kan de finansiella rapporterna behöva upprättas på annan grund och med upplysning om detta.

3.7.3 hKvalitativa egenskaper

Kvalitativa egenskaper är de egenskaper som gör informationen i de finansiella rapporterna användbar för användarna. De kvalitativa egenskaperna är begriplighet, relevans, tillförlitlighet och jämförbarhet.

Begriplighet

Den information som lämnas i finansiella rapporter ska vara lättbegriplig för användarna. Det förutsätts dock att användarna har en rimlig kunskap om ekonomi och redovisning samt att de studerar informationen med rimlig noggrannhet.

Relevans

Information är relevant om den påverkar användarnas beslut genom att underlätta bedömningen av inträffade, aktuella och framtida händelser eller genom att bekräfta eller korrigera tidigare bedömningar.

Informationens relevans påverkas av dess karaktär och väsentlighet. Informationen är väsentlig om ett utelämnande eller en felaktighet kan påverka de beslut som användaren fattar på basis av informationen i de finansiella rapporterna. Graden av väsentlighet beror på postens eller felets storlek. I vissa fall är dock informationens karaktär ensamt avgörande för relevansen. Exempelvis kan information om ett nytt affärsområde påverka bedömningen om ett företags risker och möjligheter även om beloppen/resultaten för den aktuella perioden är oväsentliga.

Tillförlitlighet

Informationen är tillförlitlig om den inte innehåller väsentliga felaktigheter och inte är vinklad. Användarna måste kunna förlita sig på att informationen på ett korrekt sätt utvisar det som görs gällande eller det som man rimligen kan anta att den utvisar. Informationen kan visserligen vara relevant men så osäker att den finansiella rapporten riskerar att bli vilseledande om informationen tas med i redovisningen.

För att information på ett korrekt sätt ska återge de transaktioner och andra händelser som den avser att återge, är det nödvändigt att de redovisas i enlighet med ekonomisk innebörd och inte enbart i enlighet med juridisk form (substance over form).

För att vara tillförlitlig måste informationen vidare vara neutral, dvs. den får inte vara vinklad. Den finansiella rapporten är inte neutral om den genom urvalet eller presentationen av information påverkar beslut och bedömningar i syfte att uppnå ett förutbestämt resultat.

Den osäkerhet som oundvikligen är förknippad med många händelser och omständigheter hanteras genom upplysningar om deras natur och omfattning samt genom att försiktighetsprincipen tillämpas när de finansiella rapporterna upprättas. Försiktighetsprincipen innebär att de bedömningar som måste göras under osäkerhet ska göras med viss försiktighet så att tillgångar och intäkter inte överskattas och så att skulder och kostnader inte underskattas. Den innebär dock inte att dolda reserver och omotiverat stora reserveringar kan tillåtas. I så fall skulle den finansiella rapporten inte vara neutral och således inte heller tillförlitlig.

För att vara tillförlitlig måste informationen slutligen vara fullständig inom ramen för vad som kan anses vara väsentligt i förhållande till kostnaderna för att ta fram informationen. Utelämnande av information kan medföra att rapporten blir oriktig eller vilseledande och därför varken är tillförlitlig eller relevant.

Jämförbarhet

Värderingsprinciper och presentationstekniker för likartade transaktioner och andra händelser måste redovisas på ett likformigt sätt dels i ett och samma företag under en längre tid, dels i olika företag, så att användarna har möjlighet att jämföra de finansiella rapporterna med avseende på finansiell ställning och resultat.

Kravet på jämförbarhet innebär bl.a. att användarna ska informeras om de redovisningsprinciper som tillämpas då de finansiella rapporterna upprättas, samt om eventuella ändringar av principerna samt om effekter av sådana ändringar.

Avvägning mellan relevans och tillförlitlighet

Om publicering av information dröjer, kan informationen förlora relevans. Företagsledningen bör därför väga nyttan av tidig rapportering mot nyttan av mer tillförlitlig information med målsättningen att på bästa sätt tillgodose användarnas behov av information för ekonomiska beslut.

En avvägning måste också göras mellan nyttan av informationen och kostnaden för att tillhandahålla densamma. Detta utgör en övergripande restriktion snarare än en fråga av kvalitativ karaktär.

I praktiken är det ofta nödvändigt att göra en avvägning mellan, eller välja mellan, olika kvalitativa egenskaper. För att uppfylla syftet med de finansiella rapporterna måste målet vanligtvis vara att uppnå en lämplig balans mellan de olika egenskaperna.

Rättvisande bild/ Korrekt bild

I föreställningsramen kommenteras det engelska begreppet True and Fair View och det amerikanska begreppet Fair Presenttion. Begreppen behandlas inte i föreställningsramen, men enligt kommentaren kan det antas att finansiella rapporter som ges kvalitativa egenskaper på sätt som anges i Föreställningsramen och som upprättas med tillämpning av gällande IAS-rekommendationer, vanligtvis ger vad som kan uppfattas som en rättvisande bild av företagets finansiella ställning och resultat.

3.7.4 De finansiella rapporternas huvudgrupper

De huvudgrupper som är byggstenar i balans- respektive resultaträkningen är tillgångar, skulder och eget kapital respektive intäkter och kostnader. De definieras enligt följande:

1. En *tillgång* är en resurs som kontrolleras av företaget till följd av inträffade händelser och som förväntas innebära ekonomiska fördelar för företaget i framtiden.
2. En *skuld* är ett befintligt åtagande för företaget till följd av inträffade händelser vilket förväntas föranleda ett utflöde från företaget av resurser som innefattar ekonomiska fördelar.
3. *Eget kapital* utgörs av företagets nettotillgångar, dvs. skillnaden mellan tillgångar och skulder.
4. En *intäkt* är en ökning av det ekonomiska värdet under en redovisningsperiod till följd av inbetalningar eller ökning av tillgångars värde, eller minskning av skulders värde med en ökning av eget kapital som följd, förutom sådana ökningar av eget kapital som kommer av tillskott från ägarna.
5. En *kostnad* är en minskning av det ekonomiska värdet under en redovisningsperiod till följd av utbetalningar eller minskning av tillgångars värde, eller ökning av skulder med en minskning av eget kapital som följd, förutom sådana minskningar av eget kapital som utgörs av överföringar till ägarna.

Vid bedömningen om en post utgör en tillgång, skuld, eget kapital, intäkt eller kostnad ska hänsyn tas till dess underliggande verkliga ekonomiska innebörd och inte enbart till dess juridiska form. Definitionen av posterna anger deras huvudsakliga egenskaper men omfattar inte de kriterier som

måste vara uppfyllda för att de ska tas upp i balans- eller resultaträkningen.

Tillgångar

Då det gäller att fastställa en tillgångs existens är äganderätten inte avgörande. Således utgör t.ex. en leasad egendom en tillgång om företaget har kontroll över de ekonomiska fördelar som förknippas med tillgången.

Det finns ett nära samband mellan en utgift och en tillgång. När företaget ådrar sig en utgift kan det framstå som uppenbart att framtida ekonomiska fördelar eftersträvas, men därav följer inte nödvändigtvis att företaget erhållit något som motsvarar definitionen på en tillgång. På samma sätt innebär inte frånvaron av en utgift hinder för att definitionen på en tillgång är uppfylld.

Skulder

Ett viktigt kännetecken för en skuld är att företaget har ett gällande åtagande. Ett åtagande är en skyldighet eller ett ansvar att agera på ett visst sätt. Åtaganden kan vara rättsligt bindande till följd av ett kontrakt eller en föreskrift. Åtaganden kan även uppkomma till följd av normal affärssed och en önskan att bibehålla goda affärsrelationer eller värna om ett gott rykte. Det är nödvändigt att göra åtskillnad mellan en gällande förpliktelse och ett framtida åtagande. Företagsledningens beslut om att i framtiden anskaffa tillgångar utgör inte i sig en gällande förpliktelse.

Skulder uppkommer i anslutning till inträffade transaktioner eller andra händelser. Vissa skulder kan mätas endast genom en uppskattning, t.ex. avsättningar för produktgarantier och avsättningar pensionsåtaganden.

Eget kapital

Eget kapital delas ofta upp i underkategorier. Det belopp som redovisas som eget kapital i balansräkningen är en funktion av värderingen av tillgångar och skulder.

Intäkter

Definitionen av intäkt inrymmer även begreppet vinst. Intäkter som uppkommer i ett företags ordinarie verksamhet har en rad skilda benämningar såsom försäljningsintäkter, ersättningar, ränteintäkter, utdelningar, royaltyintäkter och hyresintäkter. Vinster kan även omfatta övriga poster som uppfyller definitionen på intäkter men som inte uppkommer i den ordinarie verksamheten.

Kostnader

Definitionen på kostnad omfattar såväl förluster som sådana kostnader som uppkommer i företagets ordinarie verksamhet.

3.7.5 När ska en post redovisas i balans- eller resultaträkningen?

En post som inryms i definitionen på tillgång, skuld, eget kapital, intäkt eller kostnad ska tas in i balans- eller resultaträkningen om:

- de ekonomiska fördelar som är förknippade med posten *sannolikt* kommer att tillföras eller lämna företaget i framtiden och
- postens kostnad eller värde kan mätas på ett *tillförlitligt* sätt.

Uttrycket sannolikt tar sikte på osäkerheten i det tillflöde respektive utflöde av framtida ekonomiska fördelar som förknippas med posten. Begreppet anknyter till den osäkerhet som karaktäriserar den omvärld inom vilken företaget verkar. Graden av osäkerhet ska bedömas på basis av den information som finns tillgänglig då de finansiella rapporterna upprättas.

I många fall måste kostnaden eller värdet på en post uppskattas. Rimliga uppskattningar utgör en viktig del av bokslutsarbetet och undergräver inte tillförlitligheten. Om en rimlig uppskattning inte kan göras, ska posten inte redovisas i balans- eller resultaträkningen.

Det kan vara motiverat att i not, tilläggsupplysningar eller kompletterande uppställningar upplysa om poster som motsvarar definitionen på tillgång, skuld, eget kapital, intäkt eller kostnad, men som inte uppfyller kriterierna för att tas med i balans- eller resultaträkningen. Detta är lämpligt när kännedom om posten bedöms vara relevant för de finansiella rapporternas användare.

Redovisning av kostnader i resultaträkningen baseras på en direkt koppling mellan kostnader för och intäkter från en specifik post. En vanlig benämning på detta är matchning. Innebörden är att intäkter och kostnader som uppkommer till följd av samma transaktion eller annan händelse redovisas samtidigt. Kostnader som är direkt hänförliga till en viss orealiserad intäkt aktiveras då. Tillämpning av matchningprincipen innebär dock inte att poster som inte motsvarar definitionen av en tillgång eller skuld får redovisas i balansräkningen. Matchningsprincipen omfattar också utgifter för anskaffning av anläggningstillgångar, där de ekonomiska fördelarna delvis kommer att tillföras företaget under kommande räkenskapsår, och därför periodiseras i form av avskrivningar.

Vidare innebär matchningsprincipen att i de fall där en utgift eller en redovisad tillgång inte längre kan bedömas medföra några framtida ekonomiska fördelar ska den kostnadsföras.

3.7.6 Värderingsmetoder

Värdering innebär ett fastställande av det belopp till vilket en post ska redovisas i balans- respektive resultaträkningen; häri ingår även val av metod för att fastställa beloppet. Följande mätmetoder tillämpas i olika omfattning och i kombination med varandra:

a. anskaffningsvärde

b. återanskaffningsvärde

c. försäljningsvärde

d. nuvärde

Det vanligaste är att tillämpa en mätmetod som baseras på anskaffningsvärdet; dock ofta i kombination med någon av de andra metoderna. Exempelvis redovisas varulager vanligtvis till det lägsta av anskaffningsvärde och nettoförsäljningsvärde.

3.8 Redovisningsterminologi

Vid utformning av lagar och rekommendationer har använts termer som normalt brukar hänföras till tre olika nivåer. De olika nivåerna är

– grundläggande antaganden

– principer

– regler

Regler brukar återföras på principer som i sin tur återförs på grundläggande antaganden om företaget och dess omgivning, samt syftet med redovisningen. Härutöver förekommer dock i rekommendationer eller inom redovisningsteorin ett antal andra termer. Någon total enighet föreligger dock inte vare sig över terminologi eller på vilken nivå olika termer ska inplaceras. Nedan kommenteras några av dessa termer och dess vanligaste innebörd anges.

Grundläggande antaganden

Som synonymer till *grundläggande antaganden* används ofta *postulat* eller *axiom.* Med postulat förstås språkligt ”självklart antagande, påstående som inte behöver bevisas”. Ordet axiom har samma innebörd.

Principer

Den språkliga innebörden av ordet *princip* är grundsats för handlande. Som synonym till princip används ibland *konvention.* Med konvention förstås språkligt överenskommelse eller sed. Detta innebär att termen konvention egentligen kan komma ifråga på flera nivåer.

Regler

I stället för *regler* används ett antal termer som *procedurer, metoder, mätregler, "standards" och normer.* Ordet norm används både för i lag eller rekommendationer fastställda regler. Standard är en term som hämtats från engelskan, och som språkligt i detta sammanhang har betydelsen norm i rekommendationer. IASB använder ordet som beteckning för en utfärdad rekommendation på visst område, som innehåller redovisningsregler för detta.

3.9 Redovisningens hierarki

Ofta uppkommer fråga om ett valt redovisningssätt är förenligt med god redovisningssed. Utvecklingen på redovisningsområdet kan också i vissa fall leda till att lag och redovisningsrekommendationer kan komma att strida mot varandra. Det är då viktigt att känna till den redovisningsrättsliga hierarkin.

Ur rättslig synpunkt måste ett företag i sin redovisning följa gällande redovisningsregler och redovisningspraxis. Det saknar således betydelse för redovisningen om det finns särskilda skatteregler eller ej. Finns särskilda skatteregler ska justeringar göras i deklarationen. Denna hierarki, med förebild i den juridiska normkälleläran och i juridiska tolkningstekniker, kan beskrivas på följande sätt:

Hierarkisk ordning

1. Redovisningslagarna, föreskrifter från FI, direktiv och förordningar från EG, och i förekommande fall dess förarbeten.
2. Allmänna råd, rekommendationer m.m. från BFN, Rådet för Finansiell Rapportering och FI, (i den utsträckning de inte frångåtts i rättspraxis). Under en övergångsperiod gäller även rekommendationer som utfärdats av Redovisningsrådet. Ansvaret för dessa ligger nu hos BFN som på sikt kommer att fastställa när de ska upphöra att gälla.
3. Branschpraxis.

En redovisning som strider mot en konkret regel i lag, föreskrift, direktiv eller förordning enligt punkt 1 ovan är per definition olaglig.

En redovisning som strider mot punkt 2 kan inte accepteras om inte BFN godkänt den. Uppföljning av rättspraxis har visat att RR i stort sett alltid följer ett uttalande från BFN om vad som är, eller inte är, god redovisningssed i en viss fråga.

Enligt förarbetena till BFL ska BFN uttala sig om huruvida uttalanden av branschorgan beskriver god redovisningssed. Så har dock inte skett i praktiken. Om ett redovisningssätt enligt punkt 3 ovan inte strider mot lagar m.m. enligt punkt 1 eller rekommendationer m.m. enligt punkt 2, får det prövas mot om det inte heller bryter mot grundläggande redovisningsprinciper eller redovisningens kvalitativa egenskaper. Det kan då vara nödvändigt att göra en avvägning mellan, eller att välja mellan, olika redovisningsprinciper eller kvalitativa egenskaper. Är redovisningssättet förenligt med dessa principer och kvalitativa egenskaper innebär det att företaget inte har brutit mot god redovisningssed. Redovisningen godtas då vid beskattningen, förutsatt att en särskild skatteregel inte är tillämplig.

4 Redovisningslagar

4.1 Bokföringslagen

I BFL (1999:1078, prop. 1998/99:130 och SOU 1996:157) finns lagregler som gäller för företagens löpande redovisning. Avsikten med BFL är att den ska tillämpas av bokföringsskyldiga personer oavsett verksamhetens form och art. De krav som BFL ställer på såväl manuell som datorbaserad redovisning är samband, fullständighet, åtkomst och bevarande. Sambandskravet syftar till att säkerställa kopplingen mellan olika länkar i bokföringssystemet. Fullständighetskravet innebär att alla affärshändelser ska bokföras och att verifikation ska finnas till varje affärshändelse. Åtkomstkravet anges i arkiveringsföreskrifterna. Kravet innebär att all räkenskapsinformation ska bevaras säkert och att registrerade bokföringsuppgifter ska vara beständiga.

Inom parentes angivna kapitel nedan ansluter till BFL:s kapitelindelning.

4.1.1 Definitioner och språk − 1 kap.

I 1 kap. 2 § första stycket definieras ett antal viktiga begrepp. Dessa är företag, verksamhet, moderföretag, koncern, bokföringspost, affärshändelser, verifikation, räkenskapsinformation och nettoomsättning.

Företag Företag är en fysisk eller juridisk person som är bokföringsskyldig enligt denna lag.

Verksamhet Med verksamhet avses näringsverksamhet eller annan verksamhet som medför bokföringsskyldighet enligt denna lag.

Moderföretag, koncern Moderföretag och koncern, hänvisning görs till bestämmelser i ÅRL.

Bokföringspost Bokföringspost är varje enskild notering i grundbokföringen och huvudbokföringen.

Affärshändelse Affärshändelse är samtliga förändringar i storleken och sammansättningen av företagets förmögenhet som beror på företagets ekonomiska relationer med omvärlden som in- och

utbetalningar, uppkomna fordringar och skulder samt egna tillskott till och uttag ur verksamheten av pengar, varor och annat.

Verifikation

Verifikation omfattar de uppgifter som dokumenterar en affärshändelse eller en vidtagen justering i bokföringen.

Räkenskaps-information

Räkenskapsinformation definieras i punkten a) genom hänvisning till ett antal lagrum i BFL, i punkten b) som avtal och andra handlingar av särskild betydelse och i punkten c) som sådana uppgifter i övrigt som gör att det ska gå att följa och förstå de enskilda bokföringsposternas behandling i bokföringen.

Nettoomsättning

Nettoomsättningen ska omfatta intäkter från försålda varor och utförda tjänster som ingår i företagets normala verksamhet, med avdrag för rabatter, mervärdesskatt och annan skatt som är direkt knuten till omsättningen.

Språk

Av 1 kap. 4 § framgår att räkenskapsinformation som företaget självt upprättar ska avfattas på svenska, danska, norska eller engelska. Om det finns särskilda skäl får Skatteverket tillåta att ett företag upprättar räkenskapsinformation på annat språk. En årsredovisning, en koncernredovisning och en delårsrapport ska alltid avfattas på svenska.

4.1.2 Kretsen av bokföringsskyldiga − 2 kap.

Juridisk person

En juridisk person är bokföringsskyldig, utom i de fall som anges nedan. Ideella föreningar, registrerade trossamfund, samfällighetsföreningar, viltvårdsområdesföreningar och fiskevårdsområdesföreningar är bokföringsskyldiga enbart om värdet av deras tillgångar överstiger en och en halv miljon kronor. Juridiska personer som bedriver näringsverksamhet eller är moderföretag i en koncern är dock alltid bokföringsskyldiga. Stiftelser är bokföringsskyldiga redan när deras tillgångar överstiger 10 prisbasbelopp. Stiftelser som bedriver näringsverksamhet, moderstiftelser liksom ett antal uppräknade slag av stiftelser är dock alltid bokföringsskyldiga. Närmare bestämmelser finns om hur värdet av tillgångarna beräknas samt om när bokföringsskyldigheten inträder.

Följande juridiska personer är inte bokföringsskyldiga:

1. Staten, kommunerna, landstingen, kommunalförbunden och regionförbunden,
2. Konkursbon, samt
3. Stiftelser vars tillgångar enligt stiftelseförordnandet får användas endast till förmån för bestämda fysiska personer.

Fysisk person

En fysisk person som driver näringsverksamhet är bokföringsskyldig för denna verksamhet. Uthyrning av privatbostadsfastighet anses dock inte som näringsverksamhet. Ägande och brukande av näringsfastighet ska alltid anses som näringsverksamhet.

Utländska filialer

Utländska filialer är bokföringsskyldiga. Hänvisning görs till lagen om utländska filialer. Se vidare avsnitt 13 Utländska företags verksamhet i Sverige.

4.1.3 Räkenskapsår − 3 kap.

Tillåtna

Tillåtna räkenskapsår är enligt 3 kap. 1 § kalenderår samt räkenskapsår som omfattar tiden den 1 maj−den 30 april, den 1 juli−den 30 juni eller den 1 september–den 31 augusti. Skatteverket kan dock enligt 3 kap. 2 § efter ansökan medge annat räkenskapsår om synnerliga skäl föreligger, vilket kan vara fallet för svenska dotterföretag i utländska koncerner.

Byte

För byte av räkenskapsår erfordras enligt 3 kap. 6 § tillstånd av Skatteverket, utom när byte sker till kalenderår eller när fråga är om anpassning till gemensamt räkenskapsår i företag med flera verksamheter eller för företag i koncern.

Förkortning och förlängning

Enligt 3 kap. 3 § gäller att när bokföringsskyldigheten inträder eller när räkenskapsåret läggs om, får ett räkenskapsår förkortas eller förlängas till högst arton månader. När bokföringsskyldigheten upphör får räkenskapsåret kortas.

Koncern

Koncernföretag ska ha samma räkenskapsår. Skatteverket kan dock om synnerliga skäl finns medge undantag härifrån. Ett undantag från att ha samma räkenskapsår finns för ett specialfall inom jordbruksverksamhet.

Finansiella företag och försäkringsföretag ska enligt 3 kap. 8 § ha kalenderår, om inte reglerna i 3 kap. 3 § om förkortat eller förlängt räkenskapsår är tillämpliga.

Se även avsnitt 9 Räkenskapsår och beskattningsår.

4.1.4 Bokföringsskyldighetens innebörd − 4 kap.

Bokföringsskyldigheten innebär enligt 4 kap. 1 § att ett företag ska

- löpande bokföra alla affärshändelser,
- se till att det finns verifikationer för alla bokföringsposter och att det finns systemdokumentation och behandlingshistorik och

– bevara räkenskapsinformation och sådan utrustning och sådana system som behövs för att presentera räkenskapsinformationen.

God redovisningssed

I 4 kap. 2 § anges att bokföringsskyldigheten ska fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed.

Öppningsbalansräkning

Av 4 kap. 3 § framgår att när bokföringsskyldigheten inträder eller när grunden för sådan skyldighet ändras, ska företaget utan dröjsmål upprätta en öppningsbalansräkning. Vid upprättandet av denna gäller bestämmelserna om innehållet i ett årsbokslut respektive ett förenklat årsbokslut.

Företag som bedriver flera verksamheter ska normalt ha en bokföring för samtliga verksamheter. Undantag medges om det finns särskilda skäl och är förenligt med god redovisningssed.

Ett företag får ha gemensam bokföring med ett annat företag för en gemensamt bedriven verksamhet, om det är förenligt med god redovisningssed.

Euro

Redovisningsvalutan är svenska kronor. I aktiebolag och vissa andra förtag får redovisningsvalutan istället vara euro. Om ett sådant företag bytt redovisningsvaluta till euro får byte tillbaka till svenska kronor göras endast efter tillstånd från Skatteverket. En filial i ett annat land får alltid ha det landets valuta som redovisningsvaluta. Se vidare avsnitt 12 Redovisning i euro.

4.1.5 Löpande bokföring och verifikationer − 5 kap.

Grundbokföring och huvudbokföring

Affärshändelserna ska bokföras så att de kan presenteras i registreringsordning (grundbokföring) och i systematisk ordning (huvudbokföring). Detta ska ske på ett sådant sätt att det är möjligt att kontrollera fullständigheten i bokföringsposterna och överblicka verksamhetens förlopp, ställning och resultat. Ett undantag från löpande bokföring är en affärshändelse som avser mottagandet av en gåva under förutsättning att gåvans marknadsvärde är svårbestämbart men kan antas var lågt och att det är förenligt med god redovisningssed.

Tidpunkten för bokföring

Kapitlet innehåller även bestämmelser om tidpunkten för bokföring. Bestämmelserna innebär att kontanta in- och utbetalningar ska bokföras senast påföljande arbetsdag och andra affärshändelser så snart det kan ske. Ett företag vars årliga nettoomsättning uppgår till högst tre miljoner kr och som inte är skyldigt att upprätta en årsredovisning får dröja med att bokföra affärshändelserna tills betalning sker. Vid räkenskapsårets slut ska dock samtliga då obetalda fordringar och skulder

bokföras. Motsvarande gäller även andra företag, om det endast förekommer ett mindre antal fakturor eller andra handlingar i verksamheten och fordringarna och skulderna enligt dessa inte uppgår till avsevärda belopp.

Vidare krävs att bokslutstransaktioner, varigenom inkomster och utgifter periodiseras, ska bokföras när den löpande bokföringen avslutas. Regler finns också om att sidoordnad bokföring vid behov ska föras samt om rättelse av bokföringspost. Hit hörande frågor behandlas närmare i avsnitt 8 Löpande bokföring.

Verifikationer

Regler om verifikationer finns i 5 kap. 6–9 §§. Dessa regler behandlas närmare i avsnitt 7 Verifikationer.

System-dokumentation och behandlings-historik

Av 5 kap. 11 § framgår att ett företag ska upprätta sådana beskrivningar över bokföringssysystemets organisation och uppbyggnad som behövs för att ge överblick över systemet (systemdokumentation) och sådana beskrivningar över genomförda bearbetningar inom systemet som gör det möjligt att följa och förstå de enskilda bokföringsposternas behandling (behandlingshistorik). Se även avsnitt 6.2 BFN R 10 Systemdokumentation och behandlingshistorik.

4.1.6 Hur den löpande bokföringen avslutas − 6 kap.

Årsredovisning

I 6 kap. 1 § regleras vilka företag som är skyldiga att lämna en årsredovisning enligt ÅRL. Detta gäller aktiebolag, ekonomisk förening, handelsbolag som har en eller flera juridiska personer som delägare, företag som omfattas av ÅRKL och ÅRFL samt vissa stiftelser.

Vidare ska företag som uppfyller mer än ett av följande villkor lämna en årsredovisning:

- medelantalet anställda i företaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,
- företagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 25 miljoner kr
- företagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50 miljoner kr.

Motsvarande gäller även för moderföretag i koncern.

Årsbokslut

Andra företag ska om de inte upprättar årsredovisning upprätta ett årsbokslut.

Av 6 kap. 4 § framgår att ett årsbokslut ska bestå av en resultaträkning och en balansräkning samt upprättas i vanlig läsbar form. Beloppen i årsbokslutet ska anges i svenska kronor. Dessutom anges vilka bestämmelser i ÅRL som ska tillämpas vid upprättandet av årsbokslutet. Av 6 kap. 5–9 §§ framgår vilka tilläggsupplysningar som ska lämnas.

Förenklat årsbokslut

Företag i vilket den årliga nettoomsättningen normalt uppgår till högst tre miljoner kronor och som inte är skyldigt att upprätta en årsredovisning får upprätta årsbokslut i förenklad form.

I 6 kap. 10 § anges att ett förenklat årsbokslut ska bestå av en resultaträkning och en balansräkning och att det ska upprättas enligt god redovisningssed samt i vanlig läsbar form. Se vidare avsnitt 16 K1 – Enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut.

BFN har i BFNAR 2002:6 (med ändring i oktober 2006) uttalat sig om innebörden av begreppen förenklat årsbokslut, årsbokslut och årsredovisning. Begreppen kan endast användas med den innebörd de har i BFL respektive ÅRL. Det innebär att om ett företag upprättat ett årsbokslut utan att vara skyldig att göra det måste följa bestämmelserna i BFL om årsbokslut. Motsvarande gäller om ett företag upprättat en årsredovisning istället för ett årsbokslut.

Tidpunkt för årsbokslut

Enligt 6 kap. 11 § ska årsbokslutet fastställas så snart det kan ske, dock senast sex månader, för stiftelser fyra månader, efter räkenskapsårets utgång.

4.1.7 Arkivering av räkenskapsinformation m.m. − 7 kap.

Former för bevarande

Räkenskapsinformation ska bevaras i vanlig läsbar form (dokument), i mikroskrift eller i annan form som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas med tekniskt hjälpmedel (maskinläsbart medium) och som genom omedelbar utskrift kan tas fram som dokument eller mikroskrift. Mottaget material ska bevaras i det skick det hade när det ankom till företaget. Av företaget upprättat material ska bevaras i det skick materialet fick när räkenskapsinformationen sammanställdes.

Förvaring

Dokument, mikroskrift och maskinläsbara medier ska vara varaktiga och lätt åtkomliga. De ska enligt 7 kap. 2 § förvaras i Sverige i ordnat skick och på betryggande och överskådligt sätt, och under en tidsperiod omfattande tio år efter utgången av räkenskapsåret.

De efterföljande 7 kap. 3–7 §§ innehåller undantagsstadganden avseende tillfällig förvaring av verifikation utomlands, utomlands placerad utrustning m.m. (anmälan och tillstånd), filial i utlandet, överföring av räkenskapsinformation från maskinläsbart medium till annan form samt förstöring av räkenskapsinformation inom tioårsperioden.

Dessa frågor behandlas närmare i avsnitt 6 Räkenskapsinformation och dess arkivering.

4.1.8 Utvecklandet av god redovisningssed − 8 kap.

BFN ansvarar enligt 8 kap. 1 § första stycket för utvecklandet av god redovisningssed. Finansinspektionen ansvarar för utvecklandet av god redovisningssed för företag som omfattas av ÅRKL och ÅRFL i den utsträckning det är påkallat av dessa företags särart. Härutöver har regeringen bemyndigat Finansinspektionen att meddela föreskrifter om redovisning för de finansiella företagen.

4.1.9 Överklagande − 9 kap.

En myndighets beslut enligt BFL får överklagas hos allmän förvaltningsdomstol. Prövningstillstånd krävs vid överklagande till kammarrätt.

4.2 Årsredovisningslagen

Allmänt

ÅRL (1995:1554, prop. 1995/96:10 och SOU 1994:17) innebär att den svenska redovisningslagstiftningen anpassats till EG:s regelverk på redovisningsområdet. Regelverket består av bl.a. de fjärde och sjunde bolagsdirektiven, varvid det fjärde direktivet behandlar bestämmelser om årsredovisning i vissa juridiska personer och det sjunde direktivet innehåller bestämmelser om koncernredovisning. Direktiven innehåller ett antal tvingande bestämmelser som i vissa avseenden är mycket detaljerade. Direktivens innehåll har därför medfört att ÅRL i vissa avseenden framstår som omfångsrik och detaljerad.

Inom parentes angivna kapitel nedan ansluter till ÅRL:s kapitelindelning.

4.2.1 Inledande bestämmelser − 1 kap.

Av 1 kap. 1 § framgår att ÅRL innehåller bestämmelser om upprättande och offentliggörande av årsredovisning, koncernredovisning och delårsrapport och är tillämplig på sådana företag som avses i 6 kap. 1 § BFL Lagen är inte tillämplig på företag som avses i 1 kap. 1§ första stycket ÅRKL eller 1 kap.

1 § första stycket ÅRFL, om inte annat är särskilt föreskrivet i dessa lagar.

Definitioner

I denna lag betyder

företag: en fysisk eller juridisk person som direkt eller indirekt omfattas av en årsredovisning, en koncernredovisning eller en delårsrapport. (Definitionen är som synes inte lika generell som motsvarande definition i BFL.)

andelar: aktier och andra andelar i juridiska personer.

nettoomsättning: intäkter från sålda varor och utförda tjänster som ingår företagets normala verksamhet med avdrag för lämnade rabatter, mervärdesskatt och annan skatt som är direkt knuten till omsättningen.

större företag:

– företag vars andelar, teckningsoptioner eller skuldebrev är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller

– företag som uppfyller mer än ett av följande villkor:

  a. medelantalet anställda i företaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer 50,

  b. företagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 25 miljoner kr,

  c. företagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50 miljoner kr.

mindre företag: företag som inte är större företag.

större koncerner: koncerner som uppfyller mer än ett av följande villkor:

a. medelantalet anställda i koncernen har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,

b. koncernföretagens redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 25 miljoner kr,

c. koncernföretagens redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50 miljoner kr.

mindre koncerner: koncerner som inte är större koncerner.

Vi tillämpningen av b och c ovan ska fordringar och skulder mellan koncernföretag, liksom internvinster, elimineras. Detsamma gäller för intäkter och kostnader som hänför sig till transaktioner mellan koncernföretag, liksom förändring av internvinst.

BFN har i BFNAR 2006:11 Gränsvärden med tillhörande vägledning (se avsnitt 10 Gränsvärden) behandlat vad som avses med medelantalet anställda, balansomslutning och nettoomsättning.

Koncern utgörs av moderföretag och dotterföretag där mer än 50 % av rösterna i ett dotterföretag ägs av moderbolaget, ensamt eller tillsammans med andra dotterföretag. Vidare föreligger koncern om ett moderföretag ensamt eller genom ett dotterföretag äger andelar i ett annat företag och genom avtal eller på annat sätt förfogar över mer än hälften av rösterna, eller får tillsätta mer än hälften av styrelseledamöterna eller på något sätt har ett bestämmande inflytande.

Intresseföretag är ett företag i vilket ett annat företag ensamt eller tillsammans med sina dotterföretag äger andelar genom vilka det har ett betydande inflytande över dess driftsmässiga och finansiella styrning samt att ägandet utgör ett led i en varaktig förbindelse. Om ägandet uppgår till minst 20 % av rösterna anses företaget vara ett intresseföretag, om inget annat framgår av omständigheterna.

4.2.2 Allmänna bestämmelser om årsredovisning − 2 kap.

Består av

En årsredovisning ska bestå av en balansräkning, en resultaträkning, noter och en förvaltningsberättelse. I årsredovisningen för ett större företag ska det även ingå en finansieringsanalys.

Innehåll

Årsredovisningen ska upprättas på ett överskådligt sätt och i enlighet med god redovisningssed. Vidare ska balansräkningen, resultaträkningen och noterna upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat. Ett antal grundläggande redovisningsprinciper ska tillämpas. Begreppen god redovisningssed och rättvisande bild, liksom de grundläggande redovisningsprinciperna, har närmare kommenterats i avsnitt 3 Redovisning.

Språk och form

Årsredovisningen ska avfattas på svenska i vanlig läsbar form. I aktiebolag får den i stället upprättas i elektronisk form.

Beloppen ska anges i företagets redovisningsvaluta och får dessutom anges i annan valuta enligt omräkningskursen på balansdagen. Vid övergång till euro ska balansräkningen för föregående räkenskapsår räknas om enligt den kurs som fastställts av Europeiska centralbanken för räkenskapsårets sista bankdag. Den omräknade balansräkningen ska utgöra ingående balans för det nya räkenskapsåret.

Undertecknande

Regler om vem som ska underteckna en årsredovisning för olika företagsformer finns i 2 kap. 7 §. I företag som företräds av en styrelse ska den undertecknas av samtliga styrelseledamöter, och av verkställande direktören om sådan finns. I aktiebolag får årsredovisningen undertecknas med avancerad elektronisk signatur. I handelsbolag undertecknas den av samtliga obegränsat ansvariga delägare och i övriga företag av den redovisningsskyldige eller dennes ställföreträdare. Av årsredovisningen ska framgå den dag som den undertecknades.

4.2.3 Balansräkning och resultaträkning − 3 kap.

Uppställningsformer

Balansräkningen får enbart upprättas i kontoform medan resultaträkningen får upprättas i rapportform antingen med kostnadsslagsindelning eller med funktionsindelning. Posterna ska tas upp var för sig i den ordningsföljd som anges för respektive uppställningsform. För poster som föregås av arabiska siffror ska de avvikelser göras som föranleds av verksamhetens särskilda inriktning, vidare får sammanslagning av dessa poster göras under vissa förutsättningar. Jämförelseposter från närmast föregående räkenskapsår ska anges.

Större och mindre företag

Vissa företag får dela upp anläggningstillgångar och omsättningstillgångar samt skulder och avsättningar i kortfristiga och långfristiga poster om det är förenligt med god redovisningssed och rättvisande bild. Med företag avses i detta sammanhang

- företag som omfattas av en koncernredovisning som upprättas med tillämpning av internationella redovisningsstandarder som avses i Europaparlamentets och rådets förordning nr 1606/2002,
- andra företag vars andelar eller skuldebrev är upptagna till handel på en reglerad marknad.

Större periodiseringsposter

Större företg ska i balansräkningen eller i en not specificera större belopp som ingår i posterna Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter och Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter.

Avsättningar

Enligt 3 kap. 9 § ska som avsättningar redovisas sådana förpliktelser som är hänförliga till räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår och som på balansdagen är säkra eller sannolika till sin förekomst men ovissa till belopp eller till den tidpunkt då de ska infrias. I balansräkningen redovisas avsättningar under tre underrubriker, (1) avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser, (2) avsättningar för skatter och (3) övriga avsättningar. Större företag ska i balansräkningen eller i en not specificera större avsättningar som tagits upp under Övriga avsättningar.

Resultaträkning i förkortad form

Under vissa förutsättningar kan mindre företag lämna resultaträkning i förkortad form. Uppgift måste då, om inte Bolagsverket medger undantag, lämnas om nettoomsättningen.

4.2.4 Värderingsregler − 4 kap.

Definitioner

I 4 kap. 1 § definieras anläggningstillgång som tillgång som är avsedd att stadigvarande brukas eller innehas i verksamheten. Med omsättningstillgång förstås annan tillgång. Enligt ett undantagsstadgande får, om företaget drivs av fysisk person eller dödsbo, djur i jordbruk eller renskötsel anses som omsättningstillgång oavsett avsikten med innehavet.

Djur

Immateriella anläggningstillgångar

Utgifter för FoU och liknande arbeten av väsentlig betydelse för rörelsen under kommande år får enligt 4 kap. 2 § tas upp som immateriell anläggningstillgång. Detsamma gäller utgifter för koncessioner, patent, licenser, varumärken, hyresrätter och liknande rättigheter och tillgångar samt ersättning som vid förvärv av rörelse överstiger det behållna värdet av de tillgångar som förvärvats och de skulder som övertagits (goodwill). Nyttjandeperioden för immateriella anläggningstillgångar ska uppgå till högst fem år, om inte annan längre tid med rimlig grad av säkerhet kan fastställas.

Materiella och finansiella anläggningstillgångar

I anskaffningsvärdet för en anläggningstillgång ska för en förvärvad tillgång ingå, utöver inköpspriset, utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet. För en tillverkad tillgång ingår såväl kostnader som direkt kan hänföras till produktionen av tillgången som en skälig andel av indirekta tillverkningskostnader. Ränta på kapital som lånats för att finansiera tillverkningen av tillgången får räknas in i anskaffningsvärdet till den del den belöper på tillverkningsperioden, Likaså får värdehöjande förbättringar av en tillgång räknas in i anskaffningsvärdet.

Anläggningstillgångar med begränsad nyttjandeperiod ska skrivas av systematiskt över denna period. Har en materiell anläggningstillgång på balansdagen ett lägre verkligt värde än

anskaffningsvärdet efter avdrag för sådana systematiska avskrivningar, och värdenedgången kan antas vara bestående, ska nedskrivning göras. För finansiella anläggningstillgångar får nedskrivning göras även om värdenedgången inte kan antas vara bestående. En nedskrivning ska återföras när det inte längre finns skäl för den.

Ett aktiebolags eller en ekonomisk förenings materiella eller finansiella anläggningstillgångar som har ett bestående värde som väsentligt överstiger det bokförda värde som följer av ovannämnda regler, får enligt 6 § tas upp till högst detta värde. Uppskrivningsbeloppet får bara användas för avsättning till en uppskrivningsfond, eller i AB för ökning av aktiekapitalet genom fondemission eller nyemission. Det uppskrivna värdet läggs till grund för av- och nedskrivningar. I 4 kap. 7 § finns regler om ianspråktagande av uppskrivningsfonden och i 4 kap. 8 § regler om hur av- och nedskrivningar samt avyttringar av en tillgång påverkar uppskrivningsfonden.

Värdering av omsättnings-tillgångar

Enligt 4 kap. 9 § ska omsättningstillgångar, om de inte avser pågående arbeten och värderas till upparbetad andel av uppdragsinkomsten eller avser sådana tillgångar som får värderas till bestämd mängd och fast värde, tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. I paragrafen definieras nettoförsäljningsvärdet och återanskaffningsvärdet. Vidare finns en regel om att en fysisk person eller ett dödsbo får värdera djur i jordbruk eller renskötsel till det värde som fastställs av Skatteverket.

Varulager

Anskaffningsvärdet för varulager av likartade tillgångar får, enligt 4 kap. 11 §, beräknas enligt FIFU, enligt vägda genomsnittspriser eller någon annan liknande princip. Om det värde som framkommer vid en sådan beräkning väsentligt avviker från varulagrets nettoförsäljningsvärde på balansdagen, ska större företag ange skillnadsbeloppet i en not med fördelning på de poster som är upptagna i balansräkningen.

Värdering av pågående arbeten

Enligt 4 kap. 10 § får pågående arbeten värderas över anskaffningsvärdet, om det finns särskilda skäl och är förenligt med god redovisningssed och kravet på rättvisande bild. Enligt författningskommentaren avser bestämmelsen olika slag av entreprenadarbeten liksom tjänsteuppdrag. Se vidare avsnitt 25 Entreprenader och liknande uppdrag och avsnitt 26 Intäkter.

Redovisning till bestämd mängd och fast värde

Av 4 kap. 12 § framgår att materiella anläggningstillgångar, råvaror och förnödenheter som omsätts och vilkas sammantagna värde är av underordnad betydelse för företaget, får tas upp till en bestämd mängd och ett fast värde om deras kvantitet värde och sammansättning inte varierar väsentligt.

Omräkning av fordringar och skulder

Fordringar och skulder i annan valuta än redovisningsvalutan får omräknas till redovisningsvalutan enligt växelkursen på balansdagen, om detta är förenligt med god redovisningssed och rättvisande bild. Enligt RR 8 punkt 7 ska monetära tillgångar och skulder i utländsk valuta redovisas i rapportvalutan omräknade enligt balansdagskurs, se avsnitt 23 Valutakurser.

Värdering av finansiella instrument

I 4 kap. 14 a–e §§ i ÅRL finns regler om värdering av finansiella instrument. Reglerna utgör en implementering av EG:s ändringsdirektiv från maj 2001 om värdering av finansiella instrument till verkligt värde. EG-direktivet utgår från IAS 39. Direktivet ger medlemsländerna option att tillåta eller föreskriva att reglerna ska gälla för alla eller vissa företag. Regeringen valde att göra redovisningsreglerna frivilliga för icke-finansiella företag och obligatoriska för de finansiella företagen.

Enligt 4 kap. 14 a § får derivatinstrument och andra finansiella instrument tas upp till sitt verkliga värde, dock inte sådana instrument som omnämns i 14 b § för vilka en värdering till verkligt värde inte ansetts tekniskt lämplig. Bland tillgångar som räknas upp i 4 kap. 14 b § är finansiella tillgångar som hålls till förfall och som inte är derivatinstrument, lånefordringar och andra fordringar som härrör från företaget och som inte innehas för handelsändamål, skulder, med undantag för skulder som ingår som en del i en handelsportfölj m.m. Allmänt gäller att värdering till verkligt värde inte får ske om en sådan värdering inte skulle ge ett tillförlitligt värde. I 14 c § anges i vilka fall instrument i rå- och stapelvaror ska anses som derivatinstrument.

Enligt 4 kap. 14 d § ska värdeförändringar som huvudregel redovisas i resultaträkningen. I vissa fall ska dock värdeförändringen i stället redovisas i en fond för verkligt värde, vilket gäller när värdeförändringen avser ett säkringsinstrument och de tillämpade principerna för säkringsredovisning tillåter det och när värdeförändringen avser en monetär post som är en del av företagets nettoinvestering i en utländsk enhet. Vidare får en värdeförändring på en finansiell tillgång som inte innehas för handelsändamål och inte heller är ett derivatinstrument redovisas i fonden för verkligt värde. 4 kap.

14 e § innehåller regler om säkringsredovisning i de fall som säkringsinstrumentet värderas till verkligt värde, varvid även den säkrade posten ska värderas till verkligt värde.

Värdering av vissa tillgångar till verkligt värde

Enligt 4 kap. 14 f § får företag som avses i 3 kap. 4 a § andra stycket ta upp biologiska tillgångar, förvaltningsfastigheter och andra materiella tillgångar samt immateriella tillgångar till verkligt värde om det är förenligt med god redovisningssed och rättvisande bild. Verkligt värde bestäms på grundval av tillgångens marknadsvärde.

I 4 kap. 14 g § finns regler om hur värdeförändringar avseende tillgångar enligt 14 f § ska redovisas

Bestämmelserna i 4 kap. 14 f och 14 g §§ får tillämpas först för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2008.

4.2.5 Tilläggsupplysningar − 5 kap.

Upplysningarna ska normalt lämnas i noter men kan lämnas i balans- och resultaträkningen om inte kravet på överskådlighet äventyras. Uppgifter ska lämnas om

- Värderings- och omräkningsprinciper
- Anläggningstillgångar
- Taxeringsvärden
- Finansiella instrument
- Uppskrivningsfond och fond för verkligt värde
- Nettoomsättningens fördelning
- Inköp och försäljning inom koncernföretag
- Uppgifter om dotterföretag och intresseföretag
- Kortfristiga och långfristiga balansposter
- Ställda säkerheter
- Lån till ledande befattningshavare
- Konvertibla lån
- Aktiebolags eller ekonomisk förenings egna kapital
- Skatter
- Medelantalet anställda

- Sjukfrånvaro
- Könsfördelning bland ledande befattningshavare
- Löner och andra ersättningar samt sociala kostnader
- Ersättningar till revisorer (AB)
- Pensioner och liknande förmåner samt avtal om avgångsvederlag för styrelseledamöter, VD och ledande befattningshavare
- Moderföretag
- Särskilt om europabolag och europakooperativ

4.2.6 Förvaltningsberättelse och finansieringsanalys – 6 kap.

Rättvisande översikt

Förvaltningsberättelsen ska enligt 6 kap. 1 § innehålla en rättvisande översikt över utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat. När det behövs för förståelsen av årsredovisningen ska översikten innehålla hänvisningar till och ytterligare upplysningar om de belopp som tas upp i andra delar av årsredovisningen. Upplysningar ska även lämnas om

1. sådana förhållanden som ska redovisas i balansräkningen, resultaträkningen eller noterna, men som är viktiga för bedömningen av utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat,
2. sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat under räkenskapsåret eller efter dess slut,
3. företagets förväntade framtida utveckling inklusive en beskrivning av väsentliga risker och osäkerhetsfaktorer som företaget står inför,
4. företagets verksamhet inom forskning och utveckling,
5. företagets filialer i utlandet,
6. antal och kvotvärde för de egna aktier som innehas av företaget, den andel av aktiekapitalet som dessa aktier utgör samt storleken av den ersättning som har betalats för aktierna,
7. antal och kvotvärde för de egna aktier som har förvärvats under räkenskapsåret, den andel av aktiekapitalet som dessa aktier utgör samt storleken av den ersättning som har betalats,
8. antal och kvotvärde för de egna aktier som har överlåtits under räkenskapsåret, den andel av aktiekapitalet som dessa

aktier utgör samt storleken av den ersättning som har erhållits, och

9. skälen för de förvärv eller överlåtelser av egna aktier som har skett under räkenskapsåret.

I aktiebolag och ekonomiska föreningar ska även lämnas förslag till dispositioner av bolagets eller föreningens vinst- och förlust. För ekonomiska föreningar tillkommer uppgifter om förändringar i medlemsantal, insatsbelopp som ska återbetalas, rätt till utdelning på förlagsinsatser samt om uppsagda förlagsinsatser.

Krav på noteradeföretag

I ett aktiebolag vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför europeiska samarbetsområdet ska det i förvaltningsberättelsen även lämnas upplysningar om

1. det totala antalet aktier i bolaget, antalet aktier av olika slag och, för varje aktieslag, vilka rättigheter aktierna ger bolaget,
2. begräsningar i aktiernas överlåtbarhet på grund av bestämmelse i lag eller bolagsordning,
3. direkta eller indirekta aktieinnehav i bolaget, som representerar minst en tiondel av röstetalet för samtliga aktier i bolaget,
4. anställdas aktieinnehav i bolaget genom pensionsstiftelser eller liknande, om rösträtten för dessa aktier inte kan utövas direkt av de anställda,
5. begränsningar i fråga om hur många röster varje aktieägare kan avge vid bolagsstämman,
6. av bolaget kända avtal mellan aktieägare som kan medföra begränsningar i rätten att överlåta aktierna,
7. bestämmelser i bolagsordningen om tillsättande och entledigande av styrelseledamöter samt om ändring i bolagsordningen,
8. av bolagsstämman lämnade bemyndiganden till styrelsen att besluta att bolaget ska ge ut nya aktier eller förvärva egna aktier,
9. väsentliga avtal som bolaget är part i och som får verkan eller ändras eller upphör att gälla om kontrollen över bolaget förändras som följd av ett offentligt uppköpserbjudande,

10. effekter av avtal som avses i punkt 9, dock inte när avtalen är av sådan art att ett offentliggörande sannolikt skulle skada bolaget allvarligt och bolaget inte uttryckligen är skyldigt att lämna ut sådana uppgifter på grund av andra rättsliga krav, och
11. sådana avtal mellan bolaget och styrelseledamöter eller anställda som föreskriver ersättningar om dessa säger upp sig, sägs upp utan skälig grund eller om deras anställning upphör som följd av ett offentligt uppköpserbjudande avseende aktier i bolaget.

I finansieringsanalysen ska redovisas företagets finansiering och kapitalinvesteringar.

4.2.7 Koncernredovisning – 7 kap.

Skyldiga/ undantagna

I kapitlet ges bestämmelser om vilka som är skyldiga respektive undantagna från att upprätta koncernredovisning. Vad gäller koncernredovisningens delar, redovisningsprinciper m.m. föreligger ingen skillnad mot vad som gäller för det enskilda företaget. Som huvudregel ska de värderingsprinciper som moderföretaget tillämpar i årsredovisningen även tillämpas i koncernredovisningen. Om det finns särskilda skäl får dock andra värderingsprinciper tillämpas, men det måste dock vara värderingsprinciper som finns i ÅRL.

Eliminering

I koncernredovisningen ska fordringar och skulder mellan koncernföretag, liksom internvinster, elimineras i koncernbalansräkningen. Intäkter och kostnader som hänför sig till transaktioner mellan koncernföretag, liksom förändring av internvinst under räkenskapsåret, ska elimineras i koncernresultatredovisningen.

Metoder

Metoder för inräknande av dotterföretag i koncernredovisningen är förvärvsmetoden, och om särskilda förutsättningar föreligger, poolningsmetoden eller kapitalandelsmetoden. Intresseföretag inräknas i koncernredovisningen enligt kapitalandelsmetoden eller i vissa fall klyvningsmetoden.

IFRS-företag

Av 7 kap. 32 § framgår att ett företag som omfattas av EG:s förordning nr 1606/2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder ska tillämpa enbart vissa uppräknade bestämmelser i 7 kap. Av 33 § framgår vidare att även andra företag än de som omfattas av 7 kap. 32 § får tillämpa motsvarande bestämmelser.

Offentliggörande − 8 kap.

Bolagsverket

Registreringsmyndighet är Bolagsverket, utom för stiftelser där det är tillsynsmyndigheten.

Årsredovisningen ska lämnas till revisorerna:

- senast sex veckor före ordinarie bolagsstämma (aktiebolag)
- senast en månad före ordinarie föreningsstämma (ekonomiska föreningar)
- senast fyra månader efter räkenskapsårets utgång (övriga företag)

För aktiebolag gäller att bestyrkta kopior av årsredovisningen ska ha kommit in till registreringsmyndigheten inom en månad efter det att bolagsstämman fastställde balansräkningen och resultaträkningen.

Av 3 § framgår också hur skyldigheten att offentliggöra årsredovisningen ska fullgöras i andra företag än aktiebolag.

Förseningsavgifter

Regler om förseningsavgifter för AB finns i 5–11 §§. Om kopia av årsredovisning och revisionsberättelse inte insänts inom femton månader efter räkenskapsårets utgång uppkommer personligt betalningsansvar för styrelseledamöter och VD. Vite kan påföras den som är skyldig att inge handling till registreringsmyndigheten. Regler för publicering av årsredovisningen finns i 7 kap. 14 och 15 §§.

4.2.8 Delårsrapport − 9 kap.

Delårsrapport

Delårsrapport måste lämnas av företag som tillämpar ÅRKL och ÅRFL och som är skyldiga att upprätta koncernredovisning.

Minst en delrapport ska upprättas under ett räkenskapsår. Den ska omfatta en period på minst hälften och högst två tredjedelar av räkenskapsåret.

Form

Delårsrapporten ska avfattas på svenska i vanlig läsbar form. I aktiebolag får den i stället upprättas i elektronisk form. En delårsrapport ska, förutom att den ges in till registreringsmyndigheten, även hållas tillgänglig hos företaget för var och en som vill ta del av den. I 3 § anges närmare vad en delårsrapport ska innehålla.

Enligt lag (2007:528) om värdepappersmarknaden finns bestämmelser som innebär att noterade företag ska lämna delårsrapport (halvårsrapport eller kvartalsrapport).

4.2.9 Överklagande – 10 kap.

Beslut av registreringsmyndigheten överklagas hos allmän förvaltningsdomstol. Prövningstillstånd krävs vid överklagande till kammarrätten.

4.3 Lagen om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag

ÅRKL (1995:1559, prop. 1995/96:10 och SOU 1994:17) utgår från EG:s direktiv om årsbokslut och sammanställd redovisning för banker och andra finansiella institut.

Lagstiftningstekniken i ÅRKL är jämfört med ÅRL speciell såtillvida att en stor del av direktivets bestämmelser, även tvingande sådana, genomförs i form av föreskrifter från FI. ÅRKL har i sin utformning så långt möjligt anknutit till ÅRL och sedan kompletterats med tillkommande regler. Det innebär bl.a. att bestämmelserna i ÅRL som ska tillämpas på större företag och större koncerner ska tillämpas på kreditinstitut och värdepappersbolag som omfattas av ÅRKL, om inte annat särskilt föreskrivs.

Balansräkningen

I kap. 3 finns regler om balansräkning och resultaträkning. Värt att notera är att bankdirektivet innehåller en uppställningsform för balansräkningen som motsvarar vår tidigare likviditetsordning. Detta ger den något speciella ordningen att vanliga företag och försäkringsföretag använder en balansräkning med en viss likviditetsordning, medan kreditinstitut använder en annan med motsatt ordning. Överslagsvis ca hälften av posterna i balans- och resultaträkningen innehåller branschspecifika poster.

Bland tillgångarna kan nämnas Belåningsbara Statsskuldsväxlar, Utlåning, Obligationer och Andra räntebärande värdepapper, Aktier och andelar samt Övriga tillgångar. I sistnämnda post redovisas exempelvis derivatinstrument med positiva värden i det fall dessa värderas till verkliga värden. Bland skulderna återfinns poster som In- och upplåning från allmänheten, Emitterade värdepapper och Övriga skulder. Som övrig skuld redovisas derivatinstrument med negativa värden om värdering sker till verkligt värde.

Resultaträkningen

Resultaträkningen omfattar inledningsvis sex poster: Ränteintäkter, Leasingintäkter, Räntekostnader, Erhållna utdelningar, Provisionsintäkter och Provisionskostnader, som tillsammans ger Nettoresultat av finansiella transaktioner.

Värderingsregler

I kap. 4 finns värderingsreglerna, och i 1 § finns en uppräkning av de paragrafer i ÅRL som även tillämpas i ÅRKL.

I efterföljande paragrafer ges särskilda bestämmelser för ÅRKL, i

2 § regler för uppskrivningar, uppskrivningsfond och värdering av tillgångar

3 § vad som är finansiella anläggningstillgångar

5 § periodisering av överkurs och underkurs

6 § omräkning av tillgångar och skulder

Reglerna om periodisering av överkurs och underkurs gäller fortsättningsvis i de fall posterna inte tas upp till sitt verkliga värde.

Finansinspektionen har utfärdat föreskrifter och allmänna råd om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag, FFFS 2006:16.

4.4 Lagen om årsredovisning i försäkringsföretag

ÅRFL (1995:1560, prop. 1995/96:10 och SOU 1994:17) utgår från EG:s direktiv om årsbokslut och sammanställd redovisning för försäkringsföretag.

Förutsättningarna för bedrivande av försäkringsrörelse regleras i Försäkringsrörelselagen (1982:713). Direkt livförsäkringsrörelse får förenas med direkt skadeförsäkringsrörelse endast avseende sjuk- och olycksfallsförsäkring samt med återförsäkring (indirekt försäkring) härav. Bestämmelserna medför att skade- respektive livförsäkringsrörelse oftast bedrives i skilda bolag. Om verksamheterna bedrivs i samma bolag ska de hållas åtskilda.

Reglerna i kap. 1 och 2 har i huvudsak samma utformning som i ÅRKL. Det innebär bl.a. att bestämmelserna i ÅRL som ska tillämpas på större företag och större koncerner ska tillämpas på försäkringsföretag som omfattas av ÅRFL, om inte annat särskilt föreskrivs.

Balansräkningen

Kap. 3 innehåller regler om balansräkning och resultaträkning. ÅRFL har posterna i balansräkningen uppställda i samma likviditetsordning som ÅRL. En branschspecifik och väsentlig tillgångspost i ett försäkringsföretag utgör Placeringstillgångar (C). Den består av I Byggnader och mark, II Placeringar i koncern-

företag och intresseföretag, III Andra finansiella placeringstillgångar samt IV Depåer hos företag som avgivit återförsäkring. Av dessa har rubrikerna II och III en ytterligare underindelning i poster som föregås av arabiska siffror. På skuldsidan återfinns branschspecifika poster som Avsättningar. Det är framförallt fråga om olika poster under Försäkringstekniska avsättningar (EE). En speciell post för livförsäkringsbolagen är Återbäringsmedel (DD), med underindelning I–V. Posten avser medel som fördelats för försäkringstagarnas räkning. De är dock inte slutligt garanterade försäkringstagarna utan kan tas i anspråk av försäkringsföretaget för täckande av förlust.

Resultaträkningen

Resultaträkningen är indelad i tre separata delar, I Teknisk redovisning av skadeförsäkringsrörelse, II Teknisk redovisning av livförsäkringsrörelse och III Icke-teknisk redovisning. Avsikten är att först fastställa det försäkringstekniska resultatet för skadeförsäkring respektive livförsäkring. Som framgått ovan redovisas dessa i regel i skilda bolag, varför resultaträkningen i det enskilda bolaget blir mindre komplex. Resultatet överförs sedan till den Icke-tekniska delen, som i övrigt främst innehåller poster som hittills redovisats som finansrörelse hos skadeförsäkringsbolag, övriga intäkter och kostnader, extraordinära poster samt bokslutsdispositioner och skatt.

Värderingsregler

Värderingsreglerna i kap. 4 hänvisar inledningsvis till de paragrafer i ÅRL som även ska tillämpas i ÅRFL. Därefter behandlas i 2 § avvikelserna från ÅRL. Främst gäller detta av- och nedskrivningsreglerna för placeringstillgångar. I tidigare praxis har dessa behandlats som omsättningstillgångar. Enligt ÅRFL utgör de anläggningstillgångar. Liksom i ÅRL får finansiella anläggningstillgångar skrivas ned även om värdenedgången inte är varaktig. För andra finansiella placeringstillgångar i form av aktier och andelar (CIII:1) har regeringen utnyttjat en optionsmöjlighet i direktiven: dessa ska skrivas ned även om värdenedgången inte är varaktig.

Balansräkningen för försäkringsföretag innehåller ingen uppdelning på anläggningstillgångar respektive omsättningstillgångar, men genom hänvisningen i 1 § görs värderingsreglerna i ÅRL tillämpliga. Vid värderingen måste därför en bedömning göras av respektive posts karaktär. Nämnda av- och nedskrivningsregler tillämpas när placeringstillgångar värderas med utgångspunkt i anskaffningsvärdet.

Enligt 4 § ska periodisering ske av överkurs och underkurs för räntebärande värdepapper eller lånefordringar.

Enligt 5 § får andra placeringstillgångar (C) än finansiella instrument tas upp till sitt verkliga värde även av andra försäkringsföretag än sådana företag som avses i 3 kap. 4 a § andra stycket ÅRL. Enligt 6 § ska vinster och förluster som uppkommer på grund av en sådan värdering redovisas som särskilda poster i resultaträkningen om inte värdeförändringen ska redovisas i en fond för verkligt värde.

Av 7 § framgår att om placeringstillgångar (C) i balansräkningen värderas med utgångspunkt i anskaffningsvärdet, ska upplysning om värdering till verkligt värde lämnas i en not.

Vidare finns i 8 § särskilda regler om att förutbetalda anskaffningskostnader under vissa förutsättningar ska aktiveras. Enligt 9 § ska försäkringstekniska avsättningar (DD och EE) motsvara belopp som krävs för att bolaget ska kunna uppfylla alla åtaganden som skäligen kan förväntas uppkomma med anledning av ingångna försäkringsavtal.

Finansinspektionen har utfärdat föreskrifter och allmänna råd om årsredovisning i försäkringsföretag, FFFS 2006:17.

4.5 EG-rätten

Direktiv

Inom EU har det utfärdats sex direktiv som behandlar redovisningsfrågor. Tre av dessa ingår bland de s.k. bolagsrättsliga direktiven. De bolagsrättsliga direktiven syftar till att skapa en minsta gemensam skyddsnivå för delägare, borgenärer och andra som träder i förbindelse med ett företag. Det fjärde bolagsrättsliga direktivet (Rådets fjärde direktiv 78/660/EEG) behandlar skyldigheten att upprätta årsbokslut och förvaltningsberättelse i aktiebolag och vissa handelsbolag. Det sjunde bolagsrättsliga direktivet (Rådet sjunde direktiv 83/349/EEG) behandlar skyldigheten att upprätta koncernredovisning. Det elfte bolagsrättsliga direktivet (Rådets elfte direktiv 89/666/EEG) innehåller föreskrifter om redovisning vid innehav av en filial i en annan medlemsstat.

För redovisning i banker och andra finansiella institut respektive försäkringsföretag finns särskilda direktiv. År 1986 antogs ett bankredovisningsdirektiv (Rådets direktiv 86/365/EEG och år 1991 ett försäkringsredovisningsdirektiv (Rådets direktiv 91/674/EEG). Dessa direktiv hänvisar i åtskilliga avseenden till de fjärde och sjunde bolagsrättsliga direktiven. Endast sådana avvikelser från dessa direktiv som anses vara motiverade av de särdrag som utmärker de s.k. finansiella företagen har gjorts. Bankfilialdirektivet (Rådets direktiv 89/117/EEG)

innehåller bestämmelser om redovisning vid innehav av bankfilialer i andra medlemsstater.

Direktiven har ändrats fler gånger. De senaste större ändringarna gjorde under år 2003 genom antagandet av det s.k. moderniseringsdirektivet (Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/51/EG).

IAS-förordningen

År 2002 antog rådet och parlamentet även en förordning (Förordning 1606/2202/EG, ”IAS-förordningen”) om tillämpning av internationella redovisningsstandarder. Förordningen är den hittills enda EG-förordningen på redovisningsrättens område.

Innebörden i förordningen är att alla noterade europeiska företag från och med 2005 i sina koncernredovisningar ska tillämpa de internationella redovisningsstandarder som har antagits för tillämpning inom EU. De standarder som förordningen syftar på är IAS och IFRS med tillhörande SIC- respektive IFRIC-tolkningar.

Enligt artikel 4 i förordningen ska alla noterade företag vara skyldiga att upprätta sina koncernredovisningar i enlighet med de IAS/IFRS och tillhörande SIC/IFRIC-tolkningar som har utfärdats eller antagits av IASC eller IASB och som antas av kommissionen för tillämpning inom gemenskapen. Kommissionen får anta en viss standard endast om

- den inte strider mot den i redovisningsdirektiven fastlagda principen om att redovisningen ska ge en rättvisande bild av företagets resultat och ställning,
- den bidrar till det europeiska gemensamma bästa, och
- den uppfyller kriterierna för begriplighet, relevans, tillförlitlighet och jämförbarhet.

En redovisningsteknisk kommitté, European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG), bistår kommissionen med stöd och expertkunskaper vid bedömning av de internationella redovisningsstandarderna. Innan kommissionen antar en viss standard, måste den dessutom iaktta ett i förordningen angivet kommittéförfarande, som innebär att kommissionen först ska lägga fram sina förslag till beslut inför en föreskrivande kommitté för redovisningsfrågor, Accounting Regulatory Committee (ARC). ARC består av företrädare för medlemsstaterna med kommissionens företrädare som ordförande. ARC ska yttra sig över kommissionens förslag. Om förslaget är förenligt med ARC:s yttrande, kan kommissionen

anta den aktuella standarden. Om förslaget inte är förenligt med kommitténs yttrande, måste kommissionen hänskjuta frågan till rådet, varvid en särskild procedur ska följas innan standarden kan antas. De antagna standarderna ska offentliggöra i sin helhet på vart och ett av gemenskapens officiella språk i form av en förordning från kommissionen.

Kommissionen har under 2003 antagit merparten av alla IAS/IFRS med tillhörande SIC/IFRIC-tolkningar som förelåg den 14 september 2002. Se förordningen 1725/2003. Denna förordning samt ytterligare förordningar om antagna IAS/IFRS med tillhörande SIC/IFRIC-tolkningar finnas publicerade i Europeiska unionens officiella tidning (EUT), se www.europa.eu. För uppgift om vilka standarder och tolkningar som helt eller delvis är antagna av kommissionen för tillämpning inom EU per den 1 januari 2007 se avsnitt 45 IAS-anpassad redovisning.

”IAS-förordningen” ställer krav på redovisning enligt den av kommissionen antagna IAS/IFRS enbart såvitt gäller noterade företag och enbart beträffande dessa företags koncernredovisningar. Förordningen lämnar emellertid en möjlighet för medlemsstaterna att besluta om att utsträcka tillämpningsområdet för de antagna standarderna genom att tillåta eller kräva dels att noterade företag upprättar sina årsredovisningar enligt standarderna, dels att icke-noterade företag upprättar sina års- eller koncernredovisningar enligt standarderna.

Moderniserings-direktivet

Enligt ”IAS-förordningen” spelar redovisningsdirektiven en viktig roll vid antagande av de IAS/IFRS som ska gälla inom EU. Dessutom kommer redovisningsdirektivet liksom hittills att styra innehållet i den nationella rätt som gäller för de företag som inte tillämpar IAS/IFRS. Det har därför ansetts nödvändigt att uppdatera redovisningsdirektiven så att de är förenliga med innehållet i nuvarande och framtida IAS/IFRS. Rådets och parlamentets ändringar kommer till uttryck i ovan nämnda s.k. moderniseringsdirektiv. Syftet med ändringarna är att avlägsna alla föreliggande oförenligheter mellan redovisningsdirektiven och IAS/IFRS, att säkerställa att de alternativa redovisningsmetoder som nu är tillåtna enligt IAS/IFRS kan utnyttjas av de EU-företag som inte kommer att omfattas av ”IAS-förordningen” samt att modernisera och förenkla den grundläggande strukturen i redovisningsdirektiven.

5 Normgivare

5.1 Bokföringsnämnden

Allmänt

BFN är en statlig myndighet. Enligt sin instruktion har nämnden till uppgift att främja utvecklingen av god redovisningssed i företagens bokföring och offentliga redovisning. BFN har elva ledamöter som utses av regeringen och besluten i nämnden bereds av ett kansli, bestående av sju personer.

BFN är statens expertorgan på redovisningsområdet. Nämnden och dess kansli biträder regeringskansliet i redovisningsfrågor, deltar i utredningar samt yttrar sig över författningsförslag. En annan viktig uppgift är att avge yttranden till domstolar om vad god redovisningssed innebär i olika avseenden.

BFN har enligt BFL det övergripande ansvaret för utvecklingen av god redovisningssed i Sverige. Rådet för finansiell rapportering ger ut rekommendationer för noterade företag. Under 2004 beslutade BFN att ändra inriktning på arbetet med att ta fram regler för onoterade företag. Omläggningen innebär dels att inte i tidigare form gå vidare med att anpassa dåvarande Redovisningsrådets rekommendationer för onoterade företag, dels att nämnden kommer att ta fram samlade regelverk för olika kategorier av företag. Omläggningen har hittills resulterat i ett allmänt råd med tillhörande vägledning för kategorin (K1) enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut (se vidare avsnitt 16, K1 – Enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut).

Normgivning

BFN:s normgivning sker bl.a. genom att nämnden meddelar allmänna råd (BFNAR) med tillhörande vägledningar eller uttalanden i frågor om löpande bokföring och bokslut. I enlighet med vad som gäller för statliga myndigheter kommer de allmänna råden endast att innehålla normer eller tolkningar som BFN själv beslutat. Tidigare ingick dessa normer eller tolkningar i vad som benämndes rekommendationer eller uttalanden. Rekommendationerna behandlade mera övergripande redovisningsfrågor medan uttalandena tog sikte på redovisningsproblem i mera avgränsade frågor.

Allmänt råd, vägledning och uttalande

Vägledningen är numera oftast, efter en inledning, uppdelad i tre avsnitt, (1) lagregler och allmänna råd, (2) kommentarer och (3) exempel. Ett uttalande inleds i regel med det allmänna rådet, varefter följer en motivering uppdelad på frågan, gällande rätt, bedömning och eventuellt exempel.

Såväl vägledningar med allmänna råden som uttalanden med allmänna råd finns tillgängliga på BFN:s webbplats, www.bfn.se.

De regler som BFN publicerar i BFNAR, vägledningar och uttalanden har, liksom tidigare rekommendationer och uttalanden, karaktär av allmänna råd. Det betyder att det inte är fråga om formellt bindande föreskrifter. Beteckningen allmänna råd ger dock inte en alldeles rättvisande bild av reglernas betydelse. I BFL och ÅRL anges att god redovisningssed ska följas. Ett företag kan därför endast undantagsvis avvika från de allmänna råden, utan att samtidigt bryta mot lagen.

BFN:s äldre rekommendationer och uttalanden kommer att efterhand ersättas med nya vägledningar eller uttalanden, med tillhörande allmänna råd. Till dess så sker gäller de gamla rekommendationerna och uttalandena med ställning av allmänna råd.

5.1.1 Tillämpning av Redovisningsrådets rekommendationer

Noterat resp. icke-noterat företag

Det allmänna rådet BFNAR 2000:2 *Tillämpning av Redovisningsrådets rekommendationer och uttalanden* ska tillämpas på räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2001 eller senare. Detta allmänna råd har ändrats vid tre tillfällen; genom BFNAR 2002:4 med tillämpning från den 1 juli 2002, genom BFNAR 2004:5 med tillämpning från den 1 januari 2005 och genom BFNAR 2006:10 med tillämpning från den 1 januari 2007.

Det som i BFNAR 2000:2 avses med noterade företag ska från 1 november 2007 istället gälla företag vars andelar, teckningsoptioner eller skuldebrev är upptagna till handel på en reglerad marknad inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller på en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och det som avses med icke-noterade företag ska gälla övriga företag. Reglerad marknad i Sverige är OMX Nordic Exchange Stockholm AB (f.d. Stockholmsbörsen AB) och Nordic Growth Market NGM AB.

Inledning

Enligt IAS-förordningen (1606/2002) ska noterade företag fr.o.m. 2005 upprätta koncernredovisning i enlighet med internationella redovisningsprinciper (IAS/IFRS). Med anledning

härav har ÅRL ändrats. Förändringen innebär bl.a. att även icke-noterade företag har möjlighet att i sin koncernredovisning tillämpa internationella redovisningsstandarder.

BFN har mot denna bakgrund beslutat att ändra i BFNAR 2000:2. Den tidigare vägledningen till det allmänna rådet har ersatts med ett nytt uttalande. Fr.o.m. 1 januari 2007 trädde nya gränsvärden i kraft, vilket bl.a. styr hur företag ska avsluta sin löpande bokföring, se vidare avsnitt 10, Gränsvärden.

De redovisade förändringarna väcker många frågor som kommer att påverka den kompletterande normgivningen. Syftet med ändringen i det allmänna rådet är inte att ta hand om alla de ändringar som kan bli aktuella, utan att klargöra vad som kommer att gälla under den övergångstid som uppstått i och med BFN:s beslut om ändrad inriktning på normgivningsarbetet och genom IAS-förordningen och den efterföljande nationella lagstiftningen.

Redovisningsrådets rekommendationer har liksom uttalanden från Redovisningsrådets Akutgrupp tagit sikte på företag vars aktier är föremål för offentlig handel eller som genom sin storlek har ett stort allmänt intresse. Redovisningsrådet hade t.o.m. augusti 2004 utfärdat 29 rekommendationer (RR 1–RR 29), varav alla utom RR 3 fortfarande gäller. En konsekvens av IAS-förordningen är att dessa fr.o.m. den 1 januari 2005 inte längre är tillämpliga vid upprättande av koncernredovisning i företag vars koncernredovisning upprättas i enlighet med IAS/IFRS. Redovisningsrådet har med anledning därav upphört. I stället har Rådet för finansiell rapportering instiftats, se avsnitt 5.2. Redovisningsrådets rekommendationer, RR 1−RR 29, kommer därför inte att uppdateras utan de ersätts för denna målgrupp av tre nya rekommendationer, RR 30–RR 32 (se vidare avsnitt 45, IAS-anpassad redovisning). Rådet för finansiell rapportering har övertagit ansvaret för RR 30–RR 32. RR 30 benämns nu RFR 1, Kompletterande redovisningsregler för koncerner, medan RR32 nu benämns RFR 2, Redovisning för juridiska personer. RR 31 Delårsrapportering har dragits tillbaka.

Redovisningsrådets rekommendationer RR 1–RR 29 kommer att finnas kvar i de lydelser de hade den 1 januari 2005. BFN har inte för avsikt att ändra rekommendationerna. Om rekommendationerna skulle förlora sin betydelse helt eller delvis t.ex. genom ändring i lag kommer BFN att överväga vilka åtgärder som är lämpliga.

Beträffande års- och koncernredovisningar i icke-noterade företag uppkommer frågan vilken kompletterande normer som gäller för dem. I detta övergripande allmänna råd ger BFN svar på hur Rådets rekommendationer ska tillämpas i icke-noterade företag. Därutöver har nämnden uttalat sig genom några allmänna råd med tillhörande vägledningar (BFNAR 2000:3 Varulager, BFNAR 2000:4 Leasing, BFNAR 2001:1 Inkomstskatt, BFNAR 2001:3 Materiella anläggningstillgångar och BFNAR 2003:3 Intäkter) i specifika frågor som behandlas i Redovisningsrådets rekommendationer.

Tillämpningsområde

I punkt 1 anges att det allmänna rådet gäller för icke-noterade mindre och större företag, icke-noterade mindre och större koncerner vid upprättande av årsbokslut enligt BFL eller årsredovisning enligt ÅRL eller koncernredovisning enligt ÅRL. Enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut ska inte tillämpa detta allmänna råd.

Företag som är noterade på en reglerad marknad inom EU ska i fortsättningen följa internationella redovisningsstandarder i sin koncernredovisning. Med en reglerad marknad avses börs eller auktoriserad marknadsplats, vilka för närvarande är Stockholmsbörsen AB och Nordic Growth Market NGM AB. Kompletterande normgivning beträffande koncernredovisningen samt moderföretagens årsredovisningar tas fram i särskild ordning av Rådet för finansiell rapportering. Dessa företag omfattas därför, liksom tidigare, inte av detta allmänna råd. Däremot omfattar det allmänna rådet de enskilda dotterföretagen i en koncern där moderföretaget är noterat.

Storlekskategorier

I punkt 2 anges att vid BFN:s tillämpningsnormering av Redovisningsrådets rekommendationer används de definitioner av mindre och större företag som anges i 1 kap. 3 § första st. 3–4 i ÅRL.

I fråga om moderföretags koncernredovisning framgår av punkt 3 att de definitioner av mindre eller större koncerner som anges i 1 kap. 3 § första st. 5–6 i ÅRL används.

Av punkt 4 framgår att i fråga om moderföretag bestäms kategoritillhörigheten i punkt 2 normalt med hänsyn till koncernens kategoritillhörighet enligt punkt 3.

Vilka kompletterande normer ska följas?

I punkten 5 anges att icke-noterade företag, för varje område, antingen ska tillämpa ett allmänt råd från BFN som innehåller en anpassning av en rekommendation från Redovisningsrådet eller Redovisningsrådets motsvarande rekommendation

(RR 1–RR 29). Det valda allmänna rådet eller den valda rekommendationen ska tillämpas i sin helhet om inte annat anges i rådet eller rekommendationen. Särskilda regler gäller för vissa icke-noterade företag (se nedan punkt 5 a–5 c).

Av punkt 5 a framgår att icke-noterade företag som tillämpat Redovisningsrådets rekommendationer på den grunden att de genom sin storlek har ett stort allmänt intresse, även i fortsättningen ska tillämpa dessa rekommendationer, om de inte utnyttjar möjligheten i 7 kap. 33 § ÅRL att upprätta koncernredovisning med tillämpning av internationella redovisningsstandarder.

Av punkt 5 b framgår att icke-noterade företag som i enlighet med 7 kap. 33 § ÅRL valt att upprätta koncernredovisning med tillämpning av internationella redovisningsstandarder ska utöver dessa tillämpa RR 30 (numera omarbetad av Rådet för finansiell rapportering och benämnd RFR 1 Kompletterande redovisningsregler för koncerner) när de upprättar koncernredovisning.

Enligt punkt 5 c ska icke-noterade företag som enligt 7 kap. 33 § ÅRL valt att upprätta koncernredovisning med tillämpning av internationella redovisningsstandarder i sin årsredovisning tillämpa Redovisningsrådets rekommendation RR 32 (numera omarbetad av Rådet för finansiell rapportering, och benämnd RFR 2 Redovisning för juridiska personer). Icke-noterade företag som omfattas av en koncernredovisning som upprättas med tillämpning av internationella redovisningsstandarder får tillämpa RR 32 (numera RFR 2). Andra icke-noterade företag får inte tillämpa RR 32 (numera RFR 2).

Av punkten 6 framgår att företag som tillämpar BFN:s anpassningsnormgivning kan söka vägledning i de redovisningsrådsnormer som inte anpassats av BFN.

Valmöjlighet

Företagen bör i avvaktan på en framtida mera sammanhållen struktur av kompletterande normgivning ges en betydande möjlighet att välja och anpassa sin redovisning efter de specifika förutsättningarna i företaget. Även företag som ingår i koncern har möjlighet att utnyttja valfriheten mellan normer från BFN och Redovisningsrådet. Vilka normer moderföretagets årsredovisning ska upprättas efter bestäms utifrån koncernens storlekstillhörighet. Skälet till detta är att moderföretaget enligt 7 kap. 12 § ÅRL normalt ska upprätta koncernredovisningen och årsredovisningen med tillämpning av

gemensamma principer för värdering av tillgångar, skulder och eget kapital.

God redovisningssed

Det bör noteras att även icke-noterade företag utöver lagbestämmelser måste följa god redovisningssed. Detta följer av särskilda bestämmelser i ÅRL och BFL. Inte sällan kan vissa av de värderingsprinciper som kommer till uttryck i Redovisningsrådets rekommendationer anses utgöra en del av denna goda sed redan före rekommendationens tillkomst. Så kan t.ex. vara fallet om det funnits en tidigare rekommendation med likartat innehåll från en annan normgivare eller om det på annat sätt etablerat sig en fast praxis hos de icke-noterade företagen. Företagen får alltså inte göra hur de vill när lagstiftning och allmänna råd saknas. Den praxis som utvecklas i olika redovisningsfrågor ska följas.

Det bör endast i undantagsfall komma i fråga att tillämpa en standard från t.ex. IASB. Enbart om det saknas kompletterande normgivning från såväl BFN som Redovisningsrådet får en sådan standard tillämpas.

Väsentlighet

Av punkt 7 framgår att allmänna rådet inte behöver tillämpas på oväsentliga poster.

Vad som ska förstås med oväsentliga poster framgår motsatsvis av den följande framställningen av väsentliga poster. Information är väsentlig om ett utelämnande eller en felaktighet kan ha betydelse för de beslut som användarna fattar på basis av den information som lämnas i de finansiella rapporterna. Att en post bedöms vara oväsentlig innebär inte att den kan utelämnas från redovisningen med hänvisning härtill. I stället innebär det att posten inte nödvändigtvis behöver behandlas i full överensstämmelse med de principer som angivits i det allmänna rådet.

Vid bedömning av om t.ex. en post är väsentlig kan beloppets relativa storlek i vissa fall ha avgörande betydelse. I andra fall kan andra bedömningsgrunder vara avgörande. Avgörandet måste ske på basis av en professionell bedömning som i det enskilda fallet tar hänsyn till de aktuella förhållandena. Exempel på information som är av betydelse med utgångspunkt från en annan bedömningsgrund än beloppets relativa storlek är uppgifter som krävs enligt lag, föreskrifter eller redovisningsrekommendationer, där det är uppenbart att beloppens storlek inte är av avgörande betydelse.

Beskrivning av tillämpade redovisningsprinciper

För att informationen i en årsredovisning eller i ett årsbokslut ska bli begriplig är det av stor vikt att företaget anger vilka redovisningsprinciper det tillämpar, jämför 5 kap. 2 § ÅRL och 6 kap. 6 § BFL. Med den ovan beskrivna valfriheten att välja mellan kompletterande normer från BFN eller Redovisningsrådet föreligger ett särskilt behov av upplysningar om använda principer.

Ett företag som enbart tillämpar BFN:s allmänna råd kan nöja sig med att ange detta. Om det saknas ett allmänt råd beträffande en väsentlig resultat- eller balanspost är det nödvändigt att upplysa om hur posten beräknats och redovisats. Detta gäller också när ett allmänt råd ger valfrihet mellan olika alternativ eller företaget valt att redovisa enligt regler som gäller för en företagskategori med högre krav.

Ett företag som konsekvent tillämpar Redovisningsrådets rekommendationer anger detta och följer i övrigt de upplysningskrav som Redovisningsrådet och ÅRL ställer.

De företag som tillämpar BFN:s allmänna råd på vissa områden och Redovisningsrådets rekommendationer på andra måste för varje område tydligt ange vilka normer som tillämpas.

5.2 Rådet för finansiell rapportering

5.2.1 Allmänt

Stiftelsen för utvecklande av god redovisningssed bildade 1989 dåvarande Redovisningsrådet. Efter tillkomsten av Redovisningsrådet upphörde FAR (numera FAR SRS) att utfärda nya rekommendationer på redovisningsområdet. FAR SRS underhåller sina rekommendationer men är samtidigt restriktiv med ändringar som har principiell betydelse.

1998 bildades nuvarande Föreningen för utvecklande av god redovisningssed som övertog stiftelsens uppgifter År 2005 blev Föreningen för god sed på värdepappersmarknaden huvudman för Redovisningsrådet. Föreningen genomförde med verkan från den 1 april 2007 en omorganisation, då bl.a. Rådet för finansiell rapportering bildades som ersättare för Redovisningsrådet (se nedan under avsnitt 5.3 Redovisningsrådet). Föreningen för god sed på värdepappersmarknaden ansvarar för organen för näringslivets självreglering på aktiemarknadsområdet, dvs. utöver Rådet för finansiell rapportering, Aktiemarknadsnämnden, Kollegiet för Svensk Bolagsstyrning och Näringslivets Börskommitté.

Föreningen för god sed på värdepappersmarknaden har till ändamål att främja iakttagande och utveckling av god sed på värdepappersmarknaden. Föreningens styrelse utses av föreningens medlemmar. Föreningens medlemmar är Aktiemarknadsbolagens förening, FAR SRS, Fondbolagens Förening, Institutionella ägares förening för regleringsfrågor på aktiemarknaden, OMX Nordiska Börs Stockholm, Stockholms Handelskammare, Svenska Bankföreningen, Svenska Fondhandlarföreningen, Svenskt Näringsliv och Sveriges Försäkringsförbund.

Styrelsen för Föreningen för god sed på värdepappersmarknaden utser ordförande, vice ordförande och övriga ledamöter i Rådet för finansiell rapportering. Rådet för finansiell rapportering ska med beaktande av de begränsningar som EG-förordningen innebär, genom rekommendationer, remissvar och information m.m. verka för att

- anpassa och utveckla god redovisningssed samt regelbunden finansiell rapportering för företag vars värdepapper på balansdagen är noterade på en reglerad marknad i Sverige,
- internationellt tillvarata svenska intressen gällande redovisningsfrågor samt finansiell rapportering för dessa företag, och
- hålla dessa företag och övriga intressegrupper informerade och underlätta för dem att påverka frågeställningar avseende ändringar och tolkningar gällande finansiell rapportering.

Till sin hjälp har Rådet för finansiell rapportering en Expertpanel. Expertpanelen ska verka efter riktlinjer från Rådet för finansiell rapportering och bereda ärenden på uppdrag av dem samt löpande bevaka utvecklingen av god redovisningssed för företag vars värdepapper är noterade på en reglerad marknad.

5.2.2 Rekommendationer och uttalanden

Inledning

Rekommendationer och uttalanden från Rådet för finansiell rapportering avseende koncernredovisning avser endast uppgiftskrav som enligt svensk lagstiftning gäller, utöver de som ställs i IFRS och IFRIC-tolkningar och förhållanden som bedöms vara särsvenska.

Rådet för finansiell rapportering anser att även redovisningen för juridiska personer i princip ska ske enligt IFRS. Det finns dock vissa hinder för att fullt ut genomföra detta. Det beror

dels på att årsredovisningslagarna förhindrar att IFRS tillämpas fullt ut i redovisningen för juridiska personer, dels på sambandet mellan redovisning och beskattning.

Rekommendationer och uttalanden från Rådet för finansiell rapportering avseende redovisning för juridiska personer ska ge företagen vägledning när IFRS inte ska eller inte behöver tillämpas och vilka regler som då istället ska tillämpas.

Som nämnts ovan, se avsnitt 5.2.1, övertog Rådet för finansiell rapportering i april 2007 ansvaret för normgivningen för noterade juridiska personer från Redovisningsrådet. Som en följd därav fick Rådet för finansiell rapportering ansvaret för uppdatering av rekommendationerna RR 30, RR 31 och RR 32 samt för URA 5−7 och 42−47. (Rådet för finansiell rapportering har däremot inte övertagit ansvaret för de övriga av Redovisningsrådets och dess akutgrupp utgivna rekommendationer och uttalanden.) För att tydliggöra förändringen i normgivningsansvar beslutades att ändra benämningen på rekommendationerna till Rekommendationer från Rådet för finansiell rapportering (RFR) samt att införa en ny nummerserie. RR 30 benämns hädanefter RFR 1, Kompletterande redovisningsregler för koncerner, och RR 32, Redovisning för noterade juridiska personer, benämns hädanefter RFR 2. Rekommendationen om delårsrapportering RR 31 har utgått eftersom det inte krävs att delårsrapport upprättas av företag som följer ÅRL. Däremot krävs en delårsrapport av företag som följer ÅRKL eller ÅRFL samt av företag som är noterat på en reglerad marknad enligt lag (2007:528) om värdepappersmarknaden.

Vidare så förändras även benämningen på URA 5−7 och 42−47 i den version som de skall gälla för företag vars värdepapper är noterade på en reglerad marknad i Sverige. Den nya benämningen är Uttalanden från Rådet för finansiell rapportering (UFR).

RFR 1 Kompletterande redovisningsregler för koncerner

Enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder ska, fr.o.m. den 1 januari 2005, företag vars värdepapper på balansdagen är noterade på en reglerad marknad inom EU upprätta koncernredovisning i enlighet med av Europakommissionen (EU) antagna IFRS/IAS. Förutom IFRS/IAS ska emellertid de noterade företagen vid upprättande av koncernredovisning tillämpa vissa bestämmelser i årsredovisningslagen (se 7 kap. 32 § ÅRL samt prop.

2004/05:24). Det rör sig bl.a. om bestämmelser som reglerar när ett företag är moderföretag, om skyldighet och undantag från skyldighet att upprätta koncernredovisning, om förvaltningsberättelse, om delårsrapport och om offentliggörande. Denna rekommendation, RFR 1, innehåller kompletterande normgivning avseende nämnda lagbestämmelser.

RFR 2 Redovisning för noterade juridiska personer

Inriktningen är att den finansiella rapporteringen för moderföretag ska hålla samma kvalitet som rapporteringen för koncerner. För att upprätthålla detta kvalitetskrav anger RFR 2 att juridiska personer vars värdepapper på balansdagen är noterade på en reglerad marknad i Sverige som huvudregel ska tillämpa de IFRS/IAS som tillämpas i koncernredovisningen. Från denna regel görs i RFR 2 vissa undantag och tillägg beroende på

- att tillämpning av IFRS strider mot svensk lag,
- en tillämpning av IFRS leder till en beskattningssituation som avviker från den som gäller för andra svenska företag, eller
- att det finns andra tungt vägande skäl för att Rådet i rekommendationer ska avvika från huvudprincipen.

Uttalanden

Följande uttalanden föreligger från Rådet för finansiell rapportering:

- UFR 1, Nedskrivning av aktier i dotterföretag i samband med en koncernintern omstrukturering
- UFR 2, Koncernbidrag och aktieägartillskott
- UFR 3, Klassificering av ITP-planer som finansieras genom försäkring i Alecta
- UFR 4, Redovisning av särskild löneskatt och avkastningsskatt
- UFR 5, Redovisning av övergång från tillämpning av punkt 30 i IAS 19 Ersättningar till anställda till punkt 29
- UFR 6, Pensionsplaner som omfattar flera arbetsgivare
- UFR 7, IFRS 2 och sociala avgifter för noterade företag
- UFR 8, redovisning av eget kapital i koncern

Remissförfarande

Utkast till en rekommendation eller uttalande föregås av ett utkast som publiceras. Den som önskar har möjlighet att lämna

synpunkter på innehållet och ge förslag till förändringar etc. En slutlig rekommendation utformas därefter med beaktande av lämnade synpunkter.

5.3 Redovisningsrådet

Som angetts i avsnitt 5.2, har Rådet för finansiell rapportering övertagit ansvaret för normgivningen för noterade juridiska personer från Redovisningsrådet från april 2007. Redovisningsrådet lades då ned. Som en följd därav övertog Rådet för finansiell rapportering ansvaret för uppdatering av rekommendationerna RR 30, RR 31 och RR 32 samt för URA 5−7 och 42−47.

Övriga rekommendationer och uttalanden från Redovisningsrådet, framförallt RR 1−29, fyller dock under en övergångsperiod ett syfte inom ramen för BFN:s normgivning för andra företag än de företag vars koncernredovisning upprättas i enlighet med IAS/IFRS. I BFN:s allmänna råd BFNAR 2000:2 anges i vilken utsträckning rekommendationerna respektive uttalandena får tillämpas av dessa företag. RR 1−29 kommer därför att finnas kvar i de lydelser de hade den 1 januari 2005. BFN har inte för avsikt att ändra i rekommendationerna. Rekommendationerna återfinns numera på BFN:s hemsida.

5.4 FAR SRS

FAR SRS har utarbetat rekommendationer och uttalanden i ett antal redovisnignsfrågor. Dessa rekommendationer vänder sig i första hand dels till de personer som ska upprätta årsredovisning, dels till revisorskåren. FAR SRS klassifierar olika dokument som rekommendation, standard eller uttalande. Rekommendation och standard har samma status i regelverket och skiljs åt genom att rekommendationer grundar sig på nationell normgivning och standarder bygger på internationella förlagor. Uttalanden är tolkningar och förtydliganden av standarder och rekommendationer samt lagtext.

På dåvarande FAR:s intitiativ inrättades Redovisningsrådet den 1 juli 1989, och enligt en överenskommelse upphörde då FAR med att utfärda nya rekommendationer. FAR SRS underhåller sina rekommendationer men är samtidigt restriktiv med ändringar som har principiell betydelse. Tillkomsten av ÅRL skapade behov av konkret hjälp för den som ska tillämpa ÅRL och gällande redovisningsrekommendationer. Därför beslutade FAR 1996 att fullfölja traditionen genom att ge ut en

vägledning för den som ska upprätta eller granska en årsredovisning (RedR 1).

FAR SRS rekommendationer har utarbetats av FAR SRS redovisningskommitté och fastställts av styrelsen efter remiss till FAR SRS medlemmar.

FAR SRS har utfärdat följande rekommendationer:

RedR 1 Årsredovisning i aktiebolag

RedR 2 Kontrollbalansräkning

RedR 3 Redovisning av ställda säkerheter

RedR 4 Redovisning av pensionsskuld och pensionskostnad

RedR 5 Redovisning av aktier och andelar

RedR 6 Redovisning av fakturakredit och factoring

RedR 7 Redovisning av optioner, terminskontrakt samt valuta- och ränteswappar när dessa inte redovisats till verkligt värde

RedR 8 Aktiebolags redovisning av långivning till och andra engagemang för bolagets närstående personer

FAR SRS har gett ut följande uttalanden:

RedU 1 Redovisning av bankcertifikat

RedU 2 Redovisning av företagscertifikat och statsskuldväxlar

RedU 3 Vederlagsfri pantsättning

RedU 4 Fastighetsskatt, särskild löneskatt och avkastningsskatt på pensionsmedel

RedU 5 Redovisning av gemensamt bankkonto i koncern

RedU 6 Pensionsförsäkring i Alecta

RedU 7 Värdering av tillgångar och skulder vid redovisning av företagsförvärv samt vid prövning av nedskrivningsbehov enligt IFRS

RedU 8 Redovisning av värdet på inköpsrätt till aktier

5.5 Finansinspektionen

Föreskrifter

Finansinspektionen är en statlig myndighet med uppgift att utöva tillsyn över finansiella marknader, kreditinstitut och det

enskilda försäkringsväsendet. Inspektionen har genom olika författningar bemyndigats att utfärda föreskrifter på redovisningsområdet. Enligt 1 kap. 5 § ÅRKL och 1 kap. 4 § ÅRFL får FI utfärda föreskrifter om kreditinstituts, värdepappersbolags och försäkringsföretags löpande bokföring, årsbokslut och årsredovisning. Regeringen har utnyttjat denna rätt att delegera föreskriftsrätt till FI. Föreskriftsrätten utgör normgivning i regeringsformens bemärkelse.

Allmänna råd

FI utfärdar därutöver sådana allmänna råd som är motiverade av de finansiella företagens särart. På så sätt tillvaratas den särskilda sakkunskapen som FI har i fråga om dessa företag. Föreskrifter och allmänna råd ges ut i FI:s Författningssamling FFFS.

Ytterligare information finns på FI:s webbplats, www.fi.se.

5.6 International Accounting Standards Board (IASB)

Allmänt

IASB (tidigare IASC) är en internationell organisation som grundades 1973 och som arbetar på att förbättra och harmonisera redovisningen världen över. IASC:s medlemmar bestod av revisorsföreningar och uppgick till ca 150. Under 2001 genomfördes en omorganisation och nya institutioner bildades. Ett nytt inslag i organisationen är att den numera är partssammansatt.

Verksamheten leds och finansieras av en stiftelse (IASC Foundation) vars arbete utförs av tjugotvå s.k. trustees som utser ledamöterna i IASB, i den rådgivande kommittén (SAC) och i tolkningskommittén (IFRIC). Vidare har stiftelsen ansvar för uppföljning av verksamheten, godkännande av budget m.m.

Ansvaret för rekommendationsgivningen ligger helt på IASB. Besluten fattas av de 14 styrelseledamöterna i IASB, som till sin hjälp har teknisk personal och projektledare. Ledamöterna ska med visst antal representera revisorer, företag, användare av finansiell information samt den akademiska världen. Vidare har ett antal ledamöter direkt ansvar för förbindelser med en eller flera nationella normgivare.

SAC har ca fyrtio medlemmar och är ett forum som möjliggör för organisationer och individer med ett intresse för internationell finansiell rapportering att delta i normgivningsprocessen. Medlemmarna ska ha en skiftande geografisk och erfarenhetsmässig bakgrund.

IFRIC följer löpande redovisningsfrågor som kan komma att medföra en olikformig eller oacceptabel hantering om auktoritativ vägledning inte ges. IFRIC har tolv röstande medlemmar och en icke-röstberättigad ordförande, för närvarande en IASB-ledamot.

Anledningen till omstruktureringen år 2001 var främst debatten om huruvida man inom International Organization of Securities Commissions (IOSCO) skulle kunna acceptera IAS som en global redovisningsstandard på samtliga börser som är medlemmar i IOSCO. Numera har IOSCO rekommenderat sina medlemmar att acceptera IAS som redovisningsstandard, dock under vissa förutsättningar. Bland annat ska en avstämning mot landets Generally Accepted Accounting Principles (GAAP) finnas om landets regler så kräver. Ett exempel är USA där IOSCO-medlemmen Securities and Exchange Commission (SEC) kräver en avstämning mot US GAAP. Målsättningen är att utveckla IAS-rekommendationer så att ingen sådan avstämning behövs vid notering på någon börs.

Information om IASB:s verksamhet och aktiviteter finns på dess webbplats, www.iasb.org.

Rekommendationer

Rekommendationer från IASB kallas International Financial Reporting Standards (IFRS). IASB beslöt inledningsvis att klargöra att det inte finns någon skillnad vad gäller grad av auktoritet mellan de punkter i en IAS som är skrivet med fet stil eller med normal stil. Det går alltså inte att avstå från att tillämpa vad som står med normal stil med motiveringen att texten bara är tänkt som en kommentar till de fetstilta punkterna. I nya IFRS betonas att all text har samma status men att huvudrinciperna anges med fet stil.

6 Räkenskapsinformation och dess arkivering

6.1 BFNAR 2000:5 Räkenskapsinformation och dess arkivering

Ikraftträdande

BFNAR 2000:5 trädde i kraft den 1 januari 2001 och ska tillämpas av samtliga företag som är bokföringsskyldiga enligt BFL.

Föråldrade punkter

Efter ikraftträdande av BFNAR 2000:5 har ändringar gjorts i BFL. I respektive avsnitt nedan anges, i kursiv stil, vad som gäller enligt BFL den 1 januari 2008.

Bakgrund m.m.

Genom bestämmelserna tillförsäkras intressenterna åtkomst till räkenskapsinformationen under den i lag bestämda arkiveringstiden. Bestämmelserna utgår från begreppet räkenskapsinformation. Förutom i BFL finns även bestämmelser i andra lagar som kan vara av betydelse för bevarande av viss information, t.ex. bestämmelser i lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter, skattebetalningslagen, mervärdesskattelagen och aktiebolagslagen.

I Vägledningen finns flera exempel som belyser arkiveringsbestämmelserna.

Räkenskapsinformation

Enligt BFNAR 2000:5 med Vägledning är räkenskapsinformation hänförligt till endera av följande tre kategorier:

- primär räkenskapsinformation,
- avtal och andra viktigare handlingar eller
- övrig räkenskapsinformation.

Till primär räkenskapsinformation hör bl.a. faktura, kvitto, bokföringsorder och annat som används i bokföringen för att visa att en affärshändelse inträffat och vad den avser. Andra exempel på primär räkenskapsinformation är uppgifter för presentation i registreringsordning och i systematisk ordning (jfr avsnitt 40 Löpande bokföring), uppgifter i en öppningsbalansräkning,

sammanställningar av uppgifter i en årsredovisning eller ett årsbokslut, specifikation av balansräkningspost m.m.

Vad gäller följesedlar, tidsbeställningslistor eller dokument som utgör underlag för löneutbetalningar eller ersättning till arbetstagare eller annan sammanställning av uppgifter med liknande funktion utgör dessa handlingar räkenskapsinformation endast om uppgifterna är obligatoriska för en verifikation och inte tas in i verifikationen, t.ex. en faktura (jfr avsnitt 39 Verifikationer).

Avtal och andra handlingar som är av särskild betydelse för att belysa verksamhetens ekonomiska förhållanden är också räkenskapsinformation. En tumregel är att viktigare skriftväxling, beslutsprotokoll, tillståndsbevis, avtal, företagshypoteksbrev, pantbrev, aktiebrev, delgivning av ansökan om betalningsföreläggande och skuldebrev ofta har en sådan betydelse, att de utgör räkenskapsinformation.

Avtal och andra handlingar kan dock utgöra räkenskapsinformation på annan grund än att de är av särskild betydelse för att belysa verksamhetens ekonomiska förhållanden. Detta är fallet t.ex. om man i en verifikation hänvisar till ett hyresavtal angående avtalad månadshyra. Avtalet utgör då en del av verifikationen och blir därför räkenskapsinformation redan av denna anledning.

Övrig räkenskapsinformation är uppgifter som är av betydelse för att det ska gå att följa och förstå de enskilda bokföringsposternas behandling i bokföringen. På denna grund blir ofta t.ex. instruktioner om redovisningsprinciper, attestregler, krypteringsnycklar, värderingsnormer, lagerinventeringslistor samt EDI-avtal (EDI=electronic data interchange) och generella prisöverenskommelser räkenskapsinformation.

Formen för räkenskapsinformation

Enligt BFL godkänns följande tre lagringsformer för räkenskapsinformation:

- vanlig läsbar form (dokument),
- mikroskrift och
- maskinläsbar form.

I begreppet maskinläsbar form inryms bl.a. de optiska databärarna CD-rom, CD-R och DVD. Hit hör också de magnetiska databärarna, t.ex. hårddiskar och disketter (magnetiska skrivminnen) och magnetband.

Företaget får välja mellan att antingen bevara sin räkenskapsinformation i direkt läsbar form (pappersdokument), i mikroskrift, eller i maskinläsbar form. Valfriheten omfattar emellertid inte årsredovisning eller årsbokslut vilka alltid ska vara i vanlig läsbar form.

Räkenskapsinformation som ett företag tagit emot från annan

Räkenskapsinformation som tagits emot från annan ska bevaras i det skick informationsmaterialet hade när det kom till företaget. När det gäller pappersdokument innebär kravet på bevarande att just det dokument som kommit till företaget ska bevaras. Dokumentet får inte ersättas med något annat dokument, t.ex. en fotokopia. Det får inte heller ersättas med lagring i annan form, som exempelvis elektronisk lagring genom skanning. Däremot är det tillåtet att använda skanningstekniken i det praktiska bokföringsarbetet under förutsättning att originalverifikationen också arkiveras (jfr avsnitt 8 Löpande bokföring).

Kravet på bevarande i ursprungligt skick gäller också räkenskapsinformation på maskinläsbart medium, som företaget mottagit från annan. Det gäller enbart information som redan under överföringen var knuten till ett fysiskt föremål. Överlämnas t.ex. en optisk skiva – eller en diskett – med räkenskapsinformation till ett företag måste just den optiska skivan – eller disketten – bevaras.

För räkenskapsinformation på maskinläsbart medium som vid överföringstillfället inte antagit någon fysisk form har kravet på bevarande i ursprungligt skick inte någon relevans. Det är för sådan information i stället tillräckligt att informationen bevaras i elektronisk form.

Den skillnad lagen gör mellan information som vid överföring antagit fysisk form och information som inte gjort det får betydelse på flera sätt. Den sistnämnda får konverteras till företagets eget informationssystem. Detta gäller under förutsättning att räkenskapsinformationen inte förändras. För nu aktuell information finns det vidare inte något krav på bevarande på företagets ursprungliga lagringsmedium. Den hårddisk på vilken informationen först lagrades behöver alltså inte bevaras. Det står företaget fritt att överföra informationen från hårddisken till en cd-rom, diskett e.d. Företaget är också oförhindrat att därefter flytta sin information mellan olika elektroniska lagringsmedier, allt under förutsättning att informationsinnehållet inte förändras.

Räkenskapsinformation som den bokföringsskyldige själv har upprättat

Elektroniskt lagrad räkenskapsinformation som upprättats av företaget självt får förstöras sedan informationen överförts till pappersdokument. Att företaget exempelvis har upprättat sina bokföringsorder elektroniskt och ursprungligen lagrat dessa på en diskett har alltså inte någon betydelse. Skulle företaget vilja bevara dem i form av ett pappersdokument kan företaget göra det. Sedan överföring skett får uppgifterna på disketten förstöras. Detta gäller inte för pappersdokument. Har räkenskapsinformation ursprungligen sammanställts i form av ett pappersdokument, ska detta dokument bevaras.

Gränsdragning

Eftersom arkiveringsreglerna för egenupprättad och mottagen räkenskapsinformation skiljer sig åt är det viktigt att göra klart för sig vad som är vad. Räkenskapsinformation som t.ex. en uppdragstagare sammanställer åt ett företag är att likställa med information som upprättats helt internt i företaget, om den inte avser en affärshändelse där företaget och konsulten är motparter.

Maskinell utrustning

Det finns inte något krav på bevarande av den maskinella utrustning som ursprungligen användes för att spara informationen. Tillgången på maskinvara kan göra det nödvändigt att använda annan utrustning än den som användes från början.

Förutsättningar

Varaktighet

Kravet på att räkenskapsinformation ska vara varaktig innebär när det gäller dokument att dessa ska vara skrivna på sådant papper och med sådan skrift att de fortfarande kan läsas vid arkiveringstidens utgång.

Språk

Observandum

BFL har ändrats efter det att BFNAR 2000:5 trätt i kraft. Fr.o.m. den 1 januari 2007 gäller enligt 1 kap. 4 § BFL att räkenskapsinformation som företaget självt upprättar ska avfattas på svenska, danska, norska eller engelska. Om det finns särskilda skäl får Skatteverket tillåta att ett företag upprättar räkenskapsinformationen på ett annat språk (se nedan avsnitt 6.7).

> *Det betyder att fakturor till kunder, årsbokslut, systemdokumentation och behandlingshistorik ska, om tillstånd saknas, upprättas på svenska, danska, norska eller engelska. Årsredovisningen, koncernredovisning och delårsrapport ska däremot upprättas på svenska (2 kap. 5 §, 7 kap. 7 § och 9 kap. 1 § ÅRL).*

Kryptering

Det är i princip inte förenligt med BFL:s syfte att göra räkenskapsinformation obegriplig för den behörige granskaren som saknar särskild utrustning, t.ex. genom en krypteringsnyckel av något slag. Innan ett företag får kryptera sin räkenskapsinformation ska det först ta ställning till om det är motiverat av säkerhetsskäl. Det finns ofta starkare skäl som talar för att man krypterar räkenskapsinformation som tillhör löpande räkenskapsår än sådan som avser avslutade räkenskapsperioder. Avgörande för om ett företag får kryptera räkenskapsinformation är även att informationen utan dröjsmål ska kunna presenteras i klartext.

Arkivering på betryggande sätt

Bedömningen av vad som är förvaring på betryggande sätt måste ytterst alltid göras i det enskilda fallet. Utgångspunkten är en analys av vilka risker det finns för att informationen ska förstöras. Bedömningen påverkas emellertid också av faktorer som avser räkenskapsinformationens vikt och möjligheterna att återskapa denna. De risker som finns med den valda förvaringsplatsen bör närmare analyseras. Informationen ska förvaras på ett sätt som en normalt aktsam person förvarar viktigare handlingar. Vad nu sagts gäller emellertid inte för all räkenskapsinformation. Det finns räkenskapsinformation som är särskilt viktig för att bedöma företaget samtidigt som den inte går att återskapa. Motsvarande gäller om informationen är nödvändig för åtkomst till annan räkenskapsinformation, såsom t.ex. krypteringsnycklar. För denna typ av information är kraven på säkerhet högre. Här kan det vara nödvändigt att låsa in informationen i ett säkerhetsskåp. Kravet på säkerhet gäller även under transport av räkenskapsinformation.

En särskild fråga är vad som gäller för räkenskapsinformation som lagras på maskinläsbart medium. Även här gäller det generella kravet på att förvaring och transport ska ske med en godtagbar säkerhet. Hänsyn bör också tas till lagringsmediets allmänna kvalitet.

Om räkenskapsinformation som lagrats t.ex. på en cd-rom inte längre används i det löpande bokföringsarbetet skiljer sig ofta inte riskbedömningen i sig ifrån den som gäller räkenskapsinformation i form av pappersdokument. Sedan det direkta arbetet med räkenskapsinformation avslutats är risken för att den elektroniska skivan förstörs inte större än risken för att ett pappersdokument förstörs. De grundläggande kraven på förvaring skiljer sig då heller inte åt. Det bör emellertid observeras att man kan bevara betydligt större mängder information på en cd-rom jämfört med ett dokument.

För elektroniskt lagrad räkenskapsinformation som fortfarande används i arbetet är risken för att sådan information förstörs betydligt större än risken för att pappersdokument eller maskinläsbara medier som inte längre används i den löpande bokföringen förstörs. Därför krävs det att företaget regelbundet skapar säkerhetskopior av den räkenskapsinformation som lagrats på maskinläsbart medium. Hur ofta säkerhetskopiering ska ske beror på verksamhetens omfattning och intensitet.

Överskådlighet och åtkomlighet

Räkenskapsinformation ska vara *lätt åtkomlig*. Den ska förvaras på ett *överskådligt sätt*. I kraven på åtkomlighet och överskådlighet ligger att räkenskapsinformationen ska förvaras så att t.ex. revisorer eller myndigheter utan svårighet ska kunna få tillgång till informationen. Informationen ska kunna hittas inom skälig tid, vilket gäller oberoende av om informationen lagrats elektroniskt eller på annat sätt. Det är inte rimligt att kräva att arkivet ska vara organiserat så att en utomstående granskare genast kan hitta all information utan hjälp av den arkiveringsskyldige. Däremot måste arkiveringen skötas så att även en utomstående granskare ges möjlighet att omedelbart överblicka arkivets innehåll. I många fall är det därför nödvändigt att företaget upprättar en arkivplan. I kravet på åtkomlighet ligger också att ett företag inte får organisera arkiveringen så att det i realiteten inte självt har tillgång till räkenskapsinformationen och därför heller inte kan bereda andra tillgång till den.

Arkivplan

Plats för arkivering

Dokument, mikroskrift och maskinläsbara medier som används för att lagra räkenskapsinformation ska som huvudregel förvaras i Sverige. Motsvarande huvudregel gäller för maskinutrustning och system som behövs för att presentera räkenskapsinformation i vanlig läsbar form eller i mikroskrift.

Dokument som innefattar räkenskapsinformation får tillfälligt förvaras utomlands om det är förenligt med god redovisningssed. När ett dokument som innefattar en verifikation tillfälligt förts utomlands för bokföring, måste dokumentet återföras så snart redovisningsperioden avslutats och avstämningskontrollerna genomförts. Med redovisningsperiod avses en begränsad tid (vanligtvis en månad) och kontrollerna ska ske i omedelbar anslutning till redovisningsperiodens slut. Det sagda innebär att det inte är tillåtet att förvara handlingen i annat land t.ex. till dess att bokslutsarbetet är färdigt.

Observandum

BFL har ändrats efter det att BFNAR 2000:5 trätt i kraft. Av 7 kap. 3 a § framgår numera att maskinläsbara medier får förvaras samt att maskinutrustning och system får hållas tillgängliga i ett annat land inom Europeiska unionen enligt vissa förutsättningar. Vad som gäller för förvaring av maskinläsbara medier utomlands framgår närmare nedan; se avsnitt 6.4, Skatteverkets allmänna råd och meddelanden om förvaring av maskinläsbara medier utomlands.

Krav på kopiering av det dokument som skickas utomlands finns bl.a. i de fall utförseln sker för att återkräva skatt eller för att uppvisa ett dokument i en skadeståndsprocess inför domstol.

Att sköta sin bokföring i annat land än Sverige blir framför allt aktuellt för den som har tillstånd av Skatteverket eller Finansinspektionen att förvara maskinläsbara medier utanför landet. Vissa möjligheter att sköta det praktiska bokföringsarbetet i annat land finns emellertid även om man inte har sådant tillstånd. Det är t.ex. förenligt med bokföringslagen att sköta bokföringsarbetet från terminal i annat land så länge maskinutrustningen är placerad i Sverige.

Tid för bevarande

Maskinutrustning och system som behövs för att presentera räkenskapsinformation i vanlig läsbar form eller mikroskrift ska hållas tillgängliga fram till och med det tionde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. Detta innebär att en bokföringsskyldig måste se till att under hela arkiveringstiden ha tillgång till sådan utrustning och sådana system som fordras för att avläsa räkenskapsinformationen. Den bokföringsskyldige är emellertid oförhindrad att byta ut äldre utrustning mot ny av liknande slag.

Förstörelse av räkenskaps-information

BFL skiljer mellan överföring av räkenskapsinformation och (annan) förstörelse av räkenskapsinformation. Förstörelse utan överföring kräver tillstånd av Skatteverket eller Finansinspektionen. Sådant tillstånd kan avse alla former av räkenskapsinformation. Det är däremot endast räkenskapsinformation som bevarats på maskinläsbart medium som kan överföras till annan form. Överföring kan ske till dokument, mikroskrift eller till annat maskinläsbart medium. Reglerna om överföring skiljer sig åt för räkenskapsinformation som företaget självt sammanställt och räkenskapsinformation som företaget tagit emot från annan.

Räkenskapsinformation i maskinläsbar form som den bokföringsskyldige själv har sammanställt

Räkenskapsinformation i maskinläsbar form som den bokföringsskyldige själv har sammanställt – framför allt registreringar gjorda i syfte att kunna presentera bokföringen i registreringsordning och systematisk ordning – får förstöras omedelbart efter bokföringen under förutsättning att informationen samtidigt överförs till annan tillåten lagringsform och att överföringen kan ske på betryggande sätt.

Räkenskapsinformation i maskinläsbar form som företaget tagit emot från annan

Räkenskapsinformation i maskinläsbar form som företaget tagit emot från annan får förstöras, efter betryggande överföring till annan tillåten lagringsform, först från och med det fjärde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades.

Ansvarig för arkivering

Ansvaret i enskild näringsverksamhet

Ansvaret för arkiveringen i en enskild näringsverksamhet åvilar den enskilda näringsidkaren. Om rörelsen överlåts kan säljare och köpare avtala att köparen ska överta den räkenskapsinformation som avser tiden före rörelseöverlåtelsen. Säljaren av en enskild näringsverksamhet kan dock aldrig befria sig från arkiveringsansvaret genom ett sådant avtal. I samband med överlåtelsen bör därför en förteckning göras över den räkenskapsinformation som överlämnas till köparen, för vilken arkiveringsansvaret åvilar säljaren.

En enskild näringsidkare som avvecklar sin verksamhet och flyttar utomlands får inte ta med sig räkenskapsinformationen till det nya hemlandet.

Ansvaret i juridiska personer

Att ansvaret för arkiveringen av en juridisk persons räkenskapsinformation åvilar den juridiska personen besvarar bara delvis frågan om vem det ytterst är som får bära konsekvenserna om arkiveringsskyldigheten inte fullgörs. Blir det fråga om ansvar för bokföringsbrott kommer åtal att väckas mot den fysiska person som är ansvarig för att bokföringsskyldigheten inte fullgjorts. Beroende på vad i företaget det är som har brustit kan det då bli aktuellt att ställa styrelse, VD eller den som faktiskt haft att handha arkiveringen till ansvar.

En särskild fråga är vad som gäller vid företagsöverlåtelser. Företaget måste ha tillgång till räkenskapsinformationen under hela arkiveringstiden. Inget hindrar att säljare och köpare avtalar att säljaren ska behålla den räkenskapsinformation som avser tiden före företagsöverlåtelsen. En förutsättning är då att företagets tillgång till informationen säkras i avtalet, så att företaget även i fortsättningen kan fullgöra sina skyldigheter mot externa granskare. Ett företag kan inte befria sig från ansvar genom att avtala att någon annan ska arkivera räkenskapsinformationen. För både säljare och köpare är det viktigt att det vid överlåtelsen dokumenteras vilken räkenskapsinformation som finns och följer företaget.

Konkurs

Efter avslutad konkurs gäller att räkenskapsinformation som avser tiden före konkursen ska återlämnas till konkursgäldenären. I praktiken är det konkursförvaltaren som ombesörjer arkiveringen. Skyldigheten att arkivera räkenskapsinformation, som härrör från konkursboet, åvilar alltid konkursförvaltaren.

Betydelsen av avtal

Det är vanligt förekommande att den bokföringsskyldige avtalar med någon annan om att denne ska sköta arkiveringen. Ett sådant avtal kan aldrig i sig befria den bokföringsskyldige från ansvaret för arkiveringen. Däremot borde det ofta kunna anses att den förvaring som sker i ett arkiveringsföretag sker på ett betryggande sätt. Den bokföringsskyldige måste dock se till att han alltjämt har möjlighet att utan dröjsmål få tillgång till informationen.

6.2 BFN R 10 Systemdokumentation och behandlingshistorik

Ikraftträdande

BFN R 10 trädde i kraft den 1 januari 1993 och den ska tillämpas av samtliga företag som är bokföringsskyldiga enligt BFL.

Tillämpnings-område

BFN R 10, som innehåller regler om systemdokumentation och behandlingshistorik, hänvisar till bestämmelser i 1976 års BFL. Nu gällande bestämmelser i 5 kap. 11 § BFL om systemdokumentation och behandlingshistorik överensstämmer i allt väsentligt med de tidigare bestämmelserna i 1976 års BFL. Bestämmelsen i 5 kap. 11 § BFL har utformats så att den även gäller manuell bokföring och inte som tidigare endast vid ADB-baserad bokföring.

BFN R 10 är mer inriktad på principerna för fullgörandet av bokföringsskyldigheten än på konkreta lösningar i det enskilda fallet. Den bokföringsskyldige kan fritt välja en lösning som är förenlig med rekommendationens grundläggande ställningstaganden.

Det är den bokföringsskyldige som ansvarar för att BFL:s krav på dokumentation efterlevs. Detta innebär att den bokföringsskyldige måste sätta sig in i och själv bedöma huruvida dokumentationen uppfyller dessa krav. Detta är inte minst angeläget i samband med inköp av s.k. standardsystem eller när servicebyrå anlitas. I dessa fall är det ofta lämpligt att i ett särskilt avtal reglera frågor rörande denna dokumentation.

Definitioner

Verifieringskedjan utgörs av hänvisningar och identifieringstecken som gör det möjligt att följa bokföringsposter från verifikation, via grundbokföringen till huvudbok och årsbokslut eller omvänt. Med *behandlingsregel* avses en instruktion som skapats exempelvis för beräkning av bokförda belopp, kontering, sammanställning av bokslut eller rättelser. Med *samlingsplan* avses en dokumentation över bokföringssystemets uppbyggnad samt över använda hjälpmedel och deras funktion i den utsträckning som erfordras för att förstå bokföringssystemets uppbyggnad. Av dokumentationen bör sambanden mellan bokföringssystemets olika delar framgå.

Allmänna utgångspunkter

I varje bokföringssystem ska det vara möjligt att utan svårighet följa bokföringsposterna genom redovisningen och förstå redovisade bokföringsuppgifter. Detta är viktigt för att även tillgodose externa granskningsbehov, t.ex. vid externrevision, skatterevision eller konkursutredningar. Genom att i dokument

tillhörande den löpande bokföringen och årsbokslutet tydligt redovisa verifieringskedjor och bokföringsuppgifter begränsas behovet av särskild dokumentation samtidigt som möjligheter att överblicka bokföringssystemet ökar.

System-dokumentation

En beskrivning av bokföringssystemet ska upprättas om det behövs för att ge överblick över detta. Denna systemdokumentation utgörs normalt av kontoplan och samlingsplan. I komplicerade bokföringssystem kan det vara svårt att förstå bokföringen och återfinna bokföringsuppgifter. I dessa fall är det angeläget att förbättra överblicken genom att kontoplanen och samlingsplanen förtydligas och att behandlingsregler och verifieringskedjor beskrivs. Av beskrivningen ska man kunna förstå hur dessa behandlingsregler påverkar bokföringen.

Det är väsentligt att beskriva bokföringssystemet så att verifieringskedjan kan följas. Detta innebär att det ska vara möjligt att identifiera enskilda bokföringsposter utifrån räkenskaperna. Denna möjlighet ska finnas under hela arkiveringstiden.

När det är svårt att följa en verifieringskedja måste dess uppbyggnad beskrivas. Det kan behövas bl.a. i följande situationer:

- om hänvisningar och identifieringstecken inte klart framgår av räkenskaperna,
- om verifieringskedjor byggts upp på olika sätt för olika bokföringsposter,
- om det inte klart framgår i vilka dokument och var i dessa dokument bokföringsuppgifterna redovisas samt
- om ytterligare siffermaterial behövs utöver vad som anges i verifikationer och bokföringsnoteringar för att kunna förstå och återfinna bokföringsuppgifterna.

Kompletterande system-dokumentation

Om bokföringssystemet utformats så att det trots ovanstående dokumentation är svårt att följa bokföringsposterna genom redovisningen och förstå redovisade bokföringsuppgifter behövs en kompletterande systemdokumentation. Översiktliga beskrivningar av informationsflöden är värdefulla. Alla flöden som berör bokföringssystemet inklusive försystem som skapar och/eller bearbetar bokföringsposter bör ingå. Om bokföringsposterna följer skilda behandlingsvägar ska det framgå vilken typ av bokföringspost som följer respektive väg.

När det är svårt att förstå hur behandlingsregler utformats i enskilda rutiner och när beskrivningar härav är nödvändiga för

att kunna förstå hur bokföringsuppgifter tagits fram, ska sådana beskrivningar upprättas. Beskrivningar kan erfordras när det förekommer behandlingsregler som automatiskt påverkar bokföringsuppgifterna eller skapar helt nya bokföringsposter.

Behandlingshistorik

Med behandlingshistorik avses i detta sammanhang den dokumentation som gör det möjligt att i erforderlig omfattning i efterhand ta reda på vilka behandlingsregler som har tillämpats för enskilda bokföringsposter. För att detta ska vara möjligt är det nödvändigt att bearbetningsdatum framgår av räkenskaperna samt att förändringar i bokföringssystemet som påverkar bokföringsuppgifter, kontosystemet, räkenskapernas utformning och lagring dokumenteras. Behandlingshistoriken fyller sitt syfte när den hålls aktuell och utformas så att man vid behov på ett enkelt sätt kan konstatera vilken version av kontoplan, samlingsplan, behandlingsregler m.m. som gällde vid viss tidpunkt.

Dokumentationen av förändringar bör avse beskrivning av förändringen och tidpunkten för dess införande. I de fall behandlingshistoriken är svår att förstå eller då dokumenterade uppgifter är svåra att återfinna ska utformningen av behandlingshistoriken beskrivas särskilt.

Exempel på systemdokumentation och behandlingshistorik

Till BFN R 10 finns ett utförligt exempel som förtydligar rekommendationens innebörd. Exemplet grundar sig på ett normalstort företag med en vanligt förekommande typ av datorbaserat bokföringssystem.

6.3 BFNAR 2004:1 Systemdokumentation och behandlingshistorik för kassaregister

Ikraftträdande

Det allmänna rådet trädde i kraft den 1 januari 2005 och ska tillämpas för tid efter ikraftträdandet.

Tillämpning

BFNAR 2004:1 ska tillämpas av den som är bokföringsskyldig enligt BFL och använder ett s.k. kassaregister. Med kassaregister avses kassaapparat, kassaterminal, kassasystem, taxameter och liknande.

Bakgrund m.m.

I BFL finns det inte någon bestämmelse om att bokföringsskyldiga ska använda kassaregister för att dokumentera sin kontantförsäljning. För vissa branscher har dock i annan lagstiftning införts bestämmelser om användning av kassaregister. För restauranger med serveringstillstånd gäller, enligt 8 kap. 5 a § alkohollagen (1994:1738), att all försäljning ska registreras

i kassaregister. Statens folkhälsoinstitut har gett ut föreskrifter för tillämpningen av bestämmelsen i alkohollagen (FHIFS 2003:2). För företag som driver taxitrafik enligt yrkestrafiklagen (1998:490) gäller Vägverkets föreskrifter (VVFS 1999:177).

Krav i BFL på systemdokumentation och behandlingshistorik

Enligt 5 kap. 11 § BFL ska ett företag upprätta sådana beskrivningar över bokföringssystemets organisation och uppbyggnad som behövs för att ge överblick över systemet (systemdokumentation). Företaget ska också upprätta sådana beskrivningar över genomförda bearbetningar som gör det möjligt att utan svårighet följa och förstå de enskilda bokföringsposternas behandling (behandlingshistorik).

Med systemdokumentation avses beskrivningar, instruktioner och annan dokumentation som gör det möjligt att förstå hur bokföringssystemet är uppbyggt.

Med behandlingshistorik avses information om hur enskilda bokföringsposter har behandlats och vilka behandlingsregler som därvid har gällt. I BFN:s rekommendation R10 Systemdokumentation och behandlingshistorik anges att det är den bokföringsskyldige som ansvarar för att BFL:s krav på dokumentation efterlevs och att detta innebär att den bokföringsskyldige måste sätta sig in i och själv bedöma om dokumentationen uppfyller lagens krav.

Krav på systemdokumentation för kassaregister

Av BFNAR 2004:1 framgår att företag som använder kassaregister i verksamheten ska ha en beskrivning över hur kassaregistret fungerar och att denna beskrivning utgör räkenskapsinformation. För företag som använder standardmodeller av kassaregister är kravet på systemdokumentation normalt uppfyllt om företaget bevarar den manual som medföljer vid köp av ett nytt kassaregister. Om det behövs för att en utomstående betraktare ska förstå hur kassaregistret fungerar ska även programmeringsmanualer eller liknande bevaras. Samma krav gäller för köparen av ett begagnat kassaregister som för köparen av ett nytt kassaregister, dvs. i företaget ska det finnas en beskrivning över hur kassaregistret fungerar och denna beskrivning utgör räkenskapsinformation.

Krav på behandlingshistorik för kassaregister

Från ett kassaregister tas olika uppgifter fram som utgör underlag för bokföringen, t.ex. dagens försäljningssumma samt momsbelopp fördelat på olika momssatser. För att kunna förstå de uppgifter som ett kassaregister tar fram är det nödvändigt att veta hur kassaregistret har hanterat registrerade enskilda poster. I det allmänna rådet har därför angetts att kravet på behandlingshistorik enligt 5 kap. 11 § BFL gäller för kassa-

register. Av kravet på behandlingshistorik följer att ett företag ska dokumentera hur registret vid olika tidpunkter är programmerat och inställt. Kravet på behandlingshistorik innebär även att förändringar i programmeringen och inställningen som påverkar bokföringsuppgifter ska dokumenteras. När kassaregistret tas i bruk och vid varje tillfälle en ändring sker av programmet eller dess inställningar ska noteringar göras om vilka inställningar eller ändringar som gjorts och när de gjorts.

6.4 Skatteverkets allmänna råd och meddelanden om förvaring av maskinläsbara medier utomlands

6.4.1 Anmälan om förvaring av maskinläsbara medier utomlands

Anmälan

Sedan den 1 januari 2004 får maskinläsbara medier, maskinutrustning och system hållas tillgängliga i annat EU-land (7 kap. 3 a § BFL). En förutsättning för detta är att företaget anmäler platsen för arkiveringen till Skatteverket eller till Finansinspektionen, när det gäller företag som står under inspektionens tillsyn. Företaget ska dessutom på begäran av Skatteverket eller Tullverket medge omedelbar elektronisk åtkomst till räkenskapsinformationen under hela arkiveringstiden. Företaget måste även genom omedelbar utskrift kunna ta fram räkenskapsinformationen i Sverige i läsbar form eller i mikroskrift.

Med EU-länder jämställs länder med vilka Sverige har ingått avtal om rättsligt instrument om ömsesidigt bistånd och administrativt samarbete med rättsverkningar som motsvarar EG-reglerna. Med sistnämnda länder avses f.n. (februari 2005) Island och Norge.

SKV A 2004:17

Skatteverket har gett ut allmänna råd för tillämpningen av bestämmelsen, SKV A 2004:17. Av det allmänna rådet framgår att i anmälan bör företaget bl.a. uppge den adress i utlandet där förvaring sker av maskinläsbara medier m.m. Anmälan bör ske senast vid den tidpunkt räkenskapsinformationen börjar förvaras i utlandet.

SKV M 2005:2

Skatteverket har även gett ut ett meddelande (SKV M 2005:2) som kompletterar det allmänna rådet. Meddelandet innehåller information om i vilka fall en anmälan ska göras, hur en anmälan ska göras, vad som gäller vid anlitande av servicebyrå, vid sekretess, vid ändrade förhållanden m.m.

6.4.2 Ansökan om tillstånd till förvaring av maskinläsbara medier utomlands

Ansökan om tillstånd

Om ett företag önskar förvara maskinläsbara medier, maskinutrustning och system i andra länder än EU-länder samt vissa andra länder (f.n. Island och Norge) måste företaget ansöka om tillstånd till sådan förvaring antingen hos Skatteverket eller hos Finansinspektionen (för företag som står under inspektionens tillsyn), 7 kap. 4 § BFL. Detsamma gäller om företaget önskar förvara maskinläsbara medier m.m. i ett land inom EU, men önskar avvika från de villkor som gäller enligt 7 kap. 3 a § BFL. För att tillstånd ska kunna ges måste särskilda skäl finnas, och Skatteverket kan enligt 4 § även förena ett sådant tillstånd med villkor.

SKV A 2004:16

Skatteverket har gett ut allmänna råd för tillämpningen av bestämmelsen, SKV A 2004:16. Av det allmänna rådet framgår vad som avses med särskilda skäl och det anges bl.a. att kostnads- eller effektivitetsskäl inte bör tillmätas någon avgörande betydelse vid bedömningen av om det föreligger särskilda skäl. Enligt det allmänna rådet får Skatteverket förena ett tillstånd med villkor, bl.a. att företaget utan kostnad för Skatteverket eller Tullverket ska kunna tillhandahålla räkenskapsinformationen i formen av datafil.

SKV M 2005:1

Skatteverket har gett ut ett meddelande (SKV M 2005:1) som kompletterar det allmänna rådet. Meddelandet innehåller information om i vilka fall en ansökan om tillstånd ska göras, när ansökan ska göras, vad företagets ansökan bör innehålla för uppgifter, vad som gäller beträffande sekretess, överklagande m.m.

6.5 Skatteverkets allmänna råd och meddelanden om tillstånd att i förtid förstöra räkenskapsinformation

6.5.1 Ansökan om tillstånd för företag att i förtid förstöra räkenskapsinformation

Ansökan om tillstånd

Enligt 7 kap. 7 § BFL får Skatteverket, om särskilda skäl föreligger, tillåta att ett företag förstör räkenskapsinformation före utgången av den lagstadgade arkiveringstiden på tio år enligt 7 kap. 2 § BFL.

SKV A 2005:29

Skatteverket har gett ut allmänna råd för tillämpningen av bestämmelsen, SKV A 2005:29. Av det allmänna rådet framgår bl.a. att med särskilda skäl bör normalt förstås att räkenskapsinformationen för det enskilda företaget kräver mer betydande

arkiveringsutrymmen som medför onormalt höga arkiveringskostnader. Det allmänna rådet ger utrymme för Skatteverket att ge tillstånd till förstöring vid sådana inträffade skador som företaget inte kunnat råda över, t.ex. vattenskada, brandskada eller liknande. För sådan räkenskapsinformation som är av särskild betydelse för bedömning av företagets ekonomiska förhållanden bör tillstånd normalt inte medes. Av det allmänna rådet framgår att ett tillstånd till förstöring av räkenskapsinformation normalt bör förenas med krav på att uppgifterna under betryggande former bevaras på annat sätt, t.ex. på maskinläsbart medium, och under en tid av minst tre år efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. Sistnämnda regler har tillkommit främst för företag som skannar inkommande pappersfakturor och använder den skannade informationen i sitt redovisningssystem.

SKV M 2005:25

Skatteverket har gett ut ett meddelande med information som kompletterar det allmänna rådet, SKV M 2005:25. I meddelandet har Skatteverket lämnat närmare information om vad som utgör särskilda skäl för tillämpningen av bestämmelsen om förtida förstöring. Meddelandet innehåller i övrigt information om vilka uppgifter en ansökan om tillstånd ska innehåll m.m.

6.5.2 Ansökan om tillstånd för kommuner, kommunalförbund och landsting att i förtid förstöra räkenskapsinformation

Ansökan om tillstånd

Enligt 2 kap. 13 § lagen (1997:614) om kommunal redovisning får Skatteverket, om särskilda skäl föreligger, tillåta att en kommun eller ett landsting förstör räkenskapsinformation före utgången av den lagstadgade arkiveringstiden på tio år enligt 2 kap. 11 § lagen om kommunal redovisning.

SKV A 2005:30

Skatteverket har gett ut allmänna råd för tillämpningen av bestämmelsen, SKV A 2005:30. Av det allmänna rådet framgår bl.a. att med särskilda skäl bör normalt förstås att räkenskapsinformationen för den enskilda kommunen eller landstinget kräver mer betydande arkiveringsutrymmen som medför onormalt höga arkiveringskostnader. Det allmänna rådet ger utrymme för Skatteverket att ge tillstånd till förstöring vid sådana inträffade skador som företaget inte kunnat råda över, t.ex. vattenskada, brandskada eller liknande. För sådan räkenskapsinformation som är av särskild betydelse för bedömning av kommunens eller landstingets ekonomiska förhållanden bör tillstånd normalt inte medges. Av det allmänna rådet framgår att ett tillstånd till förstöring av räkenskapsinformation normalt

bör förenas med krav på att uppgifterna under betryggande former bevaras på annat sätt, t.ex. på maskinläsbart medium, och under en tid av minst tre år efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. Sistnämnda regler har tillkommit främst för de kommuner och landsting som skannar inkommande pappersfaktor och använder den skannade informationen i sitt redovisningssystem.

SKV M 2005:26

Skatteverket har gett ut ett meddelande med information som kompletterar det allmänna rådet, SKV M 2005:26. I meddelandet(FEL Avstavning!) har Skatteverket lämnat närmare information om vad som utgör särskilda skäl för tillämpningen av bestämmelsen om förtida förstöring. Meddelandet innehåller i övrigt information om vilka uppgifter en ansökan om tillstånd ska innehålla m.m.

6.6 Dispens att i räkenskapsinformation som företaget självt upprättar använda annat språk än svenska, danska, norska eller engelska

Räkenskapsinformation som företaget självt upprättar ska enligt 1 kap. 4 § BFL avfattas på svenska, danska, norska eller engelska.

SKV A 2008:2 och SKV M 2008:1

Om det finns särskilda skäl får Skatteverket tillåta att ett företag, trots bestämmelsen, upprättar sådan räkenskapsinformation på annat språk (dispens). Dispens för att använda annat språk än som nämnts ovan kan komma i fråga framför allt om skälen är de följande.

1. gränsöverskridande koncern
2. företagaren är same, sverigefinne eller tornedaling inom visst förvaltningsområde eller
3. företagaren har utländsk bakgrund och bokföring på svenska skulle innebära oproportionerliga svårigheter.

Skatteverket har utfärdat allmänna råd om denna dispensregel (SKV A 2008:2). Skatteverket har också lämnat information om dispensregeln i SKV M 2008:1.

6.7 Inkomstskatt

Reglerna om räkenskapsinformation har stor betydelse för skattekontrollen genom kravet i bokföringslagen att företag ska

bevara räkenskapsinformation i tio år. Syftet med arkiveringsbestämmelserna är att säkerställa framtida åtkomst av informationen när tidigare affärshändelser i ett företags verksamhet behöver kontrolleras eller på annat vis följas upp.

Reglerna om räkenskapsinformation och dess arkivering har också betydelse vad gäller frågor avseende misstankar om skattebrott, försvårande av skattekontroll och bokföringsbrott. Brister i eller avsaknad av räkenskapsinformation kan likaså vara en bidragande anledning till skönsmässiga bedömningar i samband med skattekontroll, som framgår av flera kammarrättsdomar (se bl.a. KRG 2005-07-19, mål nr 330-04 och KRS 2006-05-09, mål nr 3056-04).

6.8 Mervärdesskatt

I mervärdesskattedirektivet 2006/112/EG finns bestämmelser som avser skyldigheten att lagra fakturor. Reglerna innebär bl.a. att en skattskyldig ska lagra mottagna och utfärdade fakturor. Vidare finns bestämmelser om platsen för lagring samt säkerställande av ursprung och innehåll under lagringstiden.

När de nuvarande bestämmelserna om lagring av fakturor i direktivet införlivades i svensk rätt infördes bestämmelser i skattebetalningslagen (1997:483), SBL, som till stor del hänvisar till BFL:s regler om bevarande av räkenskapsinformation.

När det gäller skyldighet att bevara fakturor framgår av 14 kap. 2 a § SBL att den som är faktureringsskyldig enligt ML också är skyldig att bevara ett exemplar av fakturan. Skyldigheten gäller även fakturor som tagits emot. När det gäller elektroniska fakturor anges att den som är faktureringsskyldig också ska säkerställa att fakturor som lagras i elektronisk form är oförändrade och läsbara under hela lagringstiden.

Avseende lagringen av fakturor i övrigt hänvisas i 14 kap. 2 b § SBL till de bestämmelser om arkivering av räkenskapsinformation som finns i BFL. Även för dem som är faktureringsskyldiga enligt ML men inte bokföringsskyldiga ska regler om bl.a. platsen för bevarande av fakturor i 7 kap. BFL tillämpas.

I detta avseende finns det således ett samband mellan mervärdesskattelagstiftningen och reglerna i BFL. Bestämmelserna i BFL på detta område är därför av stor betydelse även från mervärdesskattesynpunkt.

6.9 Rättspraxis m.m.

Rättspraxis	– Bristfällig räkenskapsinformation bidragande orsak till skönsmässiga bedömningar	KRG 2005-07-19, mål nr 330-04, KRS 2006-05-09 mål nr 3056-04
Skatteverket	– Skatteverkets allmänna råd om tillåtelse i vissa fall för företag att förvara maskinläsbara medier m.m. utomlands	SKV A 2004:16
	– Skatteverkets information om tillåtelse i vissa fall för företag att förvara maskinläsbara medier m.m. utomlands	SKV M 2005:2
	– Skatteverkets allmänna råd om anmälan att ett företag förvarar maskinläsbara medier utomlands	SKV A 2004:17
	– Skatteverkets information om anmälan om förvaring av maskinläsbara medier m.m. utomlands	SKV M 2005:1
	– Skatteverkets allmänna råd om tillstånd för företag att i förtid förstöra räkenskapsinformation	SKV A 2005:29
	– Skatteverkets information om tillstånd för företag att i förtid förstöra räkenskapsinformation	SKV M 2005:25
	– Skatteverkets allmänna råd om tillstånd för kommuner, kommunalförbund och landsting att i förtid förstöra räkenskapsinformation	SKV A 2005:30
	– Skatteverkets information om tillstånd för kommuner, kommunalförbund och landsting att i förtid förstöra räkenskapsinformation	SKV M 2005:26
	– Skatteverkets allmänna råd om tillstånd, dispens, att i räkenskapsinformation som företaget självt upprättar använda annat språk än svenska, danska, norska eller engelska	SKV A 2008:2

– Skatteverkets information om tillstånd, dispens, att i räkenskapsinformation som företaget självt upprättar använda annat språk än svenska, danska, norska eller engelska	SKV M 2008:1
– Arkiveringsskyldighet för fastighetsmäklares uppdragsjournal	1997:5
– Fråga om arbetsordrar är bokföringsmaterial	1997:15
– Frågor beträffande verifiering av försäljning av storpack till näringsidkare	1997:21
– Krav på behandlingshistorik	1998:9
– Verifiering av inköp i bärhandel	1998:10
– Frågor om arkiveringsskyldighet för öltappsrapporter	1998:13
– Krav på kassaapparat m.m.	1999:3
– Räkenskapsinformation – arbetskort	2002:5
– Krav på underlag vid valutaväxling, (dnr 131 706948-05/111)	2006-01-13

7 Verifikationer

7.1 BFNAR 2000:6 Verifikationer

Ikraftträdande

BFNAR 2000:6 trädde i kraft den 1 januari 2001 och ska tillämpas av samtliga företag som är bokföringsskyldiga enligt BFL.

Föråldrade punkter

Efter ikraftträdandet av BFNAR 2000:6 har ändringar skett i BFL. I respektive avsnitt nedan anges i kursiv stil vad som gäller enligt BFL per den 1 januari 2008.

Utgångspunkter

Med verifikation avses de uppgifter som dokumenterar en affärshändelse eller en vidtagen justering i bokföringen. För varje affärshändelse ska det finnas en verifikation. Det är inte själva informationsbäraren, t.ex. ett papper eller en diskett, utan de lagrade uppgifterna som utgör verifikation.

Verifikationens form

Uppgifterna i en verifikation ska bevaras i

1. vanlig läsbar form (dokument),
2. mikroskrift som kan läsas med förstoringshjälpmedel, eller
3. annan form som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas endast med tekniskt hjälpmedel och som genom omedelbar utskrift kan tas fram i sådan form som avses i 1 eller 2. Denna form innefattar bl.a. optiska och magnetiska databärare.

Mottagna uppgifter om affärshändelser

Om företaget har tagit emot en uppgift om affärshändelsen i den form som angetts ovan, ska denna uppgift användas som verifikation. Dokument, mikroskrift och maskinläsbart medium med räkenskapsinformation som företaget har tagit emot från någon annan ska bevaras i det skick materialet hade när det kom in till företaget. Om en verifikation från början kommit till uttryck i ett pappersbaserat dokument, avser kravet på bevarande just detta dokument. Dokumentet får inte ersättas av något annat dokument, t.ex. en fotokopia. Det får inte heller ersättas med lagring i annan form, såsom elektronisk lagring genom scanning.

Lagring av mottagna elektroniska uppgifter

Har företaget tagit emot en uppgift om en affärshändelse på elektronisk väg som vid överföringstillfället inte antagit någon fysiskt form, t.ex. en faktura översänd via e-post, ska informationen bevaras i elektronisk form så att den kan presenteras på det sätt det från början var tänkt. Det hindrar emellertid inte företaget att anpassa den mottagna maskinläsbara räkenskapsinformationen till sitt eget informationssystem. En förutsättning för detta är att räkenskapsinformationen inte ändras till sitt innehåll. Det är däremot inte tillåtet att överföra informationen till vanlig läsbar form, t.ex. genom pappersutskrift, för att därefter förstöra den erhållna elektroniska informationen. Medger inte bokföringssystemet en hantering av elektroniska verifikationer kan reglerna om hänvisningsverifikation vara tillämpliga i det löpande bokföringsarbetet. Det innebär att företaget kan göra en utskrift av ett e-post meddelande och förse utskriften med en hänvisning till uppgiften som mottagits och lagrats elektroniskt.

Observandum

Enligt 7 kap. 6 § BFL får ett företag förstöra ett maskinläsbart medium som används för att bevara räkenskapsinformation, om räkenskapsinformationen på ett betryggande sätt överförs till dokument, mikroskrift eller annat maskinläsbart medium. Om räkenskapsinformationen består av uppgifter som företaget har tagit emot från någon annan och är av det slag som företaget normalt bevarar på maskinläsbart medium, får det maskinläsbara mediet dock förstöras först från och med det fjärde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. För företag som normalt tillämpar elektronisk fakturering och som har upprättat rutiner för hur maskinläsbar räkenskapsinformation ska bevaras innebär fyraårsregeln att en inkommen faktura i elektronisk form (t.ex. en bilaga i ett e-postmeddelande) måste bevaras i elektronisk form under denna tid. För företag som har en pappersbaserad fakturahantering får däremot den mottagna elektroniska fakturan direkt förstöras om den ersätts med en utskrift på papper.

Tidskrav på formen för lagring av mottagna elektroniska uppgifter

Informationen som kommit till företaget via e-post omfattas av arkiveringsskyldigheten och ska lagras elektroniskt t.o.m. tredje året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret

avslutades. Därefter får informationen ersättas med pappersutskrift eller mikroskrift enligt BFL:s bestämmelser om förtida förstöring av räkenskapsinformation på maskinläsbart medium.

Åldersbeständig form

Av BFL:s bestämmelser om arkivering av räkenskapsinformation följer ett krav på att de mottagna uppgifterna ska bevaras i en åldersbeständig form. Det innebär att dokument ska vara skrivna på sådant papper och med sådan skrift att de alltjämt kan läsas vid arkiveringstidens utgång. Om ett företag har tagit emot uppgifter om en affärshändelse i form av en faxhandling och denna är utskriven på en papperskvalitet som inte tillgodoser BFL:s krav på varaktighet och bevarande, måste företaget framställa en åldersbeständig handling med samma innehåll som den mottagna faxhandlingen. Både faxhandlingen och den åldersbeständiga kopian ska bevaras. Om ett företag i efterhand tar emot en handling som utgjort underlag för det mottagna faxhandlingen, kan det finnas skäl att bevara även denna senare mottagna handlingen om det på ett bättre sätt än faxhandlingen verifierar utställare och innehåll.

Scanning

Det är tillåtet att i bokföringen arbeta med elektroniska kopior av räkenskapsinformation som mottagits i vanlig läsbar form. Det gäller endast om

- även originalet arkiveras och
- möjligheterna att följa sambandet mellan det arkiverade originalet och bokföringsposten säkerställs.

Egenupprättade verifikationer

Även för egenupprättade verifikationer gäller som huvudregel att de ska bevaras i det skick materialet fick när räkenskapsinformationen sammanställdes. Det innebär att om uppgifterna har sammanställts i ett pappersdokument, t.ex. en bokföringsorder, ska det dokumentet användas som verifikation och får inte ersättas med uppgifter lagrade i mikroskrift eller elektronisk form. Om uppgifterna däremot har sammanställts elektroniskt medger BFL att uppgifterna omedelbart efter bokföring får överföras till ett dokument, mikroskrift eller annat maskinläsbart medium.

Om det inte förekommer några mottagna uppgifter i samband med en affärshändelse, åligger det den bokföringsskyldige att själv sammanställa en verifikation som innehåller samtliga obligatoriska uppgifter. Bestämmelsen tar främst sikte på situationer då den bokföringsskyldige inte har fått något underlag i samband med ett inköp av en vara eller en tjänst, men kan

även aktualiseras i samband med en enskild näringsidkares uttag ur näringsverksamheten eller ett företags behov av att upprätta bevis för andra bokföringsposter än sådana som avser affärshändelser, t.ex. bokslutstransaktioner.

Hänvisnings-verifikation

De mottagna uppgifterna kan vara av sådan art att företaget inte vill att de ska ingå bland verifikationerna. I stället vill företaget förvara uppgifterna på ett annat och mer betryggande sätt. Det kan vara dokument av självständigt värde, exempelvis kontrakt, avtal, och skuldebrev. I sådana fall får bokföringen grundas på en särskilt upprättad hänvisningsverifikation. Av denna ska framgå var och i vilken form de ursprungliga uppgifterna om affärshändelserna förvaras. Hänvisningsverifikation får också användas vid återkommande affärshändelser, t.ex. vid hyresbetalningar med hänvisning till hyreskontrakt.

Uppgifter i en verifikation

En verifikation ska innehålla uppgift om

- när den har sammanställts,
- när affärshändelsen har inträffat,
- vad denna avser,
- vilket belopp den gäller och
- vilken motpart den berör, samt i förekommande fall även innefatta upplysning om
- handlingar eller andra uppgifter som har legat till grund för affärshändelser samt var dessa finns tillgängliga.

Kraven gäller både mottagna uppgifter om affärshändelser och egenupprättade uppgifter men omfattar även andra bokföringsposter än sådana som avser affärshändelser. Upprättar företaget t.ex. en bokföringsorder med anledning av en bokslutstransaktion ska som huvudregel även bokföringsordern uppfylla kraven.

Utelämnande av uppgifter i verifikation

Huvudregeln är att alla verifikationer ska innehålla de uppgifter som framgår ovan. BFL innehåller dock en undantagsregel som innebär att uppgifterna får utelämnas om det är förenat med svårigheter att infoga uppgiften i verifikationen och ett utelämnande är förenligt med god redovisningssed.

De fall som i första hand kan inrymmas under denna bestämmelse är sådana där verifikationen kommer till uttryck i uppgifter från ett kassaregister, en kassarapport eller annan handling som endast anger summan av erhållen betalning vid

kontanta försäljningar av varor och tjänster. Oftast handlar dessa transaktioner om mindre belopp och med en kundkrets som huvudsakligen är anonym. Finns däremot uppgifterna att tillgå, med möjlighet att utan alltför stor svårighet infoga dessa i verifikationen, ska bestämmelserna tillämpas mer restriktivt.

Verifikations-nummer

I verifikationen ska det ingå ett verifikationsnummer eller annat identifieringstecken samt sådana övriga uppgifter som är nödvändiga för att sambandet mellan verifikationen och den bokförda affärshändelsen utan svårighet ska kunna fastställas. Vanligtvis identifieras verifikationerna genom att de förses med nummer i löpande följd i en eller flera serier för varje bokföringsskyldig. I de fall en tillfredsställande identifiering kan ske med andra hjälpmedel än numrering, bör även det kunna accepteras.

Har en verifikation tilldelats ett verifikationsnummer behåller verifikationen det åsatta numret och ska sparas tillsammans med övriga verifikationer även om verifikationen därefter makuleras. Verifikationerna ska på ett tydligt och varaktigt sätt tilldelas ett verifikationsnummer eller motsvarande identifieringstecken.

Det bör av systemdokumentationen framgå hur företaget valt att identifiera verifikationerna. Beskrivningen bör bl.a. innehålla upplysning om identifieringen sker numeriskt eller på annat sätt, om en eller flera serier används, på vilket sätt serierna är indelade samt vilken tidsperiod serien/serierna omfattar.

Verifikations-nummerserier

Verifikationer bör som huvudregel numreras löpande i en enda verifikationsnummerserie. En serie av verifikationsnummer ska vara obruten under den tidsperiod bokföringen avser, vanligtvis ett räkenskapsår. Det innebär att serien ska föras i en följd utan att mellanliggande nummer hoppas över. Ett företag får använda sig av flera verifikationsnummerserier om de grundläggande kraven på ordning och reda samt överskådlighet är uppfyllda.

Ett företag har således stor frihet att välja antalet serier så länge de affärshändelser som brutits ut numreras konsekvent inom den angivna serien. Motsvarande gäller även för andra bokföringsposter än affärshändelser. Om ett företag bedriver organisatoriskt eller geografiskt åtskilda verksamheter får företaget använda sig av flera olika verifikationsnummerserier i respektive verksamhet. Det är däremot inte förenligt med god redovisningssed att organisera bokföringen i en koncern så att

den löpande redovisningen är gemensam för flera koncernbolag i vidare utsträckning än vad som medges enligt bestämmelserna i 4 kap. 5 § BFL om gemensam bokföring för flera bokföringsskyldiga.

Vad som sägs ovan hindrar inte att en bokföringsskyldig utöver verifikationsnummerserien även tillför annat nummer i serie. Inom en koncern med gemensam faktureringsfunktion kan man t.ex. ha en löpande nummerserie gemensam för samtliga kundfakturor samtidigt som de enskilda företagen i koncernen har egna verifikationsnummer.

Kontering på verifikation

Kontering på verifikation ska ske om det behövs för att säkerställa sambandet mellan en verifikation och en bokföringspost. Om konteringen behöver tillföras själva verifikationen eller enbart framgå av bokföringens presentation i registreringsordning och systematisk ordning, ska bedömas mot bakgrund av kravet på att sambandet mellan verifikation och bokförd post alltid ska kunna fastställas utan svårighet. Vid den bedömningen ska hänsyn bl.a. tas till sådana omständigheter som bokföringssystemets utformning och enkelhet, företagets rutiner för hantering av verifikationer, antalet verifikationer och dess standard i informationshänseende. Det föreligger inte något krav, för ett företag som infört konteringsrutiner, att kontera samtliga verifikationer. Det är möjligt att underlåta kontering om sambandet mellan verifikationerna och bokföringsposterna ändå kan säkerställas.

Kontering innebär en klassificering av affärshändelsen. Klassificeringen kan vara av olika detaljeringsgrad och styrs i hög grad av kraven på precision i den systematiska sammanställningen. Kontering sker i allmänhet genom angivande av kontonummer. I företag med ett mindre antal konton och verifikationer kan det vara tillräckligt att ange endast kontoslag eller affärshändelsens art. Innehåller en verifikation flera delposter och det inte klart framgår hur respektive delpost ska klassificeras kan en detaljerad kontering däremot vara en förutsättning för att kunna utläsa till vilket konto varje delpost hör.

Konteringen ska tillföras verifikationen på ett varaktigt sätt samt vara tydlig och lätt urskiljbar från övriga uppgifter.

Komplettering av mottagna uppgifter

En bokföringsskyldig som tar emot uppgifter rörande en affärshändelse bör alltid sträva efter att uppgifterna är kompletta. Om så inte är fallet ska den bokföringsskyldige komplettera uppgifterna. En sådan komplettering, liksom komplettering av identifieringstecken och andra uppgifter som en

verifikation också ska vara försedd med, får inte medföra att innehållet i de mottagna uppgifterna på något sätt förändras. Syftet är att kompletteringen ska ske så att verifikationen i sin slutliga form kan tjäna som bevis för affärshändelsen.

Det ska av verifikationen framgå när kompletteringen har skett, vem som har utfört den och även vilka uppgifter verifikationen har kompletterats med. Har företaget fastställda rutiner för komplettering ska dessa framgå av företagets systemdokumentation.

Även i de fall när uppgifter som den bokföringsskyldige har mottagit utifrån är så ofullständiga att de inte har något självständigt innehåll eller bevisvärde utgörs verifikationen av den utifrån mottagna uppgiften. Det åligger dock den bokföringsskyldige att komplettera uppgiften så att den kan förstås och utgöra bevis om affärshändelsen.

Rättelse av verifikation

Behöver ändringar eller tillägg ske i en verifikation efter det att den mottagits eller upprättats och ändringarna inte utgör kompletteringar enligt ovan, ska ändringarna ske i form av en rättelse. Rättelsen ska ske på sådant sätt att den ursprungliga uppgiften klart framgår.

Verifikationen kan också ersättas med en ny. I så fall måste det säkerställas att man vid granskning utan svårighet kan få kännedom om bytet. Den ersatta verifikationen utgör även fortsättningsvis räkenskapsinformation. Den bokföringsskyldige bör ha i förväg fastställda rättelserutiner, vilka ska framgå av företagets systemdokumentation.

Gemensam verifikation

Förutom de krav BFL (5 kap. 6 § tredje stycket) uppställer på gemensam verifikation gäller tills vidare BFN R 2 Gemensam verifikation, se nedan avsnitt 7.2.

Fakturor i komprimerad form på lista

Det kan vara förenligt med BFL att komprimera en dags fakturering i en och samma lista. Därvid måste krävas att listan utformas så att överblicken och jämförbarheten mellan utsända fakturor och det egna verifikationsmaterialet inte försämras. Listan ska uppfylla följande grundkrav:

- En och samma lista får som mest avse faktureringen under en dag.
- Varje i listan ingående faktura ska vara klart avskiljd från övriga fakturor.
- Varje faktura ska vara försedd med fakturanummer.

– Varje faktura ska uppfylla samtliga de i lag angivna kraven på vilka uppgifter en verifikation ska innehålla.

7.2 BFN R 2 Gemensam verifikation

Ikraftträdande

BFN R 2 trädde i kraft den 1 juli 1988 och ska tillämpas av samtliga företag som är bokföringsskyldiga enligt BFL.

Tillämpnings-område

BFN R 2 behandlar frågor om gemensam verifikation vid likartade affärshändelser och för inbetalningar under en dag vid kontantförsäljning av varor och tjänster. BFN R 2 hänvisar till bestämmelser i 1976 års BFL. Nu gällande bestämmelser om gemensam verifikation, 5 kap. 6 § tredje stycket. BFL, överensstämmer i allt väsentligt med de tidigare bestämmelserna i 1976 års BFL.

Gemensam verifikation vid likartade affärshändelser

Allmänt

Behovet av gemensam verifikation vid likartade affärshändelser uppkommer främst i företag med många små, ofta förekommande affärshändelser och där flera affärshändelser sammanförs på en samlingsfaktura. Även i fall där uppgifter om affärshändelser generas automatiskt, t.ex. vid beräkning av ränta och moms eller debitering av hyror och avgifter, finns behov av gemensam verifikation. I sådana fall får gemensam verifikation användas om den innehåller eller hänvisar till de uppgifter som ska framgå av verifikationen. Det är inget krav att likartade affärshändelser ska ha inträffat under en och samma dag.

Samlingsfakturor

En samlingsfaktura godtas som gemensam verifikation hos en leverantör under förutsättning att fakturan innehåller uppgift om a) den kvantitet av varje vara som totalt levererats under perioden b) tidsperioden avser högst två veckor och c) leverantören har ett system för intern kontroll av utfakturering mot leveranser. Är dessa krav uppfyllda utgör följesedlar eller motsvarande inte räkenskapsinformation hos leverantören.

Automatiskt genererade affärshändelser

För automatiskt generade affärshändelser bör en handling som innehåller endast uppgift om datum, transaktionstyp, belopp per transaktionstyp och totalbelopp kunna användas som gemensam verifikation under förutsättning att delbelopp per kund, konto e.d. kan erhållas från andra handlingar såsom kontoutdrag, fakturor eller liknande. Sistnämnda handlingar

utgör i sådana fall räkenskapsinformation. Ett grundläggande krav är att de resultat som uppkommer vid den automatiska bearbetningen bevaras i den utsträckning som erfordras för att man i efterhand på ett betryggande sätt och utan svårighet ska kunna fastställa sambandet mellan grunddata, gemensam verifikation och bokförd post (se avsnitt 6.2 BFN R 10 Systemdokumentation och behandlingshistorik).

Gemensam verifikation vid kontantförsäljning

Förutsättningar för att få använda gemensam verifikation

Gemensam verifikation får användas för inbetalningar under en dag vid kontant försäljning av varor och tjänster, om försäljningen sker under sådana förhållanden att fullständig verifikation ej kan upprättas utan svårighet. I sådant fall får gemensam verifikation utgöras av kontrollremsa från kassaapparat, kassarapport eller annan handling som anger summan av erhållna betalningar.

Vilka företag får använda gemensam verifikation?

Följande villkor ska vara uppfyllda för att gemensam verifikation ska få användas.

- Fullständig verifikation kan inte upprättas utan svårighet.
- Kundkretsen är i huvudsak anonym, varmed avses att företagets kundkrets typiskt sett är obestämd och att kunderna normalt inte identifieras.
- Kunderna köper för enskilt bruk och har inte behov av verifikation för egen bokföring.
- Affärshändelserna avser som regel mindre belopp.

Kravet på att affärshändelserna som regel ska avse mindre belopp innebär att företag som säljer dyrbarare kapitalvaror inte får använda gemensam verifikation. Kunderna har vidare behov av en fullständig verifikation för att kunna styrka sin äganderätt eller göra garantianspråk gällande.

Gemensam verifikation får inte användas vid kontantförsäljning i partihandel, s.k. cash and carry. Det finns där anledning att identifiera kunderna, vilka inte köper för enskilt bruk och regelmässigt har behov av verifikation för sin egen kontroll och bokföring. I företag när det normalt sett förs kundkort, patientjournal e.d. ska fullständig verifikation upprättas.

Den gemensamma verifikationens form

I mindre företag, som använder endast en eller ett fåtal kassaapparater, ska den gemensamma verifikationen bestå av kontrollremsor jämte tömningskvitton från kassaapparaterna.

I företag som använder ett flertal kassaapparater får den gemensamma verifikationen bestå av kassarapport till vilken ska fogas ett tömningskvitto för varje kassaregister. I dessa fall utgör kontrollremsa från kassaapparat inte räkenskapsinformation. En förutsättning för att kontrollremsa ska kunna ersättas av kassarapport är att företaget har ett väl fungerande system för intern kontroll av att kassarapporten överensstämmer med kontrollremsorna.

I företag som inte använder kassaapparat ska den gemensamma verifikationen bestå av en kassarapport per kassa. I kassarapporten ska anges vilken dag den avser, på vilken eller vilka orter försäljningen skett samt summan av de inbetalningar som influtit under dagen. Rapporten ska undertecknas av den som upprättat den, med angivande av ort och datum för undertecknandet.

Om ett företag normalt använder gemensam verifikation vid kontantförsäljning vid enstaka försäljningar utfärdar enskild verifikation får denna ingå i den gemensamma verifikationens totalbelopp. Kopia av den enskilda verifikationen utgör räkenskapsinformation och ska förvaras tillsammans med den gemensamma verifikationen.

Tolkning av BFN R2

Högsta Domstolen har i NJA 2005 s. 252 prövat om ett taxiföretag brutit mot BFL:s bestämmelser om bevarande av räkenskapsinformation genom att uppgifter om de enskilda köruppdragen klippts bort från taxameterns körrapporter. I domskälen har HD kommenterat förutsättningarna för att använda gemensam verifikation, se vidare nedan i avsnitt 7.7 Inkomstskatt.

7.3 Alkohollagen

Kassaregister

I 8 kap. 5 a § första stycket har med ikraftträdande den 1 juli 2003, införts ett krav för innehavare av serveringstillstånd (utom för dem som endast har tillstånd för tillfällig servering i slutna sällskap) att registrera all försäljning i ett kassaregister och erbjuda kunden ett av registret framställt kvitto. Tillståndsmyndigheten får dock medge undantag för detta krav för servering inom ideella föreningar eller liknande slutna sällskap.

Av 8 kap. 5 a § andra stycket framgår att kassaregister på ett tillförlitligt sätt ska visa alla transaktioner som gjorts och vidare anges att regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer får meddela föreskrifter om kassaregister. Statens Folkhälsoinstitut är den myndighet som har bemyndigats att utfärda föreskrifter för kassaregister enligt alkoholagens bestämmelser. Genom införandet av en allmän lag om kassaregister (se avsnitt 7.4) har beslutats att bestämmelsen i 8 kap. 5 a § ska upphöra att gälla vid utgången av december 2009.

Föreskrifter om kassaregister

Statens Folkhälsoinstituts föreskrifter om kassaregister (FHIFS 2003:2), som gäller från den 1 juli 2003, innehåller tre paragrafer.

I första paragrafen definieras begrepp som kassaregister, löpnummer, kontrollremsa, journalminne, varuslag, Z-utslag och X-utslag. Med journalminne avses en kontrollremsa i elektronisk form. Ett Z-utslag ger i rapportform uppgifter om försäljningssumman sedan föregående Z-utslag. Ett X-utslag ger motsvarande uppgifter som ett Z-utslag. Ett Z-utslag nollställer kassaregistret, vilket ett X-utslag däremot inte gör.

I andra paragrafen beskrivs i fyra punkter vilka krav som ställs på registrets funktionalitet. Enligt den första punkten ska registret för varje inslag registrera aktuellt år, datum och klockslag, löpnummer för inslaget samt identitet på varje enskild kassaapparat. Uppgifterna ska inte gå att ändra utan att detta registreras på kontrollremsan eller i journalminnet. Enligt andra punken ska försäljningsbeloppet registreras med momsen specificerad och med angivande av varuslag, övningsinslag och nollinslag, rättelser och krediteringar samt betalningssätt. Tredje punkten anges att registret ska kunna ge Z-utslag och X-utslag samt kontrollremsa eller utskrift från journalminnet som innehåller de obligatoriska uppgifterna. Dessutom ska för Z-utslag anges löpnummer. Den fjärde punkten anger att kassaregistrets totala ackumulerade försäljningssumma (Grand Total) ska anges, vilken inte ska gå att nollställa.

Tredje paragrafen i föreskrifterna behandlar frågan om dispens från föreskrifterna.

Föreskrifterna är tillgängliga på Statens Folkhälsoinstituts webbplats, www.fhi.se.

7.4 Lag om kassaregister m.m.

Kontantbranschen

En allmän lag om kassaregister har införts genom prop. 2006/07:105 Konkurrens på lika villkor i kontantbranschen. Lagen (2007:592) om kassaregister m.m. innebär att den som i näringsverksamhet säljer varor eller tjänster mot kontant betalning ska registrera all försäljning i ett kassaregister och erbjuda kunden ett kvitto. Denna skyldighet gäller fr.o.m. den 1 januari 2010. Kassaregistret ska vara certifierat av ett organ som är ackrediterat för uppgiften enligt lagen (1992:1119) om teknisk kontroll. Enligt förordningen (2007:597) får Skatteverket meddela föreskrifter om krav på kassaregister, teknisk kontroll och användning av kassaregister samt undantag från skyldigheter enligt kassaregisterlagen.

Obetydlig omfattning

Skyldigheten att registrera försäljningen i ett certifierat kassaregister gäller inte den näringsidkare som endast i obetydlig omfattning säljer varor eller tjänster mot kontant betalning. Med obetydlig omfattning anges i propositionen ett riktvärde för försäljningen på fyra prisbasbelopp (prop. 2006/07:105 s. 38). Med obetydlig omfattning avses även kontant betalning som i rena undantagsfall sker i ett företag och som bara uppgår till någon procent av omsättningen.

Övriga undantag

Skyldigheten att registrera försäljningen i ett certifierat kassaregister gäller i övrigt inte för den som är befriad från skattskyldighet enligt inkomstskattelagen, för taxi, för distansavtal eller hemförsäljningsavtal, för försäljning i varuautomat, för automatspel och för torg- och marknadshandel.

Undantag i enskilda fall

Skatteverket kan i enskilda fall medge undantag från skyldigheter enligt lagstiftningen om 1. behovet av tillförlitligt underlag för skattekontroll kan tillgodoses på annat sätt, eller 2. en viss skyldighet av tekniska orsaker är oskälig. Möjligheten för Skatteverket att meddela sådana enskilda undantag gäller sedan den 1 januari 2008.

Tillsyn och särskilda kontrollåtgärder

Skatteverket har fått en *tillsynsfunktion* över att näringsidkare som omfattas eller kan omfattas av skyldigheter enligt lagstiftningen har kassaregister och att de kassaregister som används i verksamheten uppfyller föreskrivna krav. Genom lagstiftningen har Skatteverket fått nya befogenheter, *särskilda kontrollåtgärder*. Med särskilda kontrollåtgärder får Skatteverket göra kundräkning, kontrollköp, kontrollera att kvitto lämnas till kund (kvittokontroll) och göra kassainventering.

Kontrollavgift

En näringsidkare som inte har ett kassaregister kan påföras en kontrollavgift på 10 000 kronor. Även i andra fall kan en kontrollavgift påföras. Det gäller bl.a. om kassaregistret inte används och om kassaregistret inte uppfyller föreskrivna krav. Om en näringsidkare gör en ny överträdelse inom ett år kan kontrollavgift påföras med 20 000 kronor. Om överträdelsen är ringa eller ursäktlig eller det annars finns särskilda skäl kan näringsidkaren helt eller delvis befrias från kontrollavgift.

7.5 Yrkestrafiklagen

Enligt 8 kap. 2 § yrkestrafiklagen (1998:490) får regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer meddela föreskrifter om taxameterutrustning samt användning och kontroll av sådan utrustning. Av 7 kap. 1 § yrkestrafikförordningen (1998:779) får ett fordon användas i taxitrafik endast om det är försett med en taxameter som är av godkänd typ. Enligt 11 kap. 1 § yrkestrafikförordningen får Styrelsen för ackreditering och teknisk kontroll (Swedac) meddela föreskrifter om krav på och kontroll av taxameterutrustning samt om fastsättning, installation och plombering av sådan utrustning. Enligt 11 kap. 1 § yrkestrafikförordningen får Vägverket meddela föreskrifter om användning av taxameterutrustning.

Swedacs föreskrifter om taxametrar

Swedac har meddelat föreskrifter och allmänna råd om taxametrar, STAFS 2006:11. Swedac har också meddelat föreskrifter och allmänna råd om installation och besiktning av taxameterutrustning, STAFS 2006:19. Dessa föreskrifter trädde i kraft den 30 oktober 2006 och samtidigt upphörde Vägverkets tidigare föreskrifter om taxitrafik VVFS 1999:177 att gälla. Vissa övergångsbestämmelser gäller dock för VVFS 1999:177.

Vägverkets föreskrifter om taxitrafik

Vägverkets föreskrifter om taxitrafik har beteckningen VVFS 2006:85. Av föreskrifterna framgår bl.a. att för varje köruppdrag ska taxametern skriva ut ett kvitto (om kontant betalning) eller en följesedel (om betalning mot faktura) med särskilt angivna uppgifter. Bl.a. ska framgå löpnummer, datum, taxiföretagets namn, taxifordonets registreringsnummer, körsträckan under köruppdraget, tidpunkt då köruppdraget påbörjades och avslutades, körsumman med särredovisning av moms, m.fl. uppgifter. Efter avslutat körpass ska taxametern skriva ut en körpassrapport med visst minimiinnehåll. Bl.a. ska anges identitetsuppgifter, löpnummer, körsträckan under körpasset, antal registrerade köruppdrag. Körpassrapporten ska innehålla uppgifter om samtliga registrerade körpassuppdrag i löpnummerordning med särredovisning av uppgifter för varje enskilt

köruppdrag (tidpunkt när köruppdraget startades och avslutades, körsträckan, ersättningen m.m.).

7.6 Inkomstskatt

Sambandet

Bokföringsnämndens och andra normgivande organs normer avseende verifikationer m.m. saknar direkt betydelse för företagens inkomstbeskattning. Däremot kan de ha betydelse indirekt. Om det exempelvis vid skattekontroll framkommer att det finns brister i verifikationerna kan detta innebära att företaget inte kan visa vilka affärshändelser som har inträffat. Detta kan medföra att Skatteverket ifrågasätter företagets underlag för redovisning av skatter och avgifter och att skönsmässig uppskattning enligt 4 kap. 3 § taxeringslagen (TL), blir följden.

Kontrollremsor

I Skatteverkets kontrollverksamhet konstateras inte sällan att företag inte har följt BFN R 2 genom att kontrollremsor (motsvarande) från kassaregister inte har bevarats. I skattepraxis har frågan om kravet i BFN R 2 på bevarande av kassakontrollremsor inte prövats av Regeringsrätten (RR). Däremot har RR i två fall beslutat att inte ge prövningstillstånd där frågan varit uppe till bedömning. I de båda fallen kom kammarrätterna till olika slutsats. Nedan i avsnitten7.6.1 – 7.6.2 följer en redogörelse för de båda fallen. I brottmål har Högsta Domstolen (HD) däremot dömt en företagare för försvårande av skattekontroll för att taxirörelsens körpassrapporter inte bevarats i komplett skick. HD:s dom är kommenterad nedan i avsnitt7.6.3.

7.6.1 Kassaregister i detaljhandel

Underlag ej bevarat

I bokföringen hade ett företag endast veckorapporter för sin butiksförsäljning. De kontrollremsor och Z-utslag (tömningskvitto) som funnits hade företaget ostridigt kastat bort. Skattemyndigheten höjde företaget skönsmässigt för ej redovisad moms och ej redovisade arbetsgivaravgifter. I sina domskäl anförde KRS att veckorapporterna inte kan anses uppfylla kraven på en gemensam verifikation enligt BFL. Eftersom underlag för dagskassorna saknas kan någon kontroll av kassaredovisningen inte göras. Underlaget för bolagets självdeklaration får därför anses bristfälligt på sätt som avses i 4 kap. 3 § TL och inkomsten måste därför uppskattas efter skälig grund, KRS:s dom den 10 januari 2002 (mål nr 7405−7408-1999) Företaget överklagade till RR som 2003-03-25 beslutade att inte meddela prövningstillstånd (mål nr 1818-2002).

7.6.2 Kassaregister vid tillfällig utförsäljning

Kassaregister – ej använt

Ett företag hade köpt in ett varulager från ett konkursbo. En del av konkurslagret såldes vid utförsäljning i konkursbolagets butikslokaler. Som underlag för konkursutförsäljningen hade företaget i sin bokföring endast kassarapporter. Något ytterligare underlag i form av Z-utslag och kassakontrollremsor fanns inte. Med stöd av sin utredning ansåg skattemyndigheten kunna konstatera att oredovisad försäljning förekommit av konkursutförsäljningen och beslöt om skönsmässig uppskattning. I skatteprocessen framförde företaget att man var osäker på om den befintliga kassaapparaten som fanns i konkursboet fungerade. Företaget gjorde gällande att man av det skälet valde att inte göra några inslag i kassaapparaten. Skattemyndigheten hävdade att kassarapporter inte är förenliga med god redovisningssed när en kassaapparat funnits och använts. I sina domskäl anförde KRJ att BFN R 2 anger att i företag som inte använder kassaapparat ska den gemensamma verifikationen bestå av en kassarapport per kassa och att BFN R2 inte ålägger företag att använda kassaapparat vid detaljhandelsförsäljning, utan betraktar en kassarapport som en godtagbar verifikation. Enligt KRJ:s mening finns det därmed inte grund för att underkänna kassarapporter som redovisningsunderlag för företag som har tillgång till en kassaapparat men som inte sparar eventuella kontrollremsor eller tömningskvitton som kassaverifikationer. Sammanfattningsvis konstaterade KRJ att bolagets redovisningsmetod med kassarapporter inte stred mot god redovisningssed och fann att någon skönsbeskattning inte skulle ske, KRJ:s dom den 23 april 2001 (mål nr 4243−4244-1999). RSV överklagade till RR som 2002-05-02 beslutade att inte meddela prövningstillstånd (mål nr 3971-2001).

7.6.3 Underlaget för bokföringen i ett taxiföretag

Ej bevarade uppgifter

Av Vägverkets föreskrifter om taxitrafik VVFS 1999:177 framgår att en körpassrapport ska innehålla särredovisade uppgifter om de enskilda köruppdragen under ett körpass (se avsnitt 39.4). Ett taxiföretag hade i sin bokföring tagit in körpassrapporter i ofullständigt skick genom att den del som visar de enskilda köruppdragen hade klippts bort. Högsta Domstolen konstaterade i NJA 2005 s. 252 att företaget därigenom brutit mot BFL:s bestämmelser om bevarande av räkenskapsinformation. HD ogillade dock åtalet för bokföringsbrott eftersom bristerna inte ansågs innebära att rörelsens förlopp och ställning inte i huvudsak varit möjlig att bedöma med ledning av bokföringen. HD dömde däremot företagaren för försvårande

av skattekontroll för underlåtenheten att bevara körpassrapporterna i fullständigt skick. I domen konstaterade HD att varje köruppdrag utgör en affärshändelse och att det i taxiföretaget funnits dokumenterade uppgifter om varje köruppdrag.

Förutsättningarna för gemensam verifikation ej uppfyllda

Vidare uttalade HD att i och med att det funnits uppgifter om de enskilda kontantkörningarna har förutsättningarna för att dokumentera affärshändelserna i bokföringen med gemensam verifikation inte varit uppfyllda. Nämnda uttalande har BFN uppfattat som att gemensam verifikation inte får användas i bokföringen om uppgifter om de enskilda transaktionerna finns. Enligt BFN kan HD:s dom därmed tolkas som att gemensam verifikation endast skulle kunna användas vid kontantförsäljning som inte registreras i ett kassaregister, vilket skulle innebära stora merkostnader för större företag. BFN har därför 2005-10-13 (dnr 130/05) hemställt om att 5 kap. 6 § tredje stycket BFL ändras så att det framgår att registreringar i kassaregister, under vissa förutsättningar, får användas som gemensam verifikation.

7.6.4 Krav på underlag vid valutaväxling

Gemensam verifikation

Skatteverket har i en skrivelse 2006-01-13, dnr 706948-05/111, Krav på underlag vid valutaväxling, behandlat vissa frågor avseende verksamhet med valutaväxling som sker under sådana former att den riktar sig främst till privatpersoner. Av skrivelsen framgår att Skatteverket anser att sådan verksamhet typiskt sett uppfyller kraven för gemensam verifikation enligt 5 kap. 6 § tredje stycket BFL. Reglerna om gemensam verifikation i BFL medför att alla kontanta valutaväxlingstransaktioner gentemot kunder får dokumenteras i bokföringen på sådant sätt, oavsett växlingsbeloppets storlek och vem som är kund.

Penningtvättslagen

För företag som ägnar sig åt valutaväxling i väsentlig omfattning gäller lagen (1993:768) om åtgärder mot penningtvätt (penningtvättslagen). Av 4 § penningtvättslagen framgår att företaget ska kontrollera identiteten hos den som vill inleda en affärsförbindelse med företaget. Vidare framgår att identitetskontroll alltid ska göras vid valutaväxling av belopp som uppgår till minst 15 000 euro. Detsamma gäller om transaktionen inte överstiger detta belopp men kan antas ha samband med en annan transaktion och tillsammans med denna uppgår till minst 15 000 euro. Finansinspektionens har gett ut föreskrifter och allmänna råd om åtgärder mot penningtvätt, FFFS 2005:5.

Identitetskontroll

I FFFS 2005:5 har närmare preciserats vad som normalt avses med inledande av affärsförbindelser och hur identitetskontroll

ska göras. Av Skatteverkets skrivelse framgår att om ett företag vid valutaväxling har gjort identitetskontroll enligt penningtvättslagen innebär detta att företaget har sammanställt, eller borde ha sammanställt, de uppgifter som krävs för en fullständig verifikation enligt 5 kap. 7 § BFL. Att enstaka fullständiga verifikationer får ingå i en gemensam verifikations totalbelopp framgår av punkt 23 i BFN R2.

7.6.5 När får gemensam verifikation användas vid kontantförsäljning?

I Skatteverkets kontrollverksamhet uppkommer ofta frågan när en fullständig verifikation måste upprättas vid kontantförsäljning. Frågan har stor betydelse för skattekontrollen eftersom en fullständig verifikation enligt 5 kap. 7 § BFL bl.a. ska innehålla uppgift om vem som är motpart. Genom uppgift om motpart har Skatteverket möjlighet att kontrollera företagens redovisningar genom att jämföra uppgifter i ett företags bokföring med uppgifter i ett annat företags bokföring. Även i de fall motparten är en privatperson finns det ibland intresse av att kunna följa upp och kontrollera de kontanta affärstransaktionerna.

I det fall ett företag med stöd av 5 kap. 6 § tredje stycket BFL använder sig av gemensam verifikation i sin bokföring behöver uppgift om motpart inte finnas. Bokföringsnämnden har i BFN R2 uttalat sig om när gemensam verifikation får användas (se avsnitt 7.2). Företag som normalt får använda sig av gemensam verifikation får göra detta för alla kontanta transaktioner och det oavsett om motparten är näringsidkare eller om den enskilda försäljningstransaktionen avser ett större belopp.

Försäljning till privatpersoner

Försäljning till näringsidkare

Stormarknad

Typexempel på när gemensam verifikation får användas är kontantförsäljning som sker till privatpersoner över disk. För företag som har sin huvudsakliga försäljning till näringsidkare gäller däremot som huvudregel omvänt att fullständiga verifikationer ska upprättas vid alla kontanta försäljningstransaktioner, dvs. även vid mindre försäljningsbelopp till privatpersoner. Ett typexempel på detta är grossistförsäljning. I vissa fall kan frågan om verifikationstyp inte avgöras för ett företag som helhet utan måste bestämmas per verksamhetsgren. Vad som i detta avseende utgör olika verksamhetsgrenar i ett företag är inte klarlagt vare sig i normgivningen eller i rättspraxis. Det torde dock stå klart t.ex. att en stormarknad som har varusortiment som vänder sig även till näringsidkare inte är skyldigt enligt BFL eller enligt god redovisningssed att för sin egen bokföring upprätta fullständiga verifikationer vid kontantförsäljning till

näringsidkare. Vid sådan försäljning är omständigheterna normalt sådana att stormarknaden inte har kännedom om den person som gör inköpet är näringsidkare eller privatperson. En näringsidkare som gör kontanta inköp för sin verksamhet har emellertid intresse av att få en godtagbart verifikation för sin bokföring och begär därför många gånger att få en fullständig verifikation. Uppgår inköpet till 2000 kr eller mer måste näringsidkaren ha en handling som uppfyller mervärdesskattebestämmelsernas krav på faktura, se nedan avsnitt 7.7.

7.7 Mervärdesskatt

Dokumentation

I ML finns uttryckliga bestämmelser om vilka uppgifter som ska finnas för att dokumentera redovisning av ingående och utgående skatt.

Krav på faktura enligt ML:s definition

Reglerna om fakturor i 11 kap. ML bygger på reglerna i mervärdesskattedirektivet 2006/112/EG. Reglerna innebär bl.a. att en näringsidkare i många fall har en skyldighet att upprätta en faktura som uppfyller ML:s krav på innehåll. Bestämmelserna är riktade till säljaren, men har stor betydelse även för köparen. Enligt 8 kap. 5 § ML föreligger nämligen rätt till avdrag för ingående moms endast om den kan styrkas genom faktura.

Ej krav på faktura vid försäljning till privatpersoner

Enligt huvudregeln i ML föreligger faktureringsskyldighet för varje näringsidkare vid omsättning av varor eller tjänster till annan näringsidkare eller till en juridisk person. Vid försäljningar till privatpersoner finns normalt ingen faktureringsskyldighet. Den 1 januari 2008 infördes dock en skyldighet att utfärda faktura även till privatpersoner för bygg- och anläggningstjänster och varor som omsätts i samband med sådana tjänster. Krav på faktura finns också vid viss försäljning till privatpersoner i annat EG-land).

Selfbilling och Outsourcing

Det framgår uttryckligen av ML att s.k. självfakturering (selfbilling) och utläggning av faktureringsfunktionen på en tredje person (outsourcing) är tillåtet.

Fakturans innehåll

Med faktura avses ett dokument eller meddelande i pappersform eller elektronisk form som uppfyller vissa bestämda krav i ML. Om inte innehållet i fakturan uppfyller dessa krav är det inte en faktura enligt ML. Samtliga uppgifter behöver inte återfinnas på ett enda dokument. Vissa uppgifter kan finnas på en följesedel eller orderbekräftelse och andra uppgifter på

exempelvis själva räkningen. Om hänvisning sker till de olika dokumenten och de tillsammans har de uppgifter som krävs enligt ML så föreligger en faktura enligt ML.

Bestämmelsen i 11 kap. 8 § ML reglerar i 13 punkter vad en faktura ska innehålla. Dessa uppgifter är i huvudsak följande:

- Datum för utfärdandet (fakturadatum)
- Ett unikt löpnummer för varje faktura baserat på en eller flera serier
- Säljarens registreringsnummer till moms
- Kundens registreringsnummer till moms vid s.k. omvänd skattskyldighet eller vid gemenskapsintern varuförsäljning
- Säljarens och köparens namn och adress
- Varornas mängd och art eller tjänsternas omfattning och art
- Datum då omsättningen av varorna eller tjänsterna utförts eller slutförts
- Beskattningsunderlaget för varje momssats
- Tillämpad momssats
- Den moms som ska betalas
- Vid befrielse från moms eller när kunden ska betala momsen – särskilda uppgifter
- Vid leverans av nya transportmedel – särskilda uppgifter
- Vid tillämpning av vinstmarginalsystemen – särskilda uppgifter

Förenklad faktura

I vissa fall krävs inte samtliga ovannämnda uppgifter. Enligt ML kan en s.k. förenklad faktura utfärdas om försäljningen avser ett mindre belopp. Vidare kan förenklad faktura användas om handelsbruket i branschen, administrativ praxis eller de tekniska förutsättningarna för fakturering gör det svårt att utfärda en fullständig faktura.

En förenklad faktura ska alltid innehålla följande uppgifter:

- Datum för utfärdandet (fakturadatum)
- Identifiering av säljaren
- Identifiering av vilken typ av varor som levererats eller tjänster som har tillhandahållits

– Den moms som ska betalas eller uppgifter som gör det möjligt att beräkna momsen

Skatteverket har utfärdat föreskrifter avseende förenklad faktura, SKVFS 2005:14. Enligt SKVFS 2005:14 har 2 000 kronor inklusive moms fastställts som gränsbelopp. När det gäller handelsbruk m.m. har i föreskrifterna angivits att förenklad faktura får användas vid försäljning genom betalautomat av varor eller tjänster såsom bensin, upplåtelse av trafik av väg, bro eller tunnel m.m. För vägtrafikavgifter m.m. får förenklad faktura användas vid annan betalning om krav på uppgift om köparens namn skulle medföra avsevärda olägenheter för trafikgenomströmningen.

En slags förenklad faktura som medför att löpnummer inte behöver anges kan också användas i vissa fall när fakturor för olika säljare utfärdas i samma handling. Detta gäller vid omsättning av el och elnät i samma handling samt vid inbyte av maskiner m.m. hos en återförsäljare som utfärdar faktura för sin egen omsättning i samma handling (SKVFS 2007:13).

Samlingsfaktura

Det finns en bestämmelse i ML som tillåter att en samlingsfaktura får utfärdas för flera separata leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster. Samma krav ställs på en samlingsfaktura som på andra fakturor med det undantaget att uppgift inte behöver lämnas om separata löpnummer för de olika omsättningarna.

Kreditnota

Vid nedsättningar av priset i efterhand som t.ex. vid rabatter, bonus och återbäring ska en kreditnota utfärdas enligt ML. Även vid kundkrediteringar av annat slag ska en kreditnota utfärdas. Kreditnotan utgör underlag för ändring av tidigare redovisad utgående och ingående skatt. För att en kreditnota ska godkännas i momssammanhang ska den innehålla uppgift om ändringen, en otvetydig hänvisning till den ursprungliga fakturan, om eventuell omvänd skattskyldighet samt minskningen av momsen enligt kreditnotan.

7.8 Rättspraxis m.m.

Rättspraxis

– Butiksförsäljning av konkurslager (kassaregister)	KRJ mål nr 4243–4244-1999
– Butiksförsäljning (kassaregister)	KRS mål nr 7405–7408-1999

	– Bevarande av verifikationer i taxirörelse	NJA 2005 s. 252 (mål nr B 2879-03)
Bokförings-nämnden	– Gemensam verifikation	BFN R2
Skatteverket	– Skatteverkets föreskrifter om förenklad faktura enligt mervärdesskattelagen	SKVFS 2005:14
	– Skatteverkets föreskrifter om ändring av Skatteverkets föreskrifter (SKVFS 2005:14) om förenklad faktura enligt mervärdesskattelagen	SKVFS 2007:13
	– Krav på kassaapparat m.m.	1999:3
	– Arkiveringsskyldighet för fastighetsmäklares uppdragsjournal	1997:5
	– Är arbetsorder bokföringsmaterial?	1997:15
	– Frågor om kassaapparaters användning	1997:19
	– Frågor beträffande verifiering av försäljning av storpack till näringsidkare	1997:21
	– Verifiering av inköp i bärhandel	1998:10
	– Frågor om arkiveringsskyldighet för öltappsrapporter	1998:13
	– Räkenskapsinformation – arbetskort	2002:5

– Frågor och svar på grund av de nya faktureringsregler m.m. när det gäller mervärdesskatt, 2004-01-28 (dnr 130 151294-04/113)

– Ytterligare frågor och svar på grund av nya faktureringsregler när det gäller mervärdesskatt m.m., 2004-02-23 (dnr 130 205830-04/113)

– Fråga om rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt föreligger då det i fakturan har angetts ett felaktigt namn på köparen eller när inköp gjorts av anställd för arbetsgivarens räkning, 2004-03-16 (dnr 130 256490-04/113)

– Skrivelse nr 3 beträffande frågor och svar på grund av de nya faktureringsreglerna m.m. när det gäller mervärdesskatt, 2004-04-02 (dnr 130 255556-04/113)

- Innehåll på faktura vid kassarabatter, 2004-07-08 (dnr 130 407673-04/1152)
- Skrivelse nr 4 beträffande frågor och svar på grund av de nya faktureringsreglerna m.m. när det gäller mervärdesskatt, 2004-07-23 (dnr 130 477317-04/1153)
- Mervärdesskattebeloppet i faktura, 2004-11-12 (dnr 130 641266-04/111)
- Omräkning av valuta vid fakturering av förskotts- och a contobetalningar, upprättande av samlingsfaktura m.m., 2005-03-07 (dnr 130 113752-05/111)
- Förenklad faktura vid vinstmarginalbeskattning, 2005-03-11 (dnr 130 150780-05/111)
- Uppgift för identifiering av säljaren i förenklad faktura, 2005-06-27 (dnr 130 357195-05/111)
- Hänvisning till ursprunglig faktura i kreditnota, 2005-09-30 (dnr 131 505964-05/111)
- Löpnummer vid självfakturering och vid utläggning av faktureringsfunktionen (s.k. outsourcing), 2006-01-13 (dnr 131 19703-06/111)
- Krav på underlag vid valutaväxling, 2006-01-13 (dnr 131 706948-05/111)
- Fakturering av flera säljares omsättning i samma handling, 2006-02-14 (dnr 131 81324-06/111)
- Faktura som består av handlingar såväl i pappersform som i elektronisk form, 2006-03-21 (dnr 131 150989-06/111)
- Fakturas utseende när bidrag är direkt kopplat till priset på en leverans och bidraget därför ska ingå i beskattningsunderlaget samt köparens avdragsrätt, 2006-07-06 (dnr 131 416726-06/111)
- Faktura vid exekutiv försäljning, 2006-12-13 (dnr 131 706451-06/111)
- Faktura vid försäljning och distribution av telefonkort, 2007-12-05 (dnr 131 617242-07/111)

8 Löpande bokföring

8.1 BFNAR 2001:2 Löpande bokföring

Inledning

I detta avsnitt sammanfattas BFNAR 2001:2 med tillhörande vägledning. BFNAR 2001:2 trädde i kraft den 1 januari 2002 och ska tillämpas av samtliga företag som är bokföringsskyldiga enligt BFL.

Utgångspunkter

Ett företag ska löpande bokföra alla affärshändelser. Innebörden i begreppet ”löpande bokföra” är att bokföringen ska ske på sådant sätt att affärshändelserna kan *presenteras* i såväl den ordning posterna har registrerats som i systematisk ordning. Vad som föreskrivs om affärshändelser gäller även andra bokföringsposter.

Att bokföra löpande

Reglerna om löpande bokföring har utformats så att de ska vara teknikneutrala och kunna användas oavsett om den bokföringsskyldige använder datorbaserade eller manuella system.

Huvudregeln är att den bokföringsskyldige löpande bokför i ett system *gemensamt* för samtliga affärshändelser. Ett sådant system är normalt organiserat så att bokföringen av affärshändelserna sker genom en enda bokföringsåtgärd. Bokföringen kan även vara uppdelad i två steg, varav det ena möjliggör presentation i registreringsordning och det andra i systematisk ordning.

Bokföringen kan också vara organiserad kring flera *delsystem* i vilka affärshändelserna bokförs, s.k. hierarkiska bokföringssystem. Delsystemen kan ha olika funktioner såsom kassajournal, fakturajournal etc. och vara både manuella och datorbaserade. Kännetecknande är att varje delsystem omfattar vissa likartade affärshändelser.

Uppgifterna från delsystemen bokförs därefter i en systematisk sammanställning gemensam för alla affärshändelser. Beroende på hur de bokförda affärshändelserna registreras i den systematiska sammanställningen kan bokföringsposterna presenteras i systematisk ordning post för post eller i sammandrag. Av systemdokumentationen ska det framgå att bokföringen är organiserad kring flera delsystem och hur dessa är länkade till varandra.

Bokföringen ska när den presenteras i systematisk ordning ge en samlad bild av verksamhetens förlopp, ställning och resultat. Det kan därför inte anses tillåtet att ha flera isolerade systematiska delsystem utan att ha en samlad systematisk behandling av bokföringen.

Bokföringsskyldigheten är fullgjord när en affärshändelse kan presenteras i såväl registreringsordning som i systematisk ordning. Preliminära poster i bokföringen som kan ändras i efterhand och där ändringen inte framgår av bokföringen uppfyller inte kraven på bokföringsskyldighetens fullgörande. Inte heller att enbart samla verifikationer, numrera och kontera på verifikationerna uppfyller lagens krav på bokföring.

Kraven på presentation i registreringsordning och i systematisk ordning omfattar samtliga affärshändelser. Det innebär inte att varje affärshändelse måste kunna presenteras separat. Likartade affärshändelser får dokumenteras genom en gemensam verifikation som ligger till grund för en bokföringspost. Bestämmelsen är inte heller avsedd att utesluta bokföring i sammandrag, t.ex. att bokförda affärshändelser registreras i sammanhang i den systematiska sammanställningen. Även flera verifikationer som avser likartade affärshändelser hänförliga till en och samma dag kan bokföras i sammandrag om det utan svårighet kan klargöras vilka affärshändelser som ingår i bokföringsposten.

För att bokföringen ska kunna utgöra det informations- och beslutsunderlag som åsyftas med bestämmelserna om löpande bokföring krävs att bokföringen stäms av löpande. Hur ofta detta måste ske får avgöras med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet. En sådan bedömning kan t.ex. grunda sig på verksamhetens omfattning och bokföringssystemets komplexitet. Avstämningen ska dokumenteras och bör göras enligt fasta rutiner.

Uppgifter i den löpande bokföringen

Följande uppgifter ska alltid kunna utläsas ur den löpande bokföringen för varje bokförd post:

- registreringsordning,
- redovisningsperiod,
- verifikationsnummer eller motsvarande identifieringstecken,
- kontering, och
- bokfört belopp.

Det saknas krav på att registreringsdagen ska gå att utläsa direkt av den löpande bokföringen. Vid månadsskiften och vid utnyttjande av BFL:s möjligheter till fördröjning med bokföringen kan ett angivande av registreringsdag vålla problem. Registreringsdagen ska dock alltid gå att utläsa av behandlingshistoriken.

Registreringsordningen kommer i de flesta fall att framgå av verifikationsnummerordningen. Huvudregeln för numrering av verifikationer är att man har en enda verifikationsnummerserie som förs löpande.

För att få rättvisande periodiseringsrapporter är det av stor vikt att affärshändelserna hänförs till rätt redovisningsperiod. Det vanligaste är att redovisningsperioden omfattar en kalendermånad men även annan periodindelning kan förekomma, exempelvis fyraveckorsperioder. Affärshändelser som inträffat i t.ex. februari månad men bokförs först nästkommande månad ska ingå i presentationen av februari månads löpande bokföring. Redan avslutade och avstämda redovisningsperioder bör däremot inte påverkas av senare bokförda affärshändelser.

Verifikationerna bör ordnas kronologiskt med hänsyn till den tidpunkt när bokföringsskyldigheten för affärshändelsen inträdde. De kommer därför i normalfallet att vara sorterade efter det datum företaget hade tillräckliga uppgifter för att bokföra på ett godtagbart sätt. För fordringar och skulder som bekräftas med faktura kan i stället datum för fakturans upprättande eller mottagande vara vägledande.

Presentation i registreringsordning och i systematisk ordning

Presentationen i registreringsordning och i systematisk ordning ska tillsammans visa verksamhetens förlopp. Kravet på precision kan inte ställas alltför långtgående när det gäller verksamhetens förlopp då det inte ställs krav på periodiseringar under löpande år.

Det uppställs inte något krav på att presentationerna i registreringsordning och systematisk ordning vid datorbaserad redovisning ska dokumenteras i vanlig läsbar form. Däremot följer av BFL:s bestämmelser om olika former för bevarande att räkenskapsinformation som kan läsas endast med hjälp av tekniskt hjälpmedel genom omedelbar utskrift ska kunna tas fram i vanlig läsbar form.

Presentation i registreringsordning

Syftet med presentationen i registreringsordning är att kunna återfinna bokföringsposterna i den ordning de har tillförts bokföringssystemet och därigenom kontrollera fullständigheten i

den upprättade bokföringen. Presentationen ska också möjliggöra en kontroll i efterhand av bokförda poster mot verifikationerna.

Genom bestämmelserna som reglerar huvudprinciperna för tidpunkt för bokföringsskyldighetens inträde kommer presentationen i registreringsordning ganska väl att återspegla även den ordningsföljd i vilken affärshändelserna har inträffat.

Presentation i systematisk ordning

Presentationen i systematisk ordning ska visa affärshändelserna sorterade med hänsyn till art. Presentationen utgör därmed en länk till årsbokslutet eller årsredovisningen men möjliggör också en överblick av verksamhetens ställning och resultat under löpande år. Däremot ställs inga krav på att den systematiska sammanställningen ska ge någon exakt avspegling av verksamhetens resultat och ställning under räkenskapsåret.

I företag som bedriver verksamhet i mindre omfattning kan ofta en tillfredsställande överblick uppnås utan någon alltför långtgående systematisk uppdelning. För större företag går det däremot i allmänhet inte att få grepp om de ekonomiska förhållandena utan rapporter från en omfattande systematisk sammanställning.

Redovisningsvaluta

Affärshändelserna ska kunna presenteras i en och samma redovisningsvaluta. Redovisningsvalutan ska vara i svenska kronor. För vissa företagsformer får redovisningsvalutan vara i euro. Den redovisningsvaluta som gäller för företaget ska användas för samtliga affärshändelser och i samtliga led i redovisningen.

Till den del ett företags verksamhet ingår i en i ett annat land belägen filial får redovisningen ske i en valuta som i det landet godtas som redovisningsvaluta.

Tidpunkten för bokföring

Huvudprincipen är att bokföringen ska ske löpande i anslutning till affärshändelsen i syfte att skapa en fortlöpande överblick, men reglerna skiljer sig åt beroende på om affärshändelsen avser kontanta in- och utbetalningar eller andra affärshändelser. BFL uppställer högre krav på omedelbar bokföring vid kontanttransaktioner med mindre möjligheter till fördröjning än för andra affärshändelser.

Tidpunkten för bokföringsskyldighetens inträde berör kraven på presentation både i registreringsordning och i systematisk ordning. För att en affärshändelse ska anses bokförd enligt BFL krävs att den kan presenteras både i registreringsordning och i systematisk ordning.

Kontanta in- och utbetalningar

Kontanta in- och utbetalningar ska bokföras senast påföljande arbetsdag. Som kontanta transaktioner räknas främst betalningar med sedlar och mynt men även checkar, postväxlar och andra betalningsanvisningar som omedelbart kan omsättas i pengar räknas hit.

Däremot är inte checkar utställda av företaget självt eller betalningar över bank- eller plusgiro att anse som kontanta transaktioner. Till kontanta in- och utbetalningar räknas inte heller betalning med kontokort.

Med begreppet arbetsdag åsyftas nästföljande dag då arbete bedrivs i verksamheten och tidsrymden kan därför variera mellan olika verksamheter. Vid bedömning av när senaste tidpunkt för bokföring infaller måste även hänsyn tas till tidsrymden mellan två på varandra följande arbetsdagar. Är verksamheten koncentrerad till perioder klart åtskilda från varandra kan bokföring behöva ske i direkt anslutning till när affärshändelsen inträffar om lång tid kommer förflyta till påföljande arbetsdag.

Andra affärshändelser än kontanta in- och utbetalningar

Andra affärshändelser än kontanta in- och utbetalningar ska bokföras så snart det kan ske. Det innebär att bokföring ska ske så snart företaget har tillgång till tillräckliga uppgifter för att kunna bokföra affärshändelsen på ett godtagbart sätt. När denna tidpunkt infaller måste avgöras beroende på omständigheterna i det enskilda fallet. Av stor vikt vid bedömningen är företagets rutiner i samband med affärshändelsen.

Vid leverans av varor eller tjänster knyts bokföringsskyldigheten i de flesta fall till utfärdandet respektive mottagandet av fakturan. Det är först då den bokföringsskyldige har tillgång till de uppgifter som erfordras för att kunna bokföra affärshändelsen på ett godtagbart sätt. Det innebär att bokföringen av fordringar och skulder får anstå till dess att faktura eller motsvarande handling har utfärdats eller mottagits eller sådan handling enligt god affärssed borde ha förelegat. Denna möjlighet kan tillämpas av alla företag oavsett verksamhetens omfattning. I vilken utsträckning företaget har tillgång till tillräckliga uppgifter för att kunna bokföra i ett tidigare skede saknar i detta sammanhang betydelse. Däremot bör fakturametoden tillämpas konsekvent under räkenskapsåret.

En faktura anses vara utfärdad när den avsänds från företaget och mottagen när den kommit företaget tillhanda. Vid vilken tidpunkt faktura bort föreligga enligt god affärssed ska bestämmas efter praxis för den aktuella typen av affär.

Vid betalningstransaktioner aktualiseras bokföringsskyldigheten i samband med att betalningen genomförs eller mottas. Sker betalningen över plus- eller bankgiro erhålls bekräftelse med angivande av betalningsdatum i nära anslutning till betalningstillfället. Bekräftelsen kan då utgöra verifikation för affärshändelsen.

Ibland sker ingen avisering utan affärshändelsen framgår enbart av månadsvis erhållna kontoutdrag. Exempel på sådana situationer är betalningsuppdrag över Internet och betalning av fordran från kontokortsföretag för försäljning mot kontokort. Det är emellertid inte förenligt med god redovisningssed att under en längre period underlåta att bokföra affärshändelsen enbart på den grunden att uppgiften inte har mottagits. Det åvilar den bokföringsskyldige att tillse att varje affärshändelse kan verifieras. Kravet på aktivitet får avgöras med beaktande hur väsentliga uppgifterna är för att kunna bedöma verksamhetens förlopp, ställning och resultat. Om externa uppgifter inte har erhållits ska den bokföringsskyldige själv upprätta en verifikation i anslutning till affärshändelsen.

Undantag

Affärshändelserna får bokföras senare än vad som angetts ovan om det finns särskilda skäl och är förenligt med god redovisningssed. Undantagsbestämmelsen innebär att den bokföringsskyldige under vissa förhållanden får senarelägga bokföringen trots att alla förutsättningar för att kunna bokföra finns.

Undantaget har främst tillkommit för att möjliggöra ett rationellt utnyttjande av redovisningsbyråernas tjänster då det i allmänhet förutsätter att de kan bearbeta ett större material vid varje bokföringstillfälle. För att inte missgynna de företag som på egen hand sköter sin bokföring får det anses vara förenligt med god redovisningssed att också sådana företag får motsvarande möjlighet till fördröjning av bokföringens fullgörande.

Att ett företag får dröja med fullgörandet av bokföringen innebär inte att alla bokföringsåtgärder kan anstå. Företagets uppgifter om affärshändelserna måste hållas ordnade i avvaktan på att bokföring kan ske. Ett lämpligt förfarande är att ordna verifikationerna löpande i takt med att de mottas och sammanställs.

För kontanta in- och utbetalningar innebär undantaget främst att presentationen i systematisk ordning kan senareläggas. Bokföring av affärshändelserna så att de kan presenteras i registreringsordning ska som huvudregel ske senast påföljande arbetsdag. Under förutsättning att affärshändelserna har bokförts så att de kan presenteras i registreringsordning senast

påföljande arbetsdag har företaget möjlighet att dröja med den systematiska sammanställningen till nästkommande månad. Längre fördröjning kan godtas endast vid särskilda hinder av tillfällig natur såsom vid akut sjukdom. Bokföringen kan då få anstå helt någon eller några dagar. Även semester och arbetsbelastning vid redovisningsbyrån kan, om de är av tillfällig natur, undantagsvis utgöra skäl för senareläggning av bokföringen.

I små, icke näringsdrivande verksamheter kan kravet på omedelbar bokföring av kontanta in- och utbetalningar mer generellt frångås. Det förutsätter att antalet kontanttransaktioner är få och att de sammanlagt inte uppgår till större belopp.

För andra affärshändelser än kontanta in- och utbetalningar är möjligheterna större att senarelägga bokföringen eftersom även bokföringen för presentation i registreringsordning omfattas av undantagsbestämmelsen. Väljer ett företag att senarelägga bokföringen kan dröjsmål emellertid inte accepteras för obegränsad tid. Affärshändelser som inträffat under en kalendermånad ska vara bokförda senast vid utgången av påföljande månad. Längre fördröjning kan godtas endast vid särskilda hinder av tillfällig natur.

Kontantmetoden

Kontantmetoden ger utrymme för ett förenklat slag av bokföring. Metoden innebär att den bokföringsskyldige får dröja med att bokföra affärshändelserna tills betalning sker. Uppkomna fordringar och skulder behöver inte bokföras. Metoden får tillämpas av företag vars årliga nettoomsättning normalt uppgår till högst tre miljoner kronor och som inte är skyldiga att upprätta årsredovisning enligt 6 kap. 1 § BFL.

Även andra företag får tillämpa kontantmetoden under förutsättning att endast ett mindre antal fakturor eller andra handlingar förekommer i verksamheten samt att fordringarna och skulderna enligt dessa inte uppgår till avsevärda belopp. När dessa kriterier kan anses vara för handen får avgöras med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet sett över en längre tidsperiod. Beloppsgränsen ska ses i relation till verksamhetens omfattning.

Vid räkenskapsårets slut ska samtliga då obetalda fordringar och skulder förtecknas och bokföras. Bestämmelsen avser samtliga företag som tillämpar kontantmetoden.

Även ett företag som tillämpar kontantmetoden får senarelägga bokföringen. Vid bedömningen när en affärshändelse inträffat ska tiden räknas från betalningstillfället.

Sidoordnad bokföring

Konton över tillgångar, avsättningar, skulder och eget kapital ska specificeras i en sidoordnad bokföring om det behövs för att ge en tillfredsställande kontroll och överblick. Väljer företaget att bokföra affärshändelserna i sammandrag för presentation i systematisk ordning kan en specifikation över dessa konton vara nödvändig för att uppfylla lagens krav på kontroll och överblick.

Sidoordnad bokföring är inte obligatorisk för alla bokföringsskyldiga. Är verksamheten av mindre omfattning kan ofta överblick och kontroll erhållas ändå.

Den sidoordnade bokföringen ska följas upp och stämmas av enligt fasta rutiner, vilka bör framgå av företagets systemdokumentation.

Bokslutstransaktioner

I samband med att den löpande bokföringen avslutas ska sådana poster som är nödvändiga för att bestämma räkenskapsårets intäkter och kostnader och den finansiella ställningen på balansdagen bokföras.

Med bokslutstransaktioner avses främst fördelning av intäkter och kostnader som helt eller delvis hänför sig till annat räkenskapsår än det då inkomsten eller utgiften uppstår. Begreppet inrymmer även andra typer av transaktioner som ska bokföras när den löpande bokföringen avslutas med ett årsbokslut eller en årsredovisning, t.ex. uppskrivningar och omföringar inom eget kapital.

Rättelse av bokföringspost

Om en bokföringspost rättas ska det anges när rättelsen har skett och vem som har gjort den. Sker rättelsen genom en särskild rättelsepost, ska det samtidigt säkerställas att det vid en granskning av den rättade bokföringsposten utan svårighet går att få kännedom om rättelsen. En rättelsepost utgör en ny bokföringspost och förutsätter därför en särskild verifikation.

Den bokföringsskyldige bör ha i förväg fastställda rättelserutiner. Dessa bör framgå av systemdokumentationen.

Bokföring av flera verksamheter

Huvudregeln är att ett företag måste ha en enda bokföring som avser all verksamhet som företaget bedriver. Inte ens om företaget bedriver flera verksamheter som är fristående från varandra är det som huvudregel tillåtet att dela upp bokföringen. Det utesluter emellertid inte att företaget i bok-

föringen använder sig av journaler, listor m.m. som avser olika verksamheter eller verksamhetsgrenar. Det får dock inte göras så stor åtskillnad att det inte går att överblicka den samlade verksamheten.

En bokföringsskyldig som driver flera verksamheter kan ändå i vissa fall få upprätta separata bokföringar. Sådana får dock förekomma endast undantagsvis. Det fordras också att det finns särskilda skäl och är förenligt med god redovisningssed. Särskilda skäl kan föreligga när en bokföringsskyldig driver dels verksamhet på egen hand, dels verksamhet tillsammans med en annan. Fullgörs den gemensamma verksamheten genom en gemensam bokföring motiverar detta en separat bokföring för den egna verksamheten. Om ett företag driver verksamhet även i filialform föreligger särskilda skäl för att bokföra verksamheterna separat.

I övriga fall är graden av samband mellan verksamheterna avgörande om separata löpande bokföringar får förekomma eller inte. Bl.a. ska hänsyn tas till förekomsten av skilda verksamhetsinriktningar och verksamhetsorter samt om affärsförbindelser mellan verksamheterna förekommer eller inte. För AB, Ek.för. och liknande associationer är emellertid utrymmet att tillämpa bestämmelsen avsett att vara begränsat.

Företag som är skyldiga att avsluta den löpande bokföringen med en årsredovisning ska löpande arkivera uppgifter om ställning och resultat i de verksamheter som omfattas av separat bokföring på en gemensam plats.

Om ett företag har flera separata bokföringar ska det av systemdokumentationen för varje bokföring framgå var uppgifter ur övriga bokföringar kan erhållas.

Gemensam bokföring för flera bokförings-skyldiga

Ett företag får ha gemensam bokföring med någon annan bokföringsskyldig endast för gemensamt bedriven verksamhet och endast om det är förenligt med god redovisningssed. Ett grundläggande krav är att bokföringen ordnas på ett sådant sätt att ställningen i varje enskild näringsverksamhet kan bedömas utan svårighet. Hur den gemensamma bokföringen ska vara organiserad bör dokumenteras företrädesvis genom ett skriftligt avtal mellan parterna. Även om bokföringen organiseras gemensamt ansvarar var och en av de bokföringsskyldiga för att bokföringsskyldigheten fullgörs.

När flera affärshändelser kan bokföras som en

En in- eller utbetalning via plusgiro med automatisk överföring till eller från bankkonto får bokföras som en enda affärshändelse under förutsättning att överföringen mellan plusgiro och bankkonto sker samma dag som betalningen till eller från plusgirot och saldot på plusgirot vid dagens slut är noll.

En försäljning mot kontokort med efterföljande betalning från kontokortsföretaget får bokföras som en enda affärshändelse under förutsättning att säljföretaget dagligen redovisar kontokortsförsäljningen till kontokortsföretaget och betalning enligt avtal ska vara säljföretaget tillhanda inom tre bankdagar.

Skanning

Det är tillåtet att i bokföringen arbeta med elektroniska kopior av räkenskapsinformation som mottagits i vanlig läsbar form. Detta gäller endast om

- även originalet arkiveras och
- möjligheterna att följa sambandet mellan det arkiverade originalet och bokföringsposten säkerställs.

8.2 BFNAR 2002:14 Redovisning av försäljning från myntautomat

Ikraftträdande

Det allmänna rådet trädde i kraft den 1 januari 2003 och ska tillämpas på räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2003 eller senare.

Bokförings-tidpunkten

Försäljning genom varuautomater med myntinkast utgör kontantförsäljning. Affärshändelsen inträffar vid försäljningstillfället. Enligt 5 kap. 2 § BFL ska bokföringen ske senast arbetsdagen närmast efter försäljningstransaktionen, om det inte finns särskilda skäl och är förenligt med god redovisningssed. En ordning som innebär att bokföring alltid ska ske dagen efter försäljning skulle innebära ett ovillkorligt krav på att myntautomater töms dagligen. Ett sådant krav är praktiskt omöjligt att uppfylla och enligt BFNAR 2002:14 är det därför tillåtet att bokföra försäljningstransaktionerna senare än dagen efter försäljningen. Bokföringsskyldigheten knyts till tidpunkten för tömningen istället för till affärshändelsen. Enligt det allmänna rådet bör försäljning från automater bokföras senast dagen efter tömning. Företag som anlitar annat företag för tömning av automaten får dröja med bokföring till dagen efter att uppgift erhållits från detta företag.

Verifikation

Som underlag för bokföring av försäljning från myntautomat ska finnas en kassarapport och i denna ska anges vilken auto-

mat den avser, vilken summa pengar som fanns i automaten vid tömning och – i de fall automaten är försedd med ett räkneverk som kan ge underlag för detta – uppgift om försäljning sedan föregående tömning. Vid den kassarapport som upprättas vid den tömning som sker i samband med bokslut, ska även räkneverkets uppgift om total försäljning anges.

8.3 Inkomstskatt

Bokföringsnämndens och andra normgivande organs normer avseende löpande bokföring saknar direkt betydelse för företagens inkomstbeskattning. Däremot kan de ha betydelse indirekt. Om det exempelvis vid skattekontroll framkommer att det finns brister i den löpande bokföringen kan detta innebära att företaget inte kan visa vilka affärshändelser som har inträffat. Detta kan medföra att Skatteverket ifrågasätter företagets underlag för redovisning av skatter och avgifter och att skönsmässig uppskattning enligt 4 kap. 3 § taxeringslagen blir följden.

8.4 Mervärdesskatt

Sambandet

BFN:s allmänna råd och tillhörande vägledning om löpande bokföring är av stor betydelse för när bokföring ska ske enligt god redovisningssed. Den behandlar tidpunkten för bokföringsskyldighetens inträde och vilka som kan använda den s.k. kontantmetoden i sin bokföring.

I ML:s regler om redovisningstidpunkt för utgående och ingående skatt finns en utrycklig koppling till god redovisningssed för den som använder sig av den s.k. faktureringsmetoden vid redovisning av mervärdesskatt. Utöver faktureringsmetoden finns också den s.k. bokslutsmetoden som innebär att redovisning av mervärdesskatten under löpande år kan ske enligt en kontantprincip. Mervärdesskatten på fordringar och skulder ska dock bokföras vid räkenskapsårets utgång. Från och med den 1 januari 2007 har villkoren för att få använda sig av bokslutsmetoden förändrats. Bokslutmetoden får användas av företag som inte är skyldiga att upprätta en årsredovisning enligt 6 kap. 1 § BFL om den sammanlagda årliga omsättningen här i landet normalt uppgår till högst tre miljoner kronor. Metoden får också användas av företag som är skyldiga att upprätta årsredovisning om det endast förekommer ett mindre antal fakturor i verksamheten och om fordringarna och skulderna enligt dessa inte uppgår till avsevärda belopp. Reglerna om bokslutmetoden i ML (13 kap. 8 samt

18 §§ ML) är utformade med hänsyn till vilka företag som kan använda kontantredovisning i sin bokföring. Det finns därför en stor överensstämmelse mellan vilka företag som kan använda kontantredovisning i bokföringen och vilka företag kan använda bokslutmetoden vid redovisning av mervärdesskatt.

Enligt ML ska utgående och ingående skatt redovisas i den redovisningsperiod då omsättningen eller förvärvet har bokförts eller borde ha bokförts enligt god redovisningssed. För förskott eller a conton ska dock momsredovisning ske när betalning erhålls. Detta innebär att denna typ av betalningar måste särbehandlas för att momsredovisningen ska bli korrekt.

För bygg- och anläggningstjänster har från den 1 januari 2008 införts en särskild, från god redovisningssed fristående, fakturadatummetod. Tidpunkten för redovisning enligt fakturadatummetoden kommer dock ofta att överensstämma med tidpunkten för bokföring enligt god redovisningssed.

Även vid s.k. förvärvsbeskattning ska i många fall den utgående skatten redovisas av förvärvaren när förvärvet enligt god redovisningssed bokförts eller borde ha bokförts. Vid s.k. gemenskapinterna förvärv (GIF), dvs. förvärv av varor från andra EG-länder, har dock redovisningstidpunkten i ML förändrats från och med den 1 januari 2007. Köparen ska redovisa den utgående skatten på sitt förvärv i den redovisningsperiod som omfattar den femtonde dagen i månaden efter den månad då skattskyldigheten för leveransen inträtt. Utfärdas faktura innan dess ska den utgående skatten istället redovisas vid utfärdandet.

Den uttryckliga kopplingen i ML till god redovisningssed medför således att BFNAR 2001:2 har betydelse för i vilken redovisningsperiod ingående skatt respektive utgående skatt ska redovisas.

8.4.1 Tidpunkt för redovisning av moms

God redovisningssed

En fråga som uppkommer vid beskattningen är i vilken period ett avdrag tidigast får redovisas eller när utgående skatt borde ha redovisats. Detta beror på att det enligt god redovisningssed inte finns något klart angiven tidpunkt när den löpande bokföringen ska ske. Istället finns det flera möjliga tidpunkter som kan komma ifråga. Den skattskyldige kan exempelvis använda kontantmetoden i sin bokföring vilket innebär att ingående och utgående skatt under löpande räkenskapsår ska redovisas när betalning erlagts eller mottagits. Som framgår av BFNAR 2001:2 ska bokföring ske så snart det kan ske men

bokföring av skulder och fordringar får anstå tills faktura mottagits eller utfärdats. Det kan därför vara förenligt med god redovisningssed att redovisa utgående eller ingående skatt när leverans eller tillhandahållande skett, men även en redovisning när fakturan avsänts eller mottagits kan vara i enlighet med god redovisningssed. Detta gör att det blir svårt avgöra om moms redovisats i rätt redovisningsperiod.

Rättsfall

Frågan om när avdrag för ingående moms tidigast får redovisas har varit föremål för prövning i RR i några domar. I RÅ 1999 ref. 16 ansågs det inte strida mot god redovisningssed att i redovisningen hänföra fakturor avseende leveranser/tillhandahållanden under en viss månad till den månaden trots att fakturorna inte inkommer förrän i början av den påföljande månaden. Detta förutsätter dock att systemet tillämpas konsekvent. RR ansåg vidare att bestämmelsen i 13 kap. 16 § ML inte kunde anses innefatta något krav på att bokföringsåtgärderna faktiskt vidtagits före den aktuella redovisningsperiodens utgång.

Bestämmelsen i ML (nuvarande 8 kap. 17 § ML) om att ett avdrag ska styrkas med faktura kunde enligt RR inte uppfattas så att den skattskyldige måste ha erhållit en faktura före utgången av den redovisningsperiod för vilken han gör avdraget. Bolaget medgavs därför avdrag för ingående skatt i redovisningsperioden januari 1995 på en faktura som mottogs först i februari 1995 men som avsåg elleveranser under januari 1995.

Skatteverkets skrivelse

Skatteverket har i skrivelse 1999-04-15, dnr 4105-99/110, Tidpunkt för redovisning av mervärdesskatt, ansett att fakturor som avser leveranser/tillhandahållanden under en viss tidsperiod får hänföras till den ifrågavarande redovisningsperioden under förutsättning att fakturan inkommit senast vid den tidpunkt då skattedeklarationen för redovisningsperioden ska lämnas in. I skrivelsen anser Skatteverket vidare att en konsekvent tillämpning av systemet innebär att både ingående och utgående skatt redovisas efter samma princip. Det bör således inte vara godtagbart att enbart hänföra fakturor som avser ingående skatt till en tidigare månad. När tidpunkten för exempelvis leverans tillämpas som redovisningstidpunkt ska även den utgående skatten som avser leveranser under föregående månad hänföras till den. Kravet på en konsekvent tillämpning bör också innebära att det valda systemet ska användas över längre tid.

Brytdag

I många företag påbörjas bokslutsarbetet en kort tid efter räkenskapsårets utgång. Huvudbokföringen för föregående räkenskapsår behöver avstämmas inför den redovisning av mervärdesskatt som ska lämnas efter räkenskapsårets utgång. Många företag tillämpar av dessa skäl en s.k. brytdag för sin fakturaregistrering. Brytdagen brukar förläggas 2–3 veckor in på det nya räkenskapsåret. Kundfordringar och leverantörsskulder – som hör till det gamla räkenskapsåret och där faktura föreligger på brytdagen – tillförs huvudbokföringen utifrån fakturan som underlag.

Fordringar på kunder respektive skulder till leverantörer – som hör till det gamla räkenskapsåret men där faktura inte föreligger på brytdagen – tillförs huvudbokföringen efter något annat underlag, såsom leveranssedlar, offerter eller ett eget upprättat bokföringsunderlag. Dessa ofakturerade kundfordringar och leverantörsskulder behandlas i huvudboken normalt som interimsposter. För interimsposter ska moms enligt Skatteverkets uppfattning vare sig redovisas av säljaren eller medföra avdragsrätt för köparen. Det är endast sådana tillhandahållanden där faktura finns på brytdagen som medför momsredovisning. Nämnas bör också att denna s.k. brytdagsredovisning gäller oavsett vilken redovisningsmetod som tillämpas, jfr Skatteverkets skrivelse 1999-05-06, dnr 4838-99/100, Mervärdesskatt – bokslutsmetoden. Vid förenklat årsbokslut kan dock inte brytdagsredovisning tillämpas. För företag som använder bokslutsmetoden gäller då istället att redovisning av mervärdesskatt ska ske när betalning erhålls eller lämnas i de fall då faktura inte utfärdats/mottagits vid räkenskapsårets utgång. Att den särskilda fakturadatummetoden ska tillämpas såväl vid redovisning av utgående som ingående skatt vid omsättning av bygg- och anläggningstjänster måste också beaktas i samband med brytdagsredovisning. Denna metod ska dock inte användas av den som har bokslutsmetoden.

Mervärdesskattedirektivet

EG-domstolen har i en dom från 2004-04-29 (mål nr C-152/02) uttalat att artikel 18.2 i sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388 EEG) ska tolkas så att avdragsrätten måste utnyttjas för den skatteperiod under vilken de två villkoren i bestämmelsen är uppfyllda. Detta innebär att varorna har levererats eller tjänsterna tillhandahållits och att den skattskyldiga personen innehar en faktura eller handling som kan anses motsvara en sådan faktura enligt de kriterier som fastställts av den berörda medlemsstaten. Skatteverket har i en skrivelse från 2004-09-23, dnr 130 565227-04/113, ansett att

domen inte ska innebära någon ändring av den tolkning av tidpunkten för avdragsrättens inträde som gäller enligt ML:s bestämmelser. Vad som framgår angående avdragsrättens inträde av RÅ 1999 ref. 16, Skatteverkets skrivelser 1999-04-15 dnr 4105-99/110 samt 1999-05-06 dnr 4838-99/100 får därför även fortsättningsvis tillämpas av de skattskyldiga som är bokföringsskyldiga.

I fråga om utgående skatt har RR i RÅ 1986 ref. 125 prövat när en faktura enligt god redovisningssed borde ha bokförts. Ett företag inom anläggningsbranschen utfärdade den 19 oktober 1978 en slutfaktura avseende en entreprenad. Fakturan avsändes till beställaren den 25 oktober 1978. RR slog fast att det inte kunde komma i fråga att grundnotera utgående fakturor senare än per den dag då faktura sänds till kunden. Momsen enligt slutfakturan hade därför bort redovisas i deklarationen för redovisningsperioden oktober 1978. Från den 1 januari 2008 gäller särskilda regler vid omsättning av bygg- och anläggningstjänster. Domen kan dock fortfarande vara av intresse för andra omsättningar där kopplingen till god redovisningssed finns kvar.

8.5 Rättspraxis m.m.

Rättspraxis	– Redovisning av utgående mervärdesskatt, tidpunkt för bokföring av kundfakturor	RÅ 1986 ref. 125
	– Avdrag för ingående mervärdesskatt i leveransmånaden, tidpunkt för bokföring av leverantörsfakturor	RÅ 1999 ref. 16
Bokförings-nämnden	– Redovisning av försäljning från myntautomat	BFNAR 2002:14
	– Bokföring i konkurs	BFN U 87:10
	– Bokföring av tvistiga skulder	BFN U 88:11
	– Bokföringsskyldighetens fullgörande i partrederi	BFN U 88:17
	– Försäljning mot kontokort	BFN U 89:11
	– Bokföring av redovisningsmedel	BFN U 90:5

Skatteverket

- God affärssed för bokföring av affärshändelser 1996:12
- Ombokning av skuld till kapitaltillskott i enskild näringsverksamhet 2001:3
- Tidpunkt för redovisning av mervärdesskatt, 1999-04-15 (dnr 4105-99/110)
- Mervärdesskatt – bokslutsmetoden, 1999-05-06 (dnr 4838-99/100)
- Frågor om tillämpning av EG-domstolens dom i målet C-152/02 Terra Baubedarf-Handel, 2004-09-23 (dnr 130 565227-04/113)
- Tilldelning av redovisningsmetod för delägare i enkla bolag, 2006-01-31 (dnr 131 25306-06/111)

9 Räkenskapsår och beskattningsår

9.1 Räkenskapsår

Fysiska personer, handelsbolag och samfälligheter

Ett räkenskapsår ska omfatta tolv månader (3 kap. 1 § 1 st. BFL). Med månader menas hela och obrutna månader. Fysiska personer ska ha kalenderår som räkenskapsår. Detta gäller också handelsbolag där en fysisk person ska beskattas för hela eller del av bolagets inkomst. Det gäller också sådana juridiska personer som förvaltar samfällighet och är av det slag som avses i 6 kap. 6 § andra stycket IL (se vidare avsnitt 14.5 och 14.8.1).

Andra företag

Andra företag, dvs. bl.a. aktiebolag och ekonomiska föreningar, får tillämpa annat räkenskapsår än kalenderår (brutet räkenskapsår). Ett sådant räkenskapsår ska omfatta tiden den 1 maj–den 30 april, den 1 juli–den 30 juni eller den 1 september−den 31 augusti. Finansiella företag och försäkringsföretag ska dock alltid ha kalenderår som räkenskapsår, utom vid start eller nedläggning (3 kap. 8 § BFL).

Annat brutet räkenskapsår efter tillstånd

Utöver de tre ovan angivna brutna räkenskapsåren finns möjlighet att efter tillstånd från Skatteverket få tillämpa annat brutet räkenskapsår med tolv hela månader (3 kap. 2 § BFL). Sådant tillstånd kan inte ges till finansiella företag och försäkringsföretag. Tillstånd kan ges om det ”med hänsyn till det allmännas ekonomiska intresse eller andra omständigheter finns synnerliga skäl”. Tillstånd brukar ges när företaget ingår i en utländsk koncern om inte verksamheten i Sverige är eller förväntas bli obetydlig. Om det finns tvingande lagregler i moderföretagets hemland som innebär att hela koncernen måste använda samma räkenskapsår brukar dock tillstånd ges oavsett verksamhetens storlek. Filialer till utländska företag får i regel tillstånd.

Handelsbolag där en fysisk person ska beskattas för hela eller del av bolagets inkomst ska som nyss nämnt ha kalenderår som räkenskapsår. I undantagsfall kan ett sådant företag efter tillstånd få använda annat räkenskapsår. Skatteverkets till-

ståndsprövning är mycket restriktiv. Tillstånd kan exempelvis ges om handelsbolaget ingår i en koncern som sedan tidigare har annat räkenskapsår än kalenderår och koncernen som helhet har en omfattande verksamhet, medan verksamheten i handelsbolaget är ringa.

Förkortat eller förlängt räkenskapsår

När verksamheten påbörjas och bokföringsskyldighet inträder får räkenskapsåret vara antingen kortare eller längre än tolv månader. Även när räkenskapsåret läggs om (se vidare nedan) får räkenskapsåret förkortas eller förlängas. Räkenskapsåret får dock aldrig vara längre än arton månader. När bokföringsskyldigheten upphör får räkenskapsåret avkortas men inte förlängas (3 kap. 3 § BFL).

Samma år om flera verksamheter eller koncern

Ett företag som bedriver flera verksamheter ska tillämpa samma räkenskapsår för dessa (3 kap. 4 § BFL). Också företag som ingår i samma koncern ska ha samma räkenskapsår (3 kap. 5 § BFL). Skatteverket kan dock ge tillstånd – om det finns synnerliga skäl − att i koncerner tillämpa olika räkenskapsår. De fall där Skatteverket har gett tillstånd har till största delen avsett företag som haft stora svårigheter att samordna verksamheten vid samgående mellan svenska och utländska företag.

Jordbruk i aktiebolag

En fysisk person som driver jordbruk kan äga ett aktiebolag som också driver jordbruk. Om exempelvis den fysiske personen har mer än hälften av rösterna i aktiebolaget är ägaren moderföretag och aktiebolaget dotterföretag i en koncern (se nedan). För den skull är det inte säkert att han är skyldig att upprätta koncernredovisning. Om han är det ska han ha samma räkenskapsår för alla koncernföretag. Det finns en särskild regel som säger att om han inte är skyldig att upprätta koncernredovisning får bolaget ha brutet räkenskapsår trots att ägaren har kalenderår som räkenskapsår (3 kap. 5 § tredje stycket BFL).

Koncern

Med koncern menas detsamma som i 1 kap. 4 § ÅRL. Det typiska koncernfallet är att ett moderföretag innehar mer än hälften av rösterna i en juridisk person. Koncernförhållande kan dock uppkomma även på grund av avtal o.d. Moderföretaget kan vara antingen fysisk eller juridisk person som direkt eller indirekt omfattas av en årsredovisning, en koncernredovisning eller en delårsrapport.

Omläggning av räkenskapsår

Omläggning av räkenskapsår får i princip bara göras efter tillstånd från Skatteverket. Räkenskapsår får dock läggas om till kalenderår utan sådant tillstånd. Om omläggning av räken-

skapsår behöver göras för att uppfylla kravet på samma räkenskapsår för flera verksamheter eller i koncern krävs inte heller tillstånd. I det senare fallet kan det således bli aktuellt att lägga om från ett brutet räkenskapsår till ett annat brutet räkenskapsår. I SKV A 2005:24 lämnas allmänna råd om tillstånd till omläggning av räkenskapsår (se även Skatteverkets information SKV M 2005:20).

Överklagande av Skatteverkets tillstånd

Skatteverkets beslut i tillståndsfrågor får överklagas hos länsrätten. Länsrättens beslut får, sedan prövningstillstånd meddelats, överklagas hos kammarrätten.

Aktiebolagslagen och lagen om ekonomiska föreningar

Även ABL innehåller vissa bestämmelser om räkenskapsår. Räkenskapsåret ska framgå av bolagsordningen (3 kap. 1 § 1 st.). Ändringar av bolagsordningen beslutas av bolagsstämman. Ett sådant beslut ska genast anmälas för registrering och får inte verkställas förrän det har registrerats (3 kap. 4−5 §§). Motsvarande bestämmelser finns i lagen om ekonomiska föreningar (2 kap. 2 § och 7 kap. 14 §).

Tidpunkt för omläggningen

Bokföringslagen innehåller inga bestämmelser om när ett beslut från Skatteverket om ändrat räkenskapsår får börja tillämpas. Regeringsrätten har i ett fall som avsåg inkomsttaxeringen för ett aktiebolag bedömt vilket räkenskapsår som vid en omläggning skulle användas vid inkomsttaxeringen (RÅ 1993 ref. 17). I detta fall hade bolaget räkenskapsåret den 1 juli–den 30 juni och hade beslutat att lägga om detta till kalenderår. Beslutet hade fattats på bolagsstämma i slutet av juni 1988. Det nya räkenskapsåret hade registrerats hos PRV (numera Bolagsverket) i oktober 1988. Bolaget hade anpassat sig till det nya räkenskapsåret genom att förlänga sitt tidigare år till att omfatta även återstoden av kalenderåret 1988. Regeringsrätten ansåg att bolaget vid 1989 års taxering fick använda det räkenskapsår som det hade gjort.

Broschyr

Skatteverket har tillsammans med Bolagsverket gett ut en broschyr med praktiskt inriktad information om omläggning av räkenskapsår (SKV 424).

9.2 Inkomstskatt

Beskattningsår

Beskattningsåret för en näringsverksamhet sammanfaller i regel med räkenskapsåret. Bestämmelser om beskattningsår finns i 1 kap. 13–15 §§ IL och bestämmelser om räkenskapsår i 3 kap. BFL.

Huvudregeln för fysiska personer är att beskattningsåret är kalenderåret före taxeringsåret. För en enskild näringsidkare som är bokföringsskyldig och har ett räkenskapsår som inte sammanfaller med kalenderåret (brutet räkenskapsår) är i stället detta år beskattningsår.

Eftersom beskattningsåret för en näringsverksamhet i regel sammanfaller med räkenskapsåret förlängs eller förkortas beskattningsåret när räkenskapsåret gör det enligt bestämmelserna i 3 kap. BFL.

Juridiska personer

Beskattningsåret för juridiska personer är det räkenskapsår som slutat närmast före taxeringsåret. För näringsverksamhet som bokföringslagen inte tillämpas på är dock kalenderåret före taxeringsåret alltid beskattningsår.

Handelsbolag

Inkomster i ett svenskt handelsbolag ska tas upp vid den taxering då handelsbolaget skulle ha taxerats om det hade varit skattskyldigt, dvs. som övriga juridiska personer. För delägare som är fysiska personer gäller detta dock bara sådana inkomster som inte ska tas upp i inkomstslaget kapital (1 kap. 14 § IL).

Exempel

Ett aktiebolag har en mindre andel i ett handelsbolag och har räkenskapsåret den 1 juli–den 30 juni. Övriga andelar ägs av fysiska personer. Aktiebolaget ska taxeras år 2008 för sin inkomst, inkl. inkomsten från handelsbolaget, under sitt beskattningsår den 1 juli 2006–den 30 juni 2007. Handelsbolaget har kalenderår som räkenskapsår och ska genom delägarna taxeras år 2007 och 2008 för sina inkomster under räkenskapsåret 2006 resp. 2007, trots att dessa inkomster redovisas under aktiebolagets räkenskapsår – och beskattningsår – 2006/2007 och 2007/2008.

9.2.1 Beskattningsår för nystartad enskild näringsverksamhet

Som tidigare har nämnts får räkenskapsåret när bokföringsskyldigheten uppkommer vara kortare eller längre än tolv månader, dock längst arton månader. För enskild näringsverksamheten ska kalenderår användas som räkenskapsår (från tillståndsfallen bortses). Detta innebär för enskild näringsverksamhet att om näringsverksamheten påbörjas under tiden den 1 januari–30 juni måste det första räkenskapsåret avslutas den 31 december samma år.

Om verksamheten påbörjas under perioden den 1 juli–den 31 december får näringsidkaren välja mellan ett förkortat räkenskapsår och ett förlängt räkenskapsår. Ett förkortat räkenskapsår ska avslutas den 31 december det år verksamheten påbörjas, medan ett förlängt räkenskapsår avslutas den 31 december det följande året.

En fysisk person är bokföringsskyldig om han bedriver näringsverksamhet. Juridiska personer är däremot i regel bokföringsskyldiga i sin egenskap av viss organisationsform. En enskild näringsidkare kan således under ett år upphöra med sin näringsverksamhet, och därigenom med att vara bokföringsskyldig, och senare under samma år börja driva näringsverksamhet igen och bli bokföringsskyldig på nytt. Näringsidkaren kan då få två räkenskapsår under samma kalenderår (se BFNAR 2004:2). En fråga som då blir aktuell är vilket beskattningsår som ska användas. Skatteverket har uttalat sig i ett fall (2005-01-18, dnr 130 743397-04/111) där förutsättningarna var följande.

En fysisk person startar en enskild näringsverksamhet den 1 mars år 2003. Denna verksamhet avslutas den 30 juni samma år. Den 1 augusti startar samma person en annan verksamhet, som enskild näringsverksamhet. Denna verksamhet är helt skild till sin art från den tidigare verksamheten. Den 31 januari år 2004 upphör den enskilda näringsverksamheten. Frågan var vilket eller vilka beskattningsår som skulle få tillämpas vid år 2004 och 2005 års taxeringar.

Skatteverket ansåg att näringsidkaren vid en och samma taxering fick ha bara ett beskattningsår för sin näringsverksamhet. Hans första räkenskapsår var den 1 mars–30 juni 2003. Som andra räkenskapsår fick han välja mellan den 1 augusti–den 31 december 2003 och den 1 augusti 2003–den 31 januari 2004. Skatteverket ansåg att om två räkenskapsår hade avslutats under 2003, vilket innebär att det andra räkenskapsåret hade avslutats den 31 december 2003, skulle dessa tillsammans utgöra beskattningsår vid 2004 års taxering. Om näringsidkaren hade valt att avsluta sitt andra räkenskapsår den 31 januari 2004 skulle detta räkenskapsår, dvs. den 1 augusti 2003−den 31 januari 2004, komma att utgöra beskattningsår vid 2005 års taxering.

9.3 Rättspraxis m.m.

Rättspraxis	– Beskattningsår vid omläggning av räkenskapsår	RÅ 1993 ref. 17
Skatteverket	– Skatteverkets allmänna råd om tillstånd till omläggning av räkenskapsår enligt 3 kap. 6 § bokföringslagen	SKV A 2005:24
	– Beskattningsår vid start/nedläggning/start samma kalenderår, 2005-01-18 (dnr 130 743397-04/111)	
	– Räkenskapsår vid konkurs	1997:11

10 Gränsvärden

10.1 BFNAR 2006:11 Gränsvärden

Inledning

Olika redovisningsregler gäller för olika företag. För att kunna klassificera företagen måste vissa gränsvärden beräknas. Dessa värden ska beräknas utifrån vad som är större företag respektive större koncerner i svensk redovisningslagstiftning med utgångspunkt i medelantal anställda, balansomslutning och nettoomsättning.

Lagregler

Bestämmelserna om gränsvärden finns i 1 kap. 3 § ÅRL:

- - - -

1. *nettoomsättning:* intäkter från sålda varor och utförda tjänster som ingår i företagets normala verksamhet med avdrag för lämnade rabatter, mervärdesskatt och annan skatt som är direkt knuten till omsättningen,
2. *Större företag*:

– företag var andelar, teckningsoptioner eller skuldebrev är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller

– företag som uppfyller mer än ett av följande villkor:

   a. medelantalet anställda i företaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,

   b. företagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 25 miljoner kronor,

   c. företagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50 miljoner kronor,

3. *mindre företag*: företag som inte är större företag,
4. *större koncerner*: koncerner som uppfyller mer än ett av följande villkor:

a. medelantalet anställda i koncernen har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,

b. koncernföretagens redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 25 miljoner kronor,

c. koncernföretagens redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50 miljoner kronor,

5. *mindre koncerner*: koncerner som inte är större koncerner.

Vid tillämpning av första stycket 6 b och c ska fordringar och skulder mellan koncernföretag, liksom internvinster, elimineras. Detsamma gäller för intäkter och kostnader som hänför sig till transaktioner mellan koncernföretag, liksom förändring av internvinst.

Företag som avses i 2 kap. 2 § första stycket och 3 § BFL ska vid tillämpningen av första stycket 4-7 och 5 kap. 6 § till nettoomsättningen lägga bidrag, gåvor, medlemsavgifter och andra liknande intäkter.

- - - -

Motsvarande gränsvärden finns även i 8 kap. 5 § lagen om ekonomiska föreningar, 4 kap. 4 § stiftelselagen, 6 kap. 1 § BFL samt 9 kap. 13 § ABL.

Tillämpning

Det allmänna rådet gäller för alla företag som är bokföringsskyldiga. Gränsvärdena har i BFL betydelse för om vissa bokföringsskyldiga ska upprätta årsredovisning eller inte. I ÅRL påverkar gränsvärdena bl.a. vilka tilläggsupplysningar som företaget är skyldigt att lämna.

Det allmänna rådet ska tillämpas för räkenskapsår som inleds den 1 januari 2007 eller senare. BFNAR 2002:7 Innebörden av begreppet medelantal anställda upphörde att gälla den 31 december 2006.

Definitioner

Med *företag* avses den definition som finns i 1 kap. 2 § 1 BFL och med *anställda* avses arbetstagare i företagets tjänst. Definitionen av anställda motsvarar arbetstagarbegreppet i 1 § första meningen lagen om anställningsskydd (LAS). En person är i likhet med vad som sägs i LAS att anse som arbetstagare i företagets tjänst och anställd även om personen är undantagen från LAS, t.ex. på grund av att arbetstagaren har en arbetsledande ställning. Definitionen omfattar också arbetstagare hos

ett utländskt dotterföretag även om inte LAS gäller. Vägledning för tillämpning kan hämtas från arbetsrättslig praxis. Anställd anses exempelvis arbetstagare i företagets tjänst vara som är verkställande direktör, men däremot inte den som bara fått i uppdrag att sitta i ett aktiebolags styrelse. Anställd anses inte heller den vara som bara är uppdragstagare även om denne arbetar med samma uppgifter som anställda.

Större eller mindre företag?

Ett företag vars andelar, teckningsoptioner eller skuldebrev är upptagna till handel på en reglerad marknad inom EES-området eller på en motsvarande marknad utanför EES är alltid ett större företag. I Sverige är det Finansinspektionen som ger tillstånd till en börs eller ett annat företag att driva en eller flera reglerade marknader. I de flesta fall ska även kreditinstitut, värdepappersbolag och försäkringsföretag tillämpa reglerna för större företag om inte annat framgår av ÅRKL och ÅRFL.

Vid bedömningen av om ett företag är större eller mindre avses med

a. *medelantalet anställda* det antal anställda som framgår av beräkningen nedan,

b. *företagets redovisade balansomslutning* värdet av företagets tillgångar enligt balansräkningen, och

c. *företagets redovisade nettoomsättning* detsamma som i 1 kap. 3 § första stycket 3 ÅRL, dvs. även med avdrag för punktskatter. Nettoomsättningen ska justeras om räkenskapsåret omfattar annan tid än tolv månader.

Bedömningen enligt a–c ovan ska avse vart och ett av de två senaste räkenskapsåren.

Med *vart och ett av de två senaste räkenskapsåren* avses de två räkenskapsåren som närmast föregår de räkenskapsår som räkenskapshandlingarna avser. Eftersom respektive gränsvärde ska vara uppfyllda två år i följd blir ett nystartat företag alltid klassificerat som mindre de två första åren. Det innebär också att ett företag som varit ett större företag år 1 och år 2 och som understiger gränsvärdena år 3 ändå kommer att klassificeras som större år 3.

Medelantalet anställda

Medelantalet anställda ska beräknas på individnivå och utvisa antalet heltidstjänster enligt de villkor som gäller på arbetsstället. Personer som varit anställda på heltid under hela räkenskapsåret kan vid denna beräkning beaktas per individ.

För personer anställda på säsongsbasis, deltid eller som börjat eller slutat under året måste korrigeringar göras. För dessa anställda beaktas den tid för vilken lön eller annan ersättning har utgått från företaget i utbyte mot arbete. Företaget kan utgå från ersatta timmar, dagar eller annan tid för att mäta den arbetsvolym som ska omräknas till heltidstjänster.

Företaget får alternativt beräkna medelantalet anställda som summan av antalet arbetade timmar dividerad med normal årsarbetstid. Arbetade timmar är den tid som företaget har betalt lön eller annan ersättning för i utbyte mot arbete. I arbetade timmar ska av företaget betald frånvarotid ingå. Annan frånvarotid beaktas inte. Inte heller beaktas olika slag av oavlönat eller ideellt arbete. Eftersom beräkningen syftar till att återspegla antalet heltidstjänster ska arbetad övertid eller inarbetad flextid inte ingå i beräkningen av arbetstiden.

Normal årsarbetstid ska i första hand bestämmas enligt villkoren för anställningen, tjänstebestämmelser eller kollektivavtal för motsvarande kategori arbetstagare. Normal årsarbetstid får i andra hand av förenklingsskäl bestämmas till 1 920 timmar.

Omfattar räkenskapsåret annan tid än tolv månader ska årsarbetstiden justeras. De olika metoderna kan tillämpas parallellt. Det innebär att arbetstiden kan beräknas individuellt för vissa anställda och för andra bestämmas enligt schablonen 1 920 timmar.

Ytterligare ett alternativ är att beräkna medelantalet anställda med utgångspunkt från två eller flera mätningar av antalet anställda under räkenskapsåret. De tidpunkter som väljs ska vara representativa eftersom ungefär samma resultat bör uppnås i de enskilda fallen som om beräkningen gjorts utifrån ett antal individer eller antalet arbetade timmar använts vid beräkningen. Även vid denna beräkningsmetod måste justeringar göras för personer som har annan anställning än heltid.

Oavlönade eller ideellt arbetande ska inte beaktas. Ideella föreningar och trossamfund ska inte ta med anställda som uppburit högst ett halvt prisbasbelopp i ersättning under året. Eftersom ersättningen är så låg anses arbetet som utförts som ideellt.

Nettoomsättning

Enligt 1 kap. 3 § första stycket 3 ÅRL ska nettoomsättningen omfatta intäkter från försålda varor och utförda tjänster som ingår i företagets normala verksamhet. Det innebär att försäljningsintäkten från exempelvis en fastighetsförsäljning inte ska ingå i nettoomsättningen om företagets normala verk-

samhet inte är fastighetsförsäljningar. För företag som säljer varor och tjänster på provision är det endast provisionen och motsvarande som räknas som nettoomsättning.

Vid bestämning av nettoomsättningen ska avdrag göras för lämnade rabatter, moms och annan skatt som är direkt knuten till omsättningen. Vid bedömningen av om ett företag är större eller mindre ska av företaget fakturerad punktskatt inte inräknas i nettoomsättningen.

Bokföringsskyldiga ideella föreningar, registrerade trossamfund, stiftelser m.fl. ska lägga bidrag, gåvor, medlemsavgifter och andra liknande intäkter till nettoomsättningen vid tillämpning av de bestämmelser i bl.a. redovisningslagstiftningen som är knutna till nettoomsättningens storlek. Andra liknande intäkter kan vara anslag från stat och kommun, förvärv på grund av testamente, avgifter som medlemmar i exempelvis en samfällighetsförening betalar till föreningen.

Omfattar räkenskapsåret annan tid än tolv månader ska nettoomsättningen justeras.

Större eller mindre koncern

Utgångspunkten är att medelantalet anställda för en koncern ska beräknas på samma sätt som för ett enskilt företag men med hänsyn till att koncernen är den relevanta ekonomiska enheten. Vid beräkningen av medelantalet anställda i en koncern beaktas de anställda i de olika koncernföretagen (se definition av koncernföretag i 1 kap. 4 § ÅRL). Av 7 kap. 8 § ÅRL följer att samtliga anställda i dotterföretag ska beaktas, även om dotterföretaget inte är helägt. Däremot ska anställda i intresseföretag inte beaktas.

Vid bedömningen utgår man från summan av de enskilda koncernföretagens balansomslutningar respektive summan av de enskilda koncernföretagens nettoomsättningar efter avdrag för koncerninterna transaktioner. Eftersom koncernföretagens tillgångar summeras vid beräkningen av gränsvärdet för koncernens balansomslutning är det endast koncerninterna fordringar och utgående internvinster som ska dras av. En koncernintern fordran i ett koncernföretag motsvaras av en koncernintern skuld i ett annat koncernföretag.

Att summera koncernföretagens balansomslutningar respektive nettoomsättningar och därefter dra av koncerninterna transaktioner är en förenkling jämfört med att göra en fullständig koncernkonsolidering (koncernredovisning).

Det allmänna rådet med tillhörande vägledning innehåller avslutningsvis ett antal exempel, vars syfte är att illustrera hur reglerna fungerar.

11 Fusion

11.1 BFNAR 1999:1 Fusion av helägt aktiebolag

Tillämpnings-område

Det allmänna rådet BFNAR 1999:1 och vägledningen behandlar hur redovisning av fusion av helägt aktiebolag ska ske och är tillämpligt både om det övertagande företaget är ett aktiebolag eller en ekonomisk förening. BFNAR 1999:1 trädde i kraft den 1 januari 2000.

Definitioner

Med *det överlåtande bolaget* avses det helägda aktiebolag som upplöses genom fusionen och vars tillgångar och skulder övergår till moderföretaget. Med *det övertagande företaget* avses det moderföretag som genom fusionen övertar det överlåtande bolagets tillgångar och skulder. Med *fusionsdag* avses den dag på vilken Bolagsverket registrerar beslut om tillstånd att verkställa fusion. Med *skulder* avses både skulder och avsättningar.

Vägledningen och dess innehåll

En fusion av ett helägt AB innebär för det övertagande företaget att ett indirekt ägande av dotterbolagets tillgångar och skulder ersätts med ett direkt ägande. Aktierna i dotterbolaget byts i balansräkningen ut mot de tillgångar och skulder de tidigare har representerat. Bytet påverkar normalt det egna kapitalet i det övertagande företaget. De effekter fusionen får på det övertagande företagets kapital, utöver de som beror på det överlåtande bolagets resultat under dess sista räkenskapsår, kallas för *fusionsdifferens*.

Grundtanken i BFNAR 1999:1 är att redovisningen så långt som möjligt ska återspegla att en fusion av ett helägt AB är en koncernintern omstrukturering. Koncernredovisningen tjänar därför som vägledning för hur redovisningen av fusionen i den övertagande juridiska personen ska gå till.

Löpande bokföring

Till dess att fusionen registreras av Bolagsverket och bolaget därmed upplöses är det överlåtande bolaget en självständig juridisk person. Därför ska bolagens löpande bokföringar hållas åtskilda fram till denna tidpunkt. I praktiken finns två

alternativ för hur den löpande bokföringen överförs från det överlåtande företaget till det övertagande. Antingen överförs saldona på huvudbokskontona i det överlåtande bolaget på fusionsdagen konto för konto till det övertagande företaget eller också överförs det överlåtande bolagets huvudbokssaldon per senaste balansdag till det övertagande företaget och de därefter inträffande affärshändelserna – affärshändelse för affärshändelse – till det övertagande företaget.

Oavsett vilket alternativ som väljs blir från fusionsdagen bokföringen i det överlåtande bolaget under dess sista räkenskapsår räkenskapsinformation både i det överlåtande och i det övertagande företaget. Fram till fusionsdagen ska den löpande bokföringen skötas på vanligt sätt i det överlåtande bolaget.

Värdering

Det finns två metoder för att värdera de tillgångar och skulder som övertas genom en fusion. *Bokfördavärdemetoden* innebär att tillgångarna och skulderna tas in i det övertagande företaget till de värden de haft i det överlåtande bolaget före fusionen. *Koncernvärdemetoden* innebär att man i de fall då det finns skillnader mellan de bokförda värdena och de värden som tillgångar och skulder redovisats till i koncernredovisningen i stället väljer de senare. I koncernredovisningen utgår värderingen av förvärvade företag från den analys som upprättas i samband med ett företagsförvärv. I förvärvsanalysen analyseras hur anskaffningsvärdet för andelar i ett dotterföretag fördelar sig på verkliga värden för identifierbara tillgångar och skulder. Till den del anskaffningsvärdet inte kan hänföras till identifierbara tillgångar och skulder utgör det positiv eller negativ koncernmässig goodwill.

Undantag från koncernvärdemetoden

Koncernvärdemetoden ska tillämpas utom i fall då metoderna ger endast oväsentliga skillnader. I sådant fall får bokfördavärdemetoden tillämpas. Detta gäller alla företag, även de som är skyldiga att avge en koncernredovisning.

Företag som inte behöver upprätta koncernredovisning

För att företag som på grund av sin storlek inte behöver upprätta någon koncernredovisning ska kunna tillämpa koncernvärdemetoden finns vissa lättnader. Övervärden m.m. fördelas enligt principer som är desamma som de som ligger till grund för en förvärvsanalys. Saknas möjlighet att närmare bedöma fördelningen får t.ex. det sammantagna övervärdet hänföras till goodwill under förutsättning att en sådan fördelning är rimlig. Fördelningen ska ske utifrån de uppgifter företagen har eller utan svårighet kan skaffa sig tillgång till.

Värderings-tidpunkt

Fusionsdagen är värderingstidpunkt för såväl de poster som överförs som de koncernmässiga justeringsposterna vilka måste bokföras särskilt.

Överlåtande bolags årsresultat

Fusionsårets resultat i det överlåtande bolaget ska redovisas i det övertagande företagets resultaträkning medan övriga effekter på eget kapital som fusionen ger upphov till – fusionsdifferensen – ska föras direkt till det övertagande företagets eget kapital.

Överlåtande bolags årsredovisning

Det överlåtande bolaget ska inte avsluta fusionsårets räkenskaper med ett årsbokslut eller en årsredovisning. BFN anser nämligen att det generella kravet på att årligen avsluta räkenskaperna inte kan anses gälla för bolag som upplösts genom fusion. Kravet på information om verksamheten under ett upplöst bolags sista räkenskapsår kan tillgodoses inom ramen för det i fusionen övertagande företagets resultat- och balansräkningar samt tilläggsupplysningar.

Fusionsdifferens

Fusionsdifferensen beräknas på så sätt att det övertagande företagets redovisade nettotillgångar vid ingången av det sista räkenskapsåret ökas/minskas med ett belopp som motsvarar effekten av de koncernmässiga tilläggen och justeringarna. De obeskattade reserverna behandlas därvid i sin helhet som en skuld. Det framräknade beloppet jämförs med det bokförda värdet på aktierna vid samma tidpunkt i det överlåtande bolaget. Skillnadsbeloppet är fusionsdifferensen, vilken ska föras direkt mot eget kapital.

Bundet eget kapital m.m.

Det överlåtande bolagets egna kapital kommer att elimineras i samband med fusionen. Detta innebär att aktiekapitalet i bolaget försvinner. Inte heller det överlåtande bolagets reservfond, överkursfond eller uppskrivningsfond kommer att redovisas i det övertagande företaget.

Det allmänna rådet innehåller bestämmelser som begränsar möjligheterna att dela ut kapital som annars skulle bli fritt genom fusionen. Uppskrivningsfond i det överlåtande bolaget liksom aktiekapital som tillkommit genom uppskrivning ska föras till uppskrivningsfonden i det övertagande företaget om uppskrivningen företagits sedan den övertagande företaget förvärvat det överlåtande bolaget och uppskrivningsbeloppet ökat koncernens egna kapital.

De internvinster som uppkommit vid försäljning från det överlåtande bolaget till det övertagande företaget ska föras till

det övertagande företagets uppskrivningsfond i den mån de skulle ha eliminerats i koncernredovisningen.

Tilläggsupplysningar i årsredovisningen

De upplysningar som ska lämnas av det övertagande företaget ersätter det överlåtande bolagets årsredovisning. Upplysningarnas syfte är att tillförsäkra intressenterna i det överlåtande bolaget och det övertagande företaget den information de kan ha behov av för att kontrollera att de inte förfördelats genom fusionen.

Exempel

I vägledningen finns utförliga exempel som visar hur redovisning av fusion av helägt aktiebolag kan göras.

11.2 BFNAR 2003:2 Redovisning av fusion

Tillämpningsområde

Det allmänna rådet och vägledningen behandlar hur andra fusioner i ABL än fusion av helägt AB ska redovisas. Vid fusion av helägt AB ska istället BFNAR 1999:1 tillämpas. BFNAR 2003:2 trädde i kraft den 1 april 2003. Det får tillämpas från ikraftträdandet och ska tillämpas senast från det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2003.

Definitioner

Med *det överlåtande bolaget* avses det AB som upplöses genom fusion. Med *det övertagande bolaget* avses det AB som genom fusionen övertar det överlåtande bolagets tillgångar och skulder. Med *koncernvärdemetoden* avses den metod som utvecklats i BFNAR 1999:1 och som innebär att tillgångar och skulder övertas till de koncernmässiga värdena. En *reell anskaffning* avser en transaktion som leder till att ett bolag efter fusionen direkt eller indirekt äger tillgångar eller har skulder som det inte direkt eller indirekt ägde eller hade före fusionen. Med *skulder* avses både skulder och avsättningar. Med *koncernintern omstrukturering* avses en fusion som inte innefattar någon reell anskaffning. Med *fusionsdag* avses den dag Bolagsverket registrerar bolagets anmälan om genomförd fusion.

Vägledningen och dess innehåll

I ABL finns regler om fusion av helägt dotterbolag, absorption och kombination. En absorption innebär att ett företags tillgångar och skulder förs över till ett annat redan existerande företag, varefter det upplöses utan något likvidationsförfarande. En kombination innebär att två eller flera företag överlåter sina tillgångar och skulder till ett företag som bildas genom fusionen varefter de överlåtande företagen upplöses utan något likvidationsförfarande.

Utgångspunkten för det allmänna rådet är att redovisning av en fusion så långt möjligt ska ske utifrån transaktionens ekonomiska innebörd och att det därför ska bli samma redovisningsmässiga effekter av affärer som är ekonomiskt likvärdiga, oavsett om affären legalt ges formen av ett aktieförvärv, en inkråmsöverlåtelse eller en fusion.

I BFNAR 2003:2 görs vad avser redovisningen ingen skillnad mellan de olika fusionsformerna i ABL. Om en kombination innefattar en reell anskaffning ska den hanteras enligt de regler som gäller för sådana transaktioner, annars inte. Motsvarande gäller för absorptioner. Det allmänna rådet omfattar inte transaktioner där ett moderbolag går upp i ett dotterbolag genom fusion.

Löpande bokföring och dess avslutande m.m.

Ett bolag som upplöses genom fusion ska inte avge någon årsredovisning. Det övertagande bolaget övertar ansvaret för den löpande bokföringen och ska i sin resultaträkning – under vissa förutsättningar – redovisa årets resultat i det övertagna bolaget. Detta överensstämmer med de principer som anges i BFNAR 1999:1 Fusion av helägt aktiebolag.

Överlåtande bolags årsresultat

Det överlåtande bolagets årsresultat ska ingå i det övertagande bolagets resultaträkning bara till den del det motsvarar ägarandelen och avser tid av det överlåtande bolagets räkenskapsår som det övertagande bolaget ägt detta. Vid en reell anskaffning som ska redovisas som ett samgående ska dock hela det överlåtande bolagets årsresultat ingå. Samma gäller om samgåendet avser en oäkta koncern.

Värdering

I det allmänna rådet görs skillnad mellan fusioner som innefattar en reell anskaffning och de som inte gör det. En reell anskaffning har skett om fusionen leder till att ett företag efter fusionen direkt eller indirekt äger tillgångar eller har skulder som det inte direkt eller indirekt hade före fusionen. En fusion som enbart är *koncernintern omstrukturering* innefattar inte någon reell anskaffning.

En reell anskaffning ska redovisas i enlighet med de koncernredovisningsprinciper som följer av god redovisningssed. Detta innebär att de tillgångar och skulder som övergår genom fusionen ska värderas till verkliga värden när det är fråga om förvärv och till bokförda värden när det är fråga om samgående (se Redovisningsrådets rekommendation RR 1:00). Fusioner som inte innefattar en reell anskaffning ska antingen redovisas enligt koncernvärdemetoden såsom den utvecklats i BFNAR 1999:1 eller i vissa fall till bokförda värden.

Oäkta koncerner

Bokfördavärdemetoden ska användas vid fusion mellan två bolag som ingår i en s.k. oäkta koncern (dvs. bolagen ägs av samma fysiska person) eller när fusion sker mellan bolag som i väsentligen samma proportioner ägs av samma fysiska personer.

Fusioner som delvis innefattar en reell anskaffning

I de fall en fusion delvis innefattaren reell anskaffning ska verkliga värden och koncernmässiga värden (historiska verkliga värden) tillämpas parallellt på samma fusion.

Tilläggsupplysningar

De upplysningar som ska lämnas av det övertagande företaget ersätter det överlåtande bolagets årsredovisning.

Övriga bestämmelser

I det allmänna rådet hänvisas till principerna i BFNAR 1999:1 beträffande hur obeskattade reserver och eget kapital ska redovisas.

Exempel

I vägledningen finns flera mycket utförliga exempel som visar hur redovisningen kan upprättas vid olika typer av fusioner. Ett av exemplen innehåller även förslag till hur tilläggsupplysningar kan utformas i det övertagande bolagets årsredovisning.

11.3 Fusionsförfarandet enligt ABL

Fusionsförfarandet är detaljerat reglerat i 23 kap. ABL. En fusion av ett helägt AB kan förenklat beskrivas i följande sju moment.

1. En fusionsplan upprättas av styrelserna för övertagande och överlåtande bolag.
2. Fusionsplanen granskas av revisorerna i övertagande och överlåtande bolag.
3. Fusionsplanen registreras av Bolagsverket.
4. Underrättelse till kända borgenärer om fusionsplanen.
5. Ansökan hos Bolagsverket om att få verkställa fusionsplanen.
6. Bolagsverket kallar det överlåtande bolagets borgenärer för eventuell bestridande av ansökan.
7. Bolagsverket registrerar beslut om tillstånd att verkställa fusionsplanen.

När Bolagsverket har registrerat beslutet om tillstånd är det helägda AB:et upplöst. Stegen för genomförande av övriga typer av fusioner enligt ABL överensstämmer i stort med vad som gäller för fusion av helägt AB. För absorption och kombination tillkommer följande två moment.

1. Anmälan till Bolagsverket om genomförd fusion (med intyg från revisor att det överlåtande bolagets tillgångar överlämnats till det övertagande bolaget).
2. Bolagsverket registrerar anmälan varvid överlåtande bolaget är upplöst.

Vid fusion av helägt aktiebolag ska något *fusionsvederlag* inte lämnas, beroende på att moderbolaget äger samtliga aktier i dotterföretaget. Vid övriga fusioner, absorption och kombination, utgår normalt vederlag till aktieägarna i de bolag som går upp i ett annat existerande bolag (det övertagande bolaget). Fusionsvederlaget kan lämnas i form av (vanligtvis nyemitterade) aktier i det övertagande bolaget eller i kontanter, eller en kombination av aktier och kontanter. Fusionsvederlag i form av aktier i det övertagande bolaget tillfaller aktieägarna när Bolagsverket registrerar anmälan och det överlåtande bolaget är upplöst.

11.4 Inkomstskatt

Sambandet

Inledning

I svensk skatterätt har under lång tid funnits särskilda kontinuitetsregler för fusioner, som medger att beskattningen skjuts upp. Utan sådana skatteregler hade en fusion medfört att det överlåtande bolaget, enligt allmänna principer (oneröst fång), skulle ha beskattats för de genom fusionen överlåtna tillgångarna. Hos aktieägarna hade vidare, utan särskilda undantagsbestämmelser, en fusion utlöst kapitalvinstbeskattning. Före 1999 var endast fusion av helägt AB skattegynnade. Numera gäller att alla former av svenska och internationella fusioner är föremål för en uppskovsgrundande reglering. Gränsöverskridande fusioner är dock inte möjliga att genomföra i avsaknad av civilrättsliga regler.

I Handledning för beskattning av inkomst 2008, del 3 avsnitt 16, finns en utförlig redogörelse för de skatteregler som gäller avseende fusion. Nedan återges skattereglerna i sammandrag.

Skatteregler – 37 kap. IL

Bestämmelser om fusion finns i 37 kap. IL. Den grundläggande tanken med reglerna är att fusioner inte ska utlösa någon omedelbar beskattning hos det överlåtande företaget. I stället medges undantag från omedelbar beskattning genom att det övertagande företaget träder in i det överlåtande företagets skattemässiga situation. Det leder till en skattemässig

kontinuitet mellan företagen. Med fusion avses, enligt 37 kap. 3 § en ombildning som uppfyller följande förutsättningar.

- Samtliga tillgångar samt skulder och andra förpliktelser hos ett företag (det överlåtande företaget) ska tas över av ett annat företag (det övertagande företaget).
- Det överlåtande företaget ska upplösas utan likvidation.

En förutsättning för att en fusion ska kunna genomföras utan att någon beskattning utlöses är att fusionen uppfyller villkoren för kvalificerade fusioner enligt 37 kap. 11–15 §§ IL. Detta innebär att följande villkor ska vara uppfyllda.

- Det överlåtande företaget ska omedelbart före fusionen varit skattskyldig i Sverige för åtminstone en del av näringsverksamheten. Inkomsten får inte ha varit helt undantagen från beskattning pga. skatteavtal.
- Det övertagande företaget ska omedelbart efter fusionen vara skattskyldig i Sverige för inkomst av sådan näringsverksamhet som det överlåtande företagets beskattats för.
- Fusionsvederlag får endast betalas till andra andelsägare i det överlåtande företaget än det övertagande företaget.
- Beskattningsåret för den genom fusion överlåtna näringsverksamheten får inte överstiga arton månader.
- Om det överlåtande företaget är ett privatbostadsföretag ska det övertagande företaget vara en bostadsrättsförening som är ett privatbostadsföretag (ej aktiebolag).

Skattereglerna för överlåtande och övertagande företag innebär följande.

- Det överlåtande företaget ska inte ta upp någon inkomst eller dra av någon utgift på grund av fusionen. Det ska heller inte beskattas för resultatet av det beskattningsår som avslutas genom att fusionen genomförs.
- Inkomsten hos det övertagande företaget – för det beskattningsår då fusionen genomförs – beräknas med hänsyn till de ingående balansposterna hos det överlåtande företaget. Övertagandet anses ha skett retroaktivt, vilket innebär bl.a. att avdrag medges för underskott som har uppkommit i det överlåtande företaget under fusionsåret.
- Den skattemässiga karaktären av de överlåtna tillgångarna (inventarier, lager- eller kapitaltillgångar) behålls i det

övertagande företaget. Kontinuitetsregeln har företräde framför reglerna i 27 kap. IL om att fastigheter som anskaffats av den som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter ska anses utgöra omsättningstillgångar.

- Kontinuitetsregeln innebär vidare rätt till avdrag för underskott i näringsverksamheten och outnyttjade avdrag för kapitalförluster (aktiefållan). Det finns dock vissa begränsningar när det gäller rätten att nyttja gamla underskott. Begränsningarna träder in i de fall det övertagande företaget inte hade bestämmande inflytande över det överlåtande företaget redan före fusionen och när det inte fanns möjligheter att lämna koncernbidrag mellan företagen före fusionen. Begränsningsreglerna vid fusion i 37 kap. 21-26 §§ IL är uppbyggda på ett sätt som liknar begränsningarna vid andra typer av ägarförändringar. Fusionsspärren kan dock sägas vara hårdare eftersom den i vissa lägen träffar även underskott som uppkommit ägarförändringsåret eller senare. För fåmansföretag är rätten att överta ”fållanförluster” begränsad.
- Kontinuitetsregeln innebär att övertagande sker av uppskov pga. andelsbyte.
- Om ett övertagande företag tar upp värdet av övertagna inventarier till högre värde än det värde som gällde för det överlåtande företaget får det övertagande företaget behålla rätten till räkenskapsenlig avskrivning, om mellanskillnaden tas upp som intäkt under fusionsåret eller med en tredjedel detta år och med en tredjedel vardera de följande två åren.
- Om det övertagande företaget innehar värdepapper som har getts ut av det överlåtande företaget blir den skattemässiga behandlingen beroende av om dessa utgör kapitaltillgångar eller lagertillgångar. Kapitaltillgångar anses inte avyttrade i och med fusionen, lagertillgångar anses avyttrade till skattemässigt värde.

Samordning mellan olika omstruktureringsregler

För att de bestämmelser som reglerar omstruktureringar m.m. inte ska konkurrera med varandra har man lagreglerat i vilken ordning de ska tillämpas. I Handledning för beskattning av inkomst 2008, del 3 avsnitt 20, framgår att bestämmelserna om kvalificerade fusioner enligt 37 kap. IL i vissa fall kan kollidera med andra omstruktureringsregler. Vid eventuella kollisioner gäller att bestämmelserna i 37 kap. har företräde.

11.4.1 Deklarationer för det upplösta bolaget

Av BFNAR 1999:1 och BFNAR 2003:2 framgår att det genom fusion upplösta företaget inte ska upprätta något årsbokslut eller någon årsredovisning för fusionsåret. De tilläggsupplysningar som det övertagande företaget ska lämna i sin årsredovisning ersätter årsredovisningen för det överlåtande företaget.

Enligt 37 kap. 17 § IL ska det överlåtande företaget inte beskattas för inkomst av näringsverksamhet för det beskattningsår som avslutas med fusion (det sista beskattningsåret). Det upplösta företaget fullgör sin deklarationsskyldighet genom att i inkomstskattedeklarationen för det sista beskattningsåret upplysa att bolaget upplösts genom fusion. Det övertagande företaget är istället enligt 37 kap. 18 § skattskyldig och därmed deklarationsskyldig för det överlåtande företagets sista beskattningsår.

För mervärdesskatt och arbetsgivaravgifter gäller att det överlåtande företaget ska lämna skattedeklarationer så länge företaget inte är upplöst. Från fusionsdagen övergår skyldigheten på det övertagande företaget att redovisa skatter och avgifter i sina skattedeklarationer avseende det överlåtande företagets verksamhet.

11.4.2 Årsresultat före det att koncernförhållande uppstod

Av BFNAR 1999:1 (och BFNAR 2003:2) framgår att om en del av det överlåtande bolagets resultat avser tid före det att koncernförhållandet mellan företagen uppstått, ska denna del inte tas med i det övertagande företagets resultaträkning. I sådant fall ska det övertagande företaget i sin årsredovisning som tilläggsupplysning ange den del av det överlåtande bolagets årsresultat som inte redovisats i det övertagande företagets resultaträkning.

I de fall punkten är aktuell ska det finnas en korrigeringspost i det övertagande företagets inkomstdeklaration. Posten ska innefatta den del av det överlåtande företagets årsresultat som inte tagits med i det övertagande företagets resultaträkning.

I samband med fusion mellan bolag i en oäkta koncern ska hela resultatet från överlåtande bolag ingå i övertagarens resultaträkning oavsett hur länge aktierna ägts, se BFNAR 2003:2. Någon skattemässig justering blir alltså inte aktuell i dessa fall.

11.4.3 Fusionsdifferens

En tillämpning av de allmänna råden innebär att det vanligtvis uppkommer en fusionsdifferens. Detta beror på att det övertagande företagets indirekta ägande (aktier) av det överlåtande företagets tillgångar och skulder ersätts med ett direkt ägande. Hur fusionsdifferensen beräknas framgår närmare av de exempel som finns i BFN:s vägledningar. Enligt de allmänna råden ska en fusionsdifferens redovisas direkt mot eget kapital. Denna differens är vare sig avdragsgill eller skattepliktig.

11.4.4 Omvärderingar till koncernvärden

Vid tillämpningen av koncernvärdemetoden omvärderas vid fusionen det överlåtande företagets tillgångar och skulder från bokfört värde till de koncernmässiga värdena. Omvärderingen medför vissa skattekonsekvenser.

Antag att ett bolag A förvärvat samtliga aktier i bolag B för 1000 med ett eget kapital på 400. Av den förvärvsanalys som upprättats för koncernredovisningen (enligt Redovisningsrådets rekommendation RR 1:00) framgår att övervärdet 600 fördelar sig på posterna lager, inventarier, fastighet och goodwill (allmänt affärsvärde).

De övervärden som framkommer vid fusionen ska skattemässigt hanteras enligt följande.

Lager

Skillnaden mellan bokfört värde i bolag B och det värde som tas upp i bolag A på grund av fusionen beskattas. Detta är inte särskilt lagreglerat. Av allmänna beskattningsprinciper följer dock att det övertagande företaget ska ta upp skillnaden som intäkt.

Inventarier

Konsekvensen av att bolag A tar upp inventarierna till högre värden än bokfört värde hos bolag B är reglerad i 37 kap. 20 § IL. För att behålla rätten till räkenskapsenlig avskrivning måste A ta upp mellanskillnaden till beskattning. A kan välja mellan att ta upp hela beloppet fusionsåret och att fördela det på tre år.

Av RÅ 2006 ref 71 och Skatteverkets skrivelse 2006-12-20 (dnr 131 728829-06/111) framgår att om värdet av inventarierna efter uppskrivningen uppgår till ett högre belopp än anskaffningsvärdet kan avdrag medges såväl enligt huvudregeln som kompletteringsregeln vid räkenskapsenlig avskrivning.

Vid användning av huvudregeln utgör det uppskrivna värdet avskrivningsunderlag först under beskattningsåret efter

fusionen. Detta följer av att avskrivningsunderlaget för fusionsåret enligt 18 kap. 13 § 2 st. IL är begränsat till att utgå från värdet av inventarierna i balansräkningen vid det föregående beskattningsårets utgång.

Fastighet

Om fastigheten hos bolag B har karaktär av kapitaltillgång medför fusionen inte några beskattningskonsekvenser, oavsett vilket värde den åsätts vid fusionen. Detta eftersom upp- eller nedskrivning av en kapitaltillgång inte beaktas vid beskattningen. Om fastigheten har karaktär av lager gäller allmänna beskattningsprinciper, dvs. att eventuellt framkommet övervärde vid fusionen beskattas. Fastigheten behåller den skattemässiga karaktär som den hade hos bolag B, även efter fusionen.

Goodwill

En tillämpning av BFN:s allmänna råd innebär att i det övertagande företaget kan en tillgångspost goodwill uppkomma, som inte existerar i överlåtande företag, men som fanns i koncernredovisningen på fusionsdagen. RR har i RÅ 2003 ref. 47 fastställt SRN:s förhandsbesked att en sådan goodwillpost inte anses förvärvad från dotterbolaget och är därmed inte att betrakta som ett inventarium vid beskattningen (jfr 18 kap. 1 § IL). Därmed är bestämmelserna i 37 kap. 20 § IL (som innebär att en intäkt ska tas upp om inventarier tas upp till ett högre värde i det övertagande bolaget än de hade i det överlåtande och räkenskapsenlig avskrivning ska tillämpas) inte tillämpliga. Av domen framgår att det inte heller har någon betydelse om goodwillposten redovisas i en gemensam post tillsammans med s.k. inkråmsgoodwill.

Sedan Regeringsrätten fastslagit att goodwillpost som uppkommit vid fusion inte är att betrakta som ett inventarium kvarstår viss oklarhet om goodwillposten ska tas upp som skattepliktig intäkt och om avskrivning av goodwillposten enligt god redovisningssed är skattemässigt avdragsgill.

Skattekonsekvenserna av omvärderingarna ovan medför justeringsposter i inkomstdeklarationen.

11.4.5 Fusionsgoodwill och räkenskapsenlig avskrivning

Av föregående avsnitt (*Omvärdering till koncernvärden)* framgår att vid fusion uppkommen goodwill – fusionsgoodwill – inte utgör inventarium skattemässigt. Om sådan goodwill redovisas i en gemensam post tillsammans med förvärvad goodwill – inkråmsgoodwill, är fråga om rätten till räkenskapsenlig avskrivning går förlorad. Av Skatteverkets skrivelse 2002-09-

19, dnr 7431-02/110 avseende redovisning av djur i jordbruk framgår följande: Skatteverket anser att en skattskyldig inte automatiskt förlorar rätten till räkenskapsenlig avskrivning när djur i jordbruk och renskötsel redovisas som inventarier i bokföringen trots att djuren skattemässigt utgör lager. Motivering till detta är att lagtexten i 18 kap. 14 § IL enbart innefattar sådana tillgångar som skattemässigt utgör inventarier. Det utesluter inte att det kan finnas andra tillgångar som i bokföringen avskrivs som inventarier men som inte skattemässigt utgör inventarier. I sådana fall ska justering ske i deklarationen. En förutsättning är att bokföringen är ordnad så att avskrivningarna på djuren kan urskiljas så att återföring kan ske vid beskattning. Den ovannämnda skrivelsen utgör stöd för att redovisning av fusionsgoodwill och inkråmsgoodwill i en sammanslagen post inte innebär att rätten till räkenskapsenlig avskrivning går förlorad så länge som avskrivningarna på de olika goodwillposterna kan särskiljas i redovisningen.

11.4.6 Avskrivning av inventarier och räkenskapsårets längd

Värdeminskningsavdrag på inventarier får uppgå till högst viss procentsats av avskrivningsunderlaget för år räknat. Detta innebär att om räkenskapsåret för den övertagna verksamheten inte sammanfaller med det övertagande företagets räkenskapsår är det nödvändigt att skilja mellan de inventarier som övertagits vid fusionen och det övertagande företagets egna inventarier.

Räkenskapsårets längd är – såvitt avser den övertagna verksamheten – från ingången av räkenskapsåret för det överlåtande företaget till utgången av räkenskapsåret för det övertagande företaget. Räkenskapsårets längd får dock vara högst 18 månader (37 kap. 19 § IL). Anta att ett överlåtande företag har kalenderår som räkenskapsår och det övertagande företaget har räkenskapsår 1 juli–30 juni. Fusionen sker den 1 oktober. Beskattningsåret för den överlåtna verksamheten blir då 1 januari–30 juni påföljande år. I exemplet kommer de högsta tillåtna avskrivningsprocenten för inventarierna i den överlåtna verksamheten att vara 45 % för räkenskapsenlig avskrivning enligt huvudregeln, 30 % enligt kompletteringsregeln och 37,5 % vid restvärdesavskrivning medan den kommer att vara 30 %, 20 % resp. 25 % för de befintliga inventarierna i det övertagande företaget.

11.4.7 Justeringar för internvinster

Av de allmänna råden framgår att justeringar ska göras för internvinster. Detta ska ske i den utsträckning de skulle ha eliminerats i koncernredovisningen. I vägledningen till BFNAR 1999:1 åskådliggörs hur internvinster ska justeras i redovisningen vid en fusion. Med balansdag menas det övertagande företagets senaste balansdag. Följande fyra typer av internvinster åskådliggörs.

a) Moderbolaget har sålt till dotterbolaget före balansdagen

Försäljningen har medfört att tillgången, i ett koncernperspektiv, tagits upp till för högt värde i dotterbolagets balansräkning. Detta justeras i fusionen genom att vid beräkningen av fusionsdifferensen tillgången tas upp till det koncernmässiga anskaffningsvärdet. Internvinsten kommer på så sätt att motsvaras av en lika stor negativ justeringspost vid beräkningen av värdet på fusionsdifferensen. Eftersom nedvärderingen av den överlåtna tillgången justeras mot fusionsdifferensen (och uppskjuten skatt) påverkas inte årets resultat. En sådan nedvärdering i bokföringen medför vissa skattemässiga komplikationer. Är det fråga om en *kapitaltillgång* bör inte omvärderingen medföra några särskilda beskattningsfrågor, med bortseende från utredningssvårigheter avseende det skattemässiga anskaffningsvärdet för tillgången ifråga. Avser internvinsten en *lagertillgång* uppkommer problematiken att det bokförda anskaffningsvärdet är lägre än det skattemässiga anskaffningsvärdet. Det får anses vara oklart när avdrag för detta mellanskillnadsbelopp kan medges. Skatteverket anser att avdrag bör kunna medges som ett deklarationsavdrag det beskattningsår då fusionen genomförs. Avser internvinsten en *inventarietillgång* kommer det bokförda värdet inte att överensstämma med det skattemässiga restvärdet, vilket innebär att rätten till räkenskapsenlig avskrivning kan gå förlorad.

b) Dotterbolaget har sålt till moderföretaget före balansdagen

Ett belopp motsvarande internvinsten överförs till uppskrivningsfond i det övertagande företaget, om vinsten på fusionsdagen skulle ha eliminerats i koncernredovisningen. Genom att minska fria reserver och öka bundna reserver görs vinsten inte utdelningsbar. Justeringen medför inga beskattningskonsekvenser.

c) Moderbolaget har sålt till dotterbolaget efter balansdagen

Det redovisade resultatet ska minskas i det övertagande företaget. Minskningen uppgår till internvinsten minus uppskjuten skatt. Denna justering av årets vinst är inte avdragsgill och ska återläggas i deklarationen. Samtidigt ska en motsvarande minskning av värdet av den överlåtna tillgången ske. I denna situation uppkommer samma skattemässiga frågeställningar som i a) ovan.

d) Dotterbolaget har sålt till moderföretaget efter balansdagen

Internvinsten har inte beaktats när fusionsdifferensen beräknades eftersom vinsten uppkommit efter balansdagen. Den internvinst som övertagits från det överlåtande bolaget ska minska årets resultat och föras till uppskrivningsfonden. Denna justering av årets vinst är inte avdragsgill och ska återläggas i deklarationen.

11.4.8 Omvänd fusion

Med omvänd fusion avses att ett moderbolag fusioneras in i sitt dotterbolag. Detta förfarande är inte särskilt reglerat i ABL. Det förekommer dock att PRV registrerar omvända fusioner. Skälet till att omvänd fusion används är att det är ett praktisk förfarande att avsluta ett koncernförhållande när det finns ett rörelsedrivande dotterbolag med ett moderbolag vars enda tillgång är aktierna i dotterbolaget. BFN har avstått från att reglera omvända fusioner.

Skattemässigt har omvänd fusion bl.a. prövats av SRN i förhandsbesked 1999-11-24 (inte överklagat). Av SRN:s förhandsbesked framgår att SRN utgick från att den ifrågavarande omvända fusionen inte stred mot ABL och av förhandsbeskedet framgår att de särskilda skattemässiga lättnadsreglerna i 37 kap. IL var tillämpliga för den omvända fusionen.

11.4.9 Kostnader för fusion

Av 16 kap. 7 § IL framgår att utgifter som överlåtande och övertagande företag har i samband med fusion eller fission är avdragsgilla.

11.5 Särskild löneskatt

Hur särskild löneskatt på pensionskostnader (SLP) ska hanteras vid fusioner är inte reglerat i lag. Genom RÅ 2000 ref. 36 (förhandsbesked) har dock rättsläget klarlagts. I domen fastslog RR att det ska vara kontinuitet vid beräkningen av

underlaget för SLP. Det övertagande företaget medgavs rätt att överta det överlåtande företagets negativa beskattningsunderlag för SLP, dvs. från beskattningsår före det år då fusionen genomfördes. I domskälen uttalades att starka materiella och taxeringstekniska skäl talade för att låta uttag av SLP följa den ordning som gäller vid inkomstbeskattningen.

11.6 Fastighetsskatt och avkastningsskatt på pensionskostnader

Hur fastighetsskatt och avkastningsskatt på pensionskostnader ska hanteras vid en fusion är inte särskilt reglerat i lag. Frågan är heller inte prövad i rättspraxis. Enligt skatteverkets uppfattning bör det synsätt som RR tillämpade vid beräkning av underlag för SLP i RÅ 2000 ref. 36, att övertagande företag träder i överlåtarens ställe, tillämpas även ifråga om avkastningsskatt. Om något av de fusionerade företagen har räkenskapsår som inte sammanfaller med kalenderår ska det övertagande företaget i sin deklaration redovisa kapitalunderlaget i två delar. På så sätt beaktas att kapitalunderlaget som utgör underlag för avkastningsskatt ska beräknas vid ingången av beskattningsåret. Skattesatsen bör vad avser de båda delarna jämkas med hänsyn till beskattningsårets längd. Se vidare i Handledning för beskattning av inkomst 2008, del 3 avsnitt 13.3.5.

Även för fastighetsskatt kan skäl anföras för att kontinuitetsprincipen bör tillämpas. Frågan har diskuterats i Skattenytt 2002 (s. 577).

11.7 Övrigt

11.7.1 Part i rättsprocess efter genomförd fusion

Ett bolag som upplösts genom fusion saknar rättshandlingsförmåga och kan inte vara part i en process. Detta innebär inte att en process avseende det upplösta bolaget som pågår då bolaget upplösts måste läggas ned eller att den inte kan inledas sedan bolaget upplösts. Part i den fortsatta eller nya processen blir det övertagande bolaget, till vilket det upplösa bolagets tillgångar och skulder övergått (RÅ 2002 ref. 82).

11.7.2 Särskilda frågor med anledning av BFNAR 2003:2

Det allmänna rådet BFNAR 2003:2 innehåller inte några egna värderingsregler för tillgångar och skulder som överförs vid en fusion.

Det allmänna rådet hänvisar istället till Redovisningsrådets rekommendation RR 1:00 när det avser fusioner som innefattar en reell anskaffning. Enligt huvudregeln i RR 1:00 ska förvärvade identifierbara tillgångar och skulder värderas till verkligt värde (marknadsvärdet). En tillämpning av RR 1:00 kan därmed innebära att det uppkommer en goodwillpost, som avser den del av anskaffningsutgiften/fusionsvederlaget som inte kan fördelas på enskilda tillgångsposter.

Till den delen en fusion inte innefattar en reell anskaffning hänvisar BFNAR 2003:2 till koncernvärdemetoden i BFNAR 1999:1. Sker fusion mellan bolag som i sin helhet ägs av samma fysiska personer ska dock enligt BFNAR 2003:2 tillgångar och skulder överföras till sina respektive bokförda värden.

En tillämpning av BFNAR 2003:2 kan innebära att i en och samma fusion ska samtidigt tillämpas både värderingsprinciperna enligt RR 1:00 (marknadsvärde) och värderingsprinciperna enligt BFNAR 1999:1 (koncernvärdena). Så är förhållandena när det överlåtande företaget bara delvis ingår i samma koncern som det övertagande företaget. Därvid uppkommer flera skattefrågor, vilka kommenteras i den utsträckning som anges nedan.

Lager, inventarier och fastigheter

Beträffande övervärden i posterna lager, inventarier och fastigheter uppkommer samma beskattningskonsekvenser som angetts ovan i avsnitt 37.4.

Goodwill

Hur en goodwillpost som framkommer vid en fusion pga. en tillämpning av RR 1:00 ska hanteras skattemässigt är inte klarlagt. Som framgår av avsnitt 37.4 har RR i RÅ 2003 ref. 47 ansett att en goodwillpost som framkommer vid tillämpning av BFNAR 1999:1 inte är en förvärvad tillgång och därför inte utgör ett inventarium i inkomstskattelagens mening. RR hade i det fallet att utgå från att det avsåg en fusion mellan moderbolag och helägt aktiebolag och där det i koncernredo-

visningen existerade en balanspost goodwill, vilken dock inte motsvarades av något bokfört värde i det helägda aktiebolaget. En goodwillpost som framkommer vid tillämpning av RR 1:00 skiljer sig från omständigheterna i RÅ 2003 ref. 47 i två avseenden. Dels behöver det inte föreligga koncernförhållande, dels motsvaras den framkomna goodwillposten inte av något bokfört värde i en koncernredovisning. Det är därför oklart hur en goodwillpost uppkommen vid en tillämpning av RR 1:00 ska hanteras skattemässigt.

Fusionsvederlag

Om det övertagande företaget inte äger samtliga aktier i det överlåtande bolaget utgår normalt fusionsvederlag i form av aktier eller pengar till aktieägarna i det överlåtande bolaget. Om t.ex. ett moderbolag önskar fusionera två helägda dotterbolag med varandra ska det övertagande dotterbolaget utge fusionsvederlag till moderbolaget. Beroende på om fusionsvederlaget över- eller understiger det bokförda värdet på aktierna i det överlåtande bolaget uppstår en kapitalvinst/-förlust som bokförs i resultaträkningen. Denna är inte skattepliktig eller avdragsgill om aktierna i det överlåtande bolaget var näringsbetingade, vilket innebär att det blir en justeringspost i deklarationen

För andra andelsägare som i fusionsvederlag erhåller kontanter ska en eventuell kapitalvinst som huvudregel tas upp till intäkt det år då tillgången avyttrats (44 kap. 26 § 1 st. IL). Vid en fusion anses andelarna avyttrade när det bolag som gett ut dem är upplöst genom fusion (44 kap. 8 § IL). Om fusionsvederlaget istället utgår i form av aktier i det övertagande företaget blir reglerna om andelsbyten i kapitel 48a och 49 IL tillämpliga. Kapitalvinsten kommer i ett sådant fall att föras fram till beskattning vid ett senare tillfälle än vad om gäller enligt huvudregeln.

Överlåtande bolags årsresultat

Det överlåtande företagets årsresultat för fusionsåret ska redovisas i det övertagande företagets resultaträkning bara till den del det motsvarar dess ägarandel och avser tid under vilket det övertagande företaget ägt det överlåtande företaget. Det innebär att vid en kvalificerad fusion måste en justeringspost avseende den del av resultatet som inte redovisas tas upp i deklarationen. Vid en fusion mellan bolag i en oäkta koncern ska dock hela överlåtarens årsresultat redovisas hos övertagande företag oavsett innehavstid.

11.8 Rättspraxis m.m.

Rättspraxis	– Omvänd fusion	SRN 1999-11-24
	– Ej karaktärsbyte vid fusion där investmentföretag är övertagande	RÅ 2000 ref. 18
	– Kontinuitet gäller för SLP	RÅ 2000 ref. 36
	– Det övertagande företaget är part i processer	RÅ 2002 ref. 82
	– Fusionsgoodwill utlöser inte beskattning	RÅ 2003 ref. 47
	– Värdeminskningsavdrag inventarier efter fusion	RÅ 2006 ref. 71
Skatteverket	– Värdeminskningsavdrag efter att inventarier övertagits i samband med fusion, 2006-12-20 (dnr 131 728829-06/112)	
	– Redovisning av djur i jordbruk och renskötsel, 2002-09-19 (dnr 7431-02/110)	

12 Redovisning i euro

12.1 Inledning

Sedan den 1 januari 2001 får aktiebolag och vissa andra företag ha sin redovisning i euro i stället för i svenska kronor. Möjligheten för företag att ha sin redovisning i euro infördes genom prop. 1999/2000:23 Redovisning och aktiekapital i euro.

Deklarationer i svenska kronor

De företag som har sin redovisning i euro ska i likhet med alla andra företag avge skattedeklarationer m.m. i svenska kronor. Enligt 1 kap. 9 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter ska uppgifter till sina belopp anges i svenska kronor. Motsvarande bestämmelse finns i 1 kap. 7 § skattebetalningslagen (1997:483).

De civilrättsliga reglerna om redovisning i euro kommenteras med utgångspunkt från bestämmelserna i bokföringslagen, aktiebolagslagen och årsredovisningslagen. Civilrättsliga bestämmelser om redovisning i euro finns också i andra lagar såsom i lagen om ekonomiska föreningar, bankrörelselagen, lagen om värdepappersrörelse, ÅRKL, ÅRFL m.fl. lagar.

De skatterättsliga reglerna kommenteras med utgångspunkt från den särskilda omräkningslagen för företag som har sin redovisning i euro.

12.2 Bokföringslagen

Vilka företag?

I 4 kap. 6 § första stycket BFL finns den grundläggande bestämmelsen att affärshändelserna *ska kunna presenteras* i en och samma redovisningsvaluta. Redovisningsvalutan ska vara svenska kronor. Aktiebolag, ekonomiska föreningar, sparbanker, medlemsbanker, understödsföreningar, försäkringsaktiebolag och ömsesidiga försäkringsbolag får i stället ha euro som redovisningsvaluta. Detsamma gäller för utländska företags filialer i Sverige.

Ska kunna presenteras

Uttrycket ”ska kunna presenteras” innebär nödvändigtvis inte att den enskilda affärshändelsen måste noteras i bokföringssystemet i den aktuella redovisningsvalutan. Det räcker att

bokföringssystemet, utifrån den noterade affärshändelsen, kan ta fram och presentera affärshändelsens belopp, omräknat till redovisningsvalutan per dagen för affärshändelsen. Av prop. 1999/2000:23 s. 218 framgår att bestämmelsen inte är avsedd att förhindra användning av s.k. flervalutasystem. När ett sådant system används, får det godtas att beloppet kan tas fram och presenteras i redovisningsvalutan med en eller ett par dagars fördröjning.

Byte av redovisningsvaluta

Enligt 4 kap. 6 § andra stycket får byte av redovisningsvaluta endast ske vid ingången av ett nytt räkenskapsår. Av tredje stycket framgår att om företaget har bytt redovisningsvaluta får ett nytt byte göras endast om Skatteverket tillåter det. Ett sådant tillstånd får vägras endast om det finns anledning att anta att bytet har ett otillbörligt syfte.

Filial i utlandet

Av 4 kap. 6 § fjärde stycket framgår att en filial i ett annat land än Sverige får ha sin redovisning i en valuta som i det landet godtas som redovisningsvaluta.

12.3 Aktiebolagslagen

Av 1 kap. 4 § ABL framgår att ett aktiebolags aktiekapital ska vara bestämt i bolagets redovisningsvaluta. Med redovisningsvaluta avses svenska kronor eller euro, enligt 4 kap. 6 § BFL. Av 3 kap. 2 § ABL framgår att om bolaget ska ha euro som redovisningsvaluta ska detta anges i bolagsordningen. I bolagsordningen ska i så fall också anges att aktiekapitalet ska vara bestämt i euro. Beslut om ändring av ändring av bolagsordningen ska anmälas till Bolagsverket. Beslutet om att ändra aktiekapitalet till euro får verkan först från och med det räkenskapsår som inleds närmast efter registreringen hos Bolagsverket (3 kap. 8 § ABL).

12.4 Årsredovisningslagen

Av 2 kap. 6 § första stycket ÅRL framgår att beloppen i årsredovisningen ska anges i företagets redovisningsvaluta enligt 4 kap. 6 § BFL, dvs. i svenska kronor eller i euro. I årsredovisningen får dessutom beloppen anges i annan valuta, vid sidan om svenska kronor eller euro. I sådant fall ska upplysning om omräkningskursen på balansdagen anges i en not.

Enligt 2 kap. 6 § andra stycket ÅRL ska, vid byte av redovisningsvaluta, balansräkningen för det gamla räkenskapsåret räknas om till den nya redovisningsvalutan enligt den växelkurs som har fastställts av Europeiska centralbanken den sista

svenska bankdagen under räkenskapsåret. Den omräknade balansräkningen utgör ingående balans för det nya räkenskapsåret.

12.5 Omräkningslagen

Av prop. 1999/2000:23 framgår att reformen med möjlighet för aktiebolag och vissa andra företag att ha sin redovisning i euro infördes för att svenska företags konkurrenskraft inte skulle missgynnas i förhållande till företag i andra EU-länder.

Schabloniserad omräkning

I propositionen gjorde regeringen bedömningen att ett företag inte torde ha intresse av bokföring och redovisning i euro annat än om företaget också får tillämpa förenklade omräkningsregler för skatteändamål. Ett schabloniserat omräkningsförfarande har därför införts för inkomstskatten, mervärdesskatten och reklamskatten, dvs. för de skatter där det råder ett stark samband mellan bokföringen och beskattningen.

Det schabloniserade omräkningsförfarandet för beskattningsändamål har reglerats i lag (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattning för företag som har sin redovisning i euro, m.m. Denna lag benämns i det följande med *omräkningslagen*.

Tillämpningsområde

Av 1 § omräkningslagen framgår att lagen innehåller bestämmelser om inkomstskatt, mervärdesskatt och reklamskatt för företag som har sin redovisning i euro eller byter redovisningsvaluta enligt 4 kap. 6 § BFL. Företag med kronor som redovisningsvaluta omfattas av lagen om de ger koncernbidrag till eller tar emot koncernbidrag från ett euroredovisande företag respektive om de genomför en transaktion till underpris med ett euroredovisande företag.

Kronredovisande företag

Omräknat resultat

Enligt 4 § ska det euroredovisande företagets omräknade resultat vara utgångspunkt för den justering av det bokföringsmässiga resultatet som ska göras vid den skattemässiga inkomstberäkningen.

Omräkning av resultaträkningen

Enligt 5 § ska resultaträkningen räknas om enligt beskattningsårets genomsnittliga växelkurs. Om flera företag ingår i samma koncern vid utgången av beskattningsåret och har företagen inte samma beskattningsår på grund av att något av företagen har bildats eller förvärvats under året, ska detta företag räkna om resultaträkningen enligt den genomsnittliga kurs som gäller för övriga euroredovisande koncernföretag.

Omräkning av balansräkningen

Enligt 6 § ska balansräkningen räknas om enligt kursen vid beskattningsårets utgång. Periodiseringsfond som avsatts tidigare beskattningsår ska räknas om med samma kurs som har använts i räkenskaperna för det beskattningsår som deklarationen avser. Årets resultat ska räknas om enligt beskattningsårets genomsnittliga växelkurs.

Omräknings-differens

Enligt 7 § ska den differens som uppkommer vid omräkning av resultaträkningen och omräkning av balansräkningen föras upp som en korrigeringspost i den omräknade balansräkningen.

Periodiseringsfond

Enligt 8 § ska vid avsättning till periodiseringsfond enligt 30 kap. IL denna beräknas enligt kursen vid beskattningsårets utgång. Förändringar under senare beskattningsår av fondens bokförda värde som beror på förändringar av valutakurser ska inte påverka det skattemässiga resultatet.

Koncernbidrag

Enligt 9 § ska koncernbidrag enligt 35 kap. IL bestämmas till ett belopp i kronor. Det företag som ger koncernbidrag får inte dra av ett högre belopp än vad mottagaren tar upp.

Underpris-överlåtelse

Enligt 10 § ska en ej affärsmässigt motiverad underprisöverlåtelse av en tillgång till ett företag som inte har samma redovisningsvaluta uttagsbeskattas trots bestämmelserna i 23 kap. IL.

Poster i annan valuta än euro

Enligt 11 § ska fordringar, skulder, avsättningar och kontanter i annan valuta än euro värderas till kursen vid beskattningsårets utgång. Om det finns ett terminskontrakt eller någon annan liknande valutasäkringsåtgärd för en sådan post, får posten tas upp till det värde som motiveras av valutasäkringen under förutsättning att (1) samma värde används i räkenskaperna och (2) värderingen står i överensstämmelse med god redovisningssed.

Representations-avdrag

Av 12 § framgår att representationsavdrag enligt 16 kap. 2 § IL inte får överstiga det belopp i euro som motsvarar 90 kronor per person med tillägg för mervärdesskatt till den del denna inte ska dras av eller återbetalas enligt mervärdesskattelagen. Det belopp som får dras av ska beräknas för varje kalenderår utifrån den genomsnittliga växelkursen under november året före kalenderåret.

Skattemässig justering

Av 13 § framgår att om Skatteverket inte godtar ett företags värdering av lager, pågående arbeten, fordringar, skulder eller avsättningar ska det belopp som påverkar den skattepliktiga intäkten justeras med hänsyn till skillnaden mellan kursen vid beskattningsårets utgång och beskattningsårets genomsnittliga växelkurs.

Ingående balans vid byte av redovisningsvaluta

Av 14 § första stycket framgår att när ett företag byter redovisningsvaluta ska företaget som värde av ingående lager, pågående arbeten, inventarier, fordringar, skulder och avsättningar ta upp värdet av närmast föregående beskattningsårs utgående lager, pågående arbeten, inventarier, fordringar, skulder och avsättningar omräknade enligt kursen vid beskattningsårets utgång.

Inventarier vid byte av redovisningsvaluta

Av 14 § andra stycket framgår att om företaget yrkar avdrag för avskrivning på inventarier enligt 18 kap. 17 § IL (kompletteringsregeln) ska anskaffningsvärdet på de inventarier som anskaffats under de tre senaste beskattningsåren – eller så många år som behövs för en korrekt beräkning – och som fortfarande finns kvar i verksamheten räknas om enligt kursen vid beskattningsårets utgång.

Omräkning av mervärdesskatt

Enligt 15 § ska vid redovisning av uppgifter om mervärdesskatt enligt skattebetalningslagen (SBL) omräkning ske med den genomsnittliga växelkursen för den period som redovisningen avser.

Omräkning av reklamskatt

Av 16 § framgår att vid redovisning av uppgifter om reklamskatt enligt lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam ska omräkning ske med den genomsnittliga växelkursen för den period som redovisningen avser.

Omräkningskurs

Av 17 § framgår att vid omräkningen ska de kurser som fastställs av Europeiska centralbanken för respektive svenska bankdag användas. Om det inte har fastställts någon kurs för dagen för beskattningsårets utgång ska kursen för närmast föregående svenska bankdag användas.

12.6 Inkomstskatt

12.6.1 Principerna för omräkningen för beskattningen

För inkomstbeskattningen gäller enligt 4 § omräkningslagen att företagets bokföringsmässiga resultat i euro först ska räknas om till svenska kronor. Därefter ska detta omräknade resultat vara utgångspunkt för de justeringar som ska göras vid den skattemässiga inkomstberäkningen. Resultaträkningen ska räknas om till kronor enligt beskattningsårets genomsnittskurs (5 §). Balansräkningen ska räknas om enligt balansdagens kurs (6 §). I balansräkningen ska årets resultat räknas om enligt beskattningsårets genomsnittliga växelkurs. För periodiseringsfond gäller särskilda regler, se 12.6.11.

Den differens som uppkommer på grund av att årets resultat ska räknas om till genomsnittskurs och övriga poster i balansräkningen till balansdagskurs ska inte resultatföras utan enbart noteras i den omräknade balansräkningen som en korrigeringspost (så att tillgångs- och skuldsidan blir lika stora).

Det kopplade området

Omräkningslagen bygger på principen att det skattemässiga resultatet inom det kopplade området följer bokföringen. För deklarationsändamål räknas sedan detta resultat om till kronor enligt den genomsnittliga växelkursen.

Ej kopplade poster

Inom det icke kopplade området t.ex. fastigheter och värdepapper som kapitalbeskattas är däremot transaktionernas värde i kronor – oavsett transaktionsvalutan – utgångspunkt för beskattningen. I deklarationen måste den skattskyldige återföra de resultatpåverkande belopp som finns i bokföringen och ersätta dessa med de belopp som gäller skattemässigt. För företagen innebär detta att man tvingas hålla reda på anskaffningsvärden i kronor för de icke kopplade posterna, förutom de anskaffningsvärden i euro som man måste ha för bokföringen. De belopp som återförs till beskattning respektive rensas från resultatet ska räknas om med den genomsnittliga växelkursen.

12.6.2 Justering av en felaktigt värderad balanspost

Om värdet på en balanspost ändras ska ändringsbeloppet fastställas till sitt värde i kronor. Den resultatpåverkande posten ska justeras med hänsyn till skillnaden mellan balansdagens kurs och den genomsnittliga kursen. Ett sifferexempel hämtat från prop. 1999/2000:23 s. 167–168 får illustrera.

Ett företag har år 1 följande resultat- och balansräkning uttryckt i euro:

Resultaträkning (euro)

Intäkter	10 000
Kostnader	- 7 000
Årets vinst	3 000

Balansräkning (euro)

Fastighet	10 000	Årets vinst	3 000
Kundfordring	1 000	Övrigt eget kapital	8 000
Kassa	3 000	Skulder	3 000
	14 000		14 000

Om genomsnittskursen är 9 kr och balansdagens kurs 10 kr får vi följande resultat- och balansräkning omräknade till kronor.

Omräknad resultaträkning (kr)

Intäkter	90 000
Kostnader	- 63 000
Årets vinst	27 000

Omräknad balansräkning (kr)

Fastighet	100 000	Årets vinst	27 000
Kundfordring	10 000	Övrigt eget kapital	80 000
Kassa	30 000	Skulder	30 000
	-	Omräkningsdifferens	3 000
	140 000		140 000

Antag att Skatteverket inte godkänner företagets värdering av kundfordringarna och att de ska värderas till 1 100 euro, dvs. till ett 100 euro högre belopp. Enligt normala bokföringsmässiga principer ska en höjning av värdet på kundfordringarna med 1 000 kr (100 euro x balansdagens kurs 10 kr) öka vinsten med lika mycket. I det här fallet skulle emellertid en sådan höjning av vinsten bli för stor. Detta följer av att resultatposter ska räknas om enligt genomsnittskursen. Höjningen på 100 euro ska bara påverka beskattningen med 900 kr (100 euro x 9 kr). Under det påföljande beskattningsåret kommer intäkten på 100 euro fram i bokslutet. Företaget ska inte beskattas en gång till för samma intäkt. Den skattepliktiga intäkten ska därför år 2 sättas ned med ett belopp motsvarande 100 euro. Nedsättning görs i kronor med belopp som 100 euro räknas om till enligt den för år 2 gällande genomsnittliga växelkursen.

12.6.3 Avskrivning på inventarier

Räkenskapsenlig avskrivning

Vid tillämpning av den räkenskapsenliga avskrivningsmetoden ska inventarierna ha samma värde i bokföringen som vid beskattningen (18 kap. IL). För företag som har bokföringen i euro medför denna regel att avskrivningarna ska beräknas utifrån anskaffningsvärdena i euro. I likhet med övriga resultatposter räknas de sedan om i deklarationen enligt genomsnittskursen.

Särskilt om kompletteringsregeln

Om företaget yrkar avdrag enligt kompletteringsregeln ska anskaffningsvärdet för de tre senaste årens anskaffningar – eller så många år som behövs för en korrekt beräkning – räknas om enligt balansdagens kurs vid utgången av det beskattningsår som föregår bytet av redovisningsvaluta.

Restvärdemetoden

För restvärdesmetoden finns det inte något krav på att samma värde ska gälla vid bokföring och beskattning. Avskrivningar

ska därför behandlas på samma sätt som avskrivningar på byggnader, dvs. återläggning av bokförda avskrivningar, omräknade enligt genomsnittskurs (se avsnitt 12.6.4). Vid beskattningen medges avdrag med belopp beräknat med utgångspunkt från anskaffningsvärdena i kronor. Detta innebär att företaget i sitt anläggningsregister måste ha uppgifter om anskaffningsvärdena både i euro och i kronor.

12.6.4 Fastigheter och värdepapper

För kapitaltillgångar, dvs. i huvudsak fastigheter och värdepapper som inte utgör lagertillgångar, finns det ingen koppling mellan redovisningen och beskattningen. Det innebär att samtliga av-, ned- och uppskrivningar samt kapitalvinster och kapitalförluster som har påverkat den bokförda vinsten ska återläggas i deklarationen för att ersättas med de skattepliktiga respektive avdragsgilla beloppen.

För företag som har euro som redovisningsvaluta gäller att avskrivningar på fastigheter respektive kapitalvinst och kapitalförlust på fastigheter och värdepapper ska beräknas till sina belopp i kronor. De belopp som återförs till beskattning respektive rensas från resultatet ska räknas om till kronor enligt genomsnittskursen.

Att kapitalvinst och kapitalförlust ska beräknas till sina belopp i kronor innebär att ett företag vid övergång till redovisning i euro måste behålla aktuella uppgifter om skattemässiga anskaffningsutgifter i kronor. Dessutom måste företaget hålla reda på förbättringsutgifter i kronor.

12.6.5 Olika redovisningsvalutor i en koncern

Det har inte ställts upp något krav på att företag inom samma koncern ska ha samma redovisningsvaluta. För att företagen inte ska ha möjlighet att utnyttja skillnader i valutakurser för att uppnå otillbörliga skattefördelar har i stället införts särskilda skatteregler om koncernbidrag och om uttagsbeskattning vid underprisöverlåtelser, se avsnitt 12.6.6 och 12.6.7. En annan regel med sådan innebörd är 5 § omräkningslagen som innebär att alla euroredovisande koncernföretag ska räkna om sina resultaträkningar enligt samma genomsnittskurs.

12.6.6 Koncernbidrag

Enligt 9 § omräkningslagen ska koncernbidrag bestämmas till ett belopp i kronor och givaren får inte avdrag med ett större belopp än vad mottagaren tar upp. Deklarationsmässigt innebär

detta att de koncernbidrag som finns i räkenskaperna ska återföras respektive rensas från det bokförda resultatet för att ersättas med det skattemässiga kronbeloppet om koncernbidraget har bokförts över resultaträkningen. Bestämmelsen är tillämplig på såväl företag som har euro som redovisningsvaluta som företag som har kronor som redovisningsvaluta.

12.6.7 Uttagsbeskattning vid underprisöverlåtelser

Enligt 10 § omräkningslagen ska underprisöverlåtelser av tillgångar utlösa uttagsbeskattning om inte köpare och säljare har samma redovisningsvaluta. Bestämmelsen är en särreglering för att förhindra att vinster flyttas mellan företag med olika redovisningsvaluta med den påföljden att ett koncernbolag får avdrag med ett större belopp än vad ett annat beskattas för.

12.6.8 Fordringar och skulder i annan valuta än euro

Främmande valuta – SEK

Bestämmelsen i 11 § omräkningslagen att fordringar, skulder, avsättningar och kontanter i annan valuta än euro ska värderas till kursen vid beskattningsårets utgång har sin motsvarighet i 14 kap. 8 § IL. Bestämmelsen i 11 § är dock utformad så att den beaktar det förhållandet att svenska kronor är en främmande valuta för ett euroredovisande företag.

12.6.9 Olika räkenskapsår inom samma koncern

Samma omräkningskurs i en koncern

Enligt huvudregeln i 3 kap. 5 § första stycket BFL ska samtliga bolag i en koncern ha samma räkenskapsår. När bokföringsskyldigheten inträder eller räkenskapsåret läggs om får räkenskapsåret emellertid omfatta kortare tid än tolv månader eller utsträckas att omfatta högst arton månader. Koncernanpassningen innebär att nybildade bolag kommer att beskattas för ett kortare eller längre beskattningsår än tolv månader. Detsamma gäller bolag som förvärvas om bolaget har ett annat räkenskapsår än övriga koncernbolag. Utan någon specialreglering skulle alltså olika genomsnittskurser gälla för olika koncernbolag med samma bokslutsdag. I 5 § andra stycket omräkningslagen har därför införts en bestämmelse med innebörd att om ett företag har ett beskattningsår som inte är identiskt med det beskattningsår som gäller för övriga koncernföretag ska företaget räkna om resultaträkningen med den genomsnittliga växelkurs som gäller för övriga koncernföretag.

Permanent olika räkenskapsår

I 3 kap. 5 § andra stycket BFL finns en undantagsbestämmelse som gör det möjligt för koncernföretag att permanent ha olika räkenskapsår. För att få rätt att ha olika räkenskapsår krävs dels att det föreligger synnerliga skäl, dels att Skatteverket ger

tillstånd till det. På grund av dessa krav och då företagen kommer att ha lika långa beskattningsår har det i denna situation inte införts någon särreglering för omräkningen för beskattningsändamål.

12.6.10 Representationsavdrag

Enligt 12 § omräkningslagen medges avdrag för måltid i samband med representation med det belopp i euro som motsvarar 90 kr ett visst kalenderår. Det avdragsgilla beloppet fastställs utifrån den genomsnittliga växelkursen under november året före. Bestämmelsen har utformats för att företag före ett räkenskapsårs ingång ska veta vilket belopp i euro som är avdragsgillt. Företag med brutet räkenskapsår kommer att ha två olika avdragsgilla belopp under ett och samma räkenskapsår (om inte genomsnittskursen för två påföljande novembermånader skulle sammanfalla).

12.6.11 Periodiseringsfond

Periodiseringsfond tillhör det kopplade området på så sätt att avdrag inte medges med högre belopp än vad som för det året har satts av i räkenskaperna (30 kap. 3 § 1 st. IL).

Beräknas i kronor

Bokförs i euro till balansdagens kurs

För euroredovisande företag gäller enligt 8 § omräkningslagen att avsättning till periodiseringsfond ska beräknas till ett belopp i kronor, vilket är en följd av att underlaget för avdraget är överskottet av näringsverksamheten före avdraget. Detta är ett undantag från principen att eurobeloppen gäller inom det kopplade området. Det avdrag som beräknas i kronor måste företaget sedan räkna om till euro för att ta in som årets avsättning i bokföringen. Eftersom balansdagens kurs används vid omräkning av balansräkningen från euro till kronor måste samma kurs användas när periodiseringsfonden räknas om från kronor till euro. I annat fall skulle den avsättning som finns i balansräkningen (omräknad till kronor) avvika från avdraget som beräknats i deklarationen.

Redovisning i deklarationen

Eftersom balansdagens kurs används för att räkna om balansräkningen till kronor medan den genomsnittliga kursen används för att räkna om resultaträkningen, kommer regelmässigt avdraget i den omräknade resultaträkningen att skilja sig från avsättningen uttryckt i kronor. För att öka överskådligheten i deklarationen kan det vara lämpligt att ett företag återför avdraget i räkenskaperna (omräknat till genomsnittskurs) till beskattning för att sedan belasta det skattemässiga resultatet med den avdragsgilla avsättningen.

Skattemässig justering vid omvärdering

Enligt 8 § omräkningslagen gäller också att förändringar under senare år av periodiseringsfondens bokförda värde som beror på förändrade valutakurser inte ska påverka det skattemässiga resultatet.

När fondens värde löpande omvärderas enligt gällande balansdagskurs, kommer även resultatet att påverkas (om inte förändringarna bokförs direkt mot eget kapital). Ett exempel får illustrera.

En fond på 1 000 000 kr som sätts av till kursen 10 kommer att ha ett värde i bokföringen på 100 000 euro. Om kursen nästa år är 9 kommer fonden att skrivas upp med 11 111 euro till 111 111 euro (vilket motsvarar en miljon kr som är fondens skattemässiga värde). I exemplet ska den bokförda kostnaden på 11 111 euro omräknat till genomsnittskursen återföras till beskattning.

Omräknings-kursen ska vara oförändrad

Av 6 § omräkningslagen framgår att periodiseringsfond som avsatts tidigare beskattningsår ska räknas om med samma kurs som har använts i räkenskaperna för det beskattningsår som deklarationen avser.

Skatteverket har i en skrivelse 2004-09-27 (dnr 130 553834-04/113) uttalat att det ska finnas en överensstämmelse mellan avdraget och avsättningen i räkenskaperna under hela den tid som periodiseringsfonden finns kvar. Nämnda skrivelse behandlar dock inte den särskilda problematiken med periodiseringsfond i företag som har euro som redovisningsvaluta.

12.7 Mervärdesskatt

12.7.1 Omräkning för beskattningsändamål

För mervärdesskatten gäller enligt 15 § omräkningslagen att vid redovisning av uppgifter enligt SBL ska omräkning ske enligt redovisningsperiodens genomsnittskurs.

12.7.2 Uppgifter i en faktura

Fakturering i annan valuta än euro

Enligt 11 kap. 11 § 1 st. ML ska ett företag, som har svenska kronor eller euro som redovisningsvaluta, ange mervärdesskattebeloppet i båda valutorna i fakturan om man ställer ut en faktura i annan valuta än företagets redovisningsvaluta. Dessutom ska den kurs som använts vid omräkning av valutan anges i fakturan. Enligt Skatteverkets uppfattning ska omräkningen ske efter den senaste säljkurs som registrerats vid tid-

punkten för skattskyldighetens inträde dvs. vid leverans eller betalning i förskott/à conto dessförinnan.

Fakturering i euro

Av 11 kap. 11 § 3 st. ML framgår att ett företag, som har euro som redovisningsvaluta och som fakturerar i euro, endast behöver ange mervärdesskatten i euro.

Bokföring av mervärdesskatt

Säljaren och köparen ska bokföra det mervärdesskattebelopp i fakturan som motsvarar hans redovisningsvaluta.

Mottagna fakturor i kronor

En köpare som har euro som redovisningsvaluta och som får en faktura som är utfärdad i svenska kronor måste själv räkna om valutan till euro för att kunna bokföra fakturan. Det är omräkningskursen på leveransdagen som ska tillämpas. Enligt Skatteverkets skrivelse 2005-03-08, dnr 130 135753-05/111, får vid successiva tillhandahållanden av t.ex. el och gas där något leveransdatum inte kan fastställas valutakursen för den sista dagen i leveransperioden användas. Motsvarande gäller vid successiva tillhandahållanden av tjänster.

Mottagna fakturor i euro

RSV har i en skrivelse 2002-02-19, dnr 1681-02/100, tagit upp frågan om vad som gäller avseende fakturor från svenska leverantörer där fakturabeloppet endast är angivet i euro trots att leverantörerna har svenska kronor som redovisningsvaluta.

12.8 Löneredovisning

För löneredovisningen gäller samma krav på företag som har sin redovisning i euro som på företag som redovisar i svenska kronor. Följande exempel illustrerar vilka konsekvenser som kan uppstå vid hantering av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter på utbetalda löner i ett företag som har sin redovisning i euro (se prop. 1999/2000:23 s. 190–191).

Antag att företaget betalar ut lön på 10 000 kr. Företaget fullgör samtidigt sin skyldighet att göra skatteavdrag. Skatteavdraget beräknas till 3 000 kr. Valutakursen är 8 kr per euro vid löneutbetalningstillfället varvid företaget bokför löneutbetalning 1 250 euro (10 000 kr / 8) och innehållen skatt 375 euro (3 000 kr / 8). Påföljande månad ska företaget lämna in sin skattedeklaration. Antag att kursen ändrats till 7 kr per euro. I bokföringen finns ett belopp på 375 euro avseende avdragen skatt. Om detta belopp räknas om till svenska kronor enligt dagskursen motsvarar det 2 625 kr (375 euro x 7), dvs. 375 kr mindre än det kronbelopp som drogs av vid löneutbetalningstillfället. Det omräknade lönebeloppet – som ligger till grund för beräkningen av arbetsgivaravgifter – motsvarar 8 750 kr

(1 250 euro x 7), dvs. 1 250 kr mindre än det verkliga lönebeloppet.

Särskild bokföring av löner

Företag som väljer att ha sin redovisning i euro måste därför, för att undvika de misstämningar som omräkning kan medföra vid en flytande växelkurs, i en särskild bokföring redovisa såväl gjorda löneutbetalningar som avdragen skatt i svenska kronor. När det gäller uppgifter som ska tas upp i kontrolluppgiften ställs motsvarande krav, dvs. samma belopp som betalats ut i lön respektive innehållits som preliminär skatt ska tas upp i kontrolluppgiften. Uppgift om utbetald ersättning i kontrolluppgiften bör vara omräknad till svenska kronor efter den kurs som gällde vid utbetalningstillfället. Detsamma gäller i fråga om det underlag för beräkning av arbetsgivaravgifter som ska anges i skattedeklarationen.

12.9 Omräkningskurser för företag med redovisning i euro

På Skatteverkets hemsida (www.skatteverket.se) publiceras löpande de kurser som företagen ska använda vid omräkning för beskattningsändamål.

12.10 Rättspraxis m.m.

Redovisningsrådet

- Införande av euro — URA 17
- Val av rapportvaluta i RR 8 Redovisning av effekter av ändrade valutakurser — URA 27
- Omräkning från värderingsvaluta till rapportvaluta — URA 37

Skatteverket

- Fakturor i euro från svenska företag, 2002-02-19 (dnr 1681-02/100)
- Periodiseringsfond – frågan om överensstämmelse mellan avdrag och avsättning i räkenskaperna, 2004-09-27 (dnr 130 553834-04/113)
- Omräkning av valuta vid fakturering av förskotts- och à-contobetalningar, upprättande av samlingsfaktura m.m., 2005-03-08, (dnr 130 135753-05/111)

13 Utländska företags verksamhet i Sverige

13.1 Inledning

Filial eller AB

Utländska företag kan välja mellan att bedriva verksamhet i Sverige genom en filial till en redan befintlig näringsverksamhet i hemstaten eller indirekt genom ett i Sverige bildat dotterbolag. En utländsk koncerns svenska dotterbolag behandlas på samma sätt som andra aktiebolag som är bildade i Sverige.

Filiallagen

Om verksamheten bedrivs i filialform gäller lagen (1992:160) om utländska filialer m.m., i det följande benämnd *filiallagen*.

Utomlands bosatta fysiska personer

Filiallagen omfattar också näringsverksamhet som bedrivs i Sverige av utomlands bosatta svenska eller utländska medborgare.

13.2 Bokföringslagen

Bokförings-skyldigheten

I 2 kap. 7 § BFL anges att det i filiallagen finns bestämmelser om bokföringsskyldighet för näringsverksamhet som bedrivs i Sverige av utländska företag och utomlands bosatta svenska eller utländska medborgare.

Paragrafen är en påminnelseparagraf och stadgar inte någon bokföringsskyldighet för nämnda näringsidkare. Bokförings-skyldigheten är reglerad i filiallagen, men i denna lag finns hänvisningar som innebär att BFL:s regler i huvudsak blir tillämpliga (se avsnitt 13.3).

Näringsverk-samhet

Begreppet näringsverksamhet i filiallagen har samma innebörd som i annan civilrättslig lagstiftning, prop. 1991/92:88 s. 21 f. I frågan om vilka verksamheter som omfattas av begreppet näringsverksamhet kan ledning fås av förarbetena till 1968 års filiallagstiftning, prop. 1968:98 s. 70–75. Där framgår bl.a. att omständigheter som medför att en verksamhet är att anse som näringsidkande i första hand är att utövaren uppträder som självständig företagare. Verksamheten får inte vara alltför obetydlig i sin omfattning och det ska normalt ingå ett väsentligt ekono-

miskt moment genom att verksamheten bedrivs i vinst- eller förvärvssyfte. Verksamheten ska ha en viss varaktighet eller åtminstone vara inriktad på en serie affärshändelser. För att företag med internationellt betonad verksamhet ska anses driva näring här fordras att verksamheten erhållit en tämligen fast anknytning till Sverige. Enbart det förhållandet att ett utländskt företag befordrar varor eller passagerare medför inte att företaget bedriver näringsverksamhet i Sverige i filiallagens mening.

Språket i bokföringen

Enligt 1 kap. 4 § BFL ska räkenskapsinformation som ett företag självt upprättar avfattas på svenska, danska, norska eller engelska. Om det finns särskilda skäl får Skatteverket tillåta (dispens) att ett företag upprättar räkenskapsinformation på annat språk. Skattverket har utfärdat allmänna råd (SKV A 2008:2) om dispensregeln. Information finns också i ett meddelande (SKV M 2008:1), se avsnitt 6.6. Ett företag som har fått ett sådant tillstånd ska, om en myndighet begär det, på egen bekostnad översätta räkenskapsinformationen till något av de generellt tillåtna språken. Bestämmelsen om tillåtna språk i bokföringen gäller även för näringsidkare som omfattas av filiallagen. En filial till t.ex. ett tyskt företag – som önskar upprätta räkenskapsinformation på tyska – måste ansöka om tillstånd till detta hos Skatteverket.

Redovisningsvaluta

Enligt 4 kap. 6 § första stycket ska affärshändelserna kunna presenteras i en och samma redovisningsvaluta. Redovisningsvalutan ska vara svenska kronor. Aktiebolag och vissa andra företag får dock i stället ha euro som redovisningsvaluta. Detsamma gäller för utländska företags filialer i Sverige, se avsnitt 12 Redovisning i euro.

Räkenskapsår

Enligt 3 kap. 1 § är utöver kalenderår även tiden den 1 maj–den 30 april, den 1 juli–den 30 juni och den 1 september–den 31 augusti tillåtna räkenskapsår. De brutna räkenskapsåren får dock inte användas av alla bokföringsskyldiga. Enligt 3 kap. 2 § kan Skatteverket, om det finns särskilda skäl tillåta att annan period av tolv hela månader får utgöra räkenskapsår. Nämnda bestämmelse är tillämplig på utländska företag som driver verksamhet i Sverige (se avsnitt 9 Räkenskapsår och beskattningsår).

13.3 Filiallagen

Formerna för näringsverksamheten

Av 1 § första stycket filiallagen (1992:160) framgår att lagen gäller formerna för näringsverksamhet som bedrivs i Sverige

av utländska företag och utomlands bosatta svenska eller utländska medborgare.

Annan lagstiftning

Av 1 § andra stycket framgår att för verksamhet som omfattas av lagen gäller även andra föreskrifter om näringsverksamhet i Sverige.

Företag – filial

Enligt 2 § första stycket ska utländska företag bedriva sin näringsverksamhet i Sverige genom ett avdelningskontor med självständig förvaltning (filial).

Fysisk person – föreståndare

Enligt 2 § andra stycket ska utomlands bosatta svenska eller utländska medborgare för sin i Sverige bedrivna näringsverksamhet ha en i Sverige bosatt föreståndare med ansvar för den här bedrivna verksamheten.

Generellt undantag för …

… byggentreprenad, högst 12 mån

Enligt 2 § tredje stycket får regeringen för viss typ av verksamhet meddela föreskrifter om undantag från kravet på filial eller föreståndare, om iakttagande av detta krav inte bedöms nödvändigt för att iaktta syftet med filiallagen. Sådana föreskrifter har meddelats i förordningen (1992:308) om utländska filialer m.m. Av 3 § nämnda förordning framgår att byggentreprenad som drivs under högst ett år inte omfattas av krav på filial eller föreståndare.

Undantag om särskilda skäl

Enligt 2 § fjärde stycket filiallagen och 19 § filialförordningen kan Bolagsverket – om det finns särskilda skäl – medge undantag från kravet på filial eller föreståndare. Av prop. 1991/92:88 s. 27 framgår att avsikten är att undantagsbestämmelsen ska tillämpas restriktivt. Överklagande av sådana beslut görs till regeringen.

Regeringen: Ej krav på föreståndare

I beslut 1995-10-05 (N95/1477) undanröjde regeringen registreringsmyndighetens beslutat att inte medge undantag på krav på föreståndare avseende en i Finland bosatt person som där drev partihandel med alkoholhaltiga drycker. Alkoholinspektionen i Sverige hade utfärdat licens för partihandel med alkoholhaltiga drycker i Sverige, men för detta krävde inspektionen – med hänvisning till filiallagen – att en föreståndare skulle utses. I sitt beslut ansåg regeringen inte att den i Sverige bedrivna verksamheten omfattades av filiallagens bestämmelser.

Regeringen: Krav på filial

I ett annat fall hade ett irländskt företag ansökt om undantag för kravet på filial. Företagets verksamhet skulle enbart bestå av att under flera års tid hyra ut en fastighet i Sverige som privatbostad för tillfälligt boende till tre syskon. I sitt beslut hänvisade registreringsmyndigheten till att det i prop. 1968:98 s. 75 sägs att fastighetsförvaltning utgör en tjänst som filial-

lagen ska tillämpas på. Registreringsmyndigheten ansåg inte att det fanns skäl att medge undantag från kravet på filial. I beslut 1997-02-06 (N96/3218) gjorde regeringen samma bedömning som registreringsmyndigheten.

Jämställda med svenska rätts-subjekt

Av 4 § filiallagen framgår att utländska företag och utomlands bosatta utländska medborgare ska anses som svenska rätts-subjekt vid bedömning av om de i ett rättsförhållande – som gäller av dem i Sverige bedriven näringsverksamhet – lyder under svensk lag.

Filial i namnet

Enligt 5 § ska det utländska företagets verksamhet genom filial i Sverige drivas under firma som innehåller företagets namn med tillägg av ordet filial och som tydligt anger företagets nationalitet.

13.3.1 Särskilt om filialer

Ingen separat juridisk person

En filial är inte en separat juridisk person utan en del av det utländska företaget. Filialen har inget aktiekapital, utan dess tillgångar och skulder är den del av det utländska företagets totala förmögenhetsmassa.

VD

Av 8 § filiallagen framgår att en filial ska stå under ledning av en verkställande direktör.

Egen bokföring

Av 11 § framgår att filialen ska ha egen bokföring, som är skild från det utländska företagets bokföring i övrigt.

Ej registrerad filial – bokförings-skyldig?

Om ett utländskt företag bedriver näringsverksamhet i Sverige som medför skyldighet att till Bolagsverket anmäla registrering av filial – men där någon sådan registreringsanmälan inte är gjord – föreligger enligt Skatteverkets uppfattning ändå bokföringsskyldighet för den här bedrivna verksamheten (skrivelse 2004-10-08, dnr 130-587674-04/111).

Revisor

Av 12 § framgår att filialens förvaltning och räkenskaper ska granskas av auktoriserad eller godkänd revisor.

Årsredovisning och årsbokslut

Av 13 § framgår att filialen varje år till Bolagsverket ska skicka in filialens redovisningshandlingar och revisionsberättelse för det senaste räkenskapsåret. Filialer till företag med hemvist inom EES-området behöver, under vissa förutsättningar, inte upprätta och inge årsredovisning till Bolagsverket. Om inte årsredovisning måste upprättas ska filialen upprätta och inge ett årsbokslut. Filialer till företag med hemvist utanför EES måste alltid upprätta en årsredovisning (14 §).

Anmälan till Bolagsverket

Enligt 15 § första stycket ska verkställande direktören anmäla filialen till Bolagsverket som för ett filialregister.

EG-dom: Filialregistrering fick ej nekas

I målet C-212/97 hade det i England registrerade Centors Ltd ansökt om registrering av filial i Danmark för att där bedriva hela sin näringsverksamhet. Centros Ltd bedrev alltså ingen verksamhet i England. Danmark hade vägrat registrering av filial med motiveringen att registreringen syftade till att kringgå reglerna om att verksamhet genom aktiebolag krävde ett tillskjutande av lägst 125 000 DKR i aktiekapital. Det aktiekapital som ägarna till Centros Ltd tillskjutit i England uppgick till ca 1 000 DKR. EG-domstolen uttalade i sin dom att en medlemsstat inte får neka registrering av en filial till ett bolag som bildats i överensstämmelse med lagstiftningen i en annan medlemsstat.

När verksamhet får påbörjas

Enligt 15 § tredje stycket får näringsverksamheten påbörjas när anmälan om registrering skett till Bolagsverket.

Avregistrering

I 18 § finns bestämmelser om att filialen ska avregistreras bl.a. om det utländska företaget träder i likvidation eller går i konkurs eller om filialen saknar behörig verkställande direktör.

Verksamhet ej tillåten

Av 21 § framgår att om avregistrering sker får det utländska företaget inte driva verksamhet i Sverige genom filial.

13.3.2 Särskilt om föreståndare

Fullmakt

Enligt 24 § filiallagen ska näringsidkaren utfärda fullmakt för föreståndaren att i alla frågor, som rör verksamheten i Sverige, handla på näringsidkarens vägnar samt mottaga stämning för näringsidkaren och själv eller genom annan tala och svara för denne.

Registreras hos Bolagsverket

Enligt 25 § ska skriftlig anmälan om vem som är föreståndare och fullmakt för denne inges till Bolagsverket.

Egen bokföring

Enligt 26 § ska det för näringsverksamheten i Sverige finnas en egen bokföring som är skild från verksamheten i utlandet.

Ej registrerat föreståndare – bokföringsskyldig?

Om en utomlands bosatt person bedriver näringsverksamhet i Sverige som medför skyldighet att till Bolagsverket anmäla registrering av föreståndare – men där någon sådan anmälan inte är gjord – föreligger ändå, enligt Skatteverkets uppfattning, bokföringsskyldighet för den här bedrivna verksamheten, jfr skrivelse 2004-10-08 (dnr 130-587674-04/111).

13.4 Europeiska ekonomiska intressegrupperingar, EEIG

EEIG

Enligt 1 § tredje stycket filiallagen gäller inte filiallagen europeiska ekonomiska intressegrupperingar.

Av 1 § lag (1994:1927) om europeiska ekonomiska intressegrupperingar framgår att i den lagen (i det följande benämnd EEIG-lagen) finns bestämmelser som kompletterar rådets förordning (EEG) nr 2137 av den 25 juli 1985 om europeiska ekonomiska intressegrupperingar.

Över gränserna

Registrering hos Bolagsverket

En europeisk ekonomisk intressegruppering (EEIG) kan liknas vid ett handelsbolag som verkar över gränserna. Några kännetecken är att de som avser att bilda en gruppering ska ingå ett avtal och låta registrera grupperingen. Bolagsverket är registreringsmyndighet för EEIG.

Rättskapacitet

En EEIG har rättskapacitet. Från dagen för registreringen får grupperingen i eget namn förvärva rättigheter och ta på sig skyldigheter av olika slag, ingå avtal eller vidta andra rättshandlingar samt föra talan inför domstolar och andra myndigheter.

Bokförings-skyldighet

Av 5 § EEIG-lagen framgår att intressegrupperingen är bokföringsskyldig enligt BFL. En bokföringsskyldig intressegruppering som inte har sitt säte i Sverige ska för näringsverksamhet som bedrivs här ha en egen bokföring som är skild från dess bokföring i övrigt.

13.5 Europabolag

13.5.1 Cilvilrättsliga bestämmelser

SE-förordningen

Ett europabolag är en associationsform för gränsöverskridande verksamhet i aktiebolagsform. Reglerna grundar sig på Europarådets förordning nr 2157/2001, SE-förordningen. Förordningen innehåller hänvisningar till den nationella lagstiftning som gäller för publika aktiebolag i den medlemsstat där europabolaget har sitt säte. Det innebär att många av bestämmelserna i ABL är tillämpliga på europabolag. Sverige har antagit en lag (2004:575) om europabolag och en därtill hörande förordning (2004:7039 som kompletterar SE-förordningen.

Aktiekapital i euro

Ett europabolag ska ha sitt aktiekapital i euro. Aktiekapitalet ska uppgå till minst 120 000 euro.

Bildande av europabolag

Enligt SE-förordningen kan ett europabolag bildas på fem olika sätt. Gemensamt för dessa är att bildandet måste genomföras av redan befintliga nationella juridiska personer. Fysiska personer kan alltså inte vara stiftare. Ett europabolag kan t.ex. bildas genom att publika aktiebolag i minst två olika medlemsstater fusioneras till ett europabolag.

Skatteverket kan motsätta sig – bildandet

Enligt 5 a § lag om europabolag har Skatteverket och Finansinspektionen rätt att under vissa förutsättningar motsätta sig att ett svenskt aktiebolag deltar i bildandet av ett europabolag genom fusion. För Skatteverket gäller som förutsättning för detta bl.a. att verket har beslutat om revision hos bolaget och det finns skäl att anta att revisionen avsevärt skulle försvåras av fusionen.

Registrering

Bolagsverket registrerar europabolag med säte i Sverige. Registreringen ska kungöras i Post- och Inrikes tidningar samt i Europeiska gemenskapernas officiella tidning.

SE i firman

Ett europabolags företagsnamn måste innehålla beteckningen SE antingen före eller efter företagsnamnet.

Säte och huvudkontor

Ett europabolag ska enligt artikel 7 SE-förordningen ha säte och huvudkontor i samma stat. Enligt artikel 8 får ett europabolags säte under vissa förutsättningar flyttas till en annan medlemsstat. En sådan flyttning innebär inte att bolaget avvecklas eller att det bildas en ny juridisk person.

Skatteverket kan motsätta sig – flyttning av säte

Enligt 9 a § lag om europabolag har Skatteverket och Finansinspektionen rätt att under vissa förutsättningar motsätta sig att ett europabolag flyttar sitt säte till en annat stat. För Skatteverket gäller som förutsättning för detta bl.a. att verket har beslutat om revision hos bolaget och det finns skäl att anta att revisionen avsevärt skulle försvåras av en flyttning av europabolagets säte.

Ombildning till aktiebolag

Ett europabolag kan enligt artikel 66 SE-förordningen ombildas till ett nationellt publikt aktiebolag. En sådan ombildning får ske tidigast två år efter europabolagets registrering och inte förrän de två första årsredovisningarna godkänts.

13.5.2 Skatterättsliga bestämmelser

Jämställs med aktiebolag

Av 2 kap. 4 § IL framgår att ett europabolag räknas som ett aktiebolag. Bestämmelser i IL som avser aktiebolag är tillämpliga på såväl europabolag med säte i Sverige som europabolag som har säte i en annan stat. Bestämmelser som uttryckligen

bara avser svenska aktiebolag blir däremot tillämpliga på europabolag med säte i Sverige (prop. 2003/04:134 s. 16).

Omvandlingen av ett svenskt aktiebolag till ett europabolag innebär inte att aktiebolaget avvecklas eller att en ny juridisk person bildas. Därför föreligger ingen avyttring av andelarna i den mening som avses i IL. Inte heller omvandling av ett europabolag till aktiebolag innebär en avyttring av andelar (prop. 2003/04:134 s. 19 f.).

Vid flyttning av säte

Ett europabolag kan flytta sitt säte från Sverige till en annan stat utan att behöva upplösas och nybildas i den andra staten. Bolaget kommer genom flytten av säte att bli en utländsk juridisk person i inkomstskattelagens mening och därigenom att vara begränsat skattskyldigt i Sverige. Verksamheten kan dock komma att fortsätta i Sverige. Den svenska verksamheten kommer därmed att utgöra ett fast driftställe, en filial, i Sverige. Inkomster som genereras i eller är hänförliga till det fasta driftstället eller inkomster som kan anses kopplade till det fasta driftstället kommer att beskattas i Sverige. Detsamma gäller när det finns ett fast driftställe i Sverige efter att ett europabolag har bildats genom fusion och sätet har förlagts till en annan stat.

Fast driftsställe

Beskattnings-inträdet

I 20 a kap. IL finns bestämmelser som reglerar beskattnings-inträdet vid bildandet av ett europabolag.

13.6 Inkomstskatt

13.6.1 Fast driftsställe

Filial – exempel på fast driftställe

Enligt 2 kap. 29 § IL avses med *fast driftställe* en stadigvarande plats för affärsverksamhet varifrån verksamheten helt eller delvis bedrivs. I lagen finns en uppräkning av vad som särskilt innefattas i uttrycket fast driftställe, bl.a. finns det civilrättsliga begreppet filial med i uppräkningen.

Begreppet fast driftställe är av stor betydelse vid bedömningen av svenskt skatteanspråk. Se vidare i avsnitt 3.2.4 i Handledning för internationell beskattning 2007.

13.6.2 Inkomstfördelning

Samma juridiska person

Det utländska företaget och dess filial i Sverige är delar av samma juridiska person, vilket innebär att det uppstår särskilda frågor vid inkomstfördelningen. Det finns t.ex. inte någon civilrättslig äganderättsövergång om det utländska företagets huvudkontor för över t.ex. inventarier till den svenska filialen.

Enskild näringsverksamhet

Motsvarande frågor uppkommer om en utomlands bosatt person driver enskild näringsverksamhet utomlands och bedriver i Sverige sådan verksamhet som innebär krav på föreståndare enligt filiallagen.

Beskattningsinträdet

I 20 a kap. IL finns bestämmelser för att beräkna anskaffningsvärden och anskaffningsutgifter när tillgångar och förpliktelser förs in i det svenska beskattningssystemet (beskattningsinträdet). Bestämmelserna är kommenterade i avsnitt 3.1.18 i Handledning för internationell beskattning 2007.

God redovisningssed

Av RÅ 1971 ref. 50 framgår att inkomsten för en filial som är hänförlig till ett fast driftställe ska beräknas med utgångspunkt i det fasta driftställets resultaträkning och inte efter någon schablonmässig fördelning av företagets totala inkomst. Även vid mellanhavanden med huvudkontoret ska inkomsten beräknas som om filialen utgjort ett fristående företag. Denna inkomst är i allmänhet densamma som kan antas ha bestämts med tillämpning av reglerna om god redovisningssed i affärsförhållanden. Skatteverket är inte bunden av filialens bokföring utan får pröva om viss intäkt bör hänföras till det fasta driftstället eller huvudkontoret (prop. 1955:87 s. 64). Det kan dock visa sig nödvändigt att fördela allmänna förvaltningsutgifter som samlats hos huvudkontoret och som ska fördelas på företagets olika delar efter någon schablonmässig grund.

13.7 Mervärdesskatt

13.7.1 Allmänt

Utländsk företagare

Enligt 1 kap. 15 § ML avses med *utländsk företagare* en näringsidkare som inte har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett *fast etableringsställe* här i landet och inte heller är bosatt eller har stadigvarande vistelse här. Innebörden av begreppen är av särskild betydelse för bl.a. frågorna om rätt beskattningsland för vissa tjänster och vem som blir skattskyldig för en omsättning inom landet.

Registrering

I vissa fall krav på ombud

Enligt 3 kap. 1 § SBL ska registrering till mervärdesskatt ske av den som är skattskyldig enligt ML. Föreligger skattskyldighet för utländsk företagare ska företagaren företrädas av ett av Skatteverket godkänt ombud, 23 kap. 4 § SBL. Kravet på ombud gäller inte företagare från länder med vilka Sverige har en särskild överenskommelse om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar och utbyte av information i skatteärenden. Sådana överenskommelser har träffats med de nordiska länderna. I dessa frågor hänvisas till avsnitt 27.2 i Handledning för mervärdesskatteförfarandet 2007.

Underlag för redovisningen

Ej god redovisningssed

En utländsk näringsidkare – som inte omfattas av kravet på filial eller föreståndare enligt 2 § filiallagen – är inte bokföringsskyldig enligt BFL. I 14 kap. 2 § SBL är reglerat att en deklarationsskyldig i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt ska se till att det finns underlag för fullgörande av deklarationsskyldigheten. Företag som inte är bokföringsskyldiga ska, enligt 13 kap. 7 § och 17 §§ ML, redovisa utgående respektive ingående skatt i den redovisningsperiod under vilken en vara levererats eller en tjänst har tillhandahållits. Bestämmelserna 13 kap. 6 § och 16 § ML med hänvisning till redovisning enligt god redovisningssed gäller inte för dessa näringsidkare.

13.7.2 Uppgifter i en faktura

SEK eller EUR som redovisningsvaluta

Enligt 11 kap. 11 § 1 st. ML ska ett företag, som har svenska kronor eller euro som redovisningsvaluta, ange mervärdesskattebeloppet i båda valutorna i fakturan om man ställer ut en faktura i annan valuta än företagets redovisningsvaluta. Dessutom ska den kurs som använts vid omräkning av valutan anges i fakturan. Säljaren och köparen ska bokföra det mervärdesskattebelopp som motsvarar hans redovisningsvaluta. Bestämmelsen i 11 kap. 11 § 1 st. ML omfattar även utländska företag som har svenska kronor eller euro som redovisningsvaluta.

Ej SEK eller EUR som redovisningsvaluta

Enligt 11 kap. 11 § 2 st. ML ska ett företag, som varken har kronor eller euro som redovisningsvaluta, ange mervärdesskattebeloppet även i svenska kronor om fakturering sker i annan valuta än svenska kronor. Mervärdesskattebeloppet ska beräknas efter den senaste säljkurs som registrerats vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde. Bestämmelsen kan gälla för en utländsk företagare som omsätter varor eller tjänster inom landet.

EUR som redovisningsvaluta

Av 11 kap. 11 § 3 st. ML framgår att ett företag, som har euro som redovisningsvaluta och som fakturerar i euro, endast behöver ange mervärdesskatten i euro. Någon omräkning är därmed inte aktuell.

13.8 Rättspraxis m.m.

EG-domar

– Centros Ltd, 1999-03-09 C-212/97
Registrering av filial godtogs

Regeringens beslut

– Ej krav på föreståndare, 1995-10-05 N 95/1477

– Krav på filial, 1997-02-06 N 96/3218

Skatteverket

– Bokföringsskyldighet för utländskt bolag med byggnadsverksamhet i Sverige, 2004-10-08 (dnr 130- 58767404/111)

14 Redovisningen i vissa juridiska personer

14.1 Inledning

Avsnittet beskriver i princip endast de särregler för bokföringsskyldigheten och med denna skyldighet sammanhängande regler som gäller för de i 7 kap. IL behandlade subjekten, främst stiftelser, ideella föreningar, registrerade trossamfund samt registrerade organisatoriska delar till sådana samfund samt samfällighets-, viltvårdsområdes- och fiskevårdsområdesföreningar. Dock behandlas inte de redovisningsregler som gäller för staten, landsting, kommuner och kommunalförbund.

14.2 Bokföringsskyldighet

14.2.1 Understödsföreningar, häradsallmänningar, sockenallmänningar, gemensamhetsskogar m.fl.

Huvudregeln är att juridiska personer alltid är bokföringsskyldiga enligt 2 kap. 1 § BFL om inte annat anges i 2−5 §§. Huvudregeln gäller t.ex. understödsföreningar, häradsallmänningar, sockenallmänningar och gemensamhetsskogar, men inte stiftelser, ideella föreningar, registrerade trossamfund och registrerade organisatoriska delar av sådana samfund, samfällighets-, viltvårdsområdes- och fiskevårdsområdesföreningar.

Bokföringsskyldigheten inträder från och med den tidpunkt när den juridiska personen kan förvärva rättigheter och ikläda sig skyldigheter.

I 29 § lagen (1972:262) om understödsföreningar anges att bestämmelser om bokföring och annan redovisning finns i bokföringslagen och lagen om årsredovisning i försäkringsföretag. Understödsföreningar är i detta sammanhang att jämställa med livförsäkringsföretag, 1 kap. 1 § ÅRFL.

I 66–71 §§ lag (1997:239) om arbetslöshetskassor anges att bestämmelser om bokföring och annan redovisning finns,

förutom i nämnda lag, även i bokföringslagen och årsredovisningslagen. Där anges också att Inspektionen för arbetslöshetsförsäkringen (IAF) får utfärda närmare föreskrifter om bokföring och årsredovisning. Om det finns särskilda skäl, får dessa föreskrifter avvika från vad som följer av årsredovisningslagen och bokföringslagen.

14.2.2 Stiftelser

Bokförings-skyldighet

En stiftelse är bokföringsskyldig i enlighet med vad som anges i 2 kap. 3 § BFL. Enligt första stycket nämnda lag är stiftelser bokföringsskyldiga om de har tillgångar som överstiger 10 prisbasbelopp.

Bokföringsskyldigheten inträder:

- vid tidpunkten för stiftelsens bildande om tillgångarna överstiger 10 prisbasbelopp eller
- från och med det kalenderår vid vars ingång värdet av tillgångarna överstiger 10 prisbasbelopp

Bokföringsskyldigheten upphör automatiskt om tillgångarnas värde de tre senaste åren varit lägre än 10 prisbasbelopp. När värdet på tillgångarna bestäms ska enligt 2 kap. 4 § BFL varje tillgång tas upp till ett värde som motsvarar vad tillgången kan anses betinga vid en försäljning under normala förhållanden (marknadsvärdet). Fastigheter och byggnader som är lös egendom tas dock upp till taxeringsvärdet, om ett sådant värde finns.

Bokföringsskyldighet föreligger emellertid alltid enligt 2 kap. 3 § andra stycket BFL för stiftelse om den:

- driver näringsverksamhet i bokföringslagens mening,
- är moderstiftelse,
- är en insamlingsstiftelse,
- är en kollektivavtalsstiftelse,
- har bildats av eller tillsammans med staten, en kommun eller ett landsting, eller
- är en pensions- eller personalstiftelse enligt tryggandelagen (1967:531)

Enligt 2 kap. 5 § BFL är stiftelser, vars tillgångar enligt stiftelseförordnandet får användas endast till förmån för bestämda fysiska personer inte bokföringsskyldiga enligt BFL.

Undantaget gäller sådana stiftelser som avses i 1 kap. 7 § SL (vissa familjestiftelser och vinstandelsstiftelser) och 11 kap. 2 § femte stycket SL (insamlingsstiftelser vilkas tillgångar enligt stiftelseförordnandet får användas endast till förmån för bestämda fysiska personer). Undantaget gäller även om stiftelsen bedriver näringsverksamhet eller om tillgångarna överstiger 10 pbb. För dessa stiftelser finns över huvud taget inte några bestämmelser om bokföring eller räkenskaper.

Anmälan till länsstyrelse vid bokförings-skyldighetens inträde eller upphörande

I 10 kap. 6 § SL finns särskilda bestämmelser för stiftelser som avser att utöva eller som utövar näringsverksamhet. Innan en stiftelse börjar utöva näringsverksamhet ska styrelsen eller förvaltaren lämna uppgift för registrering i stiftelseregistret hos länsstyrelsen om:

- den firma under vilken näringsverksamheten ska bedrivas, samt
- näringsverksamhetens art

Om stiftelsen inte tidigare är registrerad i stiftelseregistret hos länsstyrelse, ska stiftelsen även fullgöra sin registrerings-skyldighet enligt 10 kap. 2 § SL innan den börjar utöva näringsverksamhet.

Upphör en stiftelse att utöva näringsverksamhet eller ändras någon annan uppgift som har registrerats om en stiftelse som utövar näringsverksamhet, ska stiftelsens styrelse eller förvaltare genast anmäla detta för registrering i stiftelseregistret hos länsstyrelsen.

14.2.3 Ideella föreningar, registrerade trossamfund och samfällighetsföreningar

Bokförings-skyldighet

Huvudregeln är, som ovan nämnts, att juridiska personer alltid är bokföringsskyldiga enligt 2 kap. 1 § BFL om inte annat anges i 2–5 §§. Följande juridiska personer är dock, precis som stiftelser, undantagna från huvudregeln:

- ideella föreningar,
- registrerade trossamfund och registrerade organisatoriska delar av sådana samfund enligt lagen (1998:1593) om trossamfund,
- samfällighetsföreningar (som är bildade enligt lagen (1973:1150) om förvaltning av samfälligheter),

- viltvårdsområdesföreningar enligt 1 § lagen (2000:592) om viltvårdsområden, samt
- fiskevårdsområdesföreningar enligt 1 § lagen (1981:533) om fiskevårdsområden.

Nedan används begreppet ”förening” för alla ovan nämnda juridiska personer.

Dessa föreningar är bokföringsskyldiga endast om någon eller några av följande förutsättningar är uppfyllda, 2 kap. 2 § BFL:

- föreningen bedriver näringsverksamhet,
- värdet av föreningens tillgångar enligt balansräkningen överstiger 1,5 miljoner kronor (för det räkenskapsår som påbörjas närmast efter den 31 december 2006), eller
- föreningen är moderföretag i en koncern.

(För tidigare år gäller istället för 1,5 miljoner kronor 30 prisbasbelopp, eller för 2006, 1 191 000 kronor.)

Även om en förening inte är bokföringsskyldig i bokföringslagens mening kan den på frivillig väg genom sina stadgar ha intagit bestämmelser som innebär att bokföringsskyldighet ska föreligga.

Det är företrädaren för den juridiska personen som ansvarar för att bokföringsskyldigheten fullgörs.

Närings-verksamhet

Bokföringsskyldighet uppkommer enligt 2 kap. 2 § fjärde stycket BFL om föreningen bedriver näringsverksamhet. Huruvida näringsverksamheten beskattas eller inte saknar betydelse vid bedömning av om näringsverksamhet bedrivs. Det civilrättsliga näringsverksamhetsbegreppet är något vidare än motsvarande begrepp i skattelagstiftningen.

I BFNs allmänna råd om Redovisning av intäkter och kostnader i ideella föreningar och registrerade trossamfund, BFNAR 2002:8 anges att med näringsverksamhet avses normalt sådan ekonomisk verksamhet som

- utgör eller kan anses utgöra näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § IL, eller
- anses vara utövad av den som är näringsidkare i konsumentköplagens (1990:932) mening.

Om föreningen bedriver näringsverksamhet, uppkommer bokföringsskyldigheten när näringsverksamheten påbörjas och

upphör när den avslutas. Bokföringsskyldigheten omfattar föreningens hela verksamhet och inte enbart näringsverksamheten.

I BFNs rapport ”Ideella föreningar och bokföringsskyldigheten – en rapport om begreppet näringsverksamhet, m.m.” kan man läsa vidare om gränsdragningen av begreppet näringsverksamhet i bokföringslagen. Rapporten finns att hämta på BFNs webbplats, www.bfn.se, sökväg Informationsmaterial – BFN Rapporter. Till rapporten finns även en bilaga med ett stort antal exempel redovisade som kan tjäna till ledning vid gränsdragningen.

En ideell förening, ett registrerat trossamfund eller en registrerad organisatorisk del av ett trossamfund som utövar eller avser att utöva näringsverksamhet, kan enligt 2 § handelsregisterlagen (1974:157) föras in i handelsregistret. Om skyldighet att upprätta årsredovisning enligt bokföringslagen föreligger, se nedan, är reglerna om registrering tvingande. Registret förs av Bolagsverket. Den ideella föreningen och det registrerade trossamfundet registreras för det län där de har sitt säte. Handelsregistret ska innehålla följande uppgifter, 4 §:

1. den firma under vilken föreningen eller trossamfundet utövar eller avser att utöva näringsverksamhet,
2. föreningens eller trossamfundets namn, om det ej sammanfaller med firman, samt organisationsnummer,
3. näringsverksamhetens art,
4. det län och den ort där föreningens eller trossamfundets styrelse eller motsvarande organ har sitt säte samt föreningens eller samfundets postadress,
5. styrelseledamöternas och, där suppleanter utsetts, deras fullständiga namn, personnummer och postadresser,
6. av vem och hur föreningens eller trossamfundets namn tecknas, om ej namnet tecknas av styrelsen eller motsvarande organ ensamt,
7. om förening eller trossamfundet enligt revisionslagen (1999:1079) ska ha en auktoriserad eller godkänd revisor, även uppgifter om revisorn.

Samfällighetsföreningar som förvaltar marksamfälligheter anses normalt bedriva näringsverksamhet. Föreningar som förvaltar s.k. villasamfälligheter och liknande anläggningssam-

fälligheter är inte – åtminstone så länge verksamheten är inriktad på de egna medlemmarna – att anse som näringsidkare. Vägföreningar och samfällighetsföreningar som förvaltar vägsamfälligheter är att anse som näringsidkare endast om föreningen driver ekonomisk verksamhet, t.ex. sandning eller snöplogning av andra vägar än de samfällda. Föreningar som förvaltar de viktigaste slagen av rättighetssamfälligheter, dvs. viltvårdsområdesföreningar och fiskevårdsområdesföreningar, är normalt inte heller att anse som näringsidkare i den mån de inte bedriver ekonomisk verksamhet. Om en fiskevårdsområdesförening t.ex. har försäljning av fiskekort, kan verksamheten bli att betrakta som näringsverksamhet, prop. 1998/99:130 s. 213.

Tillgångar

Tillgångarnas värde är ett annat kriterium för att bedöma om bokföringsskyldighet föreligger, 2 kap. 2 § andra stycket BFL. Värdet på tillgångarna beräknas till det värde som kan fås för dessa vid en försäljning under normala förhållanden, 2 kap. 4 § BFL. Fastigheter och byggnader som är lös egendom, tas upp till taxeringsvärdet om sådant finns. Hänsyn ska tas endast till de tillgångar som ägs av föreningen. Någon avräkning av föreningens skulder ska inte ske vid denna beräkning. För samfällighetsföreningar gäller att samfälligheten normalt inte utgör en tillgång i föreningen, utan denna är fast egendom till de fastigheter som har del i samfälligheten och värdet av samfälligheten ska således inte påverka beräkningen av tillgångarnas värde.

Om bokföringsskyldigheten uppkommer på grund av tillgångarnas värde, inträder bokföringsskyldigheten från och med tidpunkten från föreningens bildande, om tillgångarna då översteg det angivna gränsbeloppet, 2 kap. 2 § andra stycket BFL. I annat fall inträder bokföringsskyldigheten från och med ingången av det kalenderår som tillgångarnas värde överstiger gränsbeloppet, 2 kap. 2 § andra stycket BFL.

Bokföringsskyldigheten upphör om tillgångarnas värde vid utgången av de tre senaste räkenskapsåren har varit lägre än det angivna gränsbeloppet, 2 kap. 2 § tredje stycket BFL.

Moderföretag

Om föreningen är moderföretag i en koncern, uppkommer också bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen, 2 kap. 2 § fjärde stycket BFL.

Bokförings-skyldighet genom stadgar eller andra bestämmelser

Bokföringsskyldighet kan också föreligga genom att stadgar eller andra bestämmelser för den juridiska personen anger att redovisning ska ske, t.ex. i enlighet med reglerna i bokföringslagen. Det kan också vara så att stadgarna eller motsvarande bestämmelser innebär en skärpning i förhållande till vad som framgår av lagtexten. T.ex. finns i Kyrkoordningen för Svenska kyrkan angivet att samtliga församlingar och samtliga stift ska avsluta den löpande bokföringen med en årsredovisning med finansieringsanalys, 47 kap. 9 § respektive 49 kap. 8 § Kyrkoordningen.

14.3 Öppningsbalansräkning

När bokföringsskyldigheten inträder ska en öppningsbalansräkning utan dröjsmål upprättas, 4 kap. 3 § BFL. Detta gäller även när grunden för bokföringsskyldigheten ändras. Syftet med en öppningsbalansräkning är att visa vilka tillgångar och skulder som finns i föreningen då den lagstadgade bokföringsskyldigheten inträder eller ändras.

Öppningsbalansräkningen ska upprättas i enlighet med de regler som gäller för upprättande av balansräkning vid årsbokslut, 4 kap. 3 § andra stycket BFL, eller för mindre föreningar där den årliga nettoomsättningen understiger 3 miljoner kronor, se 1 kap. 3 § BFL, får öppningsbalansräkning upprättas enligt reglerna om förenklat årsbokslut.

14.3.1 Ideella föreningar, registrerade trossamfund och registrerade organisatoriska delar av ett sådant samfund

BFN har utfärdat följande uttalanden med allmänna råd rörande värderingsfrågor i en öppningsbalansräkning i ideella föreningar och registrerade trossamfund:

- Värdering av materiella anläggningstillgångar i en öppningsbalansräkning för vissa ideella föreningar och registrerade trossamfund, m.m. BFNAR 2002:1, ändrat genom BFNAR 2006:14.
- Värdering av vissa gåvor i en öppningsbalansräkning för vissa ideella föreningar och registrerade trossamfund, m.m. BFNAR 2002:2, ändrat genom BFNAR 2006:15.
- Värdering av finansiella anläggningstillgångar i en öppningsbalansräkning för vissa ideella föreningar och registrerade trossamfund, BFNAR 2002:3, ändrat genom BFNAR 2006:16.

Materiella anläggnings-tillgångar

Beträffande materiella anläggningstillgångar gäller, enligt BFNAR 2002:1 att för tillgångar som förvärvats före den 1 januari 2001 får föreningen i öppningsbalansräkningen välja att ta upp tillgångarna antingen enligt en värdering beräknad på anskaffningsvärdet, eller enligt principerna i BFNAR 2001:3 (Redovisning av materiella anläggningstillgångar), med undantag för de regler som där anges beträffande uppskrivning. Om tillgången är en fastighet får anskaffningsvärdet bestämmas utifrån antagandet att taxeringsvärdet vid förvärvstillfället är 75 procent av anskaffningsvärdet. Det värde som tillgången tas upp till, får dock inte överstiga tillgångens verkliga värde vid tidpunkten för öppningsbalansräkningens upprättande. Har tillgångarna förvärvats efter den 31 december 2000 ska de materiella tillgångarna värderas enligt principerna i BFNAR 2001:3. Sedvanliga avskrivningar ska beaktas.

Gåva

En gåva är enligt det allmänna rådet (BFNAR 2002:2) en tillgång som utan krav lämnas till en förening från en givare. Det allmänna rådet är inte tillämpligt på gåvor som utgör en finansiell anläggningstillgång, en penninggåva, en gåva i form av ideella arbetsinsatser eller en gåva som föreningen avser att genast ge bort till annan. En gåva ska i öppningsbalansräkningen tas upp till verkligt värde vid gåvotillfället. Verkligt värde beträffande tillgång som utgör materiell anläggningstillgång ska bestämmas utifrån försäljningsvärdet eller, om en fungerande marknad saknas, utifrån återanskaffningsvärdet. Sedvanliga avskrivningar ska beaktas. Om tillgången är en fastighet får föreningen utgå från att taxeringsvärdet är 75 procent av det verkliga värdet. Om tillgången är en omsättningstillgång är verkligt värde detsamma som nettoförsäljningsvärdet. Om det är förenat med svårigheter att bestämma verkligt värde vid gåvotillfället, får i stället ett schablonmässigt beräknat anskaffningsvärde bestämmas. Även här gäller att det värde som tillgången tas upp till inte får överstiga tillgångens verkliga värde vid tidpunkten för öppningsbalansräkningens upprättande.

Finansiella anläggnings-tillgångar

En finansiell anläggningstillgång (BFNAR 2002:3) ska i öppningsbalansräkningen värderas till verkligt värde vid förvärvstillfället, eller vid gåvotillfället om den erhållits i gåva. Det värde som tillgången tas upp till får dock inte överstiga tillgångens verkliga värde vid tidpunkten för öppningsbalansräkningens upprättande.

14.4 Bokföringsskyldighetens innebörd

Bokföringsskyldigheten innebär en skyldighet att löpande bokföra alla affärshändelser, att bevara all räkenskapsinformation, att upprätta en öppningsbalansräkning när grunden för bokföringsskyldigheten uppkommer eller ändras samt att avsluta den löpande bokföringen.

Utöver reglerna i BFL och ÅRL, ska den som är bokföringsskyldig även följa den kompletterande normgivning som gäller för företag i allmänhet och branschen i synnerhet samt branschpraxis. I 4 kap. 2 § BFL anges att bokföringsskyldigheten ska fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed. BFN är den myndighet som ansvarar för utvecklandet av god redovisningssed och som utfärdar kompletterande normgivning. Som exempel på andra normgivare kan nämnas Kyrkans Redovisningskommitté (KRED), som tolkar och informerar om tillämpningen av god redovisningssed inom Svenska Kyrkan. Inspektionen för arbetslöshetsförsäkringen (IAF) utfärdar föreskrifter om arbetslöshetskassornas bokföring och årsredovisning.

Samfällighetsföreningar

En samfällighetsförening förvaltar – men äger inte – den samfällda egendomen (samfälligheten). Som ovan nämnts ska alla affärshändelser bokföras. Med affärshändelse menas då en händelse som förändrar storleken eller sammansättningen av förmögenheten. De tillgångar som samfällighetsföreningen förvaltar tillhör inte föreningens förmögenhet och förändringar i denna är därför inte någon affärshändelse för samfällighetsföreningen. I den mån delägarna är bokföringsskyldiga, är det dessa som i sin verksamhet ska ta upp de tillgångar som hör till samfälligheten.

14.5 Räkenskapsår

För juridiska personer som är bokföringsskyldiga kan räkenskapsåret vara antingen kalenderår eller s.k. brutet räkenskapsår, dvs. 1 maj–30 april, 1 juli–30 juni eller 1 september–31 augusti, 3 kap. 1 § BFL. För samfällighetsföreningar gäller detta dock endast de föreningar som omfattas av 6 kap. 6 § första stycket IL (dvs. är föreningsbeskattade).

För understödsföreningar gäller enligt 1 kap. 6 § lag (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag, ÅRFL, att räkenskapsåret ska vara kalenderår, utom i fall då bokföringsskyldigheten inträder eller upphör, 3 kap. 3 § BFL.

För arbetslöshetskassorna gäller enligt 66 § lag (1997:239) om arbetslöshetskassor att verksamhetsåret är kalenderår.

För en samfällighetsförening som är bokföringsskyldig, men inkomstskattemässigt är delägarbeskattad, dvs. annan juridisk person än som avses i 6 kap. 6 § första stycket IL, ska räkenskapsåret vara kalenderår. Detta gäller även fiskevårdsområdes- och viltvårdsområdesföreningar, 3 kap. 1 § andra stycket BFL.

14.6 Gemensam bokföring

I bokföringslagen anges att ett företag får ha gemensam bokföring med någon annan bokföringsskyldig endast för gemensamt bedriven verksamhet och endast om det är förenligt med god redovisningssed, 4 kap. 5 § första stycket BFL.

14.6.1 Stiftelser

Stiftelser kan ha en gemensam löpande bokföring enligt 3 kap. 2 § första stycket SL. Den gemensamma bokföringen förutsätter inte att stiftelserna bedriver någon näringsverksamhet tillsammans utan förutsättningen för gemensam bokföring är att stiftelserna har gemensamt placerad förmögenhet, 2 kap. 5 § SL. Enligt ett uttalande från BFN ska varje stiftelse ta upp sin del i den sammanlagda förmögenheten i balansräkningen. I stiftelsens resultaträkning ska andelen i avkastningen från den gemensamt placerade förmögenheten tas upp. Tillgångar i och intäkter från den gemensamt placerade förmögenheten ska fördelas på respektive balanspost och intäktsslag, BFN U 95:3.

14.6.2 Svenska kyrkan

Församlingar i Svenska kyrkan som ingår i en kyrklig samfällighet enligt 3 § andra stycket lagen (1998:1591) om Svenska kyrkan, får ha gemensam bokföring med övriga församlingar som ingår i samfälligheten, 4 kap. 5 § andra stycket BFL.

Även prästlönetillgångar enligt 10 § lagen (1998:1592) om införande av lagen (1998:1591) om Svenska kyrkan, som förvaltas tillsammans får ha gemensam bokföring, 4 kap. 5 § andra stycket BFL. Som skäl härför anförs i prop. 1998/99:130 s. 235 ff. att även om prästlönetillgångarna är uppdelade på ett stort antal juridiska personer, kommer förvaltningen att vara knuten till ett antal stift.

14.7 Hur räkenskaperna ska avslutas

För bokföringsskyldiga gäller från och med det räkenskapsår som påbörjas närmast efter den 31 december 2006 att räkenskaperna ska avslutas med antingen en årsredovisning, ett årsbokslut eller ett förenklat årsbokslut, 6 kap. 1 och 3 §§ BFL.

Här aktuella juridiska personer ska avsluta sina räkenskaper med en årsredovisning om man uppfyller mer än ett av följande tre kriterier:

- medelantalet anställda har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,
- den redovisade balansomslutningen har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 25 miljoner kr,
- den redovisade nettoomsättningen har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50 miljoner kr. Om räkenskapsåret är kortare eller längre än 12 månader, ska nettoomsättning räknas om till en tolvmånadersperiod.

I annat fall ska ett årsbokslut upprättas. Om den årliga nettoomsättningen normalt uppgår till högst 3 miljoner kr, får ett förenklat årsbokslut upprättas.

Nettoomsättningen omfattar intäkter från försålda varor och utförda tjänster som ingår i den normala verksamheten. Normalt sett innefattar begreppet alltså inte gåvor och medlemsavgifter, som många gånger i en förening eller stiftelse kan uppgå till betydligt större belopp än vad intäkterna från försålda varor och tjänster uppgår till. Företag som avses i 2 kap. 2 § första stycket och 3 § BFL ska därför, enligt 1 kap. 3 § ÅRL, till nettoomsättningen lägga gåvor, bidrag, medlemsavgifter och andra liknande intäkter. Regeln gäller för räkenskapsår som påbörjas från 1 maj 2007 eller senare. I prop. 2006/07:27 exemplifieras ”andra liknande intäkter” med anslag från stat eller kommun eller förvärv på grund av testamente eller, i fråga om en samfällighetsförening, avgifter som medlemmarna betalar till föreningen.

14.7.1 Särregler för här aktuella juridiska personer som är bokföringsskyldiga enligt huvudregeln

En understödsförening ska enligt 6 kap. 1 § första stycket p. 4 BFL avsluta bokföringen med en årsredovisning.

Enligt 67 § lag (1997:239) om arbetslöshetskassor ska en arbetslöshetskassa avsluta sina räkenskaper med en årsredovisning.

Offentliggörande

Regler om årsredovisningars offentliggörande finns i 8 kap. 3 § ÅRL. För andra än aktiebolag, ekonomiska föreningar, handelsbolag med juridiska personer som delägare och vissa stiftelser gäller normalt att kopior av handlingarna ska hållas tillgängliga för alla som är intresserade senast från sex månader efter räkenskapsårets utgång, 8 kap. 3 § första stycket 5 ÅRL.

Understödsföreningar ska enligt 67 § lagen om understödsföreningar lämna in sin årsredovisning till Finansinspektionen senast två månader efter ordinarie föreningsstämma.

För arbetslöshetskassorna gäller att årsredovisningen offentliggörs genom att hållas tillgänglig hos arbetslöshetskassan för dem som vill ta del av dessa handlingar, 70 § lag (1997:239) om arbetslöshetskassor.

14.7.2 Särregler för stiftelser

En bokföringsskyldig stiftelse ska alltid avsluta sina räkenskaper med en årsredovisning, 6 kap. 1 § p. 5 BFL. Detta gäller dock inte stiftelser som får använda sina tillgångar uteslutande till förmån för medlemmar av en viss eller vissa släkter och som är bokföringsskyldiga endast på grund av tillgångarnas värde.

Redovisning i avkastningsstiftelser

Bl.a. den starka egendomsbildningen hos avkastningsstiftelser har aktualiserat ett antal speciella redovisningsfrågor. BFN har i uttalandet BFN U 95:3 ”Redovisning i avkastningsstiftelser” angivit de principer som ska gälla för resultat- och balansräkningens innehåll och utformning. De principer som BFN har uttalat i BFN U 95:3 synes inte ha påverkats av de lagändringar som skett utan uttalandet torde även fortsättningsvis i berörda avseenden kunna tjäna som vägledning för balans- och resultaträkningens innehåll och utformning. I den mån det som sägs i uttalandet i något fall är oförenligt med föreskrifter i stiftelseförordnandet ska föreskrifterna, förutsatt att de inte är lagstridiga, följas.

En avkastningsstiftelse tillgodoser normalt sina förmånstagare genom att lämna anslag i form av penningbidrag. Enligt BFNs uttalande bör inte anslagen redovisas som kostnad i resultaträkningen utan som en minskning av fritt eget kapital.

Bokföring ska ske när beslut om anslag fattats. Beslutade, ej utbetalda anslag, redovisas som skuld under särskild rubrik.

Det kan förekomma att utfästelser görs om anslag som ska utgå under flera år, t.ex. för finansiering av en professur eller återkommande symposier. Är utfästelserna bindande ska enligt BFN hela det beslutade anslaget redovisas som skuld. Om utfästelsen gjorts beroende av att anslag ska utgå ur framtida avkastning ska anslaget enligt BFN bokföras i takt med att villkoret uppfylls. Återstående utfäst belopp tas upp som ansvarsförbindelse. BFNs uttalande i förevarande frågor har inte heller påverkats av de lagändringar som förekommit inom området utan bör tillämpas även fortsättningsvis.

Av 3 kap. 7 § SL framgår att uppgift om hur stiftelsens ändamål främjats under räkenskapsåret ska lämnas i förvaltningsberättelsen.

Offentliggörande

För stiftelse som är skyldig att upprätta årsredovisning föreligger enligt 8 kap. 3 § punkt 4 ÅRL skyldighet att offentliggöra årsredovisningen genom att inge denna till registreringsmyndighet inom sex månader efter räkenskapsårets utgång. Årsredovisningen ska inlämnas till den tillsynsmyndighet som avses i 9 kap. 1 § SL. Enligt sistnämnda lagrum är tillsynsmyndighet för en stiftelse med egen förvaltning länsstyrelsen i det län stiftelsens styrelse har sitt säte eller, om säte inte är bestämt, där förvaltningen huvudsakligen utövas. En stiftelse med anknuten förvaltning står under tillsyn av länsstyrelsen i det län där förvaltaren har sitt säte eller, om säte inte är bestämt, där förvaltarens egen förvaltning huvudsakligen utövas eller, om ett handelsbolag är förvaltare, där bolagets huvudkontor är inrättat. Regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer får besluta om att en annan myndighet ska vara tillsynsmyndighet för en stiftelse.

För följande stiftelser gäller särskilda bestämmelser:

- stiftelser som bildats av eller tillsammans med staten, en kommun eller ett landsting
- stiftelser som förvaltas av en statlig myndighet
- stiftelser som enligt stiftarens förordnande ska vara undantagna från tillsyn enligt stiftelselagen och
- som varken under innevarande eller de tre närmast föregående åren har utövat näringsverksamhet.

Bestämmelserna innebär att bestyrkta kopior på årsredovisningshandlingarna ska hållas tillgängliga för alla som är intresserade senast från sex månader efter räkenskapsårets utgång.

14.7.3 Särregler för ideella föreningar, registrerade trossamfund och registrerade organisatoriska delar av sådana samfund

Ideella föreningar, registrerade trossamfund och registrerade organisatoriska delar av sådana samfund ska avsluta sina räkenskaper med en årsredovisning om man uppfyller mer än ett av följande tre kriterier:

- medelantalet anställda har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,
- den redovisade balansomslutningen har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 25 miljoner kr,
- den redovisade nettoomsättningen har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50 miljoner kr. Om räkenskapsåret är kortare eller längre än 12 månader, ska nettoomsättning räknas om till en tolvmånadersperiod.

I annat fall ska ett årsbokslut upprättas. Om den årliga nettoomsättningen normalt uppgår till högst 3 miljoner kr, får ett förenklat årsbokslut upprättas.

I Kyrkoordningen för Svenska Kyrkan finns angivet att samtliga församlingar och samtliga stift ska avsluta den löpande bokföringen med en årsredovisning med finansieringsanalys, 47 kap. 9 § respektive 49 kap. 8 § Kyrkoordningen.

Nettoomsättningen omfattar intäkter från försålda varor och utförda tjänster som ingår i den normala verksamheten. Bokföringsskyldiga som avses i 2 kap. 2 § första stycket BFL ska, enligt 1 kap. 3 § ÅRL, till nettoomsättningen lägga gåvor, bidrag, medlemsavgifter och andra liknande intäkter. Normalt sett innefattar begreppet alltså inte gåvor och medlemsavgifter, som många gånger i en förening kan uppgå till betydligt större belopp än vad intäkterna från försålda varor och tjänster uppgår till. Förändringen om hur nettoomsättningen ska beräknas tillämpas första gången för räkenskapsår som inleds 1 maj 2007 eller senare. I prop. 2006/07:27 exemplifieras ”andra liknande intäkter” med anslag från stat eller kommun eller förvärv på grund av testamente eller, i fråga om en sam-

fällighetsförening, avgifter som medlemmarna betalar till föreningen.

BFN har utfärdat följande uttalanden med allmänna råd rörande vissa frågor vid upprättande av årsredovisning/ årsbokslut i ideella föreningar, registrerade trossamfund och organisatoriska delar av sådana samfund:

- Redovisning av intäkter och kostnader i ideella föreningar och registrerade trossamfund, BFNAR 2002:8, ändrat genom BFNAR 2006:17.
- Hur medelantalet anställda m.m. ska redovisas i ideella föreningar och registrerade trossamfund, BFNAR 2002:9.
- Redovisning av gåvor i ideella föreningar och registrerade trossamfund, BFNAR 2002:10, ändrat genom BFNAR 2006:18.
- Redovisning av bidrag av likvida medel till ideella föreningar och registrerade trossamfund från offentligrättsliga organ, BFNAR 2002:11, ändrat genom BFNAR 2006:12.

Redovisning av intäkter och kostnader

BFN har i det allmänna rådet BFNAR 2002:8 Redovisning av intäkter och kostnader i ideella föreningar och registrerade trossamfund, angivit de principer som ska gälla för intäktsredovisningen i upprättade bokslut och vad som ska särredovisas i resultaträkningen. Medlemsavgifter ska särredovisas, även om de beloppsmässigt inte är väsentliga har de ändå ett stort allmänintresse.

Medlemsavgifter ska intäktsredovisas när de erhålls.

Medelantalet anställda

En ideell förening eller registrerat trossamfund som ska upprätta en årsredovisning, ska i not ange medelantalet anställda. BFN har i ovan nämnda allmänna råd, BFNAR 2002:9, uttalat hur medelantalet anställda ska beräknas. Hänvisning sker här även till BFNAR 2006:11 Gränsvärden.

Redovisning av gåvor

Därutöver har BFN i ett allmänt råd, BFNAR 2002:10, angett hur gåvor ska redovisas vid upprättande av årsredovisning, årsbokslut eller förenklat årsbokslut. Med gåva anses i detta sammanhang andra gåvor än gåvor i form av arbetsinsatser eller gåvor som utgör ett bidrag av likvida medel ifrån ett offentligrättsligt organ. I balansräkningen ska anskaffningsvärdet för en gåva som utgör en anläggningstillgång tas upp till verkligt värde. Verkligt värde är detsamma som försälj-

ningsvärdet eller, om en fungerande marknad saknas, återanskaffningsvärdet. En tillgång som föreningen erhåller i gåva och som den avser att genast utrangera ska inte tas upp till något värde. En gåva ska intäktsredovisas i den period gåvan överlämnas till föreningen på ett sakrättsligt bindande sätt. Intäkten ska motsvara tillgångens anskaffningsvärde. Om en gåva som föreningen erhållit senare skänks bort eller utrangeras ska redovisa en kostnad motsvarande tillgångens anskaffningsvärde. Kostnaden ska redovisas i den period då gåvan överlämnas till en mottagare på ett sakrättsligt bindande sätt.

Efter det sistnämnda rådets utfärdande, har en ändring skett i bokföringslagen på så sätt att en gåva löpande inte behöver redovisas vid mottagandet om gåvans marknadsvärde är svårt att bedöma men kan antas varar lågt och det är förenligt med god redovisningssed att inte bokföra gåvan, 5 kap. 1 § BFL.

Bidrag av likvida medel

Avslutningsvis anger BFN i ett allmänt råd, BFNAR 2002:11, hur bidrag av likvida medel från offentligrättsliga organ ska redovisas. Man gör här skillnad mellan villkorade och ovillkorade bidrag. Ovillkorade bidrag ska intäktsredovisas i den period när bidraget utbetalas till föreningen och i förekommande fall på så sätt att intäkten ställs mot den kostnad bidraget är avsett att täcka. Om bidraget erhålls från en svensk myndighet eller kommun, kan föreningen istället välja att redovisa bidraget när myndigheten eller kommunen fattat beslut om att bevilja bidraget. Ett villkorat bidrag ska intäktsredovisas endast när det med hög grad av sannolikhet kan bedömas att bidraget inte kommer att återkrävas. Även här gäller att om bidraget ska intäktsredovisas, ska detta ske så att intäkten ställs mot den kostnad bidraget är avsett att täcka.

Offentliggörande

Om föreningen är skyldig att upprätta en årsredovisning, ska denna offentliggöras genom att skickas in till registreringsmyndigheten, 8 kap. 3 § första stycket punkt 5 ÅRL.

14.7.4 Särregler för samfällighetsföreningar

En samfällighetsförening ska avsluta sina räkenskaper med en årsredovisning efter samma förutsättningar som ideella föreningar, se avsnitt 14.6.3.

Offentliggörande

Om föreningen är skyldig att upprätta en årsredovisning, ska denna offentliggöras genom att skickas in till registreringsmyndigheten, 8 kap. 3 § första stycket punkt 5 ÅRL.

14.7.5 Regler för räkenskapsår som påbörjats före den 1 januari 2007

För räkenskapsår som påbörjats före den 1 januari 2007 gäller att räkenskaperna ska avslutas med en årsredovisning om

- den årliga nettoomsättningen normalt uppgår till mer än ett belopp som motsvarar 20 prisbasbelopp (för 2006, 794 000 kronor) och
- antalet anställda i verksamheten under de senaste två räkenskapsåren i medeltal uppgått till mer än 10, eller
- nettovärdet av tillgångarna enligt balansräkningen för räkenskapsåret uppgått till mer än 24 miljoner kronor.

Om föreningen endast uppfyller kravet på nettoomsättning ovan, ska räkenskaperna avslutas med ett årsbokslut.

Uppfylls inte heller det kravet, är föreningen inte skyldig att upprätta årsbokslut.

14.8 Ej bokföringsskyldiga

Även om bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen inte föreligger, kan den juridiska personen ändå vara bokföringsskyldig genom att stadgarna eller andra regelverk anger att bokföring ska upprättas i enlighet med bokföringslagen.

BFN har i det allmänna rådet BFNAR 2002:6 angett att om en redovisningshandling benämns årsredovisning måste kraven i årsredovisningslagen om årsredovisning vara uppfyllda. Motsvarande gäller för årsbokslut och kraven för detta i bokföringslagen.

Det föreligger dessutom en skyldighet att bevara underlag, 19 kap. 2 § LSK. Denna skyldighet innebär att i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt se till att det finns ett underlag för fullgörande av uppgiftsskyldigheten och för kontroll av denna.

Enligt inkomstskattelagen är all inkomst hos juridiska personer inkomst av näringsverksamhet. Enligt 14 kap. 2 § IL ska inkomst av näringsverksamhet beräknas efter bokföringsmässiga grunder. Bokföringsmässiga grunder innebär att inkomsten inte kan beräknas utifrån en generell kontantredovisning.

Stiftelser

En stiftelse vars tillgångar enligt stiftelseförordandet endast får användas till förmån för bestämda fysiska personer,

exempelvis vissa familjestiftelser och vinstandelsstiftelser, är inte bokföringsskyldig, 2 kap. 5 § BFL.

En stiftelse som inte är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen ska dock enligt 3 kap. 2 § SL fortlöpande föra räkenskaper över belopp som har inbetalats till eller utbetalats av stiftelsen. Det ska vidare finnas verifikationer för in- och utbetalningar. En stiftelse som har sin förmögenhet gemensamt placerad med en annan stiftelses förmögenhet, får beträffande den gemensamt placerade förmögenheten ha räkenskaper som är gemensamma med den andra stiftelsen.

Räkenskaperna ska avslutas med en sammanställning för varje räkenskapsår. Av sammanställningen ska framgå tillgångar och skulder vid räkenskapsårets början och slut samt inkomster och utgifter under räkenskapsåret. I sammanställningen ska även anges värdet av stiftelsens tillgångar vid räkenskapsårets slut. Den skattepliktiga inkomsten av näringsverksamhet ska för oinskränkt skattskyldig stiftelse, även om bokföringsskyldighet inte föreligger enligt bokföringslagen, beräknas enligt bokföringsmässiga grunder.

Räkenskapsmaterialet ska bevaras i ordnat skick och på betryggande sätt inom landet under minst tio år från utgången av det räkenskapsår som räkenskapsmaterialet avser, 3 kap. 2 § SL.

Registrerade trossamfund

För Svenska kyrkans del finns regler om bokföringsskyldighet i 47–52 kap. Kyrkoordning för Svenska Kyrkan.

Samfällighetsföreningar

En samfällighetsförening som inte är bokföringsskyldig, ska ändå upprätta en förteckning över inkomster och utgifter för att uttaxering av medlemmarna ska kunna ske.

Bokföringsskyldigheten för en samfällighet som är delägarförvaltad regleras inte i bokföringslagen. Om en samfällighet är delägarförvaltad, måste bokföringsskyldigheten bedömas utifrån det enskilda förhållande som råder för var och en av delägarna.

14.8.1 Räkenskapsår

För juridiska personer som inte är bokföringsskyldiga finns inga regler om räkenskapsår, varken om längden på räkenskapsåret eller dess förläggning i tiden.

Normalt utgör räkenskapsåret även beskattningsår, men för juridiska personer som inte är bokföringsskyldiga är beskattningsåret alltid kalenderåret före taxeringsåret, 1 kap. 15 § IL.

14.9 Inkomstskatt

För en redogörelse av reglerna rörande inkomstbeskattning av subjekten i detta avsnitt, se Handledning för stiftelser, ideella föreningar och samfällighetsföreningar m.fl.

14.10 Rättspraxis m.m.

Bokförings-nämnden	– Redovisning i vissa avkastningsstiftelser	BFN U 95:3
	– Värdering av materiella anläggningstillgångar i en öppnings-balansräkning för vissa ideella föreningar och registrerade trossamfund m.m.	BFNAR 2002:1
	– Värdering av finansiella anläggningstillgångar i en öppnings-balansräkning för vissa ideella föreningar och registrerade trossamfund	BFNAR 2002:3
	– Redovisning av intäkter och kostnader i ideella föreningar och registrerade trossamfund	BFNAR 2002:8
	– Hur medelantalet anställda m.m. ska redovisas i ideella föreningar och registrerade trossamfund	BFNAR 2002:9
	– Redovisning av gåvor i ideella föreningar och registrerade tros-samfund,	BFNAR 2002:10
	– Redovisning av bidrag av likvida medel till ideella föreningar och registrerade trossamfund från offent-ligrättsliga organ	BFNAR 2002:1
Skatteverket	– Räkenskapsår i ideella föreningar	2002:6

15 Enskild näringsidkares bokföring

15.1 BFN R 11 Enskild näringsidkares bokföring

Tillämpning

Rekommendationen ska tillämpas av enskilda näringsidkare som inte upprättar ett förenklat årsbokslut enligt 6 kap. 10 § BFL.

Ikraftträdande

Rekommendationen trädde i kraft den 1 januari 1999 och ska tillämpas senast i fråga om det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 1999.

Bakgrund m.m.

Rekommendationen behandlar enskild näringsverksamhet som omfattas av bokföringsskyldighet. Av särskilt intresse är inkomster och utgifter respektive tillgångar och skulder som beroende på omständigheterna kan hänföras till näringsidkaren privat eller hans näringsverksamhet eller båda.

Redovisning av tillgångar

Alla tillgångar som hör till verksamheten och som ägs av näringsidkaren ska tas med i bokföringen. Används en tillgång både i verksamheten och av näringsidkaren privat ska tillgången i sin helhet antingen bokföras i verksamheten eller inte alls. Tillgången tas således inte upp endast till viss del i bokföringen. Sker en uppenbar och varaktig förändring i de förhållanden som legat till grund för bedömningen ska frågan om tillgången ska vara bokförd i verksamheten prövas på nytt.

I de fall en tillgång som ägs av näringsidkaren och inte är bokförd i verksamheten ändå används där, ska nyttjandet bokföras så att verksamhetens kostnad för att nyttja tillgången belastar verksamhetens resultat. Används en tillgång som är bokförd i verksamheten av näringsidkaren privat behöver det privata nyttjandet inte redovisas som en justering av bokförd kostnad eller på annat sätt.

I redovisningen ska en klar gräns dras mellan näringsverksamhetens likvida medel å ena sidan och näringsidkarens privata likvida medel å den andra. Näringsidkarens tillskott och uttag av likvida medel är affärshändelser som ska bokföras. Av detta

följer att verksamhetens kassa som huvudregel ska hållas avskild från näringsidkarens privata kassa. Innehav av kontanter och övriga likvida medel som finns bokförda i verksamheten ska alltid kunna styrkas.

Redovisning av skulder

Alla skulder som hör till näringsverksamheten ska tas med i bokföringen. Däremot ska näringsidkarens privata skulder inte bokföras i verksamheten.

Skatter som hör till verksamheten exempelvis moms, arbetsgivaravgifter och fastighetsskatt för näringsfastighet ska bokföras i verksamheten. Näringsidkarens inkomstskatteskulder är privata skulder och ska inte bokföras i verksamheten. I de fall näringsidkarens privata skatter och avgifter betalas med verksamhetens medel ska betalningarna bokföras som privata uttag.

Obeskattade reserver

Resultatet av verksamhetens beskattas hos näringsidkaren personligen och någon inkomstskatteskuld ska inte bokföras i verksamheten. Inte heller sådana skattemässiga avdrag som inte motsvaras av förpliktelser i verksamheten ska bokföras. Några obeskattade reserver eller latent skatt på dessa ska följaktligen inte finnas i verksamhetens bokföring. I vissa fall kräver emellertid skattelagstiftningen avsättning i räkenskaperna för att ett avdrag ska medges, exempelvis avskrivningar över plan när reglerna om räkenskapsenlig avskrivning tillämpas. Sådana avsättningar får bokföras som obeskattade reserver.

Redovisning av eget kapital

Eget kapital utgörs av skillnaden mellan å ena sidan verksamhetens tillgångar och å andra sidan verksamhetens skulder och i förekommande fall obeskattade reserver. Saldot påverkas av resultatet och näringsidkarens insättningar och uttag. Posten visar den nettobehållning som näringsidkaren vid en viss tidpunkt har i verksamheten. Alla transaktioner mellan näringsverksamheten och näringsidkaren privat som påverkar nettobehållningen ska bokföras över eget kapital. Detta bör ske på ett sätt som möjliggör särredovisning av insättningar och uttag.

Har näringsidkaren använt privata medel för betalning i näringsverksamheten, bör han så snart det kan ske bokföra dessa utlägg. Detta kan ske genom att näringsidkaren gottgörs för sitt utlägg ur kassan eller genom utbetalning från verksamhetens girokonto. Om likvid reglering inte sker ska utlägget bokföras direkt mot eget kapital.

Resultaträkningen

Intäkterna ska vara ett mått på de prestationer som har utförts och kostnaderna ska vara ett mått på de resurser som förbrukats för att generera intäkterna. Stöd och bidrag ska, i den

mån de inte är att betrakta som lån, redovisas över resultaträkningen och inte över eget kapital. I vissa fall ska stödet/bidraget periodiseras.

Näringsidkarens uttag av varor, inventarier och andra liknande tillgångar ska redovisas på samma sätt och till samma belopp som en försäljning till utomstående. Om tillgångar som inte hör till verksamheten betalats med verksamhetens medel ska detta bokföras som ett uttag av likvida medel.

En försäkringsersättning som är avsedd att täcka verksamhetens kostnader i händelse av näringsidkarens sjukdom behandlas som en intäkt. Premien för en sådan försäkring ska i enlighet härmed bokföras som en kostnad.

Sjukersättning som en näringsidkare får från försäkringskassan eller försäkringsbolag och som är avsedd att täcka inkomstbortfall i händelse av sjukdom behandlas inte som en intäkt. Sjukförsäkringspremien ska i enlighet härmed inte bokföras som en kostnad.

Utgifter som delvis hänför sig till verksamheten och som betalats av näringsidkaren privat ska till den delen bokföras i verksamheten och beräknad kostnad ska belasta resultatet. Som underlag för sådana transaktioner ska finnas en verifikation som består av ursprunglig faktura eller annat underlag som visar näringsidkarens utgift. På denna verifikation ska anges efter vilken grund utgiften har fördelats mellan näringsidkaren privat och näringsverksamheten och hur verksamhetens kostnad har beräknats.

Om en personbil som inte är bokförd i verksamheten används i denna bör kostnaden för att nyttja personbilen i verksamheten belasta resultatet. Den exakta kostnaden kan vara svår att bestämma. Därför kan som kostnad bokföras det i skattelagstiftningen fastställda schablonavdraget för körda mil med privat personbil.

15.2 BFNAR 2004:2 Bokföringsskyldighetens upphörande i enskild näringsverksamhet

Ikraftträdande

Det allmänna rådet trädde i kraft den 1 juli 2004 och ska tillämpas för räkenskapsår som inleddes efter den 30 juni 2004.

När gäller det allmänna rådet?

Det allmänna rådet gäller för de fall när en enskild näringsidkare avslutar sin näringsverksamhet genom att lägga ner denna.

Rådet behandlar inte de fall då verksamheten ombildas, säljs eller verksamheten på något annat sätt fortsätter i annan form.

När upphör bokförings-skyldigheten?

Skyldigheten att bokföra affärshändelser enligt BFL upphör när den fysiska personen inte längre bedriver näringsverksamhet. I princip kan man säga att näringsverksamheten inte längre bedrivs när personen faktiskt har slutat med den aktivitet som utgjorde näringsverksamheten. Ibland kan det vara svårt att avgöra om en person faktiskt har slutat bedriva verksamhet. Verksamheten kan t.ex. inte anses vara avslutad för att näringsidkaren har tagit semester eller är föräldraledig. I en säsongsbetonad verksamhet eller i en verksamhet som är starkt konjunkturberoende kanske det inte sker några transaktioner under en tid, under lågsäsong eller en konjunkturnedgång, utan att verksamheten därför kan anses ha upphört. Om personen inte längre bedriver någon verksamhet och inte heller har några konkreta planer på att fortsätta, så bör den dock anses vara avslutad.

Vad nu sagts innebär att andra omständigheter än att faktisk näringsverksamhet pågår inte i sig leder till bokföringsskyldighet. Varken registrering av näringsverksamheten, innehav av de tillgångar som använts i näringsverksamheten eller att det återstår att redovisa vissa poster till beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet leder till att näringsverksamhet i BFL:s mening ska anses bedriven.

Bokföring av det sista uttaget

Senast vid utgången av månaden efter att en fysisk person upphört att bedriva näringsverksamhet ska uttag av de kvarvarande tillgångarna och skulderna i verksamheten bokföras mot eget kapital. Ingår kontanta medel i det som ska tas ut ska uttaget i denna del bokföras senast dagen efter det att uttaget skett. På den bokföringsorder som verifierar uttaget ska samtliga tillgångar och skulder som tas ut antecknas. Uttaget ska redovisas på samma sätt och till samma belopp som en försäljning till utomstående.

Den dag som näringsverksamheten har avslutats börjar fristen löpa för bokföring av den överföring av tillgångar och skulder från näringsverksamheten till privatpersonen som genomförts i och med att näringsverksamheten upphört.

Det sista räkenskapsåret

Alla enskilda näringsidkare är skyldiga att avsluta räkenskaperna och ska göra ett årsbokslut eller en årsredovisning för det sista räkenskapsåret. Den sista dagen på detta räkenskapsår är den sista dag då näringsverksamheten bedrivs eller, om den

inte kan bestämmas, den 31 december det år verksamheten avvecklas.

Årsbokslut eller årsredovisning

Resultaträkningen ska visa näringsverksamhetens resultat under året inklusive resultateffekterna av det sista uttaget av tillgångar och skulder. Balansräkningen ska visa att näringsverksamheten inte längre har några tillgångar och skulder.

Arkivering

Skyldigheten att bevara räkenskapsinformation samt maskinutrustning och system upphör vid utgången av det tionde året räknat från utgången av det kalenderår under vilket räkenskapsåret avslutades.

15.3 Inkomstskatt

Sambandet

Vilka tillgångar och skulder som ska hänföras till näringsidkaren privat respektive till näringsverksamheten har betydelse i skattesammanhang. Det gäller t.ex. i vilket inkomstslag ränteinkomster eller ränteutgifter ska tas upp och dras av har detta betydelse. Vidare kan underlaget för räntefördelning och avsättning till expansionsfond komma att påverkas.

15.3.1 Uttag av skuld i näringsverksamheten

Enligt Skatteverkets uppfattning går det inte att öka kapitalunderlaget för räntefördelning och avsättning till expansionsfond genom att ”plocka ut” en skuld ur näringsverksamheten och hävda att den tillhör den ”privata sfären”. Om medlen använts i näringsverksamheten ska också skulden enligt god redovisningssed höra till näringsverksamheten. Någon fri allokeringsrätt avseende skulder finns inte. För att näringsidkaren ska kunna ta ut en skuld ut näringsverksamheten krävs det antingen att medlen inte längre använts i näringsverksamheten, dvs. en ändrad användning eller att medlen direkt kan hänföras till en specifik tillgång och att även denna tas ut ur verksamheten.

Frågan har prövats av Regeringsrätten, RÅ 2004 not 186. BFN har i yttrande till Regeringsrätten anfört bl.a. att nämndens rekommendation BFN R 11 behandlar hur bokföringsskyldigheten ska fullgöras i enskild näringsverksamhet. Som ovan nämnts trädde rekommendationen i kraft den 1 januari 1999 men blev inte tillämplig fullt ut förrän året därefter. Fram till och med inkomståret 1999 kan det därför inte sägas vara oförenligt med god redovisningssed att underlåta att bokföra en skuld i enskild näringsverksamhet, även om de upplånade medlen används för att finansiera anskaffandet av en tillgång

som bokförs i näringsverksamheten. För tiden under vilken BFN R 11 ska tillämpas är det däremot inte i överensstämmelse med god redovisningssed att underlåta att bokföra en skuld i enskild näringsverksamhet om det kan klarläggas att de upplånade medlen används för att finansiera anskaffningen av en tillgång som bokförs i näringsverksamheten. Eftersom målet avsåg taxeringsår 2000 konstaterade Regeringsrätten att man hade rätt att underlåta att bokföra den aktuella skulden i räkenskaperna.

En skuld som finns i räkenskaperna fr.o.m. 1 januari 2000 ska, enligt Skatteverkets uppfattning, beaktas vi beräkning av kapitalunderlaget oavsett om den senare plockas ut ur räkenskaperna. Motsvarande gäller för skulder som uppkommer fr.o.m. 1 januari 2000 om medlen används för att förvärva näringstillgångar. Sådana skulder ska beaktas vid beräkning av kapitalunderlaget oavsett om de bokförts i näringsverksamheten. Däremot ska en skuld som plockats ut från näringsverksamheten före den 1 januari 2000 inte beaktas så länge som den inte på nytt läggs in i räkenskaperna. Ett sådant synsätt bekräftas av BFN:s yttrande till Regeringsrätten i ovan nämnda mål.

15.3.2 Moms i inkomstdeklaration, kapitalunderlag för räntefördelning och koppling till företagets redovisning

Momsskuld/-fordran som en enskild näringsidkare redovisar i inkomstdeklarationen ska inte ingå i kapitalunderlaget för räntefördelning. För de näringsidkare som redovisar momsen i inkomstdeklarationen innebär god redovisningssed att någon momsskuld/-fordran inte ska redovisas i företagets balansräkning. Har näringsidkaren ändå redovisat momsbeloppet som skuld eller fordran tar bestämmelserna i 33 kap. 10 § IL över med innebörd att varken momsskuld eller momsfordran ska medräknas i kapitalunderlaget. Se vidare Skatteverkets skrivelse 2004-10-11, dnr 579473-04/111, Moms i inkomstdeklaration, kapitalunderlag för räntefördelning och koppling till företagets redovisning.

15.3.3 Beskattningsår vid start/nedläggning/start samma kalenderår

En fysisk person startar en enskild näringsverksamhet den 1 mars 2003. Denna verksamhet avslutas den 30 juni samma år. Den 1 augusti startar samma person en annan verksamhet. Denna verksamhet är helt skild till sin art från den tidigare verksamheten. Den 31 januari 2004 upphör den enskilda

verksamheten. Frågan är vilket eller vilka beskattningsår som ska eller får tillämpas vid 2004 och 2005 års taxeringar.

Näringsidkaren får vid en och samma taxering ha bara ett beskattningsår för sin näringsverksamhet. Han får som första räkenskapsår 1 mars–30 juni 2003. Som andra räkenskapsår får han välja mellan 1 augusti–31 december 2003 och 1 augusti 2003–31 januari 2004. Skatteverket anser att om två räkenskapsår har avslutats under 2003, vilket innebär att det andra räkenskapsåret har avslutats 31 december 2003, ska dessa tillsammans utgöra beskattningsår. Se vidare Skatteverkets skrivelse 2005-01-18, dnr 584332-04/111, Beskattningsår vid start/nedläggning/start samma kalenderår.

15.3.4 När ska en enskild näringsverksamhet anses avslutad

Om tillgångar/skulder finns kvar oförändrade under ett helt räkenskapsår utan att någon aktivitet förekommit i näringsverksamheten ska den normalt anses avslutad senast vid detta räkenskapsårs utgång. Detta gäller dock inte näringsverksamhet som innehåller skogskontomedel eller i fall där den skattskyldige uppbär sjukpenning som ska beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Enbart avstämning av egenavgifter anses inte medföra att någon näringsverksamhet bedrivs. Se vidare Skatteverkets skrivelse 2005-11-09, dnr 131 581509-05/111, När ska en enskild näringsverksamhet anses avslutad.

Av det anförda framgår att Skatteverket anser att det finns fog för att ha en något vidare syn på när näringsverksamheten skattemässigt ska anses ha upphört jämfört med vad som gäller bokföringsmässigt enligt BFNAR 2004:2. Avgörande är naturligtvis den prövning som ändå måste göras i varje enskild fall.

15.4 Mervärdesskatt

I BFN R 11 behandlas bl.a. hur tillgångar som används både i verksamheten och privat ska bokföras. När det gäller avdragsrätt för ingående skatt på investeringsvaror, dvs. varor som normalt anses vara anläggningstillgångar, kan den skattskyldige göra avdrag för hela den ingående skatten på förvärvet även om tillgången ska användas både i verksamheten och privat. Detta framgår av EG-domstolens avgörande i mål C-97/90, Lennartz. Den privata användningen av tillgången ska då uttagsbeskattas och mervärdesskatt ska tas ut vid en försäljning av tillgången.

EG-domstolen har i ett annat avgörande (C-291/92, Ambrecht) slagit fast att det inte finns något hinder för att låta den del av en tillgång som används privat stå utanför momssystemet. Något avdrag görs då inte för denna del av tillgången utan endast för den del som tillgången ska användas i verksamheten. Uttagsbeskattning av den privata användningen behöver då inte ske. Vid försäljning av en sådan tillgång föreligger inte skattskyldighet till den del som tillgången använts för privat bruk eftersom denna del står utanför momssystemet.

I momssammanhang finns det således en valmöjlighet för den skattskyldige om en tillgång används både för privat bruk och i verksamheten. Tillgången kan därmed antingen i sin helhet hänföras till verksamheten och helt ingå i momssystemet eller hänföras till verksamheten endast till den del tillgången används där. Resterande del av tillgången står utanför momssystemet. Synsättet skiljer sig således från vad som anges i BFN R 11 om att en tillgång inte till viss del kan bokföras i verksamheten.

15.5 Rättspraxis m.m.

Rättspraxis

– Räntefördelning och ombokning av skuld mot kapitalkontot — RÅ 2004 not 186

Skatteverket

– Moms i inkomstdeklaration, kapitalunderlag för räntefördelning och koppling till företagets redovisning, 2004-10-11 (dnr 579473-04/111)

– Beskattningsår vid start/nedläggning/start samma år, 2005-01-18 (dnr 584332-04/111)

– När ska en enskild näringsverksamhet anses avslutad, 2005-11-09 (dnr 131 581509-05/111)

16 K1 – Enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut

16.1 BFNAR 2006:1 Enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut

16.1.1 Tillämpning

Vilka ska tillämpa det allmänna rådet?

Det allmänna rådet med tillhörande vägledning ska tillämpas av fysiska personer som upprättar ett förenklat årsbokslut enligt 6 kap. BFL. Ett förenklat årsbokslut får upprättas av företag i vilket den årliga nettoomsättningen normalt uppgår till högst tre miljoner kronor och som inte är skyldigt att upprätta en årsredovisning. Fysisk person som är moderföretag i koncern får inte tillämpa det allmänna rådet.

En fysisk person som bedriver flera verksamheter får tillämpa det allmänna rådet endast om det tillämpas på samtliga verksamheter. Detta gäller även om en verksamhet drivs gemensamt med någon annan. Gränsvärdet för nettoomsättningen gäller för den fysiska personens samtliga verksamheter totalt. Beloppsgränsen 5 000 kr vad gäller maskiner och inventarier, lager, ränteinkomster och ränteutgifter gäller för den fysiska personens samtliga verksamheter totalt.

Med nettoomsättning förstås företagets sammanlagda försäljning av varor och tjänster exklusive moms. Det medför att exempelvis EU-bidrag inte ska räknas med i nettoomsättningen. Om gränsvärdet (tre miljoner kronor) överskrids något eller några enstaka år får företaget ändå upprätta ett förenklat årsbokslut. Det är först om ett företag under flera år haft en omsättning över gränsvärdet som rätten till att använda regelverket förloras.

Det allmänna rådet tillämpas på räkenskapsår som påbörjas efter den 31 december 2006.

Vilka andra regler ska ett företag följa?

Ett företag som följer det allmänna rådet behöver därutöver i normalfallet endast följa reglerna om verifikationer (BFNAR 2000:6), arkivering (BFNAR 2000:5) samt systemdokumentation och behandlingshistorik (BFN R 10). Företaget kan dock beroende på organisation eller verksamhet omfattas av ytterligare redovisningsnormer.

Vad gäller om en fråga inte är reglerad i det allmänna rådet?

Om en fråga inte alls är reglerad i det allmänna rådet och det inte heller finns någon hänvisning till annan normgivning får frågan lösas inom ramen för de allmänna principer som det allmänna rådet ger uttryck för. Det innebär att andra vägledningar, rekommendationer eller uttalanden inte är avsedda att tillämpas vid sidan av det allmänna rådet.

Vad gäller när det allmänna rådet ska börja tillämpas?

När det allmänna rådet ska börja tillämpas måste en öppningsbalansräkning (4 kap. 3 § BFL) tas fram. De tillgångar och skulder som ska bokföras i företaget ska tas upp i öppningsbalansräkningen.

16.1.2 Definitioner

Företaget är den del av en fysisk persons aktiviteter som avser enskild näringsverksamhet.

Företagaren är en fysisk person som bedriver enskild näringsverksamhet.

Marknadsvärde är det pris inklusive moms som företaget skulle ha fått om tillgången eller tjänsten bjudits ut på marknaden på villkor som med hänsyn till företagets affärsmässiga situation framstår som naturliga.

Anskaffningsvärde beräknas exklusive moms som företaget får dra av enligt ML.

16.1.3 Vad ska bokföras i företaget

Tillgångar som hör till företaget i förhållande till privatpersonen

Allmänna bestämmelser

En tillgång ska bokföras antingen i sin helhet eller inte alls. Särskilda regler finns för bilar, byggnader och mark samt vissa

tillgångar enligt 13 kap. 7 § IL och kontanta medel. Principen är att en tillgång som ägs av företagaren *ska* bokföras om den

- uteslutande eller så gott som uteslutande används i företaget, eller
- är nödvändig för att företaget i sin huvudsakliga verksamhet ska kunna generera inkomster.

En tillgång som ägs av företagaren *får* vidare bokföras om den kan förväntas tillföra företaget ekonomisk nytta.

Tillgångar som fyller en funktion i företagets verksamhet får bokföras, även om det skulle kunna finnas andra sätt att fylla den funktionen. Detta innebär t.ex. att en bil som används i begränsad omfattning för transporter i företaget eller en dator som används för att sköta företagets administration får bokföras i företaget, även om bilen eller datorn mest utnyttjas privat. Motsatsvis gäller att en tillgång som inte kan förväntas ge företaget någon ekonomisk nytta inte får bokföras där.

Bilar

Bilar som ägs av företagaren *ska* bokföras om de används i företaget och det privata nyttjandet endast är av ringa omfattning och *får* bokföras om de kan förväntas tillföra företaget ekonomisk nytta. Bilar som måste bokföras i företaget är bilar som används så lite privat att någon bilförmån normalt inte uppkommer. En bil som används privat i mer än ringa omfattning får bokföras i företaget. Normalt uppkommer i ett sådant fall en bilförmån som ska bokföras som inkomst respektive eget uttag.

Byggnader och mark

Byggnader och mark som ägs av företagaren och enligt IL klassificeras som näringsfastighet ska bokföras till den del de enligt skattereglerna klassificerats som näringsfastighet. Privatbostadsfastighet får inte bokföras i företaget. Klassificeringen vid föregående års utgång respektive vid förvärvstidpunkten är avgörande. Ändras klassificeringen ska justeringar göras senast i samband med bokslutet.

Vissa tillgångar

Skattebestämmelserna i 13 kap. 7 § IL begränsar vilka tillgångar som får bokföras i företaget. I syfte att inte skapa svårigheter, bör skattereglerna och redovisningsreglerna på detta område överensstämma helt. Vad gäller aktier och andra värdepapper får endast vissa lagertillgångar samt andelar i kooperativa föreningar räknas som näringstillgångar enligt nämnda skattebestämmelse. Lagertillgångar kan endast komma i fråga vid byggnadsrörelse, handel med fastigheter eller tomt-

rörelser enligt 27 kap. IL. Andelar i kooperativ förening måste betingas av den verksamhet som bedrivs.

Banktillgodohavanden och likvida medel måste höra till företaget för att få bokföras. Det måste vara sådana medel som satts in eller genererats i företaget och som företagaren avser att använda i företaget inom överskådlig tid. Medel som genererats i företaget men som inte behövs för verksamheten ska tas ut.

Eget kapital

Eget kapital utgörs av skillnaden mellan å ena sidan verksamhetens tillgångar och å andra sidan verksamhetens skulder. Saldot påverkas av företagets resultat och företagarens insättningar och uttag. Alla insättningar i och uttag ur företaget är affärshändelser som påverkar företagarens nettobehållning i företaget och ska därmed bokföras. Insättningar och uttag ska bokföras som en ökning eller en minskning av eget kapital. Lön till företagarens make och barn räknas som företagarens uttag, om den inte får dras av vid beräkningen av det skattemässiga resultatet. Inte heller premier för pensionsförsäkringar ska bokföras som en utgift utan räknas som privata utgifter och detta oavsett om pensionsförsäkringspremien är avdragsgill eller inte. Ett ytterligare exempel på en privat utgift är företagarens F-skatt. Om denna betalas med företagets medel bokförs det som en minskning av det egna kapitalet (eget uttag).

Skulder

Alla skulder som uppstått i företaget ska bokföras. Om pengar som upplånats används både i företaget och privat, ska den del av lånet som används i företaget bokföras som skuld. Lånets säkerhet har ingen betydelse för skuldredovisningen, bara användningssättet.

Skatter och avgifter

Skatter som hör till näringsverksamheten, exempelvis moms, arbetsgivaravgifter och anställdas skatter ska bokföras. Skuld avseende moms som redovisas i inkomstdeklarationen ska däremot omföras till eget kapital i det förenklade årsbokslutet.

Inkomster

Inkomst är endast det som företaget tar emot för egen räkning. Belopp som tas ut för annans räkning, exempelvis moms, räknas inte som inkomst. Exempel på inkomster är ersättning för varor och tjänster, offentliga stöd, skadeståndsersättningar,

försäkringsersättningar, uttag av varor och tjänster samt avkastning på företagets övriga tillgångar.

Ett skadestånd, en försäkringsersättning eller ett offentligt stöd ska tas upp till det belopp som står på beslutet eller motsvarande handling. Däremot ska inte sådana bidrag som företagaren får från det allmänna utan samband med företaget, exempelvis barn- och bostadsbidrag, bokföras som inkomst. Inte heller ersättning som företagaren får från försäkringskassan ska bokföras som inkomst.

När företagaren tar ut varor bokförs en inkomst. Likaså bokförs en inkomst om företagaren nyttjar tjänster samt företagets tillgångar mer än i ringa omfattning. Företagarens uttag av varor eller tjänsten ska bokföras som om varan eller tjänsten sålts för en marknadsmässig ersättning. I de fall av uttag där det finns ett särskilt skattemässigt förmånsvärde är inkomsten lika med detta värde.

Utgifter

Utgifter är endast det som företaget ger ut för det som tillkommer företaget. Belopp som ges ut för annans räkning, exempelvis moms, räknas inte som utgift. Exempel på utgifter är utgifter för inköp av varor och tjänster, personal och lokalhyra, utgifter för skadeståndsersättningar, utgifter för företagets nyttjande av en privat tillgång samt ränteutgifter.

En utgift som endast till en del hänför sig till företaget ska till den delen bokföras och belasta företagets resultat. Som underlag för en sådan transaktion ska de finnas en verifikation, som består av originalfakturan eller något annat underlag som visar företagarens utgift. På denna verifikation ska företagaren ange på vilken grund utgiften har fördelats mellan företagaren privat och företaget samt hur företagets utgift har beräknats.

Om en privat tillgång används i företaget ska nyttjandet bokföras som en utgift. Utgiften tas upp till marknadsvärdet. Finns det ett särskilt skattemässigt tillåtet belopp att dra av vid utnyttjandet av en privat tillgång i företaget är utgiften lika med detta värde.

16.1.4 Löpande bokföring

Kontantmetoden eller faktureringsmetoden

Det allmänna rådet är uppbyggt på kontantmetoden. Ett företag får välja att i stället tillämpa faktureringsmetoden. Om företaget gör ett sådant val ska, i stället för avsnittet om

löpande bokföring i BFNAR 2006:1, BFNAR 2001:2 Löpande bokföring tillämpas i sin helhet.

Kontantmetoden

Vad innebär kontantmetoden?

Kontantmetoden innebär att ett företag löpande under året bokför de affärshändelser som avser

- inbetalningar till och utbetalningar från företaget (betalningshändelser),
- insättningar och uttag, samt
- i samband med bokslutet bokför övriga affärshändelser som är nödvändiga för att bestämma företagets resultat och ställning (bokslutshändelser).

Presentationen av bokförings-posterna

Följande uppgifter ska alltid kunna utläsas ur den löpande bokföringen för varje bokförd post

- registreringsordning,
- datum eller månad för affärshändelsen,
- verifikationsnummer eller motsvarande identifieringstecken,
- kontering, och
- bokfört belopp.

Kravet på att bokföringen ska kunna presenteras i registreringsordning innebär att det ska gå att läsa ut ur bokföringen i vilken ordning bokföringsposterna har förts in i bokföringssystemet. Kravet på att bokföringen ska kunna presenteras i systematisk ordning innebär att affärshändelserna är sorterade med hänsyn till deras art. Kravet på systematisk ordning är lågt satt. I princip är det tillräckligt att företagets löpande bokföring är organiserad så att det finns ett konto för varje post som företaget redovisar i det förenklade årsbokslutet. Eftersom det ska framgå i vilken ordning affärshändelserna bokförs anges ett verifikationsnummer eller motsvarande. Vidare ska framgå vilka konton transaktionen bokförts på samt bokfört belopp. Kontering behöver inte ske genom att ange kontonummer. Det är tillräckligt att ange kontoslag eller affärshändelsens art. Det måste gå att se sambandet mellan verifikationen och bokföringsposten. Om företaget inte anger datum för transaktionen ska det i vart fall framgå den månad som transaktionen tillhör. Se även BFNAR 2000:6 Verifikationer.

Rättelse av bokföringspost

Bokföringen ska alltid ske på ett varaktigt sätt och det som har bokförts får aldrig utplånas eller göras oläsligt. Alla rättelser ska göras så att den ursprungliga uppgiften fortfarande är läsbar. En rättelsepost utgör en ny bokföringspost och förutsätter därför en särskild verifikation.

Tidpunkt för bokföring under året

Kontanta betalningar

Kontanta in- och utbetalningar är betalningar med sedlar och mynt samt postväxlar, mottagna checkar och andra betalningsanvisningar som omedelbart kan omsättas i pengar. Sådana in- och utbetalningar ska bokföras så att de kan presenteras i registreringsordning senast påföljande arbetsdag. Sådan bokföring av affärshändelserna som innebär att de kan presenteras i systematisk ordning ska göras så snart som möjligt och senast före utgången av påföljande månad. Ett företag som bokför enligt kontantmetoden behöver inte bokföra transaktionen förrän kunden betalt. Först då börjar fristen för när transaktionen senast ska bokföras att löpa.

Andra affärshändelser

De affärshändelser som avser in- och utbetalningar samt insättningar och uttag och som inte är kontanta betalningar ska vara bokförda senast vid utgången av påföljande månad.

Bokslutshändelser vid årets slut

Bokslutshändelser i det förenklade årsbokslutet får bokföras genom att förtecknas på ett bokslutsunderlag. Med bokslutshändelser avses de transaktioner som måste bokföras i samband med bokslutet. Ett företag som tillämpar kontantmetoden under löpande år måste i samband med bokslutet bokföra följande bokslutshändelser:

- fordrings- och skuldposter, samt
- övriga poster som är nödvändiga för att bestämma räkenskapsårets intäkter och kostnader.

Ett företag som bokför enligt kontantmetoden får upprätta en särskild förteckning (bokslutsunderlag) över vilka bokslutshändelser som bokförts i samband med bokslutet. Denna förteckning utgör samtidigt bokföring i registreringsordning och verifikation för bokslutshändelserna. I och med att uppgifterna förs in i det förenklade årsbokslutet uppfylls bokföringsskyldigheten och någon ytterligare bokföringsåtgärd behöver inte vidtas.

16.1.5 Det förenklade årsbokslutet

Det förenklade årsbokslutets utformning

Ett förenklat årsbokslut ska bestå av en resultaträkning och en balansräkning. Dessa ska upprättas enligt uppställningsformen i bilaga 2 till det allmänna rådet. Tanken är att ett företag som tillämpar uppställningsschemat gör ett bokslut och samtidigt fullgör sin deklarationsskyldighet för poster fram till bokfört resultat. Det förenklade årsbokslutet ska skrivas under och sparas i 10 år tillsammans med övrig räkenskapsinformation.

16.1.6 Balansräkningen

Förteckning över anläggningstillgångar

En immateriell eller materiell anläggningstillgång som tas upp i balansräkningen ska förtecknas särskilt. Förteckningen ska innehålla uppgifter om

- anskaffningsvärde,
- anskaffningstidpunkt, och
- uppskattad användningstid i företaget.

Uppgifterna måste kunna tas fram för att man ska se vilka anläggningstillgångar som finns och vilket värde de kan beräknas ha. Det är framförallt företagaren själv som behöver uppgifterna för att kunna bedöma om tillgångarna är övervärderade. Det är också viktigt när en utomstående ska värdera företaget i en lånesituation eller när företaget ska säljas.

Någon förteckning behöver inte upprättas om företaget endast har ett fåtal anläggningstillgångar och den löpande bokföringen är organiserad så att man redan av den kan få en tillfredsställande kontroll och överblick över tillgångarna. Dock måste det alltid gå att ta fram uppgifter om anskaffningsvärde, anskaffningstidpunkt och användningstid.

Immateriella anläggningstillgångar

Redovisning i balansräkningen

Endast förvärvade immateriella anläggningstillgångar ska tas upp i balansräkningen men endast under förutsättning att de kommer att ge företaget ekonomiska fördelar och har ett bestående värde. Det innebär att utgifter för t.ex. en hemsida, om förutsättningarna är uppfyllda, kan få tas upp om företaget köper hela hemsidan av någon annan. Däremot kan inte en egentillverkad hemsida där vissa tjänster och programvaror har köpts in tas upp i balansräkningen till någon del.

Anskaffningsvärde, av- och nedskrivningar

För immateriella tillgångar gäller samma regler om beräkning av anskaffningsvärde, avskrivningar och nedskrivningar som för maskiner och inventarier (se nedan). Bestämmelserna om oväsentligt värde och kort ekonomisk livslängd får dock inte tillämpas, vilket är i överensstämmelse med vad som gäller vid beskattningen.

Byggnader och markanläggningar

Redovisning i balansräkningen

En byggnad ska tas upp i balansräkningen när företaget fått tillträde till byggnaden, eller om den är egentillverkad, när den har färdigställts. En markanläggning ska tas upp när den har färdigställts. En påbörjad men inte färdigställd egentillverkad byggnad eller markanläggning tas upp till nedlagda utgifter. Eftersom det skatterättsligt är tillåtet med direktavskrivning på byggnader och markanläggningar som avsedda att användas bara ett fåtal år behöver dessa inte heller tas upp i balansräkningen.

Bokfört värde

Byggnader och markanläggningar tas upp till anskaffningsvärdet minskat med av- och nedskrivningar. Om en nedskrivning återförs ökas värdet. Uppskrivning av byggnad och markanläggning är inte tillåten.

Anskaffningsvärde

Värdet av eget arbete ska inte tas med i anskaffningsvärdet. Däremot ska värdet av anställdas arbete räknas med. Alla utgifter som kan hänföras till förvärvet räknas in i anskaffningsvärdet såsom iordningsställande av marken, leverans och hantering, installation, mäklartjänster samt lagfart. Offentliga stöd som hänför sig till förvärvet ska minska anskaffningsvärdet.

Vid övriga förvärv (byte, arv, gåva samt företagarens insättning) är anskaffningsvärdet det värde som används vid beskattningen.

Avskrivningar

Byggnader och markanläggningar ska skrivas av med samma belopp som vid beskattningen. Skatteverket har utfärdat allmänna råd om procentsatser för värdeminskningsavdrag för byggnader i näringsverksamhet (SKV A 2005:5). Dessa får även tillämpas i det förenklade årsbokslutet.

Utrangeringar och avyttringar

Vid försäljning redovisas skillnaden mellan försäljningsinkomsten och det bokförda värdet som intäkt om försäljningsinkomsten är högre än det bokförda värdet och annars som kostnad. Vid utrangering redovisas det bokförda värdet som kostnad. En tillgång som inte längre finns i företaget ska även strykas i förteckningen över anläggningstillgångar.

Nedskrivningar

8.

Om det klart framgår att värdet på balansdagen betydligt understiger det bokförda värdet på balansdagen, ska tillgångens återstående ekonomiska värde i företagets uppskattas. Tillgången ska skrivas ned till det belopp som dess återstående ekonomiska värde i företaget kan uppskattas till. En mindre avvikelse behöver inte leda till att tillgången måste skrivas ned. En värdenedgång på mindre än 10 procent behöver inte beaktas. I en fortgående verksamhet är det tillgångens nytta i verksamheten som är utgångspunkten för bedömningen av nedskrivningsbehovet. I en försäljningssituation är det i stället det beräknade försäljningsvärdet som är utgångspunkt för bedömningen. En nedskrivning är inte skattemässigt avdragsgill utan en justering måste göras i deklarationen.

Mark och andra tillgångar som inte får skrivas av

Redovisning i balansräkningen

Mark ska tas upp i balansräkningen när företaget fått tillträde till den.

Anskaffningsvärde

Värdet av eget arbete ska inte räknas med i anskaffningsvärdet. Däremot ska värdet av anställdas arbete medräknas. Vid köp är anskaffningsvärdet inköpspriset plus andra utgifter för förvärvet. Vid övriga förvärv (byte, arv, gåva samt företagarens insättning) är anskaffningsvärdet det värde som använts vid beskattningen. Även vid sådan fastighetsreglering som anges i 45 kap. 5 § IL är anskaffningsvärdet det värde som använts vid beskattningen. Offentligt stöd som hänför sig till förvärvet ska minska anskaffningsvärdet.

Avskrivning

Mark ska inte skrivas av.

Utrangeringar och avyttringar

Vid försäljning redovisas skillnaden mellan försäljningsinkomsten och det bokförda värdet som intäkt om försäljningsinkomsten är högre än det bokförda värdet och annars som kostnad. Om marken blir värdelös redovisas det bokförda värdet som kostnad.

Nedskrivningar

Se ovan vid kantrubrik nedskrivningar i avsnitt Byggnader och markanläggningar.

Maskiner och inventarier

Redovisning i balansräkningen

Maskiner och inventarier ska tas upp i balansräkningen när de har levererats eller, om de har egentillverkats, när de har färdigställts. En maskin eller en inventarie som har ett värde som uppgår till högst 5 000 kr behöver inte tas upp i balansräkningen utan får redovisas som kostnad i sin helhet samma år som förvärvet sker. Undantaget motsvarar vad som skatte-

mässigt får göras omedelbart avdrag för. För anskaffningar bestående av flera inventarier bör prövningen avse inventariernas sammanlagda anskaffningsvärde om inventarierna har ett naturligt samband. Inte heller behöver en maskin eller en inventarie tas upp i balansräkningen om den ekonomiska livslängden kan antas uppgå till högst tre år. Även detta synsätt överensstämmer med det skatterättsliga. En utgångspunkt vid bedömningen kan vara den typiska livslängden för en särskild slags tillgång. Företaget ska dock även ta hänsyn till förhållandet i det enskilda fallet. Det innebär att även andra ekonomiska faktorer, såsom den tekniska utvecklingen, konkurrensförhållanden och det användningsområdet tillgången har i företaget, ska beaktas.

Anskaffningsvärde

Värdet av eget och anställdas arbete ska inte tas med i anskaffningsvärdet.

- Vid köp är anskaffningsvärdet inköpspriset plus andra utgifter som ingår i fakturabeloppet och som kan hänföras till tillgången. Exempel på direkt hänförbara utgifter som kan framgå av fakturan är leverans och hantering samt installation. Externa utgifter som inte ingår i fakturabeloppet men som kan hänföras till tillgången ska räknas med om de sammanlagt uppgår till mer än 5 000 kr per maskin eller inventarie. Exempel på sådana utgifter är iordningställande av en plats eller ett område för uppförande eller installation av tillgången, leverans och hantering, installation och konsulttjänster.
- Vid egentillverkning är anskaffningsvärdet utgiften för material plus andra utgifter som ingår i fakturabeloppet och som kan hänföras till tillgången. Externa utgifter som inte ingår i fakturabeloppet men som kan hänföras till tillgången ska räknas in om de sammanlagt uppgår till mer än 5 000 kr per maskin eller inventarie. Principen för beräkning av anskaffningsvärdet på egentillverkade tillgångar är till denna del således densamma som för köpta tillgångar.
- Vid övriga förvärv (byte, arv, gåva, samt företagarens insättning) är anskaffningsvärdet det värde som används vid beskattningen.
- Offentliga stöd som hänför sig till förvärvet ska minska anskaffningsvärdet.

Avyttringar, avskrivningar och utrangeringar

Vid avyttring ska försäljningsinkomsten minska det bokförda värdet. Maskiner och inventarier ska värderas kollektivt och till samma värde som vid beskattningen. Det innebär att räkenskapsenlig avskrivning eller restvärdeavskrivning kan tillämpas vid beräkning av lägsta tillåtna värde. Avskrivning ska göras med skillnaden mellan värdet vid beskattningen och det bokförda värdet före årets avskrivningar. Väljer företaget att värdera tillgångarna till ett högre värde ska nedskrivningsprövning (se nedan) göras. Uppgår det bokförda värdet före årets avskrivningar till högst 5 000 kr kan hela beloppet skrivas av.

Nedskrivningar

Maskiner och inventarier som skrivs av med högsta tillåtna belopp enligt skattereglerna behöver inte skrivas ned. Om avskrivningarna är lägre ska nedskrivning ske om det sammanlagda värdet betydligt avviker från bokfört värde. En uppskattning av tillgångarnas värde ska göras av företagaren. En mindre avvikelse behöver inte leda till att tillgångarna måste skrivas ned. Ett uppskattat värde som understiger det bokförda värdet med mindre än 10 procent behöver inte beaktas. Bedömningen ska göras på kollektiv nivå. Tillgångarna – maskiner, inventarier och förvärvade immateriella tillgångar – redovisas och skrivs av i klump och det saknas därför oftast underlag för att bedöma nedskrivningsbehovet individuellt. Det innebär att maskiner och inventarier och förvärvade immateriella tillgångar inte får vara övervärderade på kollektiv nivå. Därmed behöver man inte beakta värdet på de enskilda tillgångarna i det förenklade årsbokslutet.

Övriga anläggningstillgångar

Redovisning i balansräkningen

Som övriga anläggningstillgångar får endast andelar i en kooperativ förening och lagertillgångar i byggnadsrörelse, handel med fastigheter och tomtrörelse tas upp i företaget (jämför 13 kap. 7 § IL). Några andra övriga anläggningstillgångar får inte redovisas i företaget utan ska hänföras till privatpersonen.

Anskaffningsvärde, av- och nedskrivningar

En övrig anläggningstillgång ska tas upp till det värde som anges i den handling som legat till grund för anskaffningen. Övriga anläggningstillgångar ska inte skrivas av men ska skrivas ned om de är klart övervärderade. Tillgången ska skrivas ned till det belopp som dess återstående ekonomiska värde i företaget kan uppskattas till. Om skälen för nedskrivningen inte längre finns ska nedskrivningen återföras.

Avyttring

Vid försäljning redovisas skillnaden mellan försäljningsinkomsten och det bokförda värdet som intäkt om försäljningsinkomsten är högre än det bokförda värdet och annars som kostnad. Vid utrangering redovisas det bokförda värdet som kostnad.

Varulager

Redovisning i balansräkningen

En vara ska tas upp som varulager hos köparen när varan har levererats. Varan anses levererad när den har kommit till köparen. En vara ska inte längre tas upp när den har avsänts till köparen. Det ska vara enkelt för företagaren att konstatera vad som ingår i lagret vid årsskiftet. Reglerna innebär att det endast är inköpta varor som levererats som ska tas med i lagerposten i det förenklade årsbokslutet. Sålda varor som lämnat företaget ska inte heller tas med i lagerposten. Detta gäller oavsett om företagaren skickat faktura eller inte. Det medför att kostnaden respektive intäkten för varor där faktura inte har skickats hamnar på olika år.

Ett lager med ett sammanlagt värde på högst 5 000 kr behöver inte tas upp i balansräkningen. Detta stämmer överens med skattereglerna.

Värdering

Värdet av eget och anställdas arbete ska inte tas med i anskaffningsvärdet. För varje sorts vara får anskaffningsvärdet beräknas med utgångspunkt från det pris som anges på den senast mottagna fakturan för den vara som ska värderas. Detta pris får användas som anskaffningsvärde för samtliga varor som finns kvar i lagret av den sorten. Det får dock inte vara en faktura där speciella förhållanden föranlett en onormal prissättning utan den senaste fakturan med normala villkor.

I detaljhandelsföretag och handelsföretag får anskaffningsvärdet också beräknas som försäljningspris med avdrag för pålägg som används i priskalkyl respektive använd bruttovinstmarginal för den aktuella varan.

För köpta varor är anskaffningsvärdet varans inköpspris plus andra utgifter som framgår av fakturan. Om det finns andra externa utgifter för varornas förvärv – exempelvis tull- och importutgifter – än de som framgår av fakturan, ska de räknas med om de sammanlagt uppgår till mer än 5 000 kr per leverans.

För egentillverkade varor är anskaffningsvärdet inköpspriset för råmaterial och halvfabrikat. Om det finns andra externa utgifter för varorna är de som framgår av fakturorna för

materialet, ska de räknas med om de sammanlagt uppgår till minst 5 000 kr per leverans.

Vid övriga förvärv (byte, arv, gåva samt företagarens insättning) är anskaffningsvärdet det värde som används vid beskattningen. Om varan före påbörjandet av näringsverksamheten fanns i en hobbyverksamhet, innebär det att anskaffningsvärdet i hobbyverksamheten kommer att utgöra anskaffningsvärdet även i företaget.

För varulagret som helhet får från det sammanlagda anskaffningsvärdet avdrag göras för en schablonmässigt beräknad värdenedgång med tre procent av lagervärdet. Detta gäller dock inte för byggnad och mark som skattemässigt är lagertillgångar. Djur i jordbruk och renskötsel värderas enligt bestämmelserna i 17 kap. 5 § IL.

Om det klart framgår att värdenedgången på balansdagen för lagret som helhet är betydligt större än den schablonmässigt beräknade värdenedgången, ska den verkliga värdenedgången beräknas. Vid en sådan beräkning ska lagret värderas post för post. Det ät tillåtet att värdera lagret kollektivt för homogena varugrupper eller då en individuell värdering är svår att motivera med hänsyn till kostnaderna.

Kundfordringar

Redovisning i balansräkningen

Kundfordringar ska tas upp till ett belopp som motsvarar vad företaget fakturerat eller utifrån affärsmässiga skäl borde ha fakturerat och vid räkenskapsårets slut inte fått betalt för.

Värdering

Ett företag ska ta upp sina kundfordringar till det belopp som anges i faktura, avtal eller liknande handling inklusive moms. Fordringarna får dock inte tas upp till högre belopp än som på balansdagen kan förväntas komma att betalas. I de fall det har fattats beslut om konkurs, ackord eller liknande efter räkenskapsårets sista dag, men innan det förenklade årsbokslutet är färdigställt, ska fordringarna tas upp till det belopp som med hänsyn till beslutet kan förväntas komma att betalas.

Övriga fordringar

Redovisning i balansräkningen

Förskott till leverantör omfattar både betalningar som avser en framtida leverans av en vara eller en tjänst och förutbetalda kostnader (exempelvis hyra och försäkring).

I posten övriga fordringar ska följande tas upp:

- Förskott till leverantör, exklusive moms, överstigande 5 000 kr, där leverans, delleverans eller utförande av tjänst inte påbörjats.
- Ränteinkomster, sammanlagt överstigande 5 000 kr, som är hänförliga till räkenskapsåret men som företagaren får först nästa år.
- Ränteutgifter, sammanlagt överstigande 5 000 kr, som företaget har betalat under räkenskapsåret men som är hänförliga till nästa år.
- Inkomster av offentliga stöd, skadeståndsersättningar, försäkringsersättningar som beslutats under räkenskapsåret men ännu inte utbetalats.
- Fordringar på kooperativa föreningar.
- Fordran avseende moms som redovisas i skattedeklaration samt för mycket inbetald arbetsgivaravgift och avdragen skatt för anställda.

Värdering

Ett företag ska ta upp övriga fordringar till det belopp som anges i faktura, avtal eller liknande handling exklusive avdragsgill ingående moms. Fordran får dock inte tas upp till högre belopp än värdet av den prestation som på balansdagen kan förväntas tillfalla företaget. I de fall det har fattats beslut om konkurs, ackord eller annat förhållande efter räkenskapsårets sista dag, men innan det förenklade årsbokslutet är färdigställt, ska fordringarna tas upp till det belopp som med hänsyn till beslutet kan förväntas komma att tillfalla företaget.

Kassa och bank

Redovisning i balansräkningen

Företagets tillgodohavande på bank- och girokonton ska tas upp till det belopp som framgår av kontoutdrag eller liknande handling vid årets slut. På kontoutdraget kan företaget notera justeringar mellan bokfört belopp och belopp enligt kontoutdraget om exempelvis en betalning inte blivit hanterad av banken före årsskiftet.

Eget kapital

Eget kapital är skillnaden mellan företagets summerade tillgångar och summerade skulder. Skillnaden kan vara såväl positiv som negativ.

Avsättningar

Företaget ska inte göra några avsättningar för åtaganden som medför framtida utgifter. Eftersom företag som tillämpar detta allmänna råd inte följer ÅRL och att avsättningar sannolikt är ovanliga i det flesta företag som kan tillämpa det allmänna rådet ska några avsättningar av förenklingsskäl inte göras. Om företaget vill göra avsättningar måste det upprätta ett årsbokslut och tillämpa de regler som gäller för detta. Det som skattemässigt räknas som avsättningar – periodiseringsfond, expansionsfond, ersättningsfond och liknande – påverkas däremot inte och är tillåtna för företag som tillämpar det allmänna rådet.

Låneskulder

Redovisning i balansräkningen

Ett företag ska i balansräkningen ta upp sina skulder till det belopp som anges i kontoutdrag, avtal eller liknande handling.

Skatteskulder

Redovisning i balansräkningen

Företagets skatteskulder, som ska redovisas i balansräkningen, är

- moms som redovisas i skattedeklaration och
- arbetsgivaravgifter och avdragen skatt för anställda.

Leverantörsskulder

Redovisning i balansräkningen

I posten leverantörsskulder ska följande tas upp:

- Fakturor som företaget har fått men inte betalt före räkenskapsårets slut.
- Inköp som företaget normalt eller enligt god affärssed borde ha fått faktura på vid årets utgång.

Även om företaget redovisar enligt kontantmetoden löpande under året måste vid räkenskapsårets slut obetalda leverantörsfakturor bokföras. Beloppen ska anges inklusive moms.

Värdering

Ett företag ska ta upp sina skulder till det belopp som anges på faktura, avtal eller liknande handling.

Övriga skulder

Redovisning i balansräkningen

I posten övriga skulder ska följande tas upp.

- Förskott från kunder överstigande 5 000 kr, där leverans, delleverans eller utförande av tjänst inte påbörjats.

- Ränteutgifter, sammanlagt överstigande 5 000 kr, som är hänförliga till räkenskapsåret men som betalas nästa år.
- Övriga utgifter som beslutats under räkenskapsåret men ännu inte utbetalts.
- Ränteinkomster, sammanlagt överstigande 5 000 kr, som företaget fått utbetalt men som är hänförliga till nästa år.

Endast förskott över 5 000 kr exklusive moms behöver tas upp som förskott om företaget inte börjat utföra tjänsten eller leverera varan. Prövningen ska ske post för post, dvs. för varje inbetalning eller faktura för sig. Har företaget påbörjat arbetet ska beloppet inte tas upp som förskott även om någon leverans eller prestation till kunden ännu inte har skett.

Det är även ett förskott om det är uppenbart att det är fråga om betalning för en delleverans av varor som inte levererats eller deltjänster som inte påbörjats.

Värdering

Ett företag ska ta upp sina övriga skulder till det belopp, exklusive moms, som anges på faktura, avtal eller liknande handling.

16.1.7 Resultaträkningen

Vad ska redovisas som intäkt?

Varor eller tjänster

Intäkt från försäljning av varor eller tjänster är summan av följande poster:

- sådana inbetalningar som företaget fått med anledning av försäljningsinkomster,
- skillnaden mellan fordringar, exklusive moms, vid räkenskapsårets utgång och ingång på kunder med anledning av att företaget fakturerat eller utifrån affärsmässiga skäl borde ha fakturerat försäljningsinkomster, samt
- skillnaden mellan företagets skulder, exklusive avdragsgill moms, till kunder för förskott vid räkenskapsårets ingång och utgång.

Inbetalningarna ska vara bokförda på försäljningskonton. Det första steget vid intäktsredovisningen är därför att kontrollera att den löpande bokföringen innehåller alla inbetalningar under året. Till inbetalningarna ska företaget i nästa steg lägga till fakturerade men ännu inte betalda kundfordringar vid årets utgång avseende försäljning. Det är inte bara de fordringar som företaget faktiskt har fakturerat som ska tas upp. Även sådana

fordringar som från affärsmässiga skäl borde ha fakturerats ska tas med. Vid prövningen av vad som borde ha fakturerats är utgångspunkten vad som är branschpraxis, om det finns en sådan. Om företag i branschen normalt fakturerar en gång per månad men företaget ännu inte fakturerat ett arbete som utfördes för två månader sedan ska den intäkten räknas med även om företaget ännu inte har fakturerat. Normalt kan det inte anses affärsmässigt med en fördröjning av faktureringen med mer än tre månader från det att affärshändelsen inträffade. Även varor som har levererats och som företaget har fått en avräkningsnota på räknas som fakturerade eftersom avräkningsnotan kan jämställas med faktura.

Fakturerade kundfordringar vid årets ingång ska dras av vid beräkningen av årets intäkt. Betalningarna är bokförda som försäljning men eftersom de ingår i föregående års intäkt måste de dras av vid beräkningen av årets intäkt.

Från inbetalningarna och de fakturerade fordringarna ska företaget dra av de förskott från kunder som överstiger 5 000 kr och som finns vid årets slut. Det som tidigare år bokförts som förskott men som inte längre uppfyller kriterierna bokförs om till försäljning (alternativt noteras på bokslutsunderlaget) och ingår därmed i intäkten.

Vad gäller pågående arbeten finns för företag olika alternativ att redovisa dessa. Det allmänna råd innehåller bestämmelsen att alla pågående arbeten redovisas som löpande räkning. Det innebär att värdet av nedlagt arbete och material löpande redovisas som kostnad och någon intäktsredovisning sker inte förrän vid faktureringen.

Offentlig stöd, försäkrings-ersättning, skadestånd m.m.

Ett företag ska redovisa offentliga stöd, försäkringsersättning, skadeståndsersättning m.m. som intäkt när

- ett beslut har fattats eller en överenskommelse träffats och det finns dokumentation som visar inkomstens storlek, eller, i annat fall,
- medlen kan disponeras eller företaget på någon annat sätt kan förfoga över inkomsten.

För offentligt stöd som avser innevarande år eller som över huvud taget inte kan hänföras till någon tidsperiod gäller att hela intäkten ska tas med det år som beslutet fattas. De finns dock offentligt stöd som uppenbarligen kan hänföras till flera år. Dessa ska fördelas på de år som de avser. Årliga stöd som betalas ut under löpande år ska inte periodiseras. Det innebär

att ett stöd som betalas ut i maj och som avser 12 månader ska intäktsredovisas i sin helhet det år som beslutet fattats. I vissa fall ska offentligt stöd påverka en tillgångs anskaffningsvärde. De ska i sådana fall inte intäktsredovisas utan reducera tillgångens anskaffningsvärde.

Om det är uppenbart att inkomsten avser ett annat år än utbetalningsåret och det förenklade årsbokslutet för den perioden ännu inte färdigställts får det offentliga stödet, försäkringsersättningen eller skadeståndet redovisas som intäkt det år som det avser i stället för utbetalningsåret.

För en försäkringsersättning som försäkringsbolaget och företaget kommer överens om ska intäkten redovisas när överenskommelsen träffats och dokumenterats. Det ska vara fråga om en enskild överenskommelse. Att ett försäkringsföretag offentligt meddelat att en utbetalning kommer att göras till alla försäkrade företag innebär inte att intäktsredovisning ska ske.

Försäljning av anläggningstillgångar

Vid försäljning av byggnader, markanläggningar samt mark jämförs försäljningspriset med anskaffningsvärdet minskat med gjorda avskrivningar. Skattemässigt redovisas försäljningen som inkomst av kapital, varför justering måste göras i deklarationen för det bokföringsmässiga resultatet.

Vid försäljning av maskiner, inventarier och förvärvade immateriella tillgångar minskas tillgångskontot med försäljningsinkomsten. En intäkt kommer endast att uppstå om värdet vid beskattningen överstiger saldot på kontot. Det innebär att den intäkt som ska redovisas är nettot av årets avskrivning och realisationsvinst.

Uttag av varor och tjänster

En inkomst som kan hänföras till företagarens uttag ska redovisas som intäkt för det år företagaren gjort uttaget av varan eller tjänsten.

Ränteintäkt m.m.

Ett företag får redovisa ränta samt utdelning från kooperativ förening som intäkt det år som räntan eller utdelningen erhålls eller beloppet hålls tillgängligt för företagets räkning. Räntor som sammanlagt överstiger 5 000 kr ska dock tas upp som intäkt det år de avser, dvs. det år som de tjänats in.

Vad ska redovisas som kostnad?

Allmänna kostnader

Kostnaderna för försäljning av varor och tjänster är summan av följande poster:

– sådana utbetalningar, exklusive avdragsgill moms, som företaget gjort med anledning av utgifter för inköp,

- skillnaden mellan företagets skulder, exklusive avdragsgill moms, vid räkenskapsårets utgång och ingång till leverantörer med anledning av att företaget erhållit faktura eller utifrån affärsmässiga skäl borde ha erhållit faktura för utgifter för inköp,
- skillnaden mellan företagets fordringar på leverantörer för förskott, exklusive avdragsgill moms, vid räkenskapsårets ingång och utgång, samt
- skillnaden mellan varulagrets värde vid räkenskapsårets ingång och utgång.

I ett första steg kontrollerar företagaren att den löpande bokföringen innehåller alla utbetalningar till leverantörer av varor, material och tjänster som gjorts under året. Utbetalningar till leverantörer av exempelvis en maskin ska inte räknas med.

Det andra steget är att företagaren lägger till sådana inköp för vilka faktura erhållits senast på balansdagen men där betalning ännu inte gjorts. Även varor som företaget erhållit och lämnat en avräkningsnota på räknas som fakturerade eftersom avräkningsnota kan jämställas med en faktura. Sådana leverantörsskulder som företaget utifrån affärsmässiga skäl borde ha erhållit ska även tas med. Obetalda fakturor till leverantörer vid årets ingång ska dras av vid beräkningen av årets kostnad. Betalningarna är bokförda som inköp men eftersom de ingår i det föregående årets kostnad måste de dras ifrån vid beräkningen av årets kostnad.

I det tredje steget minskar förtagaren utbetalningarna med fordringar på leverantörer för utbetalda förskott. Det är endast förskott som överstiger 5 000 kr som ska beaktas. Det som tidigare år bokförts som förskott men som inte längre uppfyller kriterierna för att bokföras som förskott bokförs om till utgift (alternativt noteras på bokslutsunderlaget) och ingår därmed i kostnaden.

Slutligen beaktar företagaren skillnaden mellan varulagrets värde vid årets utgång och årets ingång. Den egentliga kostnaden för de varor som sålts kan avläsas först när varulagret inventeras och lagrets vid året slut jämförs med lagret vid årets början.

Försäljning av anläggningstillgångar

Kostnad vid försäljning av byggnader, markanläggningar och mark är skillnaden mellan försäljningsinkomsten och det bokförda värdet om försäljningsinkomsten är lägre än det bokförda värdet. Skattemässigt redovisas försäljningen som inkomst av kapital, varför justering måste ske i deklarationen för det bokföringsmässiga resultatet.

Vid försäljning av maskiner och inventarier samt av förvärvade immateriella tillgångar är kostnaden skillnaden mellan värdet vid beskattningen och det bokförda värdet före årets avskrivningar om värdet vid beskattningen är lägre än det bokförda värdet före årets avskrivning. I och med att avskrivningen bestäms till skillnaden mellan värdet vid beskattningen och det bokförda värdet före årets avskrivningar, ingår realisationsresultatet i avskrivningen.

Skadeståndsersättning m.m.

Ett företag ska redovisa skadeståndsersättning m.m. som en kostnad

- när ett beslut har fattats eller en överenskommelse träffats och det finns dokumentation som visar utgiftens storlek, eller i annat fall
- när utgiften betalas.

Om det inte finns någon tydlig, enskild och dokumenterad överenskommelse eller något motsvarande beslut, ska kostnaden redovisas när ersättningen betalas ut.

Om det är uppenbart att utgiften avser mer än ett år ska kostnaden fördelas på de år som den avser.

Räntekostnad

Ett företag får redovisa ränteutgifter som kostnad det år som räntan betalas. Om den sammanlagda inte utbetalda räntan överstiger 5 000 kr ska den dock redovisas som kostnad det år som den avser.

16.1.8 Upplysningar om obeskattade reserver

Ett företag har möjlighet att göra avsättningar till periodiseringsfond och expansionsfond i deklarationen. Avsättningarna kan i många fall avse betydande belopp. För att göra detta tydligt och ge en bättre information ska företaget lämna upplysningar om sådana obeskattade vinster i det förenklade årsbokslutet. Dessutom ska upplysning lämnas om saldot på skogs- och upphovsmannakonto samt om insatsemissioner och avbetalningsplan på skog.

Det allmänna rådet med tillhörande vägledningen innehåller avslutningsvis en fyllig exempelsamling, vars syfte är att illustrera hur reglerna fungerar.

16.2 Inkomstskatt

16.2.1 Särskilda bestämmelser

I IL har, med tillämpning på beskattningsår som börjar efter den 31 december 2006, införts särskilda bestämmelser för enskilda näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut enligt 6 kap. 10 § BFL. Syftet är att den redovisning som upprättas i form av ett förenklat årsbokslut även ska ligga till grund för beskattningen.

Periodiserings-frågor

I 14 kap. 2 § IL har ett nytt stycke införts med bestämmelsen att om en enskild näringsidkare upprättar ett förenklat årsbokslut ska vid beräkningen av resultatet inkomster tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed, om inte något annat är särskilt föreskrivet i lag, även om detta strider mot bokföringsmässiga grunder. För räntor gäller detta dock endast om de sammanlagda ränteinkomsterna eller sammanlagda ränteutgifterna uppgår till högst 5 000 kr.

IL bygger på principen att periodisering ska ske och att en kontantprincip inte kan godtas vid beskattningen. BFN:s allmänna råd innebär att det förenklade årsbokslutet i viss mån ska upprättas enligt kontantprincipen. Det innebär att det förenklade årsbokslutet inte skulle kunna läggas till grund för beskattningen utan justeringar i inkomstdeklarationen. För att uppnå de avsedda förenklingarna är det viktigt att det förenklade årsbokslutet kan ligga till grund för beskattningen utan några justeringar. Den nya bestämmelsen innebär därför att kravet på bokföringsmässiga grunder tagits bort för de enskilda näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut. För dessa ska den skattemässiga periodiseringen i stället enbart göras enligt god redovisningssed, dvs. BFN:s allmänna råd för enskilda näringsidkare som upprättar förenklats årsbokslut.

Anskaffnings-värde för lager och inventarier

I 17 kap. 2 § IL har införts ett nytt stycke med bestämmelsen att om enskild näringsidkare upprättar ett förenklat årsbokslut avses med anskaffningsvärde det värde som följer av god redovisningssed. Motsvarande bestämmelse vad gäller anskaffningsvärde för inventarier har införts i 18 kap. 7 § IL.

BFN:s allmänna råd innebär att lagrets anskaffningsvärde ska fastställas enligt en enklare metod än vad som gäller enligt ÅRL. Metoden innebär bl.a. att andra externa utgifter än sådana som framgår av fakturan och som inte överstiger 5 000 kr inte behöver räknas med. Inte heller räknas värdet av eget och anställdas arbete samt indirekta kostnader med. IL har därför ändrats så att enskilda näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut även vid beskattningen ska kunna värdera lagret i enlighet med god redovisningssed. Kopplingen mellan 17 kap. 2 § IL och ÅRL har därför tagits bort för denna kategori, i stället hänvisas till god redovisningssed.

BFN:s allmänna råd innebär för inventarier att bl.a. värdet av eget och anställdas arbete inte ska tas med i anskaffningsvärdet. Vid köp av maskiner och inventarier ska anskaffningsvärdet normalt endast utgöras inköpspriset plus andra utgifter som ingår i fakturabeloppet. Externa utgifter som inte ingår i fakturabeloppet men som direkt kan hänföras till tillgången ska dock räknas med om de uppgår till mer än 5 000 kr per inköpstillfälle. På samma sätt och med samma motivering som gäller för lager ändras IL så att inventarierna vid beskattningen ska kunna värderas i enlighet med god redovisningssed.

Värdering av lager och pågående arbeten

I 17 kap. 4 a § IL har införts bestämmelsen att om en enskild näringsidkare upprättar ett förenklat årsbokslut behöver något värde på lagertillgångarna inte tas upp om lagrets sammanlagda värde uppgår till högst 5 000 kr. I 17 kap. 24 § IL har införts ett nytt stycke med bestämmelsen att om en enskild näringsidkare upprättar ett förenklat årsbokslut får bestämmelserna om arbeten som utförs på löpande räkning även tillämpas på arbeten som utförs till fast pris.

I BFN:s allmänna råd finns en regel om att lager som har ett sammanlagt värde som uppgår till högst 5 000 kr inte behöver tas upp i balansräkningen. Sådana utgifter får i stället dras av direkt. Eftersom det finns uttryckliga bestämmelser om värdering av lager i 17 kap. IL kan nämnda regel inte tillämpas vid beskattningen. IL har därför ändrats så att det blir möjligt.

I BFN:s allmänna råd finns förenklade regler om värdering av tillgångar, exempelvis att värdet av eget och anställdas arbete inte ska räknas med vid värdering av varulager och anläggningstillgångar. En naturlig följd av detta skulle vara att sådana kostnader inte heller ska räknas in i värdet av pågående arbeten. Mot den bakgrunden tillåter det allmänna rådet att enskilda näringsidkare får tillämpa reglerna om löpande

räkning och därför inte behöver redovisa några pågående arbeten i balansräkningen. Motsvarande bestämmelse har införts i IL för att uppnå samstämmighet mellan redovisning och beskattning.

Värdeminskningsavdrag på inventarier

I 18 kap. 13 § 1 st. har tillkommit en andra mening med bestämmelsen att om avskrivningsunderlaget uppgår till högst 5 000 kr får en enskild näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut göra värdeminskningsavdrag med ett belopp som motsvarar hela avskrivningsunderlaget.

Det allmänna rådet även innehåller en bestämmelse om att i det fall avskrivningsunderlaget inte uppgår till mer än 5 000 kr kan hela beloppet skrivas av. Motsvarande bestämmelse har införts i IL.

16.2.2 Skattemässigt anskaffningsvärde för maskiner och inventarier vid tillämpning av BFNAR 2006:1

Särskilda regler gäller för bestämning av anskaffningsvärdet för maskiner och inventarier. Vid köp eller egentillverkning av maskiner och inventarier ska externa utgifter, som inte ingår i fakturabeloppet för inköpet av tillgångarna respektive materialet till dessa men kan hänföras direkt till dem, räknas med i anskaffningsvärdet om de sammanlagt uppgår till mer än 5 000 kr per maskin eller inventarie. Skatteverket anser att det är förenligt med god redovisningssed att ett företag frivilligt även tar upp belopp som uppgår till eller understiger 5 000 kr. Därmed utgör ett på detta sätt beräknat och redovisat anskaffningsvärde även skattemässigt anskaffningsvärde. Se vidare Skatteverkets skrivelse 2007-11-16, dnr 131 687794-07/111.

16.2.3 Avdrag för förskott till leverantör vid tillämpning av BFNAR 2006:1

Skatteverkets uppfattning vid tillämpning av BFNAR 2006:1 är att förskott till leverantörer ska sammanläggas om:

- förskotten avser flera betalningar till eller flera fakturor från samma leverantör,
- förskotten avser samma tjänst eller varuleverans och
- förskotten sammanlagt överstiger 5 000 kr.

Därmed medges inte omedelbart avdrag för dessa förskott vid beskattningen. Se vidare Skatteverkets skrivelse 2007-12-03, dnr 131 716521-07/111.

16.2.4 Hur påverkas kapitalunderlaget för räntefördelning och expansionsfond av reglerna om förenklat årsbokslut?

Om en enskild näringsidkare tillämpar reglerna om förenklat årsbokslut gäller följande. Vid förvärv av en tillgång som levereras före årets utgång utan att faktura erhållits före årets utgång, ska tillgången beaktas vid beräkning av kapitalunderlaget för räntefördelning och expansionsfond utan att ett belopp motsvarande den skuld som är hänförlig till inköpet ska beaktas. Se vidare Skatteverkets skrivelse 2008-03-05, dnr 131 80601-08/111.

16.2.5 Förenklat årsbokslut och försäkringsersättning för inventarier

Skatteverkets bedömning är att försäkringsersättning för förlorade inventarier ska bokföras på ett inventariekonto, även om detta inte uttryckligen framgår av BFNAR 2006:1. Det redovisade årsresultatet och den beskattningsbara inkomsten kommer dock att bli detsamma även om man skulle bokföra försäkringsersättningen på ett intäktskonto. Se vidare Skatteverkets skrivelse 2008-04-02, dnr 131 193438-08/111.

16.2.6 Förenklat årsbokslut och utgifter för ej färdigställda egentillverkade maskiner och inventarier

Skatteverkets bedömning är att utgifter för ej färdigställda egentillverkade maskiner och inventarier ska redovisas i balansräkningen som en tillgång som inte får skrivas av, även om detta inte uttryckligen framgår av BFNAR 2006:1. Efter färdigställandet ska utgifterna redovisas som maskiner och inventarier, varefter avskrivning kan görs såväl i redovisningen som vid beskattningen. Se vidare Skatteverkets skrivelse 2008-04-09, dnr 131 201330-08/111.

16.2.7 Förenklat årsbokslut och inventarier av mindre värde

Skatteverkets bedömning är att ställningstagandet 2005-03-03 (dnr 130 133554-05/111, Inventarier av mindre värde och mervärdesskatt, även är tillämpligt på företag som upprättar ett förenklat årsbokslut enligt 6 kap. 10 § BFL. Det innebär att omedelbart avdrag får göras för inventarier vars anskaffningsvärde uppgår till högst 5 000 kr med tillägg för mervärdesskatt till den del denna inte ska dras av eller återbetalas enligt ML. Se vidare Skatteverkets skrivelse 2008-04-16, dnr 131 224890-08/111.

16.2.8 Förenklat årsbokslut och varulagrets anskaffningsvärde

Skatteverket gör den bedömningen att vid tillämpning av BFNAR 2006:1 ska vid beräkning av anskaffningsvärdet för varulager inte användas några andra beräkningsmetoder än de som uttryckligen anges i det allmänna rådet. Se vidare Skatteverkets skrivelse 2008-04-30, dnr 131 227251-08/111.

16.2.9 Förenklat årsbokslut och fastighetsskatt

Skatteverket gör den bedömningen att vid tillämpning av BFNAR 2006:1 ska fastighetsskatt för näringsfastighet kostnadsföras i bokföringen och dras av vid beskattningen för det år den hänför sig till, dvs. året innan skatten blivit definitiv genom beskedet om slutlig skatt. Se vidare Skatteverkets skrivelse 2008-05-19, dnr 131 278644-08/111.

16.2.10 Förenklat årsbokslut och arbetsgivaravgifter

Skatteverket gör den bedömningen av vid tillämpning av BFNAR 2006:1 ska arbetsgivaravgifter för december månad kostnadsföras i bokföringen och dras av vid beskattningen för det år den hänför sig till, dvs. året innan skattedeklarationen ska lämnas. Se vidare Skatteverkets skrivelse 2008-05-19, dnr 131 278651-08/111.

16.3 Mervärdesskatt

Utökad bokslutsmetod

I ML har införts bestämmelser som underlättar moms-redovisningen för enskilda näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut.

I 13 kap. 8 § ML har införts bestämmelsen att den utgående skatten får redovisas för den redovisningsperiod under vilken betalning tas emot kontant eller på annat sätt kommer den skattskyldige till godo om

- den skattskyldige inte är skyldig att upprätta en årsredovisning, och
- värdet av den skattskyldiges sammanlagda årliga omsättning här i landet normalt uppgår till högst tre miljoner kronor.

Vidare innebär bestämmelsen att den utgående skatten för samtliga fordringar som är obetalda vid beskattningsårets utgång alltid ska redovisas för den redovisningsperiod under vilken beskattningsåret går ut.

Motsvarande bestämmelser för den ingående skatten har införts i 18 § med innebörd att om en skattskyldig redovisar utgående skatt enligt 8 § ska den ingående skatten dras av först för den redovisningsperiod under vilken beskattningsåret går ut eller under vilken betalning dessförinnan gjorts.

Brytdags-redovisning inte tillämplig

Företag som upprättar ett förenklat årsbokslut kan inte tillämpa brytdagsredovisning. För bokslutsmetoden – i de fall ett förenklat årsbokslut upprättas – gäller därför att redovisning av moms istället ska ske när betalning erhålls eller lämnas i de fall då faktura inte utfärdats/mottagits vid räkenskapsårets utgång.

EG-rätten, användning av en tillgång helt eller delvis i verksamheten

I det allmänna rådet behandlas bl.a. hur tillgångar som används både i verksamheten och privat ska bokföras. När det gäller avdragsrätt för ingående skatt på investeringsvaror, dvs. varor som normalt anses vara anläggningstillgångar, kan den skattskyldige göra avdrag för hela den ingående skatten på förvärvet även om tillgången ska användas både i verksamheten och privat. Detta framgår av EG-domstolens avgörande i mål C-97/90, Lennartz. Den privata användningen av tillgången ska då uttagsbeskattas och moms ska ta ut vid försäljning av tillgången.

EG-domstolen har i ett annat avgörande (C-291/92, Ambrecht) slagit fast att det inte finns något hinder för att låta den del av en tillgång som använts privat stå utanför momssystemet. Något avdrag görs då inte för denna del av tillgången utan endast för den del som tillgången ska användas i verksamheten. Uttagsbeskattningen av den privata användningen behöver då inte ske. Vid försäljning av en sådan tillgång föreligger inte skattskyldighet till den del som tillgången använts för privat bruk eftersom denna del står utanför momssystemet.

I momssammanhang finns således en valmöjlighet för den skattskyldige om en tillgång används både för privat bruk och i verksamheten. Tillgången kan därmed antingen i sin helhet hänföras till verksamheten och helt ingå i momssystemet eller hänföras till verksamheten endast till den del tillgången använts där. Resterande del av tillgången står utanför momssystemet. Synsättet skiljer sig således från vad som anges i det allmänna rådet om att en tillgång inte till viss del kan bokföras i verksamheten.

16.4 Rättspraxis m.m.

Skatteverket

– Skattemässigt anskaffningsvärde för maskiner och inventarier vid tillämpning av BFNAR 2006:1, 2007-11-16 (dnr 131 687794-07/111)

- Avdrag för förskott till leverantör vid tillämpning av BFNAR 2006:1, 2007-12-03 (dnr 131 716521-07/111)
- Hur påverkas kapitalunderlaget för räntefördelning och expansionsfond av reglerna om förenklat årsbokslut, 2008-03-05 (dnr 131 80601-08/111)
- Förenklat årsbokslut och försäkringsersättning för inventarier, 2008-04-02 (dnr 131 183438-08/111)
- Förenklat årsbokslut och utgifter för ej färdigställda egentillverkade maskiner och inventarier, 2008-04-09 (dnr 131 201330-08/111)
- Förenklat årsbokslut och inventarier av mindre värde, 2008-04-16 (dnr 131 224890-08/111)
- Förenklat årsbokslut och varulagrets anskaffningsvärde, 2008-04-30 (dnr 131 227251-08/111)
- Förenklat årsbokslut och fastighetsskatt, 2008-05-19 (dnr 131 278644-08/111)
- Förenklat årsbokslut och arbetsgivaravgifter, 2008-05-19 (dnr 131 278651-08/111)

17 Koncernredovisning

17.1 RR 1:00 Koncernredovisning

Tillämpnings-område

Rekommendationen behandlar redovisningsfrågor som aktualiseras vid upprättande av koncernredovisning. Vissa frågor som påverkar koncernredovisningen behandlas även i andra rekommendationer, som RR 8 (Redovisning av effekter av ändrade valutakurser), RR 13 (Intresseföretag), RR 14 (Joint Ventures), RR 15 (Immateriella tillgångar) och RR 17 (Nedskrivningar). Rekommendationen är inte bara tillämplig vid upprättande av koncernredovisning av förvärvade företag utan också vid direkt förvärv av ett annat företags nettotillgångar, s.k. inkråmsförvärv.

Rekommendationen trädde i kraft den 1 januari 2002.

Sammanfattning

Syftet med koncernredovisningen är ge intressenterna information om koncernens ställning och resultatutveckling. Vidare ska koncernens konsolideringsbehov, likviditet och ställning beaktas när beslut fattas om utdelning från ett moderbolag. Rekommendationen inleds med en definition av begreppen koncern, koncernredovisning, minoritetsintresse, bestämmande inflytande, moder- respektive dotterföretag, förvärv, samgående, verkligt värde, förvärvstidpunkt, andelar samt monetära tillgångar.

Koncernredovisning ska upprättas av ett moderföretag. Om vissa förutsättningar är uppfyllda, vilka anges i 7 kap. 2 och 3 §§ ÅRL, föreligger dock inte någon sådan skyldighet.

Koncernredovisningen ska omfatta moderföretaget och dess dotterföretag med vissa undantag. Redovisningen ska avspegla koncernens relationer till omvärlden. Eftersom underlaget för koncernredovisningen utgörs av resultat- och balansräkningarna för de i koncernen ingående företagen, måste alla koncerninterna fordringar och skulder samt transaktioner mellan företag i koncernen elimineras. Även de koncerninterna vinsterna och förlusterna måste elimineras.

Koncernredovisningen ska upprättas enligt enhetliga redovisningsprinciper. Utgångspunkten är att koncernens redovisningsprinciper ska överensstämma med de som moderföretaget tillämpar i sin årsredovisning. Om det finns särskilda skäl kan, enligt ÅRL, andra principer få användas i koncernredovisningen. Upplysning ska lämnas om eventuell avvikelse mellan moderföretagets och koncernens redovisningsprinciper.

Beroende på om ett företagsförvärv klassificeras som ett förvärv eller samgående används förvärvsmetoden eller poolningsmetoden vid upprättande av koncernredovisningen.

UFR 2

Redovisningsrådets akutgrupp gav i december 2001 ut URA7, Koncernbidrag och aktieägartillskott. Uttalandet har föranletts av att koncernbidrag och aktieägartillskott ofta redovisas som bokslutsdispositioner i resultaträkningen. Redovisning bör enligt uttalandet i stället ske efter transaktionernas ekonomiska innebörd. Ansvaret för URA 7 har övertagits av Rådet för finansiell rapportering, som i december 2007 gav ut UFR 2 vilken motsvarar innehållet i URA 7.

Vad gäller *koncernbidrag* kan följande utläsas av uttalandet:

- Bidraget är en form av kapitalöverföring mellan företag i en koncern.
- Redovisningen ska återspegla den ekonomiska innebörden.
- *Innebörd 1:* Att minimera koncernens skatt eller att den ekonomiska innebörden inte framgår. I redovisningen ska då givaren minska fritt EK och mottagaren öka fritt EK.
- *Innebörd 2:* Jämställt med utdelning. I redovisningen ska då givaren minska fritt EK. Mottagaren ska redovisa en finansiell intäkt.
- *Innebörd 3:* Jämställt med aktieägartillskott. I redovisningen ska då givaren öka posten ”Andelar i koncernföretag”. Mottagaren ska öka fritt EK.
- Även inkomstskatten ska redovisas mot EK när den är hänförlig till poster som har redovisats mot EK.
- Redovisad skatt i resultaträkningen ska endast avse de intäkter och kostnader som redovisas där.

Lämnade *aktieägartillskott* redovisas som en ökning av posten ”Andelar i koncernföretag”. Prövning ska därvid göras om en

nedskrivning av aktiernas värde är erforderligt. Detta gäller särskilt om tillskottet gäller förlusttäckning.

Erhållna tillskott redovisas normalt direkt mot fritt EK.

17.2 BFNAR 2005:1 Tillämpning av Redovisningsrådets rekommendation RR 1:00 Koncernredovisning

Med anledning av förändringar i ÅRL som innebär att det inte längre ska göras någon uppdelning i fritt eget kapital och bundet eget kapital i koncernredovisningen har BFN beslutat att vissa punkter i RR 1:00 ska tillämpas enligt en ny lydelse. Dessa förändringar i RR 1:00 har främst betydelse för rubricering i koncernbalansräkningen och innebär vissa terminologiska förändringar i rekommendationen.

17.3 BFNAR 2002:12 Tolkningen av koncernbegreppet vid bedömningar som sker enligt bokföringslagen

Uttalandet behandlar hur koncernbegreppet ska tolkas när det gäller kravet på gemensamt räkenskapsår för koncerner. Begreppen företag, moderföretag och koncern och hur begreppen ska förstås i BFL och ÅRL förklaras. Även de fall när en enskild näringsidkare kan bli moderföretag behandlas.

17.4 Inkomstskatt

Sambandet

I Sverige är koncernen inte något skattesubjekt. De skattefrågor som aktualiseras av denna rekommendation är därför framförallt hänförbara till inkråmsförvärv.

17.4.1 Avsättning för omstruktureringsåtgärder

Om ett förvärv av en rörelse kombineras med omstruktureringsåtgärder ska, om vissa specifika krav är uppfyllda, en avsättning för dessa kostnader tas upp som en förvärvad skuld. Detta får till konsekvens att någon omedelbar kostnadsföring för omstruktureringsåtgärderna inte ska ske. Däremot kommer en eventuell goodwill att bli större. Upplösningen av omstruktureringsreserven är i regel en skattepliktig intäkt och ska som huvudregel redovisas i enlighet med omstruktureringsplanens genomförande. Se Skatteverkets skrivelse 2006-12-01,

dnr 131 726886-06/111, Omstruktureringsreserv vid inkråmsförvärv.

17.4.2 Värdering av förvärvade tillgångar och skulder

Vid ett förvärv ska köpeskillingen fördelas på identifierbara tillgångar och skulder som tagits över. Värderingen ska ske till verkligt värde enligt specifika regler i RR 1:00. De värden som åsätts bestämmer som regel de skattemässiga anskaffningsvärdena vare sig de förvärvade tillgångarna och skulderna ska värderas enligt kapitalreglerna eller näringsreglerna.

17.4.3 Goodwill och negativ goodwill vid inkråmsförvärv

Överstiger köpeskillingen värdet av förvärvade nettotillgångar ska det överskjutande värdet redovisas som goodwill. Värdeminskningsavdrag för en sådan förvärvad goodwill sker skattemässigt enligt bestämmelserna i 18 kap. IL. Understiger köpeskillingen värdet uppkommer negativ goodwill som ska redovisas som en skuld. Upplösningen av denna skuld sker enligt särskilda regler i rekommendationen RR 1:00. En sådan upplösning är skattepliktig och intäktens beräkning följer god redovisningssed. Se Skatteverkets skrivelse 2006-12-04, dnr 131 726898-06/111, Negativ goodwill vid inkråmsförvärv.

I en debattartikel i Skattenytt nr 4 2007 Upplösning av negativ goodwill – tvivelaktig styrsignal från Skatteverket, anförs att upplösningen av negativ goodwill är en skattefri intäkt eftersom den inte motsvaras av en verklig inkomst, utan har tillkommit genom att bokföringen i bolaget skett på visst sätt. Vidare anges att avskrivningsunderlaget för anläggningstillgångar inte är det bokförda (verkliga) värdet utan anskaffningsutgiften. Vad avser maskiner och inventarier medför denna bokföring att restvärdeavskrivning måste tillämpas vid beskattningen. På detta sätt kommer den faktiska anskaffningsutgiften för maskiner, inventarier och byggnader att utgöra grund för skattemässig avskrivning och de genom bokföringen tillförda posterna ”skillnad mellan anskaffningsutgift och verkligt värde” (på tillgångssidan) och ”negativ goodwill” (på skuldsidan) att lämnas utanför beräkningen av beskattningsbar inkomst. Skatteverket har i Skattenytt nr 7-8 2007 replikerat att Skatteverkets åsikt är att den värdering till verkligt värde som görs av de förvärvade tillgångarna och skulderna vid förvärv av en rörelse utgör den verkliga utgiften och det skattemässiga anskaffningsvärdet för dessa vare sig rörelsen förvärvats till ett pris överstigande eller understigande summan av värdet av

dem. På så sätt blir det en konsekvent behandling av rörelseförvärvet oavsett om det ger upphov till en positiv eller negativ goodwill och oavsett om de förvärvade tillgångarnas anskaffningsvärde bestäms av särskilda skatteregler eller anknyter till det kopplade området. Detta innebär dessutom att det totala nettoavdraget över tiden blir lika med köpeskillingen för rörelsen.

17.4.4 Justering av förvärvsanalysen

I vissa fall ska den ursprungliga förvärvsanalysen räknas om när förutsättningarna för denna varit ofullständiga eller oriktiga. En sådan justering innebär att förvärvade tillgångar och skulder samt goodwill eller negativ goodwill räknas om. Det innebär att justeringarna inte ska resultatföras utan direkt påverkar anskaffningsvärdena. Detta gäller också vid beskattningen.

17.4.5 Koncernbidrag

Tidigare var det oklart om koncernbidrag måste bokföras över resultaträkningen för att givaren ska få avdrag. Efter tre avgöranden i RR under senare år kan följande slutsatser dras: Avdrag för lämnat koncernbidrag är inte beroende av hur bidraget har behandlats i företagets bokföring. Avdrag kan inte medges med högre belopp än vad som lämnats i koncernbidrag. Frågan om till vilket år förmögenhetsöverföringen vid koncernbidrag ska hänföras har behandlats i Skatteverkets skrivelse 2002-12-10 (dnr 10086-02/100), Ändringar i efterhand av redovisat resultat av näringsverksamhet vid taxeringen.

RÅ 1998 ref. 6: SRN fann i ett förhandsbesked att ett koncernbidrag måste bokföras över resultaträkningen för att givaren ska ha avdragsrätt och mottagaren beskattas. RR däremot ansåg att det saknades stöd i skatterätten för att göra avdragsrätt respektive skatteplikt för koncernbidrag beroende av viss bokföringsmässig redovisning. Det måste dock ske en värdeöverföring mellan företagen, som ska motsvara koncernbidraget.

RÅ 1999 ref. 74: Ett bolag som erhållit koncernbidrag betalade genast tillbaka den s.k. kapitaldelen av bidraget (72 procent), dvs. den del av bidraget som inte gav någon skatteeffekt, utan att yrka avdrag. SRN hade i ett förhandsbesked funnit att avdragsrätt förelåg för hela det som koncernbidrag betecknade beloppet och att den återförda delen inte var skattepliktig för det bolag till vilket kapitaldelen återfördes. SRN motiverade sitt ställningstagande med att det saknades grund för att beakta

återbetalningen vid tillämpning av koncernbidragsreglerna. RR gjorde samma bedömning som SRN.

RÅ 2001 ref. 79: I en ansökan om förhandsbesked ställdes frågan huruvida ett bolag har rätt till avdrag för koncernbidrag med 100 procent, trots att endast 28 procent av beloppet kommer att överföras, dvs. i enlighet med en nettometod. RR besvarade frågan nekande. Således ska hela koncernbidragsbeloppet motsvaras av en förmögenhetsökning för att avdrag ska kunna medges.

17.5 Rättspraxis m.m.

Rättspraxis	– Bokföringsmässig redovisning av koncernbidrag	RÅ 1998 ref. 6
	– Nettoredovisning av koncernbidragsbelopp	RÅ 1999 ref. 74
	– Värdeöverföringen måste motsvara hela koncernbidragsbeloppet	RÅ 2001 ref. 79
Rådet för finansiell rapportering	– Nedskrivning av aktier i dotterföretag i samband med en koncernintern omstrukturering	UFR 1
	– Koncernbidrag och aktieägartillskott	UFR 2
Redovisningsrådet	– Byte av räkenskapsår	URA 3
	– Koncernmässig omstrukturering	URA 4
	– Aktivering av ränteutgifter i koncernredovisningen	URA 6
	– Intellektuellt kapital	URA 9
	– Poolningsmetodens tillämplighet	URA 12
	– Företagsförvärv eller samgående	URA 18
	– När skall ett specialföretag omfattas av koncernredovisningen	URA 20
	– Justering av förvärvsanalys pga. av ofullständiga eller oriktiga uppgifter	URA 30
	– Koncernredovisning – vad avses med ”transaktionsdagen” och hur fastställs det verkliga värdet på egetkapital-	URA 35

	instrument	
	– Hur påverkas koncernredovisningen och tillämpningen av kapitalandelsmetoden av förekomsten av potentiella röstberättigade aktier	URA 40
Skatteverket	– Omdisponering av lämnad utdelning till koncernbidrag	2003:6
	– Ändringar i efterhand av redovisat resultat av näringsverksamhet vid taxeringen, 2002-12-10 (dnr 10086-02/100)	
	– Omstruktureringsreserv vid inkråmsförvärv, 2006-12-01 (dnr 131 726886-06/111)	
	– Negativ goodwill vid inkråmsförvärv, 2006-12-04 (dnr 131 726898-06/111)	

18 Varulager

18.1 RR 2:02 Varulager

Tillämpnings-område m.m.

Rekommendationen behandlar principer för värdering av varor i lager. Pågående arbeten i form av entreprenaduppdrag samt finansiella instrument behandlas inte.

Rekommendationen har ersatt RR 2 Redovisning av varulager och gäller fr.o.m. den 1 januari 2003.

Syftet med rekommendationen är att ange hur varor i lager ska behandlas i redovisningen. Den viktigaste frågan är hur lagrets anskaffningsvärde ska beräknas och redovisas i balansräkningen fram till dess att en intäkt från varuförsäljning redovisas i resultaträkningen.

Definitioner

Varor i lager utgörs av tillgångar som

a. är avsedda för försäljning i den löpande verksamheten (färdiga varor),

b. är under tillverkning för att bli färdiga varor eller

c. ska användas i tillverkningen av färdiga varor eller vid tillhandahållandet av tjänster.

Nettoförsäljningsvärde är ett uppskattat försäljningspris i den löpande verksamheten med avdrag för beräknade kostnader för färdigställande och beräknade kostnader som är nödvändiga för att åstadkomma en försäljning.

Värdering

Varor i lager ska normalt värderas till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet.

Anskaffningsvärdet omfattar alla kostnader för inköp, kostnader för tillverkning samt andra kostnader för att bringa varan till dess tillstånd och plats på balansdagen.

Inköpskostnader

I anskaffningsvärdet ska inräknas inköpspris, hemtagningskostnader och varje annan till varan direkt hänförlig kostnad. Avdrag ska ske för varurabatter, bonus och liknande.

Tillverknings-kostnader

I tillverkningskostnaderna ska inräknas direkta kostnader som nedlagts på varan, t.ex. direkt lön. Vidare ska ett pålägg, efter en systematisk fördelning, ske för fasta och rörliga omkostnader. Fasta omkostnader är sådana som är relativt opåverkade av variationer i tillverkningsvolymen, t.ex. avskrivningar, underhåll av byggnader och kostnader för produktionsledning. Rörliga omkostnader är sådana indirekta kostnader för tillverkningen som varierar med tillverkningsvolymen, t.ex. vissa material- och lönekostnader.

Fasta omkostnader fördelas utifrån ett normalt kapacitetsutnyttjande. Vid onormalt låg produktion kostnadsförs de ej fördelade omkostnaderna i den period till vilken de hänför sig. Vid onormalt hög produktion minskas det belopp som fördelas på varje tillverkad enhet så att varorna inte värderas högre än till anskaffningsvärdet. Rörliga omkostnader fördelas per producerad enhet utifrån anläggningarnas faktiska utnyttjande.

Andra kostnader

Andra kostnader (förutom inköpskostnader och tillverkningskostnader) inräknas i anskaffningsvärdet endast i den utsträckning de är nödvändiga för att bringa varan till dess tillstånd och plats på balansdagen.

Följande kostnader är exempel på kostnader som inte ska inräknas i anskaffningsvärdet utan i stället kostnadsföras i resultaträkningen för den period som de hänför sig till:

Onormalt höga material- eller arbetskostnader eller andra tillverkningskostnader.

Lagringskostnader om de inte är nödvändiga i tillverkningsprocessen.

Administrativa omkostnader som inte bidrar till att bringa varan till dess tillstånd och plats på balansdagen.

Försäljnings-kostnader

I vissa fall kan räntekostnader inräknas i anskaffningsvärdet. Se avsnitt 36 Lånekostnader.

Metoder för att fastställa anskaffningsvärdet

Schablonmetoder för att fastställa anskaffningsvärdet för varor i lager kan av praktiska skäl få användas om det framräknande beloppet är en god approximation av anskaffningsvärdet, t.ex. standardkostnadsmetoder eller metoder som baseras på försäljningspriset. De sistnämnda används ofta inom detaljhandeln, varvid avdrag görs från försäljningspriset med en beräknad bruttomarginal. Som bruttomarginaler används ofta genomsnittliga värden per avdelning.

Anskaffningsvärdet för varor som inte är utbytbara ska fastställas med utgångspunkt i de specifika kostnader som går att hänföra till respektive vara. Anskaffningsvärdet för andra varor i lager ska beräknas genom tillämpning av först-in-först-ut-metoden (FIFU) eller vägda genomsnittspriser.

FIFU-metoden innebär att de enheter som finns kvar i lagret på balansdagen är de som köpts in eller tillverkats senast. Metoden för vägda genomsnittspriser går ut på att kostnaden för varje enhet fastställs ur ett vägt genomsnitt av kostnaderna för liknande enheter vid periodens början och av kostnaderna för de enheter som köpts in eller tillverkats under perioden.

Nettoförsäljningsvärdet

Det redovisade värdet för varor i lager kan behöva skrivas ned om de utsatts för skada, helt eller delvis blivit för gamla, försäljningspriset har sjunkit eller beräknande kostnader för färdigställande eller försäljning har ökat. Detta stämmer överens med synsättet att tillgångar inte ska tas upp till ett högre värde än vad som beräknas inflyta vid försäljningen.

Nedskrivning till nettoförsäljningsvärde sker vanligtvis efter en bedömning vara för vara. Det kan dock i vissa fall vara lämpligt att slå samman likartade varor eller sammanhängande varor. Nettoförsäljningsvärdet bedöms utifrån de mest tillförlitliga uppgifter som är tillgängliga vid bedömningstillfället avseende de belopp som beräknas inflyta. Man tar hänsyn till variationer i priser och kostnader efter balansdagen om de bekräftar förhållanden som existerade på balansdagen.

Råvaror, komponenter och förnödenheter som innehas för att användas i tillverkningen skrivs inte ned under anskaffningsvärdet, om slutprodukten förväntas kunna säljas till ett pris som överstiger anskaffningsvärdet. I annat fall skrivs insatsmaterialet ned till nettoförsäljningsvärdet. Återanskaffningsvärdet kan då vara det bästa tillgängliga måttet för nettoförsäljningsvärdet.

Nettoförsäljningsvärdet bedöms vid varje bokslutstillfälle.

Redovisning som kostnad i resultaträkningen

Vid försäljning av varor i lagret ska redovisat värde kostnadsföras i resultaträkningen i den period då motsvarande intäkt redovisas. Justering till nettoförsäljningsvärde ska redovisas i resultaträkningen den period då justeringen sker. En återföring av en tidigare nedskrivning ska redovisas som ett avdrag från den aktuella periodens kostnad för sålda varor.

Upplysningar

Upplysning ska lämnas om bl.a. följande:

1. Tillämpade redovisningsprinciper och beräkningsmetoder,
2. Lagrets totala redovisade värde uppdelat på ett för företaget lämpligt sätt. I ÅRL anges följande uppdelning: Råvaror och förnödenheter, Varor under tillverkning, Färdiga varor och handelsvaror samt Pågående arbeten för annans räkning,
3. Redovisat värde för den del av lagret som redovisas till nettoförsäljningsvärde,
4. Väsentliga skillnader mellan redovisat värde för varulagret och dess verkliga värde. Skillnadsbeloppet ska anges i not med fördelning på de i balansräkningen upptagna posterna (4 kap. 11 § andra stycket ÅRL).

Jämförelse med tidigare normgivning

RR 2:02 Varulager skiljer sig från RR 2, Redovisning av varulager, i flera väsentliga avseenden:

Enligt RR 2:02 kan olika metoder (FIFU eller genomsnittliga värden) användas för att beräkna anskaffningsvärdet för varor av samma slag. Enligt RR 2 kan en vägd genomsnittsberäkning användas enbart om det föreligger svårigheter att tillämpa FIFU och om metoden ger en god approximation till FIFU.

RR 2:02 omfattar, till skillnad från RR 2, inte frågan hur framtida förluster ska beaktas. Detta behandlas istället i RR 16 Avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar.

I RR 2 p. 6 anges att nettoförsäljningsvärdet ska beräknas med beaktande av inkurans. Detta sägs inte uttryckligen i RR 2:02 men framgår av definitionen av nettoförsäljningsvärdet.

I RR 2 p. 12 anges hur anskaffningsvärdet ska beräknas vid inköp i utländsk valuta. Frågan behandlas numera i RR 8 Redovisning av effekter av ändrade valutakurser. Motsvarande skrivning saknas därför i RR 2:02.

I RR 2 p. 16 behandlas frågan om redovisning av kostnader för tagande av order. Denna fråga behandlas numera i RR 10 Entreprenader och liknande uppdrag. Motsvarande skrivning saknas därför i RR 2:02.

I RR 2 p. 24 anges att vid beräkning av nettoförsäljningsvärdet ska hänsyn tas till lagringskostnader inkl. beräknad ränta då lagringstiden är lång eller lagret onormalt stort. Motsvarande bestämmelser finns inte i RR 2:02. Som skäl har angetts att

frågan inte behandlas i IAS 2. Se vidare i avsnittet Inkomstskatt nedan.

I RR 2 p. 21 anges att räntan i vissa fall ska inräknas i anskaffningsvärdet för en vara. Motsvarande skrivning saknas i RR 2:02.

I RR 2 p. 32 behandlas frågan om gränsen mellan kontrakt och varulager. Motsvarande skrivning finns inte i RR 2:02 eftersom frågan inte behandlas i IAS 2.

I URA 14 Olika metoder för att fastställa varulagrets anskaffningsvärde har Redovisningsrådets Akutgrupp uttalat sig om ett företag får använda de båda metoderna FIFU och vägda genomsnittliga värden för olika typer av lager. Akutgruppen anser att olika metoder kan vara motiverade för varor med olika beskaffenhet eller användning.

18.2 RR 2 Redovisning av varulager

T.o.m. utgången av år 2002 gällde rekommendationen RR 2 som ersattes av RR 2:02. BFN hänvisar i sina allmänna råd BFNAR 2000:3, som fortfarande gäller, till RR 2. Även denna rekommendation beskrivs därför i det följande.

Tillämpningsområde

Rekommendationen behandlar principer för värdering av varulager och frågor om vilka utgifter för en vara eller tjänst som ska eller kan upptagas som tillgång i balansräkningen. Värdering av fastigheter, värdepapper, pågående tjänsteuppdrag och entreprenader behandlas inte. Rekommendationen har gällt under perioden 1993-01-01–2002-12-31.

Definitioner

Varulager är materiella tillgångar, som

- är avsedda för försäljning i den ordinarie verksamheten (färdiga varor),
- är under tillverkning för att bli färdiga varor eller
- ska användas i produktionen av varor eller tjänster.

Anskaffningsvärde för en tillgång utgörs av utgiften för dess förvärv eller tillverkning. I värdet ska ingå alla utgifter som företaget haft i den normala verksamheten för att bringa varan till dess tillstånd och plats på balansdagen.

Verkliga värdet ska som grundregel anses vara nettoförsäljningsvärdet. I vissa fall kan dock återanskaffningsvärdet användas.

Nettoförsäljningsvärdet är försäljningsvärdet efter avdrag för beräknade försäljningskostnader och andra tillkommande kostnader. Inkurans ska beaktas.

Inkurans kan uppkomma genom att varor blir defekta, omoderna, övertaliga eller genom andra omständigheter som medför att varorna inte kan säljas på normala villkor.

Återanskaffningsvärde är det anskaffningsvärde företaget skulle ha haft om balansdagens priser gällt vid anskaffningstillfället.

Grundläggande värderingsregler

Varulager ska värderas enligt *lägsta värdets princip*, dvs. till det lägsta av anskaffningsvärde och verkligt värde. Vid värderingen utgår man från respektive företags system för produktkalkylering som utformats med hänsyn till förhållandena i respektive företag och bransch. Detta medför exempelvis att en direkt kostnad för ett företag kan vara en indirekt kostnad för ett annat. Med hänsyn till sådana naturliga skillnader är det särskilt viktigt att redovisningens grundläggande *principer om kontinuitet och konsekvens* följs.

I enlighet med *väsentlighetsprincipen* kan avvikelser ske från rekommendationen då fråga är om oväsentliga belopp.

Anskaffningsvärde

I anskaffningsvärdet för *inköpta varor* ska inräknas inköpspris, hemtagningskostnader och varje annan till varan direkt hänförd kostnad. Avdrag ska ske för återbäring, varurabatter, bonus och liknande.

Anskaffas varor av samma slag vid olika tidpunkter ska anskaffningsvärdet bestämmas enligt *först-in-först-ut-principen* (FIFU). Om praktiska svårigheter föreligger att tillämpa FIFU-metoden, får en vägd genomsnittsberäkning användas, när denna ger en god approximation till FIFU-metoden.

För varulager i detaljhandelsföretag kan av praktiska skäl anskaffningsvärdet få bestämmas som försäljningspris med avdrag för de pålägg som använts i priskalkylen för den aktuella varan.

Anskaffningsvärdet för *egentillverkade halv- och helfabrikat* består av anskaffningsvärdet för ingående råmaterial och halvfabrikat, andra direkta kostnader som nedlagts på varan samt ett skäligt pålägg för indirekta tillverkningskostnader. De indirekta kostnaderna fördelas på produkterna ofta med hjälp av olika fördelningsnycklar, såsom löner, golvytor eller produktionstid.

Bland de indirekta kostnaderna ska inräknas avskrivningar men inte ränta på anläggningstillgångar som används i tillverkningen. Avskrivningen ska baseras på anläggningarnas anskaffningsvärde.

Vid beräkning av pålägget för indirekta kostnader måste kapacitetsutnyttjandet beaktas. Har sysselsättningen varit högre än vad som motsvarar normalt kapacitetsutnyttjande ska en reducering ske av pålägget ned till faktisk kostnad. Har sysselsättningen varit lägre än normalt ska den del av indirekta kostnader som är hänförlig till icke utnyttjad normal kapacitet belasta resultatet.

Försäljningskostnader, allmänna administrationskostnader, forsknings- och utvecklingskostnader samt kostnader för lagerhållning av färdiga varor ska inte inräknas i anskaffningsvärdet.

I vissa fall kan ränta och andra lånekostnader inräknas i anskaffningsvärdet (se avsnitt 36 Lånekostnader).

Verkligt värde utgörs som huvudregel av nettoförsäljningsvärdet. För råvaror och halvfabrikat är ofta återanskaffningsvärdet det enda praktiskt användbara uttrycket för verkligt värde.

Försäljningsvärdet bestäms med utgångspunkt från det pris som på basis av information tillgänglig på balansdagen beräknas kunna erhållas vid normal försäljning i den löpande verksamheten. Hänsyn ska tas till efter balansdagen tillgänglig information som undanröjer osäkerhet om förhållanden som rådde på balansdagen. Vid övertalighet föreligger ofta svårigheter att beräkna ett verkligt värde. Inom företaget utarbetade konsekvent tillämpade schablonberäkningsmetoder kan då av praktiska skäl behöva användas.

Vid bestämning av *nettoförsäljningsvärdet* ska avdrag från försäljningsvärdet ske för beräknade försäljningskostnader, såsom varurabatter, bonus, provisioner samt skälig andel av indirekta försäljningskostnader och allmänna administrationskostnader. Även lagringskostnader ska dras av när lagringstiden är lång eller när lagret är onormalt stort. Vid beräkningen bör hänsyn tas till ränta under återstående lagringstid och under beräknad kredittid. Ränteavdraget beräknas med användande av aktuell marknadsränta.

Inkurans

För färdiga varor beaktas inkuransen genom att nedskrivning sker till nettoförsäljningsvärdet. I de fall det verkliga värdet för

råvaror, halvfabrikat och varor under tillverkning bestäms med hjälp av återanskaffningsvärdet ska inkuransen beaktas genom nedskrivning.

Det är vanligt i praxis att lagrets värde i balansräkningen reduceras med skattemässigt tillåtet inkuransavdrag, även om detta är högre än bedömd verklig inkurans.

Beaktande av framtida förluster

Om en order bedöms medföra förlust ska förlusten redovisas när den kan beräknas. Även förluster som överstiger nedlagda kostnader ska beaktas och överskjutande del redovisas som skuld.

För sannolika förluster på varuinköp hänförliga till icke annullerbara inköpskontrakt ska reservering göras, även om varorna inte tagits upp som tillgång. Även för icke annullerbara försäljningskontrakt för vilka beräknad anskaffningskostnad är högre än kontrakterat pris ska reservering göras för sannolik förlust.

Kollektiv eller individuell värdering

Som huvudregel gäller att värdering enligt lägsta värdets princip ska ske post för post. Kollektiv värdering är dock tillåten för homogena varugrupper (t.ex. rå- och stapelvaror) eller då en individuell värdering av kostnadsskäl är svår att motivera. Däremot får inte olika varugrupper föras ihop vid värderingen. Ett sänkt värde på en varugrupp får således inte kvittas mot ett höjt värde på en annan varugrupp.

Gränsen mellan kontrakt och varulager

Det kan vara svårt att avgöra äganderätten till ett varuparti om varorna är under transport eller omhändertagna av tredje man eller ligger kvar hos säljaren. Varorna ska dock i normalfallet anses ingå i köparens lager, om de risker och rättigheter som är förknippade med de sålda varorna har övergått på köparen, varvid säljaren har fullgjort sin prestation och i köprättslig mening avlämnat varorna. Avtalad fraktklausul har som regel avgörande betydelse för bedömningen.

Upplysningar

Upplysningar ska lämnas om värderingsprinciper, varvid det även ska anges i vilken omfattning som kollektiv värdering tillämpats. Upplysning ska även lämnas om lagrets sammansättning uppdelad på ett för företaget lämpligt sätt.

18.3 BFNAR 2000:3 Redovisning av varulager

Tillämpningsområde

BFN har i sina allmänna råd BFNAR 2000:3 angett hur Redovisningsrådets rekommendation Redovisning av varulager

(RR 2) ska tillämpas i näringsdrivande icke-noterade företag, som har valt att inte tillämpa Redovisningsrådets rekommendationer. BFN:s allmänna råd motsvarar RR 2 med de undantag som uttryckligen anges. Någon skillnad i sak utöver dessa undantag är inte avsedd. BFN har hittills inte gett ut något allmänt råd som ansluter till den senare RR 2:02.

Sammanfattning av BFNAR 2000:3

Vid beräkningen av anskaffningsvärdet för egentillverkade varor ska pålägg för indirekta kostnader göras med utgångspunkt från normalt kapacitetsutnyttjande. Detta skiljer sig från RR 2 där kapacitetsutnyttjandet måste beaktas. När sysselsättningen varit högre än vad som motsvarar normalt kapacitetsutnyttjande och i det fall detta medför att redovisningen kan befaras bli missvisande för företagets ställning och resultat ska dock pålägget reduceras till faktisk kostnad.

Vid beräkningen av anskaffningsvärdet behöver ränta under en varas lagringstid eller andra lagerhållningskostnader under produktionsprocessen inte inräknas. Så är däremot fallet i RR 2 om lagringstiden utgör en väsentlig del av produktionsprocessen (t.ex. vid vin- och ostframställning), vilket torde vara ovanligt.

Vid bestämning av nettoförsäljningsvärdet ska avdrag från försäljningsvärdet göras för beräknad försäljningskostnad. Med försäljningskostnad avses de med försäljningen förbundna kostnaderna (särkostnader), t.ex. varurabatter, bonus och provisioner. Lagringskostnader och ränta under lagringstid och kredittid behöver inte beaktas.

För större företag gäller en begränsning i vad som sagts ovan om att pålägget för indirekta kostnader får beräknas med utgångspunkt i normalt kapacitetsutnyttjande. Dessa företag får använda denna lättnadsregel enbart om dess tillämpning inte nämnvärt påverkar företagets resultat och ställning samt under förutsättning att egentillverkade varor utgör en oväsentlig del av företagets tillgångar.

18.4 BFNAR 2001:4 Tillämpning av s.k. inkuranstrappa

Inkuranstrappor

För att få ett mått på lagrets nettoförsäljningsvärde används ibland s.k. inkuranstrappor. Lagret delas in i grupper – oftast efter ålder – och anskaffningsvärdena skrivs ned för schablonmässig inkurans i respektive grupp. I schablonerna brukar man utgå från varornas omsättningshastighet. Ju längre tid varorna

legat i lager desto mer skrivs de ned. BFN har i BFNAR 2001:4 uttalat sig om inkuranstrappornas förenlighet med god redovisningssed.

Den fråga som behandlas i dessa allmänna råd är om, och i så fall under vilka förutsättningar, det är förenligt med god redovisningssed att använda en s.k. inkuranstrappa vid varulagervärdering.

Enligt 4 kap. 9 § ÅRL ska varulager värderas enligt lägsta värdets princip, dvs. till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. Redovisningsrådet har i RR 2 Varulager uttalat bl.a. följande om inkurans: ”Vid övertalighet föreligger ofta svårigheter att beräkna ett verkligt värde. Inom företaget utarbetade konsekvent tillämpade schablonberäkningsmetoder kan då av praktiska skäl behöva tillgripas.”

BFN har i sin vägledning Redovisning av varulager angivit följande: ”Vid övertalighet är det ofta svårt att beräkna verkligt värde. Generellt måste underlaget för denna inkurans vara tillförlitligt. Underlaget kan t.ex. bestå av försäljnings- och lagerstatistik och uppgjorda försäljningsplaner. Trots detta kan i företaget i undantagsfall efter en bedömning i det enskilda fallet använda väl underbyggda schablonmässiga kollektiva inkuransbedömningar grundade på försäljningsvärden.”

ÅRL utgår från att värderingen av varulager som huvudregel sker individuellt för varje vara (post för post). I praktiken är det dock ofta omöjligt att tillämpa individuell värdering när antalet artiklar är stort. En kollektiv värdering och schabloniserade metoder kan då komma ifråga. En inkuranstrappa är ett exempel på en sådan metod som används i praxis.

Med inkurans avses en minskning av värdet av en lagertillgång, såsom fysiska defekter eller övertalighet. Vid övertalighet föreligger ett särskilt behov av att använda schablonmetoder vid lagervärderingen, eftersom det i regel inte går att identifiera vilka enskilda tillgångar som inte kommer att kunna säljas eller användas i produktionen.

Enligt BFN finns det i princip inget att invända mot att ett företag använder sig av en schablonmetod för att fastställa övertalighet. En förutsättning är dock att det föreligger ett tillförlitligt underlag för inkuransbedömningen. Vidare anser BFN att det måste krävas att tillämpningen av schablonmetoden är konsekvent och kan antas ge ungefär samma värde som en motsvarande individuell bedömning.

Det förekommer att inkuranstrappor som beslutats på koncernnivå tillämpas av alla företag som ingår i koncernen. Om en sådan inkuranstrappa innehåller starkt schabloniserade värderingsregler, som inte är anpassade till de särskilda krav som motiveras av verksamheternas inriktning i de olika företagen, kan lagervärderingen ifrågasättas. BFN:s krav på att det ska finnas ett tillförlitligt underlag innebär att det ska kunna visas att den inom koncernen tillämpade inkuranstrappan ger ett rimligt resultat när den tillämpas i det enskilda bolaget. (Se även avsnitt 18.6.6)

18.5 Inkomstskatt

De normer från Redovisningsrådet och BFN som beskrivits ovan behandlar inte värdering av fastigheter, värdepapper, pågående tjänsteuppdrag och byggnadsentreprenader. Detsamma gäller nedan. Inte heller behandlas varulagerfrågor i försäkringsföretag, kreditinstitut och värdepappersbolag.

Sambandet

I 17 kap. IL finns detaljerade bestämmelser för värderingen av lager vid inkomstbeskattningen. Bestämmelserna knyter i flera avseenden an till redovisningen. Exempelvis avses i IL med anskaffningsvärde och nettoförsäljningsvärde detsamma som i ÅRL. I 17 kap. 3 § IL definieras en lagertillgång som en tillgång avsedd för omsättning eller förbrukning. Denna definition stämmer överens med den redovisningsmässiga definitionen på varulager.

Enligt samma paragraf får en lagertillgång inte tas upp till lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. Varulagret ska enligt 17 kap. 3 § IL värderas enligt FIFU-metoden.

Enligt 17 kap. 4 § IL får lagret alternativt tas upp till lägst 97 procent av det sammanlagda anskaffningsvärdet. Denna möjlighet gäller dock inte lager av fastigheter och liknande tillgångar och inte heller lager av aktier, obligationer, lånefordringar och liknande tillgångar. Skatteverket anser att det för att avdrag ska få göras krävs att motsvarande värdering har gjorts i räkenskaperna (se Skatteverkets skrivelse 2005-04-02 Alternativregeln vid lagervärderingen och dess samband med räkenskaperna, dnr 130 234323-05/111).

För djur i jordbruk och renskötsel gäller enligt 17 kap. 5 § IL att dessa istället får tas upp till lägst 85 procent av den genomsnittliga produktionsutgiften. Djuren behöver dock aldrig tas upp till ett högre värde än som motsvarar djurens samman-

lagda verkliga värde. Sådana djur anses alltid som lagertillgångar.

Av 14 kap. 4 § IL framgår att de enda lagerreserver som godtas vid beskattningen är reserver enligt de nyss nämnda lagrummen, dvs. 17 kap. 4 och 5 §§ IL.

Enligt 17 kap. 22 § IL får nedskrivning göras av värdet på rätten till leverans av lagertillgångar som köpts men ännu inte levererats (kontraktnedskrivning).

Om näringsbidrag erhållits för lageranskaffning (t.ex. lagerstöd) ska enligt 29 kap. 7 § IL den del av lagret för vilken utgiften har täckts av bidraget inte räknas med när tillgångarna värderas.

Ersättningsfond

Av 31 kap. 18 § IL följer att om en ersättningsfond tas i anspråk för att anskaffa djurlager i jordbruk eller i renskötsel, anses lagret nedskrivet med det ianspråktagna beloppet.

Enligt lag (1955:257) om inventering av varulager för inkomsttaxeringen ska en förteckning upprättas över i lagret ingående poster och dess värden. Om reglerna i inventeringslagen inte följts ska lämnade uppgifter om lagrets värde inte äga vitsord vid taxeringen. Principerna i inventeringslagen följer i stort sett redovisningsreglerna.

Enligt inventeringslagen behöver tillgångar som värderas enligt 4 kap. 12 § ÅRL inte inventeras, dvs. materiella anläggningstillgångar, råvaror och förnödenheter som omsätts och vilkas sammantagna värde är av underordnad betydelse. Dessa får i stället tas upp till en bestämd mängd och ett fast värde.

Inventering av lagret

Enligt inventeringslagen (se ovan) ska en förteckning upprättas över i lagret ingående poster och dess värden. Betydelsen av lagen är idag mindre än vid dess tillkomst beroende på utvecklingen av god redovisningssed. I enskilda fall kan dock lagen fortfarande ha en viss betydelse.

18.5.1 Inneliggande lager

Lager beskrivs i 17 kap. 3 § IL som tillgångar avsedda för omsättning eller förbrukning. Redovisningsmässigt är lager alltid att anse som omsättningstillgångar, vilket framgår av 4 kap. 1 § ÅRL. Någon särskild reglering av kategorin omsättningstillgångar finns inte i skatterätten – utan en självständig

bedömningen ska göras om vad som är lager i enlighet med 17 kap. IL.

Det saknas bestämmelser i 17 kap. IL om när vissa lagertillgångar ska anses ha tillförts lagret och när tillgångarna inte längre ska ingå i lagret. Både Redovisningsrådet och BFN har i sin normgivning för varulager uttalat att frågan om lagret ska anses inneliggande eller ej normalt ska bedömas enligt köprättsliga regler. I RR 2 anges exempelvis följande beträffande gränsen mellan kontrakt och varulager: ”Om, på balansdagen, de risker och rättigheter som är förknippade med de sålda varorna har övergått på köparen, har säljaren fullgjort sin prestation och, i normalfallet, i köprättslig mening, avlämnat varorna och därmed skall dessa ingå i köparens lager. Avtalad fraktklausul har som regel avgörande betydelse för bedömningen.”

Enligt 14 kap. 2 § IL ska inkomster tas upp som intäkt det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed, om inte något annat är särskilt föreskrivet i lag. Bestämmelsen innebär att försäljning av varor ska beskattas i takt med att de redovisas enligt god redovisningssed.

Skatteverket anser att en lagertillgång inte längre ska anses tillhöra säljaren om den har sålts och försäljningen ska intäktsredovisas enligt god redovisningssed. Motsatsvis ska en lagertillgång anses tillhöra säljaren så länge någon intäkt från försäljning av tillgången inte ska redovisas. (Se vidare Skatteverkets ställningstagande 2006-12-04 Inneliggande lager och redovisning av intäkter, dnr 131 722373-06/111.) Bedömningen av tidpunkt för intäktsredovisningen görs framför allt med ledning av Redovisningsrådets rekommendation RR 11 och BFN:s allmänna råd BFNAR 2003:3.

Även för köparen ska tidpunkten för när en varulagertillgång ska anses ingå i det inneliggande lagret bestämmas efter god redovisningssed. Särskilda redovisningsrekommendationer som i detalj behandlar när en vara ska anses inköpt saknas. Viss vägledning finns i BFNAR 2000:3 men även en analog tillämpning med RR11 och BFNAR 2003:3 kan ge anvisning om när en varulagertillgång ska tas upp av köparen.

18.5.2 Anskaffningsvärdet

I 17 kap. 3 § IL anges FIFU-metoden som enda metod för att vid bestämningen av anskaffningsvärdet avgöra vilka tillgångar som ligger kvar i lagret. Enligt 4 kap. 11 § ÅRL får

anskaffningsvärdet beräknas enligt FIFU-metoden, enligt vägda genomsnittspriser eller enligt någon annan liknande princip. SIFU-metoden (sist-in-först-ut) är uttryckligen förbjuden. I RR 2 anges att FIFU-metoden är huvudregeln. När praktiska svårigheter föreligger att tillämpa FIFU kan, enligt rekommendationen, en vägd genomsnittsberäkning användas när denna ger en god approximation till FIFU-metoden.

I praktiken torde åtskillnaden mellan de skattemässiga och redovisningsmässiga reglerna inte vålla några större svårigheter. En riktig tillämpning av vägd genomsnittsberäkning ska i stort sett motsvara ”rätt” anskaffningsvärde enligt FIFU-metoden, varför även detta torde få godkännas skattemässigt. Har ett företag däremot sin redovisning så upplagd att uppgifter finns både om faktiska anskaffningsvärden och vägda genomsnittspriser, har företaget ingen valmöjlighet utan måste vid beskattningen använda anskaffningsvärdena enligt FIFU vid beräkningen av lagrets värde.

I vissa fall får råvaror och förnödenheter tas upp till en bestämd mängd och ett fast värde. Om den regeln tillämpas i redovisningen och om den ger ett värde som inte är jämförbart med FIFU ska detta korrigeras i deklarationen.

Näringsbidrag

Erhållet näringsbidrag för anskaffning av lagertillgångar ska inte medräknas i anskaffningsvärdet. Har exempelvis lagertillgångar anskaffats för 100 och näringsbidrag för detta erhållits med 40 ska enligt 29 kap. 7 § IL lagertillgångarna tas upp till 60 vid beskattningen. Detta överensstämmer inte alltid med redovisningsreglerna (se avsnitt 43 Statliga stöd).

18.5.3 Värdering vid byte av tillgångar

Byte av tillgångar är skatte- och redovisningsmässigt ett oneröst fång. Som framgår av redovisningsnormerna är huvudregeln att anskaffningsvärdet för en genom byte erhållen tillgång ska utgöras av verkliga värdet på den lämnade tillgången. Detta överensstämmer också med vad som gäller inom skatterätten.

Som framgår av redovisningsnormerna kan emellertid i vissa fall anskaffningsvärdet på den erhållna tillgången sättas till redovisat värde på den lämnade tillgången. Detta gäller även om den erhållna tillgången har ett högre värde än den lämnade tillgången. Därigenom uppkommer ingen bokföringsmässig vinst. För det fall god redovisningssed ska tillämpas vid beskattningen skulle det heller inte uppkomma någon skattemässig vinst.

RR har i det tidigare nämnda rättsfallet RÅ 2001 not. 146 prövat motsvarande fråga vid byte av aktier (omsättningstillgångar). Trots att god redovisningssed ansågs innebära att det skulle vara samma värde på de tillbytta som de bortbytta aktierna ansåg RR att aktierna skulle värderas till marknadsvärdet, vilket vid utbytet var högre än det bokförda värdet. En liknande utgång blev det i ett förhandsbesked där de bortbytta aktierna utgjorde omsättningstillgångar och de tillbytta utgjorde anläggningstillgångar. I detta fall beskattades bytet som en vanlig avyttring. RR har i RÅ 2002 not. 133 fastställt förhandsbeskedet.

Rättsfallen utvecklas mera under avsnitt 26 Intäkter.

18.5.4 Kontrollproblem

Det är betydligt svårare att fastställa värdet för egentillverkade varor än för inköpta varor. För inköpta varor är en praktisk svårighet att använda rätt kurs vid omräkning av leverantörsfakturor i utländsk valuta. Enligt RR 8 ska som huvudregel omräkning ske till den kurs som gäller då inköpet bokförs. Detta är i överensstämmelse med skatterätten. Se här vidare under avsnitt 23 Valutakurser och avsnitt 42 Finansiella instrument i underavsnitt 42.8.2 Säkringsredovisning. I avsnitt 23 behandlas hur kursdifferenser ska hanteras. Ett annat kontrollproblem som kan nämnas är hur inköpskostnader i form av frakter m.m. hanteras och förekommande avdrag för varurabatter, bonus och liknande.

När det gäller egentillverkade varor är kontrollproblemet svårare och mera av teknisk karaktär, eftersom en granskning kräver en ingående analys av de redovisningsmässiga kalkyleringsprinciper som det enskilda företaget tillämpar. Ett särskilt kontrollproblem är att fastställa vad som är normalt kapacitetsutnyttjande vid beräkning av pålägg för indirekta kostnader och vad som innefattas i indirekta tillverkningskostnader.

18.5.5 Nettoförsäljningsvärdet

Lagret tas enligt huvudregeln upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. I stället för nettoförsäljningsvärdet får återanskaffningsvärdet användas om det finns särskilda skäl.

Av 17 kap. 2 § IL framgår att med nettoförsäljningsvärde och återanskaffningsvärde avses samma sak som i ÅRL.

Det största problemet vid lagervärderingen är beräkningen av nettoförsäljningsvärde. Denna beräkning innefattar flera subjektiva bedömningar som försvårar tillämpningen för både företag och Skatteverket. Motsvarande problem finns även när återanskaffningsvärdet ska bestämmas.

Att beräkningen är problematisk beror framför allt på följande omständigheter:

a. Försäljningspriset vid tidpunkten för försäljning ska bedömas.

b. Nettoförsäljningspriset utgörs av ett uppskattat försäljningspris minus beräknad försäljningskostnad.

En bestämmelse som utgår från att ett framtida pris ska beräknas (punkt a. ovan) för tillgångar i varulagret är i det närmaste omöjlig att tillämpa med någon exakthet, både för företagen och för Skatteverket.

Avdrag för försäljningskostnad

Som framgår av punkt b. ovan ska avdrag göras för beräknad försäljningskostnad, vilket också överensstämmer med bestämmelserna i 4 kap. 9 § ÅRL. Några mer detaljerade regler om hur nämnda värde ska beräknas finns inte i ÅRL eller dess förarbeten. Enligt RR 2:02 och BFNAR 2000:3 ska avdrag göras för de med försäljningen förknippade försäljningskostnaderna (särkostnaderna) t.ex. varurabatter, bonus, och provisioner. En särkostnad är kostnad som är förenad med och särskiljbar för ett visst handlingsalternativ. Lagringskostnader och ränta under lagringstid och kredittid behöver inte – men får – enligt BFN:s allmänna råd dras av.

Inkuranstrappor

Helt naturligt har en beräkning av ett värde motsvarande försäljningspris efter avdrag för försäljningskostnader (punkt a och b ovan) varit svår att göra i praktiken. För att komma tillrätta med problemen med värdering till verkligt värde använder företagen ofta istället schablonmässiga beräkningar med utgångspunkt från anskaffningsvärdena, vilka beräkningar presumeras motsvara ett nettoförsäljningsvärde. I praktiken har företagen ganska stort utrymme att välja vilken schablon de vill ha. En vanlig metod kan de s.k. inkuranstrapporna anses vara. De är konstruerade så att varornas omsättningshastighet utgör grund för den schablonmässiga nedskrivningen av anskaffningsvärdena. Inkuranstrappan kan exempelvis ha följande utseende:

– Varor som inte sålts på tre år tas upp till 25 procent av anskaffningsvärdena,

- varor som inte sålts på två år tas upp till 50 procent av anskaffningsvärdena och
- varor som inte sålts på ett år tas upp till 75 procent av anskaffningsvärdena.

Den största svagheten i nämnda beräkningar ligger naturligtvis i att den utgår från anskaffningsvärdena. Det finns av naturliga skäl inget givet samband mellan en lagerposts nettoförsäljningsvärde och en värdering grundad på schablonmässig nedskrivning av anskaffningsvärdet. Å andra sidan kan enligt lydelsen av 4 kap. 9 § ÅRL verkligt värde även fastställas utifrån ”annat värde” varför frågan blir praktiskt ointressant. Huvudfrågan är istället om företagen har rätt att använda sig av en schablon för beräkning av inkurans och verkligt värde.

Normgivningen inom redovisningsområdet godkänner i viss utsträckning att företagen använder sig av schablonmässiga beräkningar. Redovisningsrådet har i sin rekommendation RR 2 Redovisning av varulager beträffande värdering av inkuranta varor bl.a. uttalat följande: ”Vid övertalighet föreligger ofta svårigheter att beräkna ett verkligt värde. Inom företaget konsekvent tillämpade schablonberäkningsmetoder kan då av praktiska skäl behöva tillgripas”. BFN har i samband härmed i sin vägledning med BFNAR 2000:3 Redovisning av varulager bl.a. uttalat ”kan företaget i undantagsfall efter en bedömning i det enskilda fallet använda väl underbyggda schablonmässiga kollektiva inkuransbedömningar grundade på försäljningsvärden”.

Bokföringsnämnden har i BFNAR 2001:4 närmare uttalat sig om inkuranstrappornas förenlighet med god redovisningssed (se även avsnitt 18.4). BFN uttalar där att det i princip inte finns något att invända mot att ett företag tillämpar en schabloniserad metod för att fastställa övertalighet. Eftersom denna värderingsmetod är ett undantag från lagens huvudregel om individuell värdering krävs dock för att den ska vara godtagbar;

a. att det finns ett tillförlitligt underlag,
b. att metoden används konsekvent och
c. att en schablonmetod antas ge ungefär samma värde som en motsvarande individuell bedömning.

I RÅ 2003 not. 167 prövades om en inkuranstrappa var i enlighet med reglerna för värdering av varulager. Den inkuranstrappa som där användes innebar att reservdelar som hade legat

i lager mer än tre år inte togs upp till något värde. Regeringsrätten ansåg, efter att ha tagit in yttrande från BFN, att inkuranstrappan inte var förenlig med god redovisningssed och inkuransavdraget medgavs därför inte.

18.5.6 Lager av djur

Som framgår ovan ska djurlager i jordbruk och renskötsel alltid anses som lagertillgångar vid beskattningen.

Enligt BFL omfattas jordbrukare av samma bokföringsskyldighet som andra enskilda näringsidkare. Fram till utgången av 2000 fanns särskilda bestämmelser i jordbruksbokföringslagen för enskilda personer och dödsbo som ägde eller brukade jordbruksfastighet.

I samband med införandet av BFL togs i ÅRL in särskilda bestämmelser som underlättar värderingen av djur i enskilt bedriven jordbruksverksamhet. Skälet var att en tillämpning av allmänna redovisningsprinciper leder till att djur ibland är att klassificera som anläggningstillgångar och i andra fall som omsättningstillgångar och att gränsdragningen i praktiken kan vara svår att göra (prop. 1998/99:130 s. 209). Bestämmelserna i ÅRL är inte tvingande, utan är formulerade på ett sådant sätt att, om företaget drivs av en fysisk person eller ett dödsbo, får djur i jordbruk eller renskötsel anses som omsättningstillgång oavsett avsikten med innehavet (4 kap. 1 § andra stycket ÅRL) respektive värderas till det värde som fastställts av Skatteverket (4 kap. 9 § femte stycket ÅRL). Värdena vid 2008 års taxering framgår av Skatteverkets föreskrifter resp. allmänna råd SKVFS 2007:20, SKVFS 2007:21 och SKV A 2007:30 (lagervärden för djur i jordbruk och renskötsel) samt SKV A 2006:13 beräkning av anskaffningsvärde för hästar i hästuppfödning.

I samband med regeringens arbete med BFL framfördes önskemål om att den aktuella klassificeringsregeln borde få tillämpas i redovisningen även av aktiebolag och handelsbolag som bedriver jordbruk. Regeringen bedömde att det inte var möjligt att låta även dessa redovisa djur som omsättningstillgångar, oavsett avsikten med innehavet, eftersom detta skulle strida mot EG:s redovisningsdirektiv (prop. 1998/99:130 del 1 s. 209). Konsekvensen av detta är att aktiebolag och handelsbolag i bokslutet måste göra en bedömning av om ett visst djur är anläggningstillgång eller omsättningstillgång. Utgångspunkten vid denna avsiktsbedömning är att ungdjur normalt

hänförs till omsättningstillgång medan bl.a. producerade djur i jordbruk och renskötsel klassificeras som anläggningstillgång.

För det fall att bedömningen leder till klassifikationen anläggningstillgång följer av detta ett krav på planenlig avskrivning. När sedan inkomstdeklarationen ska upprättas måste den påverkan i bokslutet som uppstått på grund av gränsdragningen mellan anläggnings- respektive omsättningstillgång elimineras. Härefter måste en korrigering göras för att samtliga djur ska redovisas som lager. I deklarationen måste alltså som särskilda deklarationsposter återläggas avskrivningar som har gjorts i bokslutet samt dras av de eventuella värdeskillnader som kan uppkomma genom att djuren behandlas som lager.

Frågan om tillämpningen av räkenskapsenlig avskrivning när djur redovisats som anläggningstillgångar har behandlats av Skatteverket i en skrivelse 2002-09-19 Redovisning av djur i jordbruk och renskötsel, dnr 7431-02/110. Se även avsnitt 27 Materiella anläggningstillgångar.

Som framgår av 4 kap. 9 § ÅRL får aktiebolag och handelsbolag inte värdera djur i jordbruk eller renskötsel till de värden som fastställts av Skatteverket i föreskrifter resp. allmänna råd (se ovan). Enligt Skatteverkets uppfattning kan emellertid dessa värden användas till ledning för fastställandet av anskaffningsvärdet för egenproducerade djur.

18.5.7 Schablonavdrag och lagerreserv

Som framgår ovan får i vissa fall lagret tas upp till 97 % av lagertillgångarnas sammanlagda anskaffningsvärde (alternativregeln). Samma värde erhålls om ett avdrag på tre procent görs från anskaffningsvärdena. Lager av djur får tas upp till 85 % av den genomsnittliga produktionsutgiften. Alternativregeln kan ge ett lägre lagervärde än som skulle bli fallet om huvudregeln tillämpades. Redovisningsreglerna hindrar emellertid inte att lagret tas upp till detta skattemässiga värde. Enligt RR 2 och anslutande BFNAR 2000:3 godtas att lagret värderas enligt alternativregeln. Om en sådan värdering inte i väsentlig grad påverkat bedömningen av företagets resultat och ställning får lagret på tillgångssidan redovisas netto efter reducering med det skattemässiga ”inkuransavdraget” även om värdet därmed skulle komma att bli lägre än ett värde beräknat enligt lägsta värdets princip. Är däremot skillnaden väsentlig ska lagret på balansräkningens tillgångssida tas upp till ett värde beräknat enligt lägsta värdets princip. På skuldsidan redovisas skillnaden mellan detta värde och det skattemässigt godtagbara

värdet som lagerreserv under obeskattade reserver. En sådan lagerreserv är en sådan reserv som enligt 14 kap. 4 § IL ska beaktas vid beskattningen.

18.6 Rättspraxis m.m.

Rättspraxis	– Lagertillgångar eller anläggningstillgångar	RÅ 1974 Aa 894
	– Värdering av förbrukningsmaterial och förrådsartiklar (förnödenheter)	RÅ 1981 1:26
	– Lagerredovisning hos köparen av sågat virke som på balansdagen fanns kvar hos säljaren	RÅ 1982 1:41
	– Värdering av ännu ej använt emballage som saknade försäljningsvärde	RÅ 1983 1:7
	– Lagerredovisning av till självständig fraktförare avlämnade varor	RÅ 1987 ref. 45
	– Utlåning av lager av olja	RÅ 1987 ref. 118
	– Byte av tillgångar (aktier)	RÅ 2001 not. 146
	– Byte av tillgångar (aktier)	RÅ 2002 not.133
	– Inneliggande lager hos anlitad speditör	RÅ 2002 ref. 88
	– Inkuranstrappa	RÅ 2003 not. 167
	– Anskaffningsvärde för ett försäkringsföretags placeringstillgångar efter övergång till att vara lager	RÅ 2004 ref. 71
Bokförings-nämnden	– Redovisning av varulager vid tillämpning av den s.k. 97-procentsregeln	BFN U 92:1
	– Redovisning av förnödenheter	BFN U 96:2
	– Tillämpning av s.k. inkuranstrappa	BFNAR 2001:4
Redovisningsrådet	– Olika metoder för att fastställa ett varulagers anskaffningsvärde	URA 14
Skatteverket	– Skatteverkets föreskrifter om beräkning av den genomsnittliga produktionsutgiften för djur i jordbruk att	SKVFS 2007:20

tillämpas vid 2008 års taxering	
– Skatteverkets föreskrifter om beräkning av den genomsnittliga produktionsutgiften för djur i renskötsel att tillämpas vid 2008 års taxering	SKVFS 2007:21
– Skatteverkets allmänna råd om beräkning av nettoförsäljningsvärden för hästar och yngre nötkreatur i jordbruk att tillämpas vid 2008 års taxering	SKV A 2007:30
– Skatteverkets allmänna råd om beräkning av anskaffningsvärde för hästar i hästuppfödning som utgör närningsverksamhet att tillämpas fr.o.m. 2008 års taxering	SKV A 2006:13
– Redovisning av böcker i förlagsbranschen	1996:6
– Värdering av produkter i arbete, olika kostnadskomponenter	1997:9
– Värdering av lager i bilhandelsrörelse	1998:15
– Negativt varulager	2000:2
– Varulagervärdering av transport- och lagerhållningskostnader	2000:3

– Redovisning av djur i jordbruk och renskötsel, 2002-09-19 (dnr 7431-02/110)

– Alternativregeln vid lagervärderingen och dess samband med räkenskaperna, 2005-05-12 (dnr 130 234323-05/111)

– Inneliggande lager och redovisning av intäkter, 2006-12-04 (dnr 131 722373-06/111)

19 Extraordinära intäkter och kostnader

19.1 RR 4 Redovisning av extraordinära intäkter och kostnader samt upplysningar för jämförelseändamål

Tillämpningsområde

I RR 4 definieras vilka intäkter och kostnader som kan klassificeras som extraordinära. Syftet är att öka jämförbarheten mellan olika år för samma företag och jämförbarheten mellan olika företag.

Rekommendationen gäller från 1 januari 1994.

Sammanfattning

Enligt RR 4 orsakas så gott som alla intäkter och kostnader som påverkar ett företags resultat av händelser inom ramen för företagets normala affärsverksamhet. Endast i sällsynta undantagsfall inträffar händelser som ger upphov till extraordinära intäkter eller kostnader. Exempel på sådana händelser är förluster på grund av jordbävningar, krigshändelser eller konfiskation av utländska dotterbolag.

Extraordinära intäkter och kostnader ska redovisas var för sig.

Upplysningar ska lämnas om resultateffekten av händelser och transaktioner som är viktiga att uppmärksamma när periodens resultat jämförs med andra perioder och företag. Exempel på sådana händelser och transaktioner, vilka dock inte ska redovisas som extraordinära poster, är (1) nedskrivningar, (2) valutakursförändringar, (3) försäljning av betydande anläggningstillgångar, (4) arbetskonflikter, (5) ändringar i uppskattningar och bedömningar och (6) rättelse av fel i tidigare års räkenskaper. Upplysningar om sådana händelsers resultateffekt ska lämnas i not till berörda resultatmått i resultaträkningen. Alternativt kan resultateffekten särredovisas i resultaträkningen.

19.2 Inkomstskatt

Särskilda skatteregler saknas för extraordinära poster. Upplysningar om extraordinära poster kan dock vara av intresse i skattekontrollen.

19.3 Rättspraxis m.m.

Redovisningsrådet	– Jämförelsestörande poster	URA 10

20 Byte av redovisnings-princip

20.1 RR 5 Redovisning av byte av redovisningsprincip

Tillämpnings-område

Rekommendationen RR 5 behandlar hur

- effekten av byte av redovisningsprincip ska redovisas
- gränsdragningen ska göras mellan byte av redovisnings-princip och ändringar i uppskattningar och bedömningar.

Rekommendationen gäller från den 1 januari 1994.

Sammanfattning

Redovisningsprinciper är sådana grundläggande principer, redovisningskonventioner och regler som tillämpas vid upprättande av bokslut och redovisningshandlingar. *Uppskattningar och bedömningar* återspeglar sådana antaganden, som måste göras som underlag för mätning inom ramen för fastställda redovisningsprinciper.

I tveksamma fall ska ändringar hänföras till ändringar i ”uppskattningar och bedömningar”.

Andra rekommendationer som utfärdas av Redovisningsrådet och som vid tillämpningen leder till förändringar av redovisningsprinciper anger som regel hur effekter härav ska redovisas. Sådana övergångsregler utformas normalt enligt principerna i RR 5.

Av RR 5 framgår att byte av redovisningsprincip som regel får ske endast om bytet krävs för anpassning till ny lag eller svensk redovisningsrekommendation. Saknas sådan rekommendation kan byte av redovisningsprincip ändå ske om den nya principen på goda grunder kan anses leda till en klart mer rättvisande redovisning av resultat och ställning och om den inte står i strid med rekommendation utgiven av IASB.

Den ackumulerade effekten, hänförlig till tidigare räkenskapsår, av byte av redovisningsprincip ska, med beaktande av

skatteeffekten, redovisas som *korrigeringspost i ingående eget kapital*. Detta ska ske om effekten av bytet kan fastställas med rimlig precision. I annat fall ska redovisningen av effekten av ett byte ske med *tillämpning framåt*.

Upplysning ska lämnas om att byte av redovisningsprincip har skett och motiven härtill. Då byte av redovisningsprincip sker med retroaktiv tillämpning ska upplysning lämnas om effekten på eget kapital.

20.2 Inkomstskatt

Sambandet

Några särskilda skatteregler för byte av redovisningsprincip finns inte. Det bör framhållas att byte av redovisningsprincip har skattemässig betydelse endast för sådana poster i näringsverksamheten där beskattningstidpunkten avgörs av god redovisningssed (jfr huvudregeln om beskattningstidpunkten i 14 kap. 2 § IL). Där det finns uttryckliga skattebestämmelser om beräkning av intäkter och kostnader saknar redovisningsprinciper och byte av sådana principer betydelse.

20.2.1 Byte av redovisningsprincip som korrigeringspost i ingående kapital

RR 5 anger att den ackumulerade effekten av ett byte av redovisningsprincip ska redovisas som en korrigeringspost i ingående eget kapital. Som motpost uppkommer en korrigering av det ingående värdet för en annan balanspost, t.ex. lager eller pågående arbeten. En redovisning i enlighet med detta innebär att en redovisningsmässig resultateffekt inte kommer till uttryck i resultaträkningen till den del det är hänförligt till tidigare räkenskapsår.

Kontinuitetsregel

De skattemässiga konsekvenserna av ett sådant byte av redovisningsprincip har inte prövats av Regeringsrätten. Enligt Skatteverkets uppfattning styrs den skattemässiga behandlingen av kontinuitetsregeln i 14 kap. 3 § IL, dvs. att värdet av ingående lager och andra balansposter ska tas upp till samma belopp som värdet vid det föregående beskattningsårets utgång. Eftersom bytet av redovisningsprincip i dessa fall innebär att en ingående balanspost redovisas med ett annat belopp än vad posten tagits upp till i den utgående balansen för det föregående räkenskapsåret uppkommer en skattemässig korrigeringspost motsvarande skillnaden mellan de två posterna, som i det skattemässiga resultatet uppstår antingen vid regleringen av posten under räkenskapsåret eller vid värderingen av

posten i den utgående balansen, i form av en tillkommande post (intäkt) eller en avgående post (avdrag).

Ett exempel på byte av redovisningsprincip är ett företag som tidigare använt sig av färdigställandemetoden när det gäller redovisningen av pågående arbeten och som byter metod till successiv vinstavräkning. Den nya principen innebär att balansposten pågående arbeten kommer att åsättas ett högre värde jämfört med den gamla principen. I enlighet med rekommendationen kommer därmed en vinst att bokföras, som var upparbetad föregående år men inte bokförd enligt den gamla principen, direkt mot det ingående egna kapitalet och inte över resultaträkningen. Den upparbetade vinsten som är hänförlig till innevarande räkenskapsår kommer däremot att redovisas över resultaträkningen. Ett annat exempel på byte av redovisningsprincip är ett företag med franchiseverksamhet som redovisar franchiseintäkter när avtal om etablering tecknas, vilket är oförändrad princip jämfört med tidigare år. Tidigare år bokfördes etableringskostnaderna i takt med att de uppstod. Nu reserveras, i enlighet med den nya redovisningsprincipen, beräknade kostnader för etablering av franchisebutiken. Den del av reservering som är hänförlig till tidigare räkenskapsår bokas direkt mot det ingående egna kapitalet som reduceras. Reservering av etableringskostnader hänförliga till avtal som ingåtts under innevarande räkenskapsår redovisas däremot över resultaträkningen.

Problematiken har behandlats av Skatteverket i redovisningsfrågor 1995:17 och 2000:1. Frågan 1995:17 handlade om ett bolag som ändrat sin redovisning av reservdelar, vilka tidigare hade redovisats som lager. Med stöd av BFN U 90:13 utgjorde reservdelarna anläggningstillgångar, vilka kunde kostnadsföras direkt antingen som korttidsinventarier eller som inventarier av mindre värde. Bolaget åberopade RR 5 och önskade minska det ingående egna kapitalet med den del av det ingående lagrets värde som belöper på reservdelarna, vilken effekt uppkommit som följd av bytet av redovisningsprincip. Skatteverket ansåg att minskningen av det egna kapitalet var avdragsgill vid inkomsttaxeringen. I fråga 2000:1 uttalades att rätt beskattningsår för ändring är det år då omräkningen kommer till uttryck i räkenskaperna.

20.2.2 Byte av redovisningsprincip med tillämpning framåt

I dessa situationer finns inte problematiken med ingående balansposter. För det fall bytet av redovisningsprincip med tillämpning framåt görs i enlighet med kraven i RR 5 kommer bytet av princip även att slå igenom vid beskattningen inom det kopplade området, eftersom det enligt 14 kap. 2 § IL är god redovisningssed som avgör beskattningstidpunkten.

Inom redovisningen är jämförbarheten en av de viktigaste principerna. RR 5 ger uttryck för att ett företag i princip är bundet vid vald redovisningsprincip, och att principen endast kan ändras under vissa förutsättningar. Detta är skälet till att byte av redovisningsprincip endast får ske under vissa villkor.

Vid inkomstbeskattningen gäller att god redovisningssed avgör beskattningstidpunkten inom det kopplade området. Det innebär att om ett byte av redovisningsprincip i ett företag sker i strid med god redovisningssed kan redovisningen inte läggas till grund för beskattningen. Denna fråga har behandlats av Skatteverket i fråga 2000:1 och det svar som lämnades var att den ändrade redovisningsprincipen i det aktuella fallet inte kunde ligga till grund för beskattningen. Frågan avsåg ett företag som under 1997 bytt redovisningsprincip för redovisning av terminspremier. Företaget begärde dessutom omprövning av taxeringarna för år 1996 och 1997. Skatteverket ansåg att förutsättningarna för byte av redovisningsprincip, enligt RR 5, inte var uppfyllda eftersom företagets nya redovisningsprincip inte innebar en klart mera rättvisande redovisning av dess resultat och ställning.

20.2.3 Allmänt om bokföring av poster direkt mot eget kapital

En näraliggande fråga är rent allmänt hur poster som bokförs direkt mot eget kapital och som således inte redovisas i resultaträkningen ska behandlas skattemässigt. RR har i två avgöranden haft frågeställningen uppe till prövning. I RÅ 1998 ref. 6 godtogs avdragsrätt respektive skatteplikt för koncernbidrag som inte passerar resultaträkningen utan som direkt bokförs mot eget kapital. I RÅ 1999 ref. 3 godtog RR avdrag för nyemissionskostnader som bokförs direkt mot eget kapital.

Påpekas kan att i de båda rättsfallen var det fråga om poster där avdragsrätten är särskilt reglerad i skattelagstiftningen.

Skatteplikten eller avdragsrätten styrs inte av hur posten har hanterats redovisningsmässigt. Det som bestämmer om ett belopp är skattepliktigt eller avdragsgillt är inkomstskattelagen. En post som bokförts direkt mot det egna kapitalet och som enligt inkomstskattelagen är en skattepliktig intäkt eller en avdragsgill kostnad ska justeras i deklarationen så att posten påverkar det beskattningsbara resultatet.

20.2.4 Kontrollproblem

Byte av redovisningsprincip i enlighet med RR 5 kan innebära att det uppkommer en justeringspost i deklarationen, i de fall ingående balansposter inte överensstämmer med föregående års utgående balansposter. I och med detta uppkommer ett kontrollproblem vid beskattningen.

I årsredovisningen ska företaget lämna upplysning om den effekt bytet har för den aktuella räkenskapsperioden samt för de perioder som presenteras för jämförelseändamål. I not ska beloppsmässig uppgift lämnas om vilken effekt bytet av redovisningsprincip haft på det ingående egna kapitalet. Det bör observeras att detta belopp inte är det belopp som ska återfinnas i deklarationen som en korrigeringspost. Skälet till detta är att den beloppsmässiga effekten på eget kapital är beräknad med beaktande av skatteeffekten. Om exempelvis den ackumulerade effekten brutto uppgår till ett positivt belopp om 100 på grund av ingående höjt lagervärde är det belopp som påverkat det ingående egna kapitalet 72, efter att hänsyn har tagits till schablonmässig skatt om 28 (tas upp som ingående skuld för uppskjuten skatt). I deklarationen ska återfinnas en tilläggspost på 100.

20.3 Rättspraxis m.m.

Skatteverket

– Skattekonsekvenser vid ändring av redovisningsmetod	1995:17
– Terminsaffärer och byte av redovisningsprincip	2000:1

21 Leasingavtal

21.1 RR 6:99 Leasingavtal

Tillämpnings-område

Rekommendationen behandlar redovisning av samtliga leasingavtal med undantag för avtal avseende exploatering och utnyttjande av naturresurser samt olika licensavtal, t.ex. filmer, patent och upphovsrätter.

Rekommendationen gäller avtal enligt vilket rätten att använda en tillgång överförs från en part till en annan, även om leasegivaren har ett åtagande att utföra service och underhåll av leasingobjektet.

Rekommendationen gäller från den 1 januari 2000.

Sammanfattning

Ett leasingavtal är ett avtal enligt vilket en leasegivare på avtalade villkor under en avtalad period ger en leasetagare rätt att använda en tillgång i utbyte mot betalningar. Rekommendationen skiljer på finansiella och operationella leasingavtal. Ett finansiellt leasingavtal är ett avtal vari de ekonomiska risker och fördelar som förknippas med ägandet av ett objekt i allt väsentligt överförs från leasegivaren till leasetagaren, dvs. den ekonomiska äganderätten finns hos leasetagaren medan den formella äganderätten är kvar hos leasegivaren. Äganderätten kan men behöver inte slutligen övergå till leasetagaren. Ett leasingavtal som inte är ett finansiellt leasingavtal är ett operationellt leasingavtal.

Leasetagaren ska redovisa objekt som innehas enligt ett finansiellt leasingavtal som anläggningstillgång i balansräkningen. Förpliktelsen att i framtiden betala leasingavgifter redovisas som skuld. Leasingbetalningarna fördelas mellan ränta och amortering av skulden.

Leasegivaren ska redovisa tillgångarna enligt ett finansiellt leasingavtal som en fordran i balansräkningen. Erhållna leasingavgifter fördelas mellan betalning av fordran och finansiell intäkt.

I rekommendationen finns i bilaga 1 grafiska översikter dels rörande klassificering av leasingavtal, dels rörande redovisning

av finansiella leasingavtal hos leasetagare respektive leasegivare.

Vad gäller operationella leasingavtal ska leasetagaren kostnadsföra leasingavgiften linjärt över leasingperioden, såvida inte något annat systematiskt sätt bättre återspeglar användarens ekonomiska nytta över tiden. På motsvarande sätt ska leasegivaren som huvudregel periodisera leasingintäkterna linjärt under leasingavtalets löptid.

I juridisk person kan finansiella leasingavtal redovisas enligt de regler som gäller för operationella leasingavtal inklusive kraven på upplysningar. Det beror på att en fullständig tillämpning i juridisk person av reglerna för finansiella leasingavtal inte alltid är praktiskt genomförbar eftersom särskilda regler för beskattning av en sådan redovisning saknas eller är ofullständiga.

URA 34

URA 34 gäller bedömningen av den ekonomiska innebörden av transaktioner som innefattar ett leasingavtal, och handlar om olika ”upplägg”. Uttalandet anger att man tar ställning till huruvida en serie av transaktioner, vilka innefattar ett leasingavtal, är kopplade till varandra för att kunna avgöra om de ska redovisas som en transaktion samt att man beaktar den ekonomiska innebörden av ett upplägg för att avgöra om det innefattar rätten att använda en tillgång för en begränsad period. En serie av transaktioner som innefattar ett leasingavtal och som är kopplade till varandra ska redovisas som en transaktion när den ekonomiska innebörden inte kan förstås utan hänvisning till hela serien av transaktioner. Så är exempelvis fallet när serien av transaktioner är nära beroende av varandra, när de förhandlats fram som ett paket och när de genomförs samtidigt eller i en löpande följd. Redovisningen ska vidare återspegla uppläggets ekonomiska innebörd. Alla faktorer och konsekvenser av upplägget ska beaktas för att bedöma dess ekonomiska innebörd med tonvikt på de faktorer och konsekvenser som har en ekonomisk betydelse.

Exempel enligt URA 34 på transaktioner som ska ses som en helhet och som ska redovisas som en enda transaktion är:

a. Ett företag leasar ut en tillgång till en finansiär (huvudleasingavtalet) och leasar tillbaka samma tillgång under en kortare period (underliggande leasingavtal). Vid slutet av leasingperioden för underliggande leasingavtal har företaget en option att köpa tillbaka tillgången från finansiären. Om företaget inte utnyttjar sin option har finansiären

optioner som ger denne rätt att antingen erhålla en viss minsta avkastning på sin investering, att sälja tillgången till företaget eller kräva att företaget garanterar en viss avkastning på hans investering. I detta fall är syftet med upplägget i första hand att skapa skattefördelar som kan fördelas mellan de båda företagen. Även om avtalsperioden skiljer sig åt mellan huvudleasingavtalet och det underliggande leasingavtalet, är de optioner som båda företagen har vid utgången av det underliggande leasingavtalet upplagda så att finansiären endast löper en obetydlig risk under den period som huvudleasingavtalet löper.

Den ekonomiska innebörden av upplägget är att företaget erhåller ett arvode för att genomföra överenskommelsen och behåller de risker och fördelar som är knutna till ägandet av den underliggande tillgången.

b. Ett företag leasar ut en tillgång till ett annat företag under en tid som motsvarar tillgångens nyttjandeperiod och leasar tillbaka samma tillgång på identiska villkor. De båda företagen har legalt bindande rättigheter att kvitta de betalningar som de är skyldiga varandra och avsikten är att en kvittning ska ske. Avtalsvillkoren i de båda leasingavtalen är identiska. Därför är de risker och fördelar som är knutna till ägandet av den underliggande tillgången desamma efter det att upplägget ingåtts som före. Vidare ska de betalningar som ska erläggas kvittas mot varandra så därför finns inga kreditrisker. Den ekonomiska innebörden av upplägget är att ingen transaktion har skett.

Flera exempel finns i URA 34 där avtalen ska bedömas efter egentlig innebörd och inte efter form.

21.2 BFNAR 2000:4 Redovisning av leasingavtal

BFNAR 2000:4 får tillämpas av både mindre och större företag. De företag som tillämpar det allmänna rådet ska inte göra någon skillnad mellan finansiella och operationella avtal i bokföringen utan redovisa alla sina leasingavtal som om de vore operationella. Alla leasingavtal ska således redovisas som nyttjanderättsavtal. Den åtskillnad som enligt RR 6:99 ska göras mellan finansiella och operationella leasingavtal ska således inte göras. Företaget ska i tilläggsupplysningarna särskilt ange att leasingavtal redovisas i enlighet med BFNAR 2000:4.

De allmänna råden ska tillämpas på räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2001 eller senare och får tillämpas på räkenskapsår som påbörjats tidigare.

21.3 BFNAR 2004:4 Redovisning vid förvärv av leasad tillgång

Det allmänna rådet ska tillämpas av företag som förvärvar en materiell anläggningstillgång som det tidigare leasat om avtalet redovisats som ett operationellt leasingavtal (hyra). Det allmänna rådet behandlar hur anskaffningsvärdet ska beräknas om förvärvet sker innan hyrestiden gått ut och leasetagaren vid leasingavtalets ingång erlagt en första förhöjd leasingavgift.

Tillgångens anskaffningsvärde är summan av:

a. det belopp som leasetagaren betalar till leasegivaren i köpeskilling för att lösa avtalet och köpa tillgången, samt

b. de i balansräkningen kvarvarande leasingavgifterna som redovisats som en tillgång. Med lösendag avses den dag då leasingavtalet löses.

Det allmänna rådet ska tillämpas för räkenskapsår som påbörjas efter den 31 december 2004 och får tillämpas för räkenskapsår som påbörjats tidigare. Anskaffningsvärden som avser förvärv som sker före ikraftträdandet behöver inte justeras.

21.4 Inkomstskatt

Sambandet

Det finns inga särskilda bestämmelser om leasingavtal i IL. Däremot finns i 18 kap. IL bestämmelser om värdeminskningsavdrag för utgifter för maskiner och andra inventarier avsedda för stadigvarande bruk. Av bestämmelserna kan utläsas att den som är ägare till inventarierna också har rätt till värdeminskningsavdrag (18 kap. 7 §). Dessutom torde krävas att inventarierna har levererats till denne.

21.4.1 Den verkliga innebörden av leasingavtal

Inkomstbeskattningen utgår i stor utsträckning från civilrättsliga begrepp som köp, gåva, HB, AB osv. Normalt kan dessa begrepp utan vidare användas vid beskattningen. Ibland kan dock omständigheterna i det enskilda fallet vara sådana att det kan ifrågasättas om en rättshandling ska bedömas efter sin civilrättsliga form eller på grundval av rättshandlingens verkliga innebörd.

Rättshandlingars verkliga innebörd

Det finns ingen bestämmelse i IL som reglerar om en rättshandling ska bedömas efter sin civilrättsliga form eller på grundval av rättshandlingens verkliga innebörd. Frågeställningen har däremot prövats av RR i ett stort antal rättsfall under årens lopp. Det senaste rättsfallet i det sammanhanget är RÅ 2004 ref. 27 (upplåtelse av avverkningsrätt till skog). I rättsfallet konstaterar RR att ”allmänt gäller att beskattning skall ske på grundval av rättshandlingars verkliga innebörd oavsett den beteckning avtalen åsatts”, och att ”en sådan bedömning kan avse inte bara en enstaka rättshandling utan också den sammantagna innebörden av flera rättshandlingar”.

Rättsfall om leasing

RR har tagit ställning till beskattningseffekterna vid leasing i ett antal domar: RÅ 1987 ref. 5 (klimatanläggning), RÅ 1987 ref. 166 (täckdikningsanläggning), RÅ 1989 ref. 62 I och II (sale and lease back av fast egendom respektive av byggnad på ofri grund), RÅ 1992 ref. 21 I och II (investorleasing); RÅ 1992 ref. 104 (leasing av patent); RÅ 1997 ref. 60 (uthyrning av dator till arbetstagare), RÅ 1998 ref. 58 I, II och III (flygplansleasing samt två fall av sale and lease back), RÅ 2001 ref. 7 (restvärdesgaranti).

I flera av rättsfallen har huvudfrågan varit om leasegivaren kunde medges avdrag för värdeminskning av inventarier. I en del av fallen har RR medgett leasegivaren avdrag. I rättsfallet RÅ 1998 ref. 58 I var ett KB uthyrare av ett flygplan. Frågan var om KB skulle anses ha innehaft planet med äganderätt och därigenom ha rätt till värdeminskningsavdrag. RR konstaterade att hyresmannen utövade ”de väsentliga ägarfunktionerna med avseende på flygplanet, att avtalsparterna vid ingående av avtalen förutsatt att (KB) inte skulle komma att återta planet när denna tid gått ut och att (KB) med stor säkerhet kunnat beräkna det ekonomiska utfallet av engagemanget från början”. RR godtog därför inte KB som ägare av planet och medgav inte värdeminskningsavdrag. I rättsfallen RÅ 1998 ref. 58 II och III angående sale and lease back av inventarier gjorde RR en liknande bedömning.

21.4.2 Finansiell leasing och beskattning

Redovisningsreglerna för finansiell leasing innebär att transaktionen redovisas enligt dess materiella innebörd som inte är uthyrning av en materiell tillgång utan utlåning av pengar. Detta medför att leasetagaren får göra avskrivningar på leasingobjektet trots att objektet civilrättsligt inte ägs av denne. Reglerna är endast tvingande i koncernredovisningen. I en

juridisk person får redovisningsreglerna om operationell leasing tillämpas.

Det förekommer ibland att redovisningsreglerna för finansiell leasing används vid beräkningen av det skattemässiga resultatet i den juridiska personen. Enligt Skatteverkets mening är det inte möjligt att, mot bakgrund av bestämmelserna om värdeminskningsavdrag i 18 kap. IL, låta redovisningsreglerna för finansiell leasing styra beskattningen. Rätten till värdeminskningsavdrag tillkommer den som är ägare till inventarierna, dvs. normalt leasegivaren. Undantagsvis kan det bli aktuellt att – i enlighet med vad som var fallet i rättsfallen RÅ 1998 ref. 58 I–III – göra en annan bedömning av leasingavtalets verkliga innebörd, varigenom leasegivaren inte anses utgöra ägaren till inventarierna. Det kan i sammanhanget påpekas att RR:s ställningstaganden i leasingmålen grundat sig på skatterättsliga och inte på redovisningsmässiga bedömningar (se vidare Skatteverkets skrivelse 2004-10-07, dnr 130 583520-04/111, Finansiell leasing och beskattning).

21.4.3 Periodisering av leasingavgift

Av RR 6:99 framgår att när det gäller operationella leasingavtal ska leasetagaren kostnadsföra leasingavgiften linjärt över leasingperioden, såvida inte något annat systematiskt sätt bättre återspeglar användarens ekonomiska nytta över tiden. Det gäller även om betalningarna fördelas på annat sätt (se även BFNAR 2004:4).

Första förhöjd avgift

Vid t.ex. leasing av bil kan det förekomma att den första leasingavgiften är förhöjd. I rättsfallet RÅ 1994 ref. 17 har RR prövat frågan om periodisering av en sådan avgift. Domstolen hänvisade till ett då gällande uttalande från BFN avseende leasing av utrustning, i vilket fastslogs att en hyresersättning som avser mer än ett räkenskapsår normalt ska periodiseras proportionellt över den aktuella tiden (BFN U 87:7). RR uttalade därefter bl.a. följande i domen. Det förhållandet att fråga är om leasing av en bil ger inte anledning till en annan bedömning. Att bilens faktiska värde kan antas minska väsentligt i början av hyrestiden medför inte att det ekonomiska värdet för bolaget i motsvarande mån snabbt reduceras. Inte heller i övrigt föreligger någon sådan särskild omständighet som skulle kunna medföra att bolagets åtgärd att i bokföringen hänföra hela den särskilda förhöjda månadsavgiften till det första året under avtalets löptid överensstämmer med god redovisningssed.

RR hade tidigare gjort en liknande bedömning i RÅ 1989 ref. 82, som gällde avdrag för förskottshyra för maskiner med flerårig användningstid.

21.5 Mervärdesskatt

Om en omsättning föreligger i mervärdesskattehänseende avgörs mot bakgrund av EG-rätten. EG-domstolen har i mål C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV, ansett att med leverans av varor avses samtliga överföringar av materiell egendom från en part till en annan som ger mottagaren befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som om han var ägare till den. Enligt EG-domstolen kan det inte vara direkt avgörande om en äganderättsövergång förelegat enligt den i varje medlemsstat gällande nationella civilrättsliga lagstiftningen. En bedömning får då göras vilka ägandefunktioner som överförts. Mot bakgrund av EG-domstolens uttalande kan det heller inte ha någon direkt betydelse hur redovisningen gått till.

En omsättning i ML:s mening får anses föreligga när rätten att såsom ägare förfoga över varan övergått från säljaren till köparen. I och med att ett överlåtelseavtal fullföljts förfogar köparen över varan med äganderätt, om än i vissa fall begränsad, och omsättning enligt 2 kap. ML får anses föreligga. Omsättning bör däremot ifrågasättas om ett överlåtelseavtal ingås med sådant innehåll att det är uppenbart att köparen inte förfogar över egendomen som ägare. Exempel på sådana omständigheter kan vara att han saknar rätt att överlåta, hyra ut, upplåta panträtt i, förflytta eller låta rätten till egendomen övergå till annan genom arv eller testamente. Ett sådant synsätt får enligt Skatteverket anses överensstämma med artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet.

Rättsfall

KRS har i två domar, 1999-10-19 (mål nr 4854-1998 och 4945-1998) och 2000-10-17 (mål nr 6450–6451-1998), behandlat sale and lease back-transaktioner av fordon. I den förstnämnda domen hänvisade KRS till EG domstolens avgörande i mål C-320/88. KRS ansåg att den inte kunde finna annat än att transaktionerna enligt köpekontrakt och anknytande leasingavtal, i det aktuella fallet, medfört övergång av så primära och väsentliga äganderättsfunktioner att bolaget ska anses som ägare till aktuella fordon. Vidare anges att frågan om leverans har skett enligt KRS mening bör bedömas enligt kontraktsrättsliga principer.

Avgörande för frågan om det föreligger ett köp eller hyra är avtalets verkliga innebörd. Om det i avtalet finns en klausul om framtida äganderättsövergång kan i vissa fall hyresavtalet betraktas som ett avbetalningsköp. Vad som i avtalet betecknas som hyra blir då att anse som avbetalning. I artikel 14.2 b i mervärdesskattedirektivet anges uttryckligen att med ”leverans av varor” förstås även faktiskt överlämnande av varor, i överensstämmelse med avtal om uthyrning av varor under viss tid eller om avbetalningsköp, som föreskriver att äganderätten normalt ska övergå senast när den sista avbetalningen erlagts.

21.6 Rättspraxis m.m.

Rättspraxis

– Leasing i flera led. Handelsbolag ansågs bedriva yrkesmässig verksamhet enligt ML	RÅ 1985 1:40
– Leasingbolag medgavs rätt till värdeminskningsavdrag på utrustning som installerats i hyresmannens byggnad	RÅ 1987 ref. 5
– Ett som leasingavtal betecknat avtal underkändes. Avbetalningsköp ansågs i stället föreligga.	RÅ 1987 ref. 166
– Avtal om sale and leaseback av fastighet (I) och byggnad på ofri grund (II). Äganderätten till fastigheten respektive byggnaden ansågs ha övergått på finansbolaget	RÅ 1989 ref. 62
– Förskottshyra för maskiner med flerårig användningstid	RÅ 1989 ref. 82
– S.k. investorleasing har ansetts utgöra rörelse enligt KL. Lagen mot skatteflykt ansågs ej tillämplig.	RÅ 1992 ref. 21 I–II
– Överlåtelse av patenträtt till finansbolag. Finansbolaget medgavs rätt till värdeminskningsavdrag.	RÅ 1992 ref. 104
– Förhöjd första avgift för leasing av bil periodiserades proportionellt under leasingtiden.	RÅ 1994 ref. 17
– Uthyrning av dator till arbetstagare	RÅ 1997 ref. 60

	– Avtalstolkning avseende förvärv av inventarier och utleasing till flygbolag (I), finansbolag (II) och utländskt dotterbolag (III). Avdrag för värdeminskning medgavs inte.	RÅ 1998 ref. 58 I–III
	– Restvärdegarantier av olika karaktär förtog inte leasegivaren rätten till värdeminskningsavdrag.	RÅ 2001 ref. 7
Redovisningsrådet	– Klassificering av ett leasingavtal	URA 8
	– Förmåner i samband med teckning av operationella leasingavtal	URA 23
	– Bedömning av den ekonomiska innebörden av transaktioner som innefattar ett leasingavtal	URA 34
Skatteverket	– Finansiell leasing och beskattning, 2004-10-07 (dnr 130 583520-04/111)	

22 Kassaflöden

22.1 RR 7 Redovisning av kassaflöden

Tillämpnings-område

Enligt årsredovisningslagen, ÅRL, (2 kap. 1 § och 7 kap. 4 § samt 6 kap. 5 §) är vissa företag skyldiga att upprätta en sammanställning som visar företagets finansiering och kapitalinvesteringar under räkenskapsåret. En tillämpning av rekommendationen, inklusive kraven på upplysningar, innebär att lagens krav uppfylls. Enligt ÅRL benämns sammanställningen finansieringsanalys. I rekommendationen används termen kassaflödesanalys.

Rekommendationen gäller fr.o.m. den 1 januari 1999.

Sammanfattning

Kassaflödesanalysen ska utvisa företagets in- och utbetalningar under en period. Betalningarna hänförs till löpande verksamhet, investeringsverksamhet eller finansieringsverksamheten. Uppdelning av kassaflödet i kategorier ger information för bedömning av respektive kassaflödes relativa betydelse för företagets finansiella ställning och likviditetssituation samt av kassaflödenas inbördes samband.

Uppgifter om ett företags kassaflöden kan användas vid bedömningen av företagets förmåga att generera de likvida medel som krävs för att driva verksamheten vidare, för återbetalning av lån, för betalning av andra förpliktelser samt för utdelning till aktieägarna. Uppgifter om kassaflöden kan även förbättra möjligheterna att jämföra den löpande verksamheten i olika företag, eftersom kassaflöden inte påverkas av skillnader i tillämpade redovisningsprinciper.

12.2 Inkomstskatt

Kassaflöden utgör inte någon skatteberäkningsbas. Kassaflödesanalysen kan dock vara av intresse i kontrollverksamheten bl.a. då den utvisar omfattningen av företagets investeringsverksamhet.

23 Valutakurser

23.1 RR 8 Redovisning av effekter av ändrade valutakurser

Tillämpnings-område

RR 8 behandlar

a. redovisning av transaktioner i utländsk valuta i juridisk person

b. omräkning av utländsk filials resultat- och balansräkningar för redovisning i ägarföretaget

c. omräkning av resultat- och balansräkningar för utlandsverksamheter vid upprättande av koncernredovisning.

RR 8 behandlar inte säkringsredovisning med undantag för

a. säkring i koncernredovisningen av nettoinvesteringar i självständiga utlandsverksamheter

b. vissa upplysningar om säkringsåtgärder.

RR 8 gäller fr.o.m. den 1 januari 1999.

Definitioner

En *utlandsverksamhet* är ett dotterföretag, ett intresseföretag, ett joint venture eller en filial, där rörelsen är registrerad i eller bedrivs i utlandet. En *självständig utlandsverksamhet* är en utlandsverksamhet som inte utgör en integrerad del av företagets verksamhet. *Rapportvaluta* är den valuta i vilken de finansiella rapporterna upprättas och *utländsk valuta* är annan valuta. *Valutakurs* är den växlingskurs enligt vilken växling sker mellan två valutor. *Valutakursdifferens* (kursdifferens) är skillnaden mellan de belopp som framkommer vid omräkningar av ett belopp i en utländsk valuta till rapportvalutan när omräkningarna sker enligt skilda valutakurser. *Balansdagskurs* är avistakursen på balansdagen. *Nettoinvestering i självständig utlandsverksamhet* är koncernens andel av en självständig utlandsverksamhets nettotillgångar enligt värderingen i koncernredovisningen. *Monetära poster* är kassamedel samt andra tillgångar och skulder som kommer att inflyta respektive utbetalas med fastställda eller fastställbara belopp. *Verkligt värde* är det värde till vilket en

tillgång skulle kunna överlåtas eller en skuld regleras mellan oberoende parter.

Transaktioner i utländsk valuta

En transaktion i utländsk valuta ska, när den tas in i den *löpande bokföringen*, omräknas enligt transaktionsdagens avistakurs. Av praktiska skäl kan dock en omräkning till rapportvalutan ske genom användning av en kurs som utgör en approximation av faktiska kurser. Exempelvis kan en genomsnittskurs eller standardkurs användas för en period om den är ett tillfredsställande närmevärde för en omräkning enligt faktiska kurser. För redovisning av poster i *balansräkningen* är huvudprincipen den att *monetära tillgångar och skulder* i utländsk valuta ska omräknas enligt balansdagskursen. Från huvudprincipen finns ett undantag och det avser redovisning i vissa fall av långfristigt monetärt mellanhavande mellan ett ägarföretag och en självständig utlandsverksamhet. *Icke-monetära tillgångar och skulder* i utländsk valuta ska i balansräkningen redovisas enligt kursen vid anskaffningstidpunkten. Ett undantag till detta är tillgångar som värderas till annat än anskaffningsvärdet t.ex. verkligt värde. För sådana fall ska kursen vid värderingstidpunkten användas.

I bilaga 1 i rekommendationen anges att bl.a. följande tillgångs- och skuldposter är icke-monetära poster; aktier, varulager, förskott från kunder, förutbetalda kostnader, fastigheter, inventarier, immateriella tillgångar (ex. patent, varumärken, licenser och goodwill) och förutbetalda intäkter.

Kursdifferenser uppkommer i redovisningen då monetära poster regleras eller då de omräknas på balansdagen. Kursdifferenserna ska (med vissa undantag) redovisas i resultaträkningen för den period då de uppkommer.

Utlandsverksamheters resultat- och balansräkningar

En utlandsverksamhet klassificeras antingen som integrerad eller som självständig utlandsverksamhet. Kännetecknandet för en integrerad utlandsverksamhet är den att verksamheten har nästan en omedelbar inverkan på företagets kassaflöde. Valutakursförändringar i en självständig utlandsverksamhet påverkar däremot mera företagets investering i utlandsverksamheten snarare än de enskilda monetära posterna.

Oavsett om utlandsverksamheten drivs i dotterbolag eller som filial kan utlandsverksamheten klassificeras antingen som en integrerad eller som en självständig utlandsverksamhet. I rekommendationen anges ett antal indikatorer på att en utlandsverksamhet ska klassificeras som självständig verksamhet.

För en filial som utgör en *integrerad utlandsverksamhet* sker omräkning enligt ”den monetära metoden”. Detta innebär att transaktioner i resultaträkningen omräknas enligt transaktionsdagens avistakurs eller annan kurs som utgör en approximation av faktiska kurser. I balansräkningen omräknas monetära poster enligt balansdagskursen medan icke-monetära poster omräknas enligt valutakursen vid anskaffningstidpunkten. Uppkomna differenser till följd av omräkningen redovisas som huvudregel i resultaträkningen.

För en filial som utgör en *självständig utlandsverksamhet* sker omräkning enligt ”dagskursmetoden”. Detta innebär att transaktioner i resultaträkningen omräknas enligt transaktionsdagens avistakurs eller annan kurs som utgör en approximation av faktiska kurser. I balansräkningen omräknas såväl monetära poster som icke-monetära poster enligt balansdagskursen. Uppkomna differenser till följd av omräkningen redovisas direkt mot eget kapital.

Vid *avyttring* av en självständig utlandsverksamhet redovisas de ackumulerade kursdifferenser, som är hänförliga till utlandsverksamheten, och som tidigare redovisats direkt mot eget kapital, som intäkt/kostnad i resultaträkningen.

Skatt på kursdifferenser

Kursdifferenser på transaktioner i utländsk valuta och kursdifferenser hänförliga till omräkning av utlandsverksamheter kan medföra skatteeffekter. Redovisningen av inkomstskatter behandlas i Redovisningsrådets rekommendation om redovisning av inkomstskatter, RR 9. Där anges bl.a. att skatter ska redovisas på samma sätt som de poster som ger upphov till skatten, dvs. i vissa fall direkt mot eget kapital.

Upplysningar

Upplysning ska lämnas om tillämpade redovisningsprinciper för omräkning av poster i utländsk valuta. Upplysningarna ska bl.a. innefatta hur fordringar och skulder i utländsk valuta omräknats, hur klassificeringen av utlandsverksamheter som självständiga eller integrerade gjorts samt vilken metod som använts vid omräkning av resultat- och balansräkningar avseende utlandsverksamheter i höginflationsländer.

Upplysning ska lämnas om det belopp med vilket valutakursdifferenser påverkat periodens nettoresultat och storleken på de vid räkenskapsperiodens början respektive slut ackumulerade kursdifferenserna som redovisats direkt mot eget kapital samt en förklaring till förändringen. Vidare ska upplysningar lämnas om det belopp varmed periodens kursdifferenser har reducerats med valutasäkringsåtgärder.

Om företaget under räkenskapsperioden har omklassificerat en väsentlig utlandsverksamhet (från självständig till integrerad eller omvänt) ska upplysningar bl.a. lämnas om omklassificeringen och anledningen härtill.

23.2 Inkomstskatt

Sambandet

RR 8 behandlar inte säkringsredovisning i juridisk person utan hänvisar i detta avseende till BFN R 7. ÅRL tillåter dock att finansiella instrument redovisas till verkligt värde och detta även vid säkringsredovisning, se avsnitt 4.2 Årsredovisningslagen och avsnitt 42 Finansiella instrument. Detta innebär att det finns alternativa metoder till säkringsredovisning enligt BFN R 7.

RR 8 behandlar inte bara hur fordringar och skulder ska värderas i bokslutet, utan även hur omräkning ska ske när en transaktion tas in i den löpande bokföringen. RR 8 behandlar även mindre frekvent förekommande frågor som omräkning av utländska filialers resultat- och balansräkningar samt avyttring av självständiga utlandsverksamheter. Hit hörande skattefrågor behandlas nedan. Däremot behandlas nedan inte de omräkningar som görs för koncernredovisningsändamål, då detta saknar skattemässigt intresse.

I inkomstslaget näringsverksamhet finns inga särskilda regler avseende effekter av ändrade valutakurser förutom de i 14 kap. 8 § IL angående värdering av balansposter i utländsk valuta. I övrigt styrs den skattemässiga behandlingen av huvudregeln om intäkter i 15 kap. 1 § IL, huvudregeln om kostnader i 16 kap. 1 § IL och – när det gäller beskattningstidpunkten – bestämmelsen om god redovisningssed i 14 kap. 2 § IL. Kursvinster respektive kursförluster är skattepliktiga respektive avdragsgilla enligt de allmänna bestämmelserna i 15 kap. 1 § respektive 16 kap. 1 § IL.

23.2.1 Värdering av balansposter i utländsk valuta

Enligt 14 kap. 8 § IL ska fordringar, skulder, avsättningar och kontanter i utländsk valuta, som inte tas upp till det verkliga värdet enligt 17 kap. 20 §, värderas till kursen vid beskattningsårets utgång. Det innebär att orealiserade vinster eller förluster till följd av ändrade valutakurser ska påverka det beskattningsbara resultatet.

Ett företags fordringar kan hänföras till såväl kapitaltillgångar, lagertillgångar eller kundfordringar (jfr 25 kap. 3 § IL).

Bestämmelsen i 14 kap. 8 § IL har en generell utformning och gäller alla slag av fordringar i näringsverksamhet. Regeln är inte beroende av hur företaget har redovisat posterna. Oavsett om företaget beaktat kursändringar i räkenskaperna eller ej ska balansdagens valutakurser tillämpas vid beskattningen.

Regeln i 14 kap. 8 § IL innehåller även en bestämmelse om valutasäkring. Den bestämmelsen kommenteras i avsnitt 42 Finansiella instrument.

23.2.2 Omräkning av filial i utlandet

Det är inte ovanligt att ett svenskt aktiebolag driver verksamhet utomlands i filialform. En filial utgör en del av den svenska juridiska personen och verksamheten i filialen omfattas därmed av den svenska beskattningsrätten.

Enligt RR 8 klassificeras en filial i utlandet antingen som en integrerad utlandsverksamhet eller som en självständig utlandsverksamhet. Inom skatterätten används inte dessa begrepp. Enligt RR 8 ska samtliga tillgångar och skulder i en filial som klassificeras som en självständig utlandsverksamhet tas in i ägarföretagets bokföring enligt dagskursmetoden. Detta innebär att posterna i balansräkningen räknas om till balansdagens kurs. Posterna i resultaträkningen ska däremot räknas om till kursen då de uppstår. En approximativ kurs får dock användas (t.ex. genomsnittskurs för räkenskapsåret). De kursdifferenser som då framkommer ska enligt RR 8 föras direkt mot eget kapital. För de fall utlandsverksamheten ska redovisas i ägarföretaget påverkas kursdifferenserna dels av att resultaträkning och den utgående balansräkningen omräknas till olika valutakurser dels av att tillgångar och skulder vid årets början omräknas till annan kurs vid räkenskapsårets slut än vid årets början.

Härvid uppkommer flera frågor. En första fråga som kan ställas är om omräkningsdifferenserna är skattepliktiga respektive avdragsgilla, dvs. om det ska tas med som en skattemässig justeringspost i deklarationen. Den värdeförändringen av nettotillgångarna vid årets början som beror på att en annan valutakurs tillämpas vid räkenskapsårets slut än den vid dess början är skattepliktig respektive avdragsgill. Detta under förutsättning att postens värdering i redovisningen är kopplad till beskattningen eller att den omfattas av reglerna enligt 14 kap. 8 § IL.

Ett förenklat exempel kan belysa problematiken. Säg att ett bolag driver näringsverksamhet i ett annat land genom en filial. Vid årets ingång finns i filialen ett lager värderat till 1 000 lokal valuta. Kursen är 9 kr, vilket ger ett lagervärde om 9 000 kr. Några transaktioner sker inte under året och vid årets utgång är värdet av lagret oförändrat 1000 lokal valuta. Vid årets utgång är kursen 10 kr, vilket medför att det uppkommer en kursdifferens på 1 000 kr. Enligt RR 8 ska denna kursdifferens föras direkt till eget kapital. Filialens resultaträkning omräknat till svenska kronor visar då plus minus noll. Omräkningsdifferensen på 1 000 kr höjer dock lagrets redovisade värde med samma belopp. Enligt Skatteverkets mening ska detta belopp behandlas som en skattemässig inkomst. Det har ingen betydelse att beloppet inte bokförs över resultaträkningen. I exemplet innebär det en tilläggspost i deklarationen på 1 000. Ovanstående exempel med varulager avser en post där beskattningen är kopplad till den redovisningsmässiga värderingen. Skulle varulagret i exemplet i stället bytas ut mot en post för vilken kapitalreglerna gäller och som inte omfattas av reglerna i 14 kap. 8 § IL, t.ex. en fastighet som är en kapitaltillgång blir det däremot annorlunda. I ett sådant fall är omräkningsdifferensen inte skattepliktig och påverkar inte heller det skattemässiga värdet.

En redovisning enligt RR 8 innebär att de uppkomna kursdifferenserna ska redovisas direkt mot eget kapital. Detta gäller oavsett om de ska påverka den beskattningsbara inkomsten eller inte. Det ställer krav på att det med ledning av redovisningen går att härleda vilken del av kursdifferenserna som beror på att tillgångar och skulder vid årets början har omräknats till annan kurs vid räkenskapsårets slut än vid årets början. För att få fram hur stor del av den kursdifferensen som ska påverka den beskattningsbara inkomsten ska justering göras för den del av kursdifferensen som är hänförlig till poster som enligt föregående stycke inte är skattepliktiga. Den del av kursdifferensen som framkommit genom att resultaträkningen och den utgående balansräkningen omräknas till olika valutakurser ska inte påverka den beskattningsbara inkomsten. Det innebär att förändringen av det skattemässiga värdet på de poster som ingår i balansräkningen inte med nödvändighet kommer att vara lika stor som den beskattningsbara inkomsten.

Enligt RR 8 ska de ackumulerade kursdifferenserna som redovisats direkt mot eget kapital redovisas över resultaträkningen i takt med avyttringen av filialen eller del av dess verksamhet.

När denna redovisning sker över resultaträkningen uppkommer komplikationen att i deklarationen hålla reda på de belopp som tidigare beskattats genom tilläggsposter och som därmed inte ska beskattas en gång till, eller omvänt inte leda till dubbelavdrag.

En annan fråga är vilka konsekvenser omräkning enligt principerna i RR 8 får för inventarietillgångar i en självständig utlandsverksamhet. När omräkning sker till balansdagskursen innebär detta att det uppkommer en skillnad gentemot det skattemässiga värdet där anskaffningsvärdet utgörs av den ursprungliga utgiften. En sådan tillämpning innebär, enligt Skatteverkets uppfattning, att företagets rätt till räkenskapsenlig avskrivning går förlorad. Företaget är i stället hänvisat till att använda restvärdemetoden. Frågeställningen har behandlats i redovisningsfråga 1999:5, Angående Redovisningsrådet rekommendation RR 8.

23.2.3 Omräkning av utdelning

För skattefri utdelning i utländsk valuta som ett moderföretag erhåller från ett dotterbolag är problemet att bestämma till vilken kurs omräkning ska ske när det icke skattepliktiga beloppet ska redovisas som en avgående post i deklarationen. Denna fråga har inte prövats av RR. Enligt Skatteverkets uppfattning ska den skattefria utdelningen beräknas efter den valutakurs som gäller vid tidpunkten för när en civilrättslig fordran på utdelning uppkom. Detta är normalt dagen för när dotterbolaget på bolagsstämma tar beslut om utdelning. Om utdelningen inte utbetalas den dagen är senare inträffad kursändring antingen skattepliktig eller avdragsgill. Frågan har behandlats av Skatteverket i skrivelsen 2007-02-14, Skattefri utdelning i utländsk valuta (dnr 131 97881-07/111)

Ett specialfall är omräkning av anteciperad utdelning i utländsk valuta. Av RÅ 2000 ref. 64 framgår att anteciperad utdelning kan beskattas under anteciperingsåret om den är av skattepliktig karaktär. I rättsfallet var det frågan om utdelning från ett svenskt dotterbolag. För det fall den anteciperade utdelningen är i utländsk valuta ska moderbolagets fordran på utdelningen tas upp till kursen per den dag anteciperingen görs. Detta belopp utgör skattefri inkomst om utdelningen är skattefri. Senare kursändring är skattepliktig respektive avdragsgill. Frågan har behandlats av Skatteverket i skrivelsen 2007-02-14, Anteciperad skattefri utdelning i utländsk valuta (dnr 131 97886-07/111).

23.2.4 Valutakurs vid ackord

En mindre frekvent fråga är till vilken kurs en skattefri ackordsvinst i utländsk valuta ska bokföras. Frågan har behandlats i redovisningsfråga 1999:4. Av svaret framgår att omräkning ska ske till gällande valutakurs dagen för ackordsuppgörelsen. Den på detta sätt beräknade ackordsvinsten utgör det skattefria belopp som ska redovisas som avgående post i deklarationen. Därefter inträffade kursdifferens är antingen skattepliktig eller avdragsgill.

23.2.5 Valutakursändringar på fordringar som är kapitaltillgångar

Som framgår i avsnitt 23.2.1 ska en fordran i utländsk valuta som inte säkrats värderas till balansdagens kurs enligt 14 kap. 8 § IL. När en differens uppstår vid en sådan omräkning hänförlig till en fordran som är en kapitaltillgång ska omkostnadsbeloppet justeras enligt 48 kap. 17 § IL. I annat fall skulle en vinst hänförlig till valutakursförändring kunna bli beskattad två gånger eller samma förlust dras av två gånger.

En fråga är hur en valutakursförändring på en sådan fordran ska behandlas i det fall fordran avyttras under löpande år. Av förarbetena till regeln i 14 kap. 8 § IL torde man kunna läsa ut att den skattemässiga behandlingen av valutakursförändringar enligt detta lagrum ansluter sig till den värdering som följer av god redovisningssed. Det innebär att valutakursförändringar på sådana fordringar inte för något fall ska beskattas som kapitalvinst eller kapitalförlust utan ska beskattas enligt de allmänna reglerna för beskattning av näringsverksamheten.

Enligt 25 a kap. 19 § IL är en kapitalförlust som uppkommit mellan två företag i intressegemenskap inte avdragsgill. Däremot är valutakursförändringar på en sådan fordran skattepliktiga respektive avdragsgilla eftersom beskattning sker enligt de allmänna näringsreglerna i 14 kap. 8 § IL. Frågan har behandlats av Skatteverket i en skrivelse 2007-12-20, Valutakursförändringar på fordringar som är kapitaltillgångar (dnr 131 774982-07/111).

23.3 Mervärdesskatt

Faktura i utländsk valuta

Av 11 kap. 11 § första stycket ML framgår att i det fall företaget har euro eller svenska kronor som redovisningsvaluta och om fakturering sker i annan valuta än redovisningsvalutan ska

momsens belopp anges även i redovisningsvalutan. Dessutom ska den kurs som använts vid omräkningen anges i fakturan. För exempelvis ett företag med svenska kronor som redovisningsvaluta och som fakturerar i euro innebär bestämmelsen att momsen ska anges både i euro (faktureringsvalutan) och i SEK (redovisningsvalutan). Skatteverket har i skrivelse 2004-04-02, dnr 130 255556-04/113, uttalat att i ML har inte särskilt reglerats vilken omräkningskurs som ska användas vid nämnda omräkning. I avsaknad av omräkningsbestämmelser i ML får i stället ledning sökas i artikel 91.2 i mervärdesskattedirektivet. Enligt den bestämmelsen ska tillämplig valutakurs vara den senaste säljkurs som vid den tidpunkt då skatten ska tas ut har registrerats på den eller de mest representativa valutamarknaderna i medlemsstaten ifråga. RR har i RÅ 2003 ref. 102 uttalat att i Sverige finns endast en valutamarknad som kan anses representativ, nämligen den på vilken kurserna bestäms genom affärsbankerna och Stockholmsbörsen AB. Skattverket har i skrivelse från 2008-01-24 (dnr 131 20126-08/111) ansett att den dagligen publicerade genomsnittskursen, Stockholmsbörsens valutafixering, kan vara en sådan alternativ kurs som avses i artikel 91.2. Stockholmsbörsens valutafixering ska därför tillämpas som särskild omräkningskurs vid beräkning av beskattningsunderlaget eftersom det inte publiceras en officiellt noterad säljkurs på den representativa valutamarknaden.

11 kap. 11 § andra stycket ML avser företag som inte har svenska kronor eller euro som redovisningsvaluta. Det kan t.ex. avse utländska företagare som har en skattepliktig omsättning av varor eller tjänster inom landet och som därför är skattskyldiga till mervärdesskatt i Sverige. Bestämmelsen i andra stycket innebär att om den skattskyldige har en annan redovisningsvaluta än svenska kronor eller euro ska mervärdesskattens belopp anges även i svenska kronor på fakturan. Omräkningen ska ske enligt den senaste registrerade säljkursen som registrerats på en representativ valutamarknad vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde.

Av 11 kap. 11 § tredje stycket ML framgår att om såväl redovisningsvalutan som faktureringsvalutan är euro behöver momsen endast anges i euro.

Av 13 kap. 15 a § ML framgår att om säljaren angett skattens belopp i flera valutor i en faktura så ska säljaren vid upprättande av sin deklaration utgå från det skattebelopp som angetts i säljarens egna redovisningsvaluta. I 13 kap. 23 a §

ML finns en motsvarande bestämmelse för köparen som vid upprättandet av sin deklaration ska utgå från det skattebelopp som är angivet i hans egna redovisningsvaluta.

En köpare som har svenska kronor som redovisningsvaluta och som får en faktura som endast är utfärdad i euro måste själv räkna om valutan till svenska kronor för att kunna bokföra fakturan. Det är i princip omräkningskursen på leveransdagen som ska tillämpas, men i undantagsfall får omräkningskursen på fakturadagen användas i stället. Den senast kända kursen på fakturadagen kan användas om fakturan ställs ut ett mindre antal dagar före leverans. Vid förskotts- eller a contofaktura får valutakursen vid dagen för fakturans utställande tillämpas om fakturan ställs ut tidigast en månad före förfallodagen (Skatteverkets skrivelse 2005-03-07, dnr 130 135753-05/111).

Kursvinst eller kursförlust

Hur kursvinst eller kursförlust ska hanteras momsmässigt är inte reglerat i ML. I princip gäller att en kursdifferens är att betrakta som en finansiell post som inte ska beaktas i momshänseende. Detta framgår bl.a. av ett förhandsbesked från 1994 (ej överklagat). Beträffande växlingsvinster som närmast utgör ett led i prissättningen, se nedan Växlingsvinster – momspliktigt?

Gemenskapsinterna förvärv, GIF

Vid gemenskapsinterna förvärv (GIF) inträder skattskyldigheten vid den tidpunkt varan levereras enligt 1 kap. 4 a § ML. Bestämmelsen ändrades den 1 jan 2007 Före denna tidpunkt ansågs skattskyldigheten inträda den 15:e i månaden efter den månad under vilken varan har levererats eller om en faktura utfärdats innan dess vid utfärdandet. Omräkning från utländsk till svensk valuta av ett GIF, ska ske med iakttagande av den kurs som gällt den dag då skattskyldigheten inträtt. Omräkning får också göras till genomsnittlig månatlig valutakurs som fastställs av oberoende part, t.ex. Riksbanken eller Generaltullstyrelsen. Vald metod för fastställande av valutakurs ska tillämpas konsekvent.

23.3.1 Omräkning för bokföring av poster i den löpande bokföringen

I den löpande bokföringen måste en inköpsfaktura i utländsk valuta räknas om till svenska kronor. Problem kan uppkomma om ett företag tillämpar standardkurser för omräkning av fakturor i utländsk valuta. Om en för hög eller för låg kurs

används vid omräkningen kan det leda till att anskaffningsvärdet för t.ex. ett inventarium blir felaktigt. Vid inkomstbeskattningen finns inte några särskilda skatteregler som anger till vilken kurs omräkning ska ske när en post tas in i den löpande redovisningen. Huvudregeln enligt RR 8 är att en transaktion i utländsk valuta ska omräknas enligt transaktionsdagens avistakurs. I momshänseende gäller att omräkning i princip ska ske enligt omräkningskursen på leveransdagen, men i undantagsfall får omräkningskursen på fakturadagen tillämpas i stället. Redovisningsreglerna och momsreglerna för omräkning av belopp i utländsk valuta är således inte helt samordnade. Huvudregeln i de båda regelverken överensstämmer dock, varför omräkning i de flesta fall ska ske enligt kursen på leveransdagen.

23.3.2 Fakturor i euro från svenska företag

I en skrivelse 2002-02-19 (dnr 1681-02/100) har Skatteverket behandlat frågor som uppkommer i det fall ett företag får en faktura från en svensk leverantör som är utställd i euro och där momsen inte är angiven i svenska kronor. Av skrivelsen framgår att i det fall företaget konstaterar att fakturan är felaktig och momsen skulle ha angetts i svenska kronor bör företaget begära att leverantören upprättar en ny korrekt faktura. En korrekt faktura är en förutsättning för att avdrag för ingående moms ska kunna medges (8 kap. 17 § ML). I den löpande bokföringen kan dock företaget inte underlåta att bokföra den först erhållna fakturan då den utgör underlag för förvärv av varor eller tjänster. Om företaget får en ny rättad faktura med momsbelopp i svenska kronor ska denna faktura inte bokföras som en ny affärshändelse utan som en korrigering till tidigare bokförda fakturan. Enligt Skatteverkets uppfattning bör företaget normalt kunna utgå från att fakturan är korrekt, dvs. att leverantören har euro som redovisningsvaluta. Någon egentlig undersökningsplikt vilken redovisningsvaluta leverantören har kan inte åläggas det köpande företaget. Förhållandena kan dock vara sådana att företaget har kännedom om, eller har befogad anledning att tro, att leverantören inte har euro som redovisningsvaluta. I sådana fall bör företaget vidta viss kontroll av om den mottagna fakturan är korrekt. En sådan kontroll kan lämpligen ske första gången företaget får en sådan faktura.

23.3.3 Växlingsvinster – momspliktigt?

Som angetts ovan är en kursdifferens normalt att betrakta som en finansiell post som inte ska beaktas i momshänseende.

Växlingsvinster som närmast utgör ett led i prissättningen av varor har i RÅ 1986 ref. 45 ansett utgöra en del av ersättningen för de sålda varorna och inräknades i beskattningsunderlaget. Samma principiella ståndpunkt har RR intagit i RÅ 2003 ref. 102 som avsåg ett företag som bedrev detaljhandel i Strömstad. Närheten till Norge medförde att företaget tog emot betalning i norska kronor. Vid försäljningstillfället gjordes omräkning till svenska kronor efter en särskild kundkurs. Denna bestämdes dagligen av företaget med ledning av den aktuella växlingskursen i bank. Tillämpliga kundkurser låg i regel under bankens köpkurs för norska kronor den aktuella dagen. Vid insättning av dagskassorna uppkom växlingsvinster, vilka till en del berodde på att företaget hade förhandlat fram en bättre växlingskurs gentemot banken än denna tillämpade mot andra kunder. RR uttalade i sin dom att den ersättning som företaget erhåller i norska kronor ska ligga till grund för beskattningsunderlaget. Omräkning måste dock först ske till svenska kronor. Vad avser växlingskursen konstaterade RR att bestämmelser om detta inte fanns i ML och att ledning får sökas i artikel 11 C.2 andra stycket i sjätte momsdirektivet (artikel 91.2 i mervärdesskattedirektivet). Av nämnd artikel framgår att tillämplig valutakurs är den senaste säljkurs som registrerats på en representativ valutamarknad vid den tidpunkten då skatten ska tas ut. RR ansåg i domen att i Sverige utgör en representativ valutamarknad endast de kurser som bestäms genom affärsbankerna och Stockholmsbörsen AB och som ligger till grund för bl.a. Riksbankens och massmedias valutanoteringar. Därefter konstaterade RR att beskattningsunderlaget ska beräknas med ledning av en sådan representativ säljkurs. Den växlingsvinst som företaget därutöver erhåller som en skillnad mellan den säljkurs som ska tillämpas vid bestämmandet av beskattningsunderlaget och den gentemot banken framförhandlade kursen ansåg RR inte ha något direkt samband med omsättningen, varför denna del av kursvinsten utgör en sådan finansiell intäkt som inte ska inräknas i beskattningsunderlaget. Frågan om omräkningskurs för beskattningsunderlaget har behandlats av RR (RÅ 2007 not. 163) med motsvarande utgång. Avseende växelkurs har Skatteverket bedömt att den dagligen publicerade genomsnittskursen, Stockholmsbörsens valutafixering, kan vara en sådan alternativ kurs som avses i artikel 91.2 och kan tillämpas som särskild omräkningskurs vid beräkning av beskattningsunderlaget eftersom det inte publiceras en officiellt noterad säljkurs på

den representativa valutamarknaden (Skatteverkets skrivelse 2008-01-24, dnr 131 20126-08/111).

23.4 Rättspraxis m.m.

Rättspraxis	– Skattskyldighet för växlingsvinster	RÅ 1986 ref. 45
	– Skattefrihet för kursvinst på nyemissionsvaluta	RÅ 1991 ref. 106
	– Rätt beskattningsår för utdelning	RÅ 2000 ref. 64
	– Kursförändringar på kundfordringar m.m.	RÅ 2000 not. 160
	– Valutakurs vid växlingsvinster	RÅ 2003 ref. 102
	– Beskattningsunderlag vid omräkning av utländska kontanter	RÅ 2007 not. 163
Redovisningsrådet	– Införande av euro	URA 17
	– Val av rapportvaluta i RR 8 Redovisning av effekter av ändrade valutakurser	URA 27
	– Omräkning från värderingsvaluta till rapportvaluta	URA 37
Skatteverket	– Valutakursreserv	1998:7
	– Valutakurs vid ackord	1999:4
	– Angående Redovisningsrådets rekommendation RR 8	1999:5
	– Fakturor i euro från svenska företag 2002-02-19 (dnr 1681-02/100)	
	– Skrivelse nr 3 beträffande frågor och svar på grund av nya faktureringsregler när det gäller mervärdesskatt m.m. 2004-04-02 (dnr 130 255556-04/113)	
	– Omräkning av valuta vid fakturering av förskotts- och a contobetalningar upprättande av samlingsfaktura m.m. 2005-03-07 (dnr 130 135753-05/111)	
	– Skattefri utdelning i utländsk valuta 2007-02-14 (dnr 131 97881-07/111)	
	– Anteciperad skattefri utdelning i utländsk valuta 2007-02-14 (dnr 131 97886-07/111)	

- Omräkningskurs vid beräkning av beskattningsunderlag 2008-01-24 (dnr 130 20126-08/111)
- Valutakursförändringar på fordran som är kapitaltillgång 2007-12-19 (dnr 131 774982-07/111)

24 Inkomstskatter

24.1 RR 9 Inkomstskatt

Tillämpnings-område

I RR 9 anges hur inkomstskatter ska redovisas. Med inkomstskatter avses samtliga inhemska och utländska skatter som baseras på företagets skattepliktiga resultat. Inkomstskatter innefattar också kupongskatter som erläggs av dotterbolag, intressebolag eller joint ventures vid utdelning.

RR 9 gäller från den 1 januari 2001.

Sammanfattning

Aktuell skatt är den skatt som beräknas på det skattepliktiga resultatet för en viss period. *Periodens skattekostnad eller skatteintäkt* består av aktuell och uppskjuten skatt. *Uppskjuten skatt* (fordran eller skuld) ska beräknas i de fall som skattemässigt värde avviker från redovisat värde, dvs. vid s.k. *temporära skillnader* och som ska regleras i framtiden. En uppskjuten skattefordran kan också ha sin grund i skattemässiga underskottsavdrag samt andra skatteavdrag.

Aktuella skatteskulder respektive aktuella skattefordringar ska alltid redovisas i balansräkningen. Detta gäller, med vissa speciella undantag, även för uppskjutna skatteskulder och uppskjutna skattefordringar. Vid beräkning av uppskjutna skattefordringar gäller dock att avdragsgilla temporära skillnader och underskottsavdrag beaktas enbart om det är sannolikt att beloppen kan utnyttjas mot framtida skattepliktiga överskott.

Aktuell skatt och uppskjuten skatt redovisas i normalfallet som intäkt eller kostnad i resultaträkningen. Skattefordringar och skatteskulder redovisas i normalfallet separat i balansräkningen och aktuella skattefordringar och skulder ska särskiljas från fordringar/skulder på uppskjuten skatt. Uppskjutna skattefordringar och skatteskulder ska rubriceras som långfristiga fordringar respektive avsättningar.

Beloppen för skatteskulder och skattefordringar beräknas enligt de skattesatser som är beslutade eller aviserade på balansdagen. Uppskjutna skatteskulder och uppskjutna skattefordringar redovisas till nominella belopp, dvs. utan diskontering.

Kravet på upplysningar är långtgående.

24.2 BFNAR 2001:1 Redovisning av inkomstskatter

Mindre företag och mindre koncerner behöver som huvudregel inte redovisa uppskjuten skatteskuld eller uppskjuten skattefordran. I särskilda fall kan dock kravet på att balansräkning, resultaträkning och noter ska ge en rättvisande bild medföra att ett mindre företag måste lämna uppgifter om uppskjuten skatt. Större företag och större koncerner ska följa RR 9 utom vad gäller Upplysningar, där BFN istället hänvisar till 5 kap. 16−17 §§ ÅRL.

24.3 Inkomstskatt

Enligt 9 kap. 4 § IL får svenska allmänna skatter inte dras av. Det innebär samtidigt att intäkter från dessa skatter inte är skattepliktiga. Som sådana skatter räknas bland annat kommunal och statlig inkomstskatt, förmögenhetsskatt och kupongskatt. Normgivningen på redovisningsområdet vad gäller inkomstskatter har alltså ingen betydelse för beskattningen. Däremot är det väsentligt att i kontrollsammanhang förstå innebörden i begreppen aktuell skatt, periodens skattekostnad eller skatteintäkt och uppskjuten skatt.

24.4 Rättspraxis m.m.

Redovisningsrådet

– Skatt vid andelsöverlåtelser inom en koncern	URA 11
– Redovisning av uppskjuten skatt vid uppskrivning av icke-avskrivningsbara tillgångar	URA 29
– Konsekvenser av en förändring av skattestatus	URA 33

25 Entreprenader och liknande uppdrag

25.1 RR 10 Entreprenader och liknande uppdrag

Tillämpnings-område

I RR 10 anges hur entreprenader och liknande uppdrag ska behandlas i redovisningen. Den grundläggande frågan gäller hur inkomster och utgifter i entreprenaduppdrag ska periodiseras.

RR 10 gäller sedan den 1 januari 2001.

Definitioner

Ett *entreprenaduppdrag* är ett uppdrag som följer av ett särskilt framförhandlat avtal och som avser produktion av ett objekt eller flera objekt som står i nära samband eller är beroende av varandra med avseende på utformning, teknik och funktion eller användning. Ett *fastprisuppdrag* är ett entreprenadavtal där avtal slutits om fast pris för hela uppdraget eller per producerad enhet och där priset kan höjas på grund av klausuler om kompensation för prisstegringar. Ett *uppdrag på löpande räkning* är ett entreprenaduppdrag där ersättning utgår för utgifter som omfattas av avtalet samt med ett procentuellt påslag på dessa utgifter eller med ett tillägg i form av ett fast belopp.

Ett eller flera uppdrag

I vissa fall ska, när ett avtal omfattar flera objekt, varje enskilt objekt behandlas som ett separat uppdrag. Detta är fallet när (a) separata anbud har lämnats och (b) varje enskilt objekt varit föremål för separat förhandling och parterna haft möjlighet att anta eller förkasta den del av avtalet som avser respektive objekt samt (c) uppdragsutgifterna och den totala uppdragsinkomsten kan identifieras för respektive objekt.

I andra fall ska flera avtal, oavsett om de har en eller flera beställare, behandlas som ett uppdrag i de fall (a) avtalen är resultatet av en förhandling som avser avtalen som en helhet och (b) avtalen har ett så nära samband med varandra att de i praktiken utgör ett enda uppdrag med en vinst som relateras till avtalen sammantagna samt (c) produktionerna enligt avtalen utförs samtidigt eller i en följd.

Vidare kan ett avtal innehålla möjlighet att beställa produktion av ytterligare ett objekt. Beroende på omständigheterna ska ett sådant tillägg redovisas antingen som ett separat uppdrag eller gemensamt med det tidigare uppdraget.

Uppdragsinkomst

Uppdragsinkomsten ska omfatta den ursprungligen avtalade ersättningen och justeringar av denna på grund av ändringar i omfattningen av uppdraget, incitamentsersättningar och särskilda anspråk gentemot beställare och tredje part i den utsträckning som det är sannolikt att justeringarna kommer att resultera i inkomster och justeringarna beloppsmässigt kan mätas på ett tillförlitligt sätt.

Uppdragsutgifter

Uppdragsutgifter ska omfatta (a) utgifter som har direkt samband med det enskilda uppdraget, (b) utgifter som avser uppdragsverksamhet i allmänhet och som kan fördelas på enskilda uppdrag och (c) sådana övriga utgifter som enligt entreprenadavtalet kan debiteras på beställaren. I rekommendationen exemplifieras olika slags utgifter som kan ingå i de nämnda kategorierna.

Likaså exemplifieras utgifter som inte kan hänföras till uppdragsverksamheten i allmänhet eller till ett enskilt uppdrag. Hit hör exempelvis allmänna administrationsutgifter, försäljningsutgifter samt forsknings- och utvecklingsutgifter för vilka ersättning inte utgår enligt entreprenadavtalet.

Redovisning av uppdragsinkomsten och uppdragsutgifterna

När utfallet av ett uppdrag kan beräknas på ett tillförlitligt sätt ska uppdragsinkomsten och uppdragsutgifterna redovisas som intäkt respektive kostnad i förhållande till uppdragets färdigställandegrad på balansdagen (successiv vinstavräkning). De kriterier som gäller för att utfallet ska kunna beräknas på ett tillförlitligt sätt är för *fastprisuppdrag* att (1) den totala uppdragsinkomsten kan mätas på ett tillförlitligt sätt, (2) det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som för uppdragstagaren är förknippade med uppdraget kommer att tillfalla denne och (3) såväl de totala utgifterna för att slutföra uppdraget som färdigställandegraden på balansdagen kan mätas på ett tillförlitligt sätt. För *uppdrag på löpande räkning* gäller kriteriet (2) ovan samt att de uppdragsutgifter som hänför sig till uppdraget, även om de inte anges i avtalet, klart kan identifieras och mätas på ett tillförlitligt sätt.

När utfallet av ett uppdrag inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt ska (a) som intäkt endast redovisas belopp som motsvarar de uppkomna uppdragsutgifter som sannolikt kommer att ersättas av beställaren och som (b) kostnad de uppdragsutgifter

som uppkommit i perioden. När de osäkerhetsfaktorer som förhindrat en tillförlitlig beräkning av utfallet av uppdraget inte längre föreligger, ska uppdragsinkomsten och uppdragsutgifterna beräknas enligt första stycket ovan.

Effekten av ändrad bedömning eller ändrad uppskattning av uppdragsinkomsten eller uppdragsutgifterna ska redovisas i den period ändringen sker.

Förlustuppdrag

Då det är sannolikt att de totala uppdragsutgifterna kommer att överstiga den totala uppdragsinkomsten ska den befarade förlusten omedelbart redovisas som kostnad i sin helhet.

Upplysningar

Upplysningar ska lämnas om

a. summan av de uppdragsinkomster som redovisats som intäkt under perioden

b. de metoder som använts för att fastställa uppdragsinkomster under perioden

c. de metoder som använts för att fastställa färdigställandegraden

d. summan av uppdragsutgifter och redovisade vinster (med avdrag för redovisade förluster)

e. erhållna förskott

f. av beställaren innehållna belopp.

I balansräkningen ska redovisas (a) fordringar på beställare för pågående uppdrag och (b) skulder till beställare för pågående uppdrag.

Undantag vid redovisning i juridisk person

Successiv vinstavräkning behöver inte tillämpas i juridisk person med hänvisning till att reglerna i skattelagstiftningen för sin tillämpning i vissa fall förutsätter en annan redovisning.

25.2 Inkomstskatt

Inledning

RR 10 behandlar redovisningen vid tillverkning av en materiell tillgång enligt ett särskilt framförhandlat avtal. Vissa gränsdragningsproblem gentemot kundordertillverkade varor som klassificeras som varulager kan förekomma. Förutom företag inom byggnads- och anläggningsbranschen berörs varv, verkstadsföretag m.fl. samt företag som tillhandahåller tjänster som har ett direkt samband med produktionen av ett objekt (exempelvis arkitekter, projektledare etc.). Företag som tillhandahåller andra tjänster tillämpar inte reglerna i RR 10. I ÅRL

saknas benämningen entreprenader. I begreppet pågående arbete innefattas dock både entreprenader och utförande av tjänsteuppdrag.

Enligt 4 kap. 9 § ÅRL ska en omsättningstillgång, som ett pågående arbete utgör, värderas till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. Enligt 4 kap. 10 § ÅRL får dock pågående arbeten (för annans räkning) värderas till belopp över anskaffningsvärdet, om det finns särskilda skäl och det står i överrensstämmelse med 2 kap. 2 och 3 §§. Detta innebär att även successiv vinstavräkning får tillämpas enligt ÅRL

Sambandet

Särskilda skatteregler finns i 17 kap. 23–33 §§ IL. Dessa gäller för pågående arbeten i byggnads-, anläggnings-, hantverks- eller konsultrörelse. I den inledande 23 § sägs att ett företags redovisning av pågående arbeten ska följas vid beskattningen om den inte strider mot bestämmelserna i 24–32 §§.

Utgångspunkten för beskattning av pågående arbeten är således redovisningen i företaget. Förutsättningarna för att den ska läggas till grund för beskattningen är att den inte strider mot de särskilda skattereglerna.

I 24–33 §§ finns skatterättsliga särregler för pågående arbeten som utförs till fast pris respektive på löpande räkning, till vilka också kopplats spärregler. Vinstavräkningen har för fastprisarbeten knutits till tidpunkten för slutredovisning, ett begrepp som är odefinierat både i skatte- och redovisningslagstiftningen. För byggbranschen har praxis kommit att utgå från senaste tidpunkt för fakturering av tilläggsarbeten enligt allmänna avtalsbestämmelser för branschen (AB 92 och AB 04). Löpande räkningsarbeten vinstavräknas allteftersom fakturering sker. Härigenom har för båda slagen av arbeten vinstavräkningstidpunkten kommit att avvika från den som i övrigt gäller enligt realisationsprincipen i 2 kap. 4 § ÅRL. Skatteverket har utfärdat allmänna råd, SKV A 2005:2.

De ovan nämnda skattereglerna ger berörda företag möjlighet att tillämpa antingen

- successiv vinstavräkning enligt 4 kap. 10 § ÅRL och RR 10, för både arbeten till fast pris och arbeten på löpande räkning eller
- en färdigställandemetod enligt 17 kap. 27 § IL och 4 kap. 9 § ÅRL för fastprisarbeten samt
- en faktureringsmetod enligt 17 kap. 26 § för arbeten på löpande räkning.

En fråga som uppkommer är vad som gäller för företag som har pågående arbeten för någon annans räkning men inte omfattas av ovan nämnda regler i IL. Dessa företag ska vid beskattningen tillämpa god redovisningssed enligt huvudregeln i 14 kap. 2 § IL. Det innebär att successiv vinstavräkning kan tillämpas i de fall RR 10 ger utrymme för det. Alternativt kan färdigställandemetoden tillämpas utifrån årsredovisningslagens bestämmelser.

25.2.1 Arbeten på löpande räkning

I 14 kap. 4 § IL finns en bestämmelse som säger att reserv i lager och liknande ska beaktas bara vid tillämpning av 17 kap. 4 och 5 §§ samt 27 § andra stycket. I 27 § finns den s.k. alternativregeln för värdering av pågående arbeten till fast pris. Motsatsvis torde enligt Skatteverkets uppfattning gälla för pågående arbeten att annan reserv i pågående arbeten inte ska beaktas vid beskattningen.

Det förekommer att företags arbeten på löpande räkning vinstavräknas successivt. Företaget använder en s.k. faktureringsreserv för att anpassa redovisningen till skattereglerna i 17 kap. 26 § IL, så att endast belopp avseende fakturerade arbeten ingår i det redovisade resultatet. Skatteverket anser att en sådan reserv är en reserv som enligt bestämmelsen inte ska beaktas. Se Skatteverkets skrivelse 2005-02-02, dnr 130 61010-05/111 och tillämpningsinformation 2006-03-03, dnr 131 135090-06/111.

En annan form av reserv används i andra fall när utgifterna för de arbeten som har utförts har aktiverats. För att dessa utgifter ska påverka resultatet görs en reservering med motsvarande belopp. Även i dessa fall är avsikten med reserven att redovisningen ska anpassas till bestämmelserna i 17 kap. 26 § IL. Inte heller i detta fall anser Skatteverket att reserven ska beaktas.

Se även avsnitt 26 Intäkter och Regeringsrättens domar (förhandsbesked) RÅ 2006 ref. 28 och RÅ 2006 not. 17.

Successiv vinstavräkning

En fråga som fördes upp i ett förhandsbeskedsärende (RÅ 1998 ref. 18) var i vad mån redovisningen blir bindande för beskattningen om successiv vinstavräkning görs i bokföringen. Därvid framförde den sökande att skattereglerna för fastprisarbeten blev tillämpliga om företaget bokförde på det sätt som följde av 4 kap. 10 § ÅRL (vilket kallades balansmetoden) i stället för att bokföra på det sätt som rekommenderades i RR 10 (vilket kallades resultatmetoden). RR ansåg att den successivt framtagna vinsten, oavsett metod, inte stred mot skattebestämmelserna för pågående arbeten och därför skulle beskattas.

Garantiutgifter vid successiv vinstavräkning

För ett företag som tillämpar successiv vinstavräkning för sina projekt och i projektkostnaden inräknar kalkylerade garantipålägg torde följande gälla. I vinstfallen blir garantipålägget under pågående projekt en kostnadsfaktor som ”reducerar” den successivt beräknade vinsten. I förlustfallen ökar garantipåläggen förlusten. Vid den slutliga vinstavräkningen ersätts garantipålägget av en individuellt beräknad garantiavsättning som skattemässigt får prövas enligt bestämmelserna om framtida garantiutgifter i 16 kap. 3–5 §§ IL.

Av RR 10 framgår att i utgifterna för ett entreprenaduppdrag ska inräknas beräknade utgifter för lämnade garantier (garantikostnader) och att befarad förlust på ett entreprenaduppdrag omedelbart ska redovisas som kostnad.

Följande delfrågor aktualiseras:

- Är den kalkylerade garantikostnaden avdragsgill i förlustfallen?
- Är den kalkylerade garantikostnaden avdragsgill i vinstfallen?
- Vilka blir konsekvenserna för de kalkylerade garantikostnaderna om företaget i stället tillämpar färdigställandemetoden?

Enligt Skatteverkets uppfattning bör frågorna besvaras på följande sätt.

Den kalkylerade garantikostnaden blir avdragsgill i förlustfallen, eftersom den skattemässiga inkomstberäkningen utgår från den redovisningsmässiga. När arbetet enligt förlustordern är färdigställt återförs den kalkylerade garantikostnaden och avdrag görs enligt bestämmelserna i 16 kap. 3–5 §§ IL om framtida garantiutgifter.

Motsvarande gäller i vinstfallen.

Vid tillämpning av färdigställandemetoden kommer inte kalkylerade garantikostnader att redovisas som pågående arbeten, eftersom garantiutgifterna ännu inte är nedlagda. Om ordern har förorsakat förlust kommer kostnaderna dock att beaktas. Då gäller motsvarande som ovan har sagts om förlustorder vid successiv vinstavräkning.

25.3 Mervärdesskatt

I ML finns särskilda regler för skatt- och redovisningsskyldighetens inträde avseende bygg- och anläggningstjänster i 1 kap. 3 a § ML respektive 13 kap. 14 § ML. Den 1 januari 2008 har ändring skett av redovisningsreglerna för byggföretag i ML. Exempelvis har möjligheten för ett byggföretag att redovisa mervärdesskatt på erhållna a conton först två månader efter slutbesiktningen slopats.

Faktura-datummetod

De nya reglerna innebär att tidpunkten för redovisning av mervärdesskatt som avser bygg- och anläggningstjänster ska bestämmas enligt en s.k. fakturadatummetod. Detta är en anpassning till bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet varför den tidigare kopplingen till god redovisningssed inte längre gäller när redovisning ska ske enligt fakturadatummetoden. Fakturadatummetoden gäller även för varor som omsätts i samband med att omsättning sker av bygg- och anläggningstjänster.

Enligt den nya lydelsen av 13 kap. 14 § ML ska utgående skatt som avser bygg- och anläggningstjänster redovisas i deklarationen för den redovisningsperiod under vilken fakturan har utfärdats. Detta gäller oavsett om det som faktureras är krav på förskottsbetalning, a contobetalning eller betalning för utförd tjänst. Enligt prop. 2007/08:25 s. 206 ska med ”utfärdas” förstås det datum då fakturan har upprättats och fakturan i nära anslutning till upprättandet även avsänts till köparen. Vidare anges på s. 210 att denna tidpunkt i de flesta fall torde överensstämma med den tidpunkt som bokföring sker enligt god redovisningssed vid tillämpning av faktureringsmetoden. Enligt fakturadatummetoden finns dock en bestämd tidpunkt när redovisning ska ske, som även gäller vid räkenskapsårets utgång.

Tidigare undantag från faktureringsskyldigheten, som gällt för vissa förskotts- och a conto-betalningar inom byggbranschen, har upphört att gälla. Om förskotts- eller a conto-betalning trots detta erhålls utan faktura ska redovisning ske för den redovisningsperiod under vilken betalningen mottas.

Faktura avseende bygg- och anläggningstjänster och varor som omsätts i samband med tjänstetillhandahållandet ska enligt 11 kap. 3 § andra stycket utfärdas senast vid utgången av den andra månaden efter den månad under vilken tjänsterna tillhandahållits. Om någon faktura ändå inte har utfärdats ska

mervärdesskatten redovisas i den redovisningsperiod som omfattar den andra kalendermånaden efter den månad under vilken tjänsterna tillhandahållits. Faktureringsskyldighet finns numera också för omsättning av bygg- och anläggningstjänster till privatpersoner

Tidpunkt för avdragsrätten

Av 13 kap. 20 § ML framgår att ingående skatt som avser förvärv av bygg- och anläggningstjänster får dras av när motsvarande utgående skatt ska redovisas enligt 13 kap. 14 § ML. För den som köper en bygg- och anläggningstjänst avgörs alltså tidpunkten för avdragsrätten enligt fakturadatummetoden.

Enligt EG-domen C-152/02, Terra Baubedarf, ska mervärdesskattedirektivet tolkas så att avdragsrätten inte kan utnyttjas för en redovisningsperiod om fakturan inte erhållits under perioden. För att avdrag ska kunna medges för den redovisningsperiod fakturan är utställd måste alltså köparen även ha mottagit fakturan innan redovisningsperiodens utgång. Den tolkning av C-152/02, Terra Baubedarf, som anges i avsnitt 8 är inte tillämplig vid redovisning enligt fakturadatummetoden eftersom denna metod bygger på mervärdesskattedirektivets bestämmelser och därmed är helt fristående från god redovisningssed.

Bestämmelserna om tidpunkten för avdrag för ingående skatt, avseende bygg- och anläggningstjänster, gäller oberoende av vem som är förvärvare. Även om förvärvaren är ett annat företag än byggföretag ska avdragsrättens inträde avgöras enligt fakturadatummetoden.

Gäller ej bokslutsmetoden

Den som redovisar mervärdesskatt enligt bokslutsmetoden ska inte redovisa enligt fakturadatummetoden utan ska tillämpa bokslutsmetoden även vid omsättning och förvärv av bygg- och anläggningstjänster.

Förvärvaren skattskyldig

Från och med den 1 juli 2007 har det införts bestämmelser i ML som medför att det är förvärvaren som i många fall ska redovisa mervärdesskatten på bygg- och anläggningsarbeten samt vissa andra tjänster avseende fastighet, byggnad och anläggning. Detta blir aktuellt när byggtjänster säljs till en näringsidkare som inte endast tillfälligt själv omsätter sådana tjänster, eller av annan näringsidkare som vidaresäljer sådan tjänst till ett byggföretag.

Arbeten av utländsk företagare

När byggtjänsterna omsätts av en utländsk företagare blir det normalt förvärvaren, om han är momsregistrerad i Sverige, som ska redovisa momsen för de här omsatta byggtjänsterna. Förvärvaren är således skattskyldig även i sådana fall.

25.4 Rättspraxis m.m.

Rättspraxis

– Successiv vinstavräkning i räkenskaperna följs vid beskattningen	RÅ 1998 ref. 18
– Förskjuten vinstavräkning på löpande räkningsarbeten i rev. byrå	RÅ 1990 not. 101
– Pågående arbeten på löpande räkning	RÅ 2006 ref. 28 RÅ 2006 not. 17

Skatteverket

– Skatteverkets allmänna råd om inkomst av pågående arbeten hos skattskyldiga som bedriver byggnads-, anläggnings-, hantverks- eller konsultrörelse	SKV A 2005:2
– Skatteverkets information om värdering av pågående arbeten hos skattskyldiga som bedriver byggnads-, anläggnings-, hantverks- eller konsultrörelse att tillämpas fr.o.m. 2006 års taxering	SKV M 2005:4
– Begreppet pågående arbeten	1997:13
– Riskreserver	1998:4
– Ränteintäkter på förskott, kontraktsinkomst?	2001:7

– Vinstavräkningstidpunkt av pågående arbete (byggnadsentreprenad) till fast pris, 2004-10-27 (dnr 130 596337-04/111)

– Avdrag för reserv vid värdering av pågående arbeten på löpande räkning, 2005-02-02 (dnr 130 61010-05/111) och Tillämpningsinformation för detta ställningstagande, 2006-03-03 (dnr 131 135090-06/111)

26 Intäkter

26.1 RR 11 Intäkter

Tillämpnings-område

Rekommendationen ska tillämpas vid redovisning av intäkter för följande typer av transaktioner och händelser

- försäljning av varor,
- utförande av tjänsteuppdrag,
- annans utnyttjande av företagets tillgångar, som ger upphov till ränta, royalty eller utdelning.

Rekommendationen gäller fr.o.m. den 1 januari 2001.

Definitioner

Intäkt är det bruttoinflöde av ekonomiska fördelar som uppstår i ett företag under en redovisningsperiod och som ökar företagets egna kapital, med undantag av ökningar som beror på tillskott från aktieägarna och innehavare av aktierelaterade instrument. Belopp som uppbärs för annans räkning utgör inte intäkt.

Verkligt värde är det värde till vilket en tillgång skulle kunna överlåtas eller en skuld regleras mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs.

Värdering

Intäkter ska redovisas till det verkliga värdet av vad som erhållits eller kommer att erhållas. I de fall betalningen senareläggs är det verkliga värdet normalt mindre än betalningens nominella värde. Om det vid köp ges en räntefri kredit eller en kredit som löper med lägre ränta än marknadsräntan fastställs betalningens värde genom att nuvärdet av framtida inbetalningar beräknas. Skillnaden mellan betalningarnas verkliga värde och nominella värde redovisas som en ränteintäkt.

I de fall varor eller tjänster byts mot varor eller tjänster som är av liknande slag och värde, ska bytet inte ses som en intäktsskapande transaktion. Detta kan vara fallet med lagervaror som leverantörer byter för att tillgodose efterfrågan under viss tid på viss plats. När däremot varor säljs eller tjänster utförs i utbyte mot andra olikartade varor eller tjänster ses bytet som

en transaktion som genererar intäkter. Intäkten motsvarar det verkliga värdet av de varor eller tjänster som erhållits, justerat med eventuella erhållna kontantbelopp.

Försäljning av varor

Inkomst från försäljning av varor ska redovisas som intäkt när följande villkor är uppfyllda

- företaget har till köparen överfört de väsentliga risker och förmåner som är förknippade med varornas ägande,
- företaget behåller inte något sådant engagemang i den löpande förvaltningen som vanligtvis förknippas med ägande och företaget utövar inte heller någon reell kontroll över de varor som sålts,
- inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt,
- det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som för säljaren är förknippade med transaktionen kommer att tillfalla denne och
- de utgifter som uppkommit eller som förväntas uppkomma till följd av transaktionen kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

I de flesta fall sammanfaller överföringen av risker och förmåner med att den juridiska äganderätten eller det fysiska innehavet överförs till köparen. Om företaget behåller väsentliga risker och förmåner utgör transaktionen inte någon försäljning, exempelvis när köparens betalning är villkorad av de betalningar som denne erhåller då varorna säljs vidare.

Utförande av tjänsteuppdrag

Huvudregel är successiv vinstavräkning. När det ekonomiska utfallet av ett tjänsteuppdrag som utförts av företaget kan beräknas på ett tillförlitligt sätt ska den inkomst som är hänförlig till uppdraget redovisas som intäkt baserad på färdigställandegraden på balansdagen. Utfallet kan beräknas på ett tillförlitligt sätt om följande villkor är uppfyllda

- inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt,
- det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som för uppdragstagaren är förknippade med tjänsteuppdraget kommer att tillfalla denne,
- färdigställandegraden på balansdagen kan beräknas på ett tillförlitligt sätt och
- de utgifter som uppkommit och de utgifter som återstår för att slutföra tjänsteuppdraget kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

Färdigställandegraden kan fastställas på olika sätt. Uppdragstagaren tillämpar den metod som på ett tillförlitligt sätt mäter det utförda arbetet. Beroende på typ av tjänsteuppdrag kan metoderna innefatta bedömningar av

- utfört arbete på basis av gjorda undersökningar,
- utförda tjänster per balansdagen i proportion till vad som totalt ska utföras, eller
- förhållandet mellan nedlagda utgifter på balansdagen och beräknade totala utgifter. Endast sådana utgifter som motsvarar utfört arbete räknas in i nedlagda utgifter på balansdagen. Endast utgifter som motsvarar arbete som utförts eller kommer att utföras inräknas i beräknade totala utgifter.

När ett tjänsteuppdrag består av ett obestämt antal aktiviteter under en överenskommen tidsperiod periodiseras inkomsten linjärt över perioden om det inte finns någon annan metod som bättre återspeglar färdigställandegraden.

När utfallet av ett tjänsteuppdrag inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, ska uppdragsinkomsten redovisas som intäkt endast i den utsträckning den motsvarar de uppkomna uppdragsutgifter som sannolikt kommer att ersättas av beställaren. Eftersom utfallet inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt redovisas ingen vinst.

Om det är sannolikt att totala utgifter kommer att överstiga totala intäkter för ett uppdrag ska den beräknade förlusten redovisas omedelbart.

Ränta, royalty och utdelning

Ersättning i form av ränta, royalty eller utdelning på grund av annans användning av företagets tillgångar ska redovisas som intäkt enligt nedan när

- det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som för mottagaren är förknippade med transaktionen kommer att tillfalla denne och
- inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

Intäktsredovisningen ska ske på följande grunder:

- Ränta ska redovisas med tillämpning av den räntesats som ger en jämn avkastning för tillgången i fråga.
- Royalty ska periodiseras i enlighet med den aktuella överenskommelsens ekonomiska innebörd.

– Utdelning ska redovisas när aktieägarens rätt att erhålla betalning bedöms som säker.

En jämn avkastning beräknas med tillämpning av den räntesats som krävs för att nuvärdet av de förväntade framtida inbetalningarna under tillgångens livslängd ska bli lika stort som tillgångens ursprungligt bokförda värde.

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

Upplysningar

Upplysningar ska bl.a. lämnas om de principer som tillämpats för intäktsredovisning samt de metoder som använts för att fastställa färdigställandegraden för pågående tjänsteuppdrag.

Redovisning i juridisk person

Mot bakgrund av sambandet mellan redovisning och beskattning kan tjänsteuppdrag i juridisk person redovisas inom ramen för gällande skatteregler. Om så sker och skillnaden är väsentlig mellan redovisat resultat och det resultat som en tillämpning av rekommendationen skulle ha inneburit ska upplysning lämnas om skillnadsbeloppet.

Exempel

I bilaga 1 återfinns exempel vars syfte är att illustrera rekommendationens tillämpning för att klargöra dess innebörd i olika situationer.

26.2 BFNAR 2003:3 Redovisning av intäkter

Tillämpningsområde

Det allmänna rådet bygger på Redovisningsrådets rekommendation RR 11 Intäkter och behandlar redovisning av intäkter vid upprättande av bokslut i näringsdrivande icke-noterade företag och koncerner. Nämnda företagskategori kan välja att redovisa enligt RR 11 men ska tillämpa det allmänna rådet om inte RR 11 tillämpas. BFN har indelat de näringsdrivande icke-noterade företagen i två kategorier: mindre och större (se BFNAR 2000:2). I punkterna 4–5 i det allmänna rådet anges vilka punkter som ska tillämpas av företagen i de båda kategorierna och vad de företag som undantas från vissa punkter i stället ska eller får göra.

Det allmänna rådet behandlar intäkter från följande typer av transaktioner och händelser

– försäljning av varor

– utförande av tjänsteuppdrag

– ränta, royalty eller utdelning.

Det allmänna rådet trädde i kraft den 1 juli 2003 och ska tillämpas på räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2004 eller senare.

Definitioner

Inkomst är ett bruttoinflöde av ekonomiska fördelar till ett företag som

– ökar företagets kapital och

– inte utgör tillskott från ägarna eller innehavare av instrument som är relaterade till aktierna i företaget.

Intäkt är den del av ett företags inkomst som kan hänföras till redovisningsperioden.

Varor är egentillverkade varor och varor som köpts in för att säljas, såsom handelsvaror samt mark och annan egendom som innehas för försäljning.

Verkligt värde är det värde till vilket en tillgång skulle kunna överlåtas eller en skuld regleras mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs.

Nominellt värde (t.ex. fakturabelopp) är det värde som anges i ett avtal, en faktura eller någon liknande handling.

Tjänsteuppdrag avser tjänster som tillhandahålls inom ramen för en uppdragsöverenskommelse och som normalt ska utföras inom en bestämd tid. Uppdraget kan utföras inom en redovisningsperiod eller sträcka sig över flera perioder.

Uppdrag på löpande räkning är ett uppdrag där ersättningen uteslutande eller så gott som uteslutande grundar sig på ett på förhand bestämt arvode per tidsenhet, den faktiska tidsåtgången och de eventuella faktiska utgifterna för arbetet.

Uppdrag till fast pris är ett uppdrag som inte är ett uppdrag på löpande räkning.

Hur beräknas inkomsten

Inkomst kan endast vara det som företaget tar emot för egen räkning. Belopp som företaget inkasserar för annans räkning utgör inte inkomst.

Om betalningstidpunkten senarelagts på så sätt att inkomsten inte är lika med dess nominella värde (dold räntekompensation) ska inkomsten fastställas genom att nuvärdet av fram-

tida betalningar beräknas. Nuvärdet behöver inte beräknas om den avtalade kredittiden är högst ett år. Mindre företag och koncerner behöver inte tillämpa dessa regler.

Normalt ska en bytesaffär medföra att en inkomst redovisas. Bytet motsvarar en försäljning och innebär att en värdeökning realiseras. Företagets inkomst vid en bytesaffär är det verkliga värdet av de varor eller tjänster som företaget tagit emot. Detta värde ska justeras om företaget lämnat eller tagit emot kontant ersättning eller motsvarande som en del i affären. Det kan ibland vara svårt att bedöma värdet av bytet när det gäller att visa att den tillgång som byts bort ökat i värde sedan den anskaffades.

Ett byte av en vara eller en tjänst av liknande slag och värde ska inte redovisas som inkomst. Detta är ofta fallet med lagervaror som leverantörer utväxlar eller byter för att tillgodose efterfrågan under en viss tid på en viss plats, exempelvis olja eller mjölk. Bytesaffären leder endast till att en tillgång ersätts med en annan och någon bokföringsåtgärd som påverkar resultaträkningen ska därför inte vidtas.

En eller flera transaktioner

Frågan om ett företag har haft en inkomst ska prövas för varje enskild transaktion. En transaktion kan bestå av flera delar som kan skiljas åt. Då ska företaget pröva frågan om det har haft en inkomst för varje särskild del om det är nödvändigt för att rätt återge den ekonomiska innebörden av transaktionen. Om flera transaktioner hör ihop på ett sådant sätt att de utgör en affärshändelse vars ekonomiska innebörd inte kan förstås utan att samtliga transaktioner beaktas ska företaget pröva om det haft en inkomst sammantaget för dessa transaktioner.

Försäljning av varor

Inkomsten från ett företags försäljning av varor ska redovisas som en intäkt när samtliga följande villkor är uppfyllda:

- företaget har överfört de väsentliga risker och förmåner som är förknippade med varornas ägande till köparen,
- företaget behåller inte något sådant engagemang i den löpande förvaltningen som vanligtvis förknippas med ägande och utövar inte heller någon reell kontroll över de varor som sålts,
- inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt,
- det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som företaget ska få av transaktionen kommer att tillfalla företaget och

– de utgifter som uppkommit eller som förväntas uppkomma till följd av transaktionen kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

För att kunna bestämma när risker och förmåner övergått är det nödvändigt att närmare betrakta de faktiska omständigheterna och att analysera avtalsvillkoren och de bestämmelser som gäller för transaktionen. Frågor som man kan ställa sig är:

– vilka risker och förmåner finns det som är relevanta

– vilka av dessa är väsentliga och

– när har samtliga väsentliga risker och förmåner övergått.

Vid en varuförsäljning finns normalt följande risker och förmåner att beakta:

– risker (prisfall, förstörelse, sakrättsrisker)

– förmåner (prisökning, avkastning, rätt att utnyttja, rätt att förfoga över)

Tjänsteuppdrag

Det allmänna rådet bygger på motsvarande bestämmelser i RR 11 Intäkter, men i RR 11 görs ingen skillnad mellan uppdrag på löpande räkning och uppdrag till fast pris. Vidare anger inte RR 11 vilka avtal som avses med tjänsteuppdrag. BFN, däremot, har valt att använda inkomstskattelagens definitioner av uppdrag på löpande räkning respektive uppdrag till fast pris. Bedömningen är att det är viktigt för näringsdrivande icke-noterade företag att regelverket är harmoniserat med beskattningsreglerna även om definitionerna något skiljer sig från dem som tillämpas t.ex. i RR 10 Entreprenader och liknande uppdrag.

För såväl redovisning av uppdrag på löpande räkning som till fast pris finns det en huvudregel och en alternativregel. De företag som tillämpar alternativregeln får i båda fallen byta till huvudregeln. De företag som tillämpar huvudregeln får däremot inte i något av fallen byta till alternativregeln, om det inte finns särskilda skäl för detta. Ett sådant särskilt skäl kan vara att företaget från att ha varit ett större företag blir ett mindre företag och att detta är bestående. Samma metod ska användas vid redovisning av samtliga uppdrag av samma art (fast pris eller löpande räkning).

Löpande räkning – huvudregeln

Företagets intäkt från uppdrag på löpande räkning är värdet av det arbete som lagts ned och det material som levererats eller

förbrukats under perioden. Värdet beräknas utifrån det avtalade priset. Det innebär att ofakturerade utförda arbeten per balansdagen ska redovisas som intäkt. Löner redovisas som kostnad när arbetet utförs. Utgifter för material redovisas som kostnad när materialet levereras eller förbrukas. När det bedöms att uppdraget kommer att leda till en förlust redovisas den bedömda förlusten omedelbart som en kostnad, oavsett om arbetet påbörjats eller inte. Om företaget har fakturerat uppdraget innan det utförts, ska inkomsten redovisas som en skuld.

Löpande räkning – alternativregeln

Alternativregeln leder regelmässigt till en sämre redovisning. Att metoden tillåts beror på att den är enklare att tillämpa och att den stämmer överens med skattereglerna.

Alternativregeln innebär att ett företag som får tillämpa det allmänna rådet inte behöver redovisa värdet av det under perioden nedlagda arbetet och det levererade eller förbrukade materialet som intäkt förrän tjänsten har fakturerats. Detta gäller inte för större koncerner. En förutsättning är att företaget inte dröjer längre med att fakturera än vad som följer av en affärsmässig branschpraxis eller i övrigt kan motiveras av affärsmässiga skäl. Normalt bör gälla att intäkten ska redovisas senast tre månader efter det att arbetet utförts. Lön redovisas som kostnad när arbetet utförs. Utgifter för material redovisas som kostnad när materialet levereras eller förbrukas. När det bedöms att uppdraget kommer att leda till en förlust redovisas den bedömda förlusten omedelbart som en kostnad, oavsett om arbetet påbörjats eller inte. Om företaget har fakturerat uppdraget innan det utförts, ska inkomsten redovisas som en skuld.

Fast pris – huvudregeln

En inkomst som kan hänföras till ett uppdrag till fast pris ska redovisas som en intäkt baserat på färdigställandegraden på balansdagen när företaget

- sannolikt kommer att få de ekonomiska fördelar som är förknippade med tjänsteuppdraget och
- på ett tillförlitligt sätt kan beräkna
  - inkomsten
  - färdigställandegraden på balansdagen samt
  - de utgifter som uppkommit och de utgifter som återstår för

– att slutföra tjänsteuppdraget.

Företaget kan i allmänhet beräkna utfallet på ett tillförlitligt sätt när det träffat överenskommelse med tjänsteuppdragets övriga parter om

– varje parts rättighet när det gäller den tjänst som ska utföras respektive tas emot
– den ersättning som företaget ska få och
– villkoren för den ekonomiska uppgörelsen.

Färdigställandegraden ska fastställas med hjälp av en metod som på ett tillförlitligt sätt mäter de tjänster företaget utfört. En metod är att undersöka hur mycket arbete som faktiskt utförts. En annan metod är att mäta hur stor del av den totala tjänsten som utförts på balansdagen. En tredje metod är att jämföra nedlagda utgifter på balansdagen med beräknade totala utgifter. Tillämpningen ska vara konsekvent. Ett företag kan välja bland de tre angivna metoderna så länge som resultatet kan anses tillförlitligt.

Det beräknade ekonomiska utfallet utgör skillnaden mellan å ena sidan inkomster för uppdraget i sin helhet så som den bedöms vid den aktuella tidpunkten och å andra sidan de utgifter som svarar mot denna inkomst. Om inkomsterna vid denna beräkning understiger utgifterna uppstår en bedömd förlust, som omedelbart ska redovisas som en kostnad, oavsett om arbetet är påbörjat eller inte.

Om företaget inte kan beräkna utfallet av tjänsteuppdraget på ett tillförlitligt sätt, ska uppdragsinkomsten bara redovisas som intäkt i den utsträckning inkomsten motsvarar de uppdragsutgifter som uppkommit och som sannolikt kommer att ersättas av beställaren.

För balansräkningen gäller att det som redovisas som intäkt i resultaträkningen jämförs med de belopp som fakturerats beställaren under samma period. Om de fakturerade beloppen överstiger den redovisade intäkten utgör mellanskillnaden en skuld och vid det motsatta förhållandet en fordran. Den skuld eller fordran som uppkommer avräknas mot belopp som balanserats från föregående period.

Fast pris – alternativregeln

Företag som får tillämpa det allmänna rådet får avstå från att redovisa inkomsterna från uppdrag till fast pris enligt huvud-

regeln och i stället vänta med intäktsredovisningen tills arbetet väsentligen är fullgjort. Detta gäller inte för större koncerner. Fram till vinstavräkningen redovisar företaget enligt följande:

- Utgifter som avser direkta kostnader och en skälig andel av indirekta kostnader värderas enligt LVP och redovisas i balansräkningen som ”pågående arbeten för annans räkning”. Fakturerade belopp redovisas som kortfristig skuld. Alternativt kan företaget göra en öppen nettoredovisning av båda posterna.
- Förändringen i nedlagda kostnader från periodens början ska särredovisas i resultaträkningen om den är kostnadsslagsindelad. Är resultaträkningen funktionsindelad redovisas inga nedlagda kostnader förrän uppdraget vinstavräknas.
- En bedömd förlust ska i sin helhet omgående redovisas som kostnad samma period som förlusten identifieras, oavsett om arbetet påbörjats eller inte.

Ränta, royalty och utdelning

Ersättning i form av ränta, royalty eller utdelning på grund av att någon annan använder företagets tillgångar ska redovisas som intäkt när

- det är sannolikt att företaget kommer att få de ekonomiska fördelar som det förknippar med transaktionen och
- inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt

Intäkten ska redovisas på följande sätt:

- Ränta ska redovisas med tillämpning av den räntesats som ger en jämn avkastning för tillgången i fråga.
- Royalty ska periodiseras i enlighet med den aktuella överenskommelsens ekonomiska innebörd.
- Utdelning ska redovisas när aktieägarens rätt till utdelning bedöms som säker.

Tilläggs-upplysningar

Tilläggsupplysningar ska lämnas om vilka principer som tillämpats för intäktsredovisningen och vilka metoder som använts för att fastställa färdigställandegraden för pågående tjänsteuppdrag. De företag som tillämpat alternativregeln vid redovisning av tjänsteuppdrag på löpande räkning måste lämna tilläggsupplysningar om icke fakturerade belopp, dock endast under förutsättning att de ofakturerade beloppen i det enskilda företaget skulle ge några väsentliga effekter på resultat och

ställning. Mindre företag behöver bara lämna upplysningar om värdet på utförda men icke fakturerade tjänsteuppdrag är avsevärt lägre vid redovisningsperiodens utgång än vid dess ingång. Företaget behöver bara upplysa om att värdet minskat. Vad som menas med avsevärt lägre går inte att ange generellt, men en tumregel kan vara att förändringar i de utförda och icke fakturerade tjänsteuppdragen som understiger 30 procent normalt inte anses som avsevärda.

Exempel

Vägledningen avslutas med 16 olika exempel, vars syfte är att illustrera tillämpningen av det allmänna rådet i olika situationer. Exemplen vill illustrera vilka intäkter som ska tas in i ett företags bokslut. De behandlar inte vad som gäller för den löpande bokföringen och kan därför inte användas för att avgöra t.ex. när skyldigheten att registrera en affärshändelse inträffar.

26.3 Inkomstskatt

Sambandet

Enligt 2 kap. 4 § första stycket 3 a) ÅRL ska endast konstaterade intäkter få redovisas i resultaträkningen, vilket torde innebära att intäkterna ska vara realiserade. Av 14 kap. 2 § IL framgår att vid beräkningen av resultatet i näringsverksamheten gäller bokföringsmässiga grunder och att inkomster ska tas upp som intäkt det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed, om inte någon särskild skatteregel finns. Detta gäller även skattskyldiga som inte är bokföringsskyldiga. Det innebär att det är god redovisningssed som styr tidpunkten för beskattningen av en inkomst om ingen särskild skatteregel säger något annat.

26.3.1 Pågående arbeten – sambandet

Redovisning

När det gäller pågående arbeten innehåller ÅRL två metoder för vinstavräkning. Den ena metoden är den s.k. färdigställandemetoden där intäktsredovisning sker med stöd av 2 kap. 4 § första stycket 3 a i kombination med värderingsregeln i 4 kap. 9 § om värdering av omsättningstillgångar. Den andra metoden är s.k. successiv vinstavräkning där intäktsredovisning sker med stöd av 2 kap. 4 § första stycket 3 a i kombination med 4 kap. 10 § om värdering av pågående arbeten.

Beskattning

Särskilda skatteregler för pågående arbeten finns i 17 kap. 23–33 §§ IL. Dessa gäller för pågående arbeten i byggnads-, anläggnings-, hantverks- eller konsultrörelse. Den inledande 23 § anger att ett företags redovisning av pågående arbeten ska följas vid beskattningen om den inte strider mot (ger lägre värdering) än vad som följer av 24–32 §§.

Enligt 17 kap. 26 § IL behöver inte värdet av pågående arbeten som utförts på löpande räkning tas upp som tillgång. Istället ska de belopp som den skattskyldige under beskattningsåret fakturerar tas upp som intäkt. Regeringsrätten har i RÅ 2006 ref. 28 (förhandsbesked) klargjort sambandet mellan redovisning och beskattning när det gäller pågående arbeten på löpande räkning. Regeringsrätten konstaterade att vid beskattningen behöver endast det belopp som fakturerats tas upp som intäkt. Vid denna bedömning saknas det anledning att gå in på frågan vad god redovisningssed kräver. Innebörden av domarna är att reglerna i 17 kap. 23 och 26 §§ IL är formellt kopplade så länge redovisningen inte ger ett lägre värde än vad som är tillåtet i 26 §. Någon materiell koppling föreligger inte.

26.3.2 Rättsfall angående periodisering av inkomster

Serviceavgifter RÅ 1999 ref. 32

I RÅ 1999 ref. 32 (Key Code-målet) bestod ett bolags verksamhet av uthyrning av s.k. nyckelbrickor. Om kunden tappade sin nyckel med tillhörande nyckelbricka kan upphittaren lägga nycklarna på närmaste brevlåda. Bolagets åtagande bestod i att se till att kunden återfick sina nycklar. För sitt åtagande debiterade bolaget kunden en årlig serviceavgift. De kostnader som uppkom genom att bolaget fick infria sina löften till kunden var erfarenhetsmässigt mycket låga.

I målet prövades frågan om bolaget haft rätt att uppskjuta intäktsredovisningen av den del av de under beskattningsåret fakturerade serviceavgifterna som belöpte på nästa beskattningsår. Bolaget intäktsförde inte de serviceavgifter som hade fakturerats under beskattningsåret och som tillhörde den avtalsperiod som inföll under efterföljande beskattningsår.

RR inhämtade yttrande från BFN, som anförde att fråga är om ett tjänsteavtal som löper under en längre period och att bolaget under perioden hade ett ansvar för sitt åtagande. Bolaget har därför inte enligt BFN fullgjort sina avtalsenliga prestationer förrän avtalstiden löpt ut. Bolagets tillämpade redovisningsmetod ansågs därför enligt BFN vara förenlig med god redovisningssed.

RR biföll bolagets yrkande och beskattade bolaget enligt dess redovisning.

RR konstaterar i domen att bolagets intäktsredovisning ska ske enligt god redovisningssed när särskilda skatteregler saknas. Om god redovisningssed ger utrymme för olika alternativ i

fråga om periodiseringen ska beskattningen grundas på det av bolaget valda redovisningsalternativet.

Domen ger uttryck för ett annat synsätt än det som redovisats i rättsfallet RÅ 1977 ref. 13 (Anticimex-målet). Mot bakgrund av utgången och motiveringen i RÅ 1999 ref. 32 gör Skatteverket bedömningen att rättsfallen RÅ 1977 ref. 13 och RÅ 1987 not. 533 saknar fortsatt intresse.

Anslutningsavgifter RÅ 1994 ref. 2

I RÅ 1994 ref. 2 hade ett energibolag hade erhållit anslutningsavgifter från kunder. Bolaget hade inte intäktsfört avgifterna i räkenskaperna utan i stället reducerat avskrivningsunderlaget för bolagets anläggningstillgångar. BFN yttrade sig i målet och uttalade bl.a. att en avgörande faktor för periodiseringen av avgiften är om den inte enbart utgör ersättning för själva anslutningen utan också kan ses som en ersättning för andra tjänster som bolaget i framtiden kommer att tillhandahålla abonnenten. Den del av anslutningsavgiften som kan anses hänförlig till annat än själva anslutningen ska i princip redovisas som en förutbetald intäkt. RR konstaterade att bolagets redovisningssätt inte var förenligt med god redovisningssed och tog därefter upp frågan om avgifterna i sin helhet borde intäktsföras eller om viss del av avgifterna skulle ha kunnat redovisas som förutbetalda intäkter. RR konstaterade att det bör beaktas att anslutningsavgifterna under räkenskapsåret uppgått till endast 0,4 procent av bolagets intäkter för elkraft under året. En periodisering av en oväsentlig del av intäkterna bör i ett fall som det förevarande inte göras. Därav följer att anslutningsavgifterna borde ha tagits upp som intäkter under räkenskapsåret.

Röjningsbidrag RÅ 1997 not. 51

I rättsfallet RÅ 1997 not. 51 (förhandsbesked) fann RR att EU-bidrag till fruktodlare för röjning av äppelodling skulle beskattas med en gång. SRN konstaterade bl.a. följande. Röjningsbidraget utgjorde kompensation för kostnader för röjning och framtida inkomstbortfall. En förutsättning för att bidraget skulle utgå var att nya äppelträd inte planterades på den röjda marken under 15 år. Reavinstreglerna var inte tillämpliga utan den del av bidraget som avsåg utgifter för röjning skulle beskattas enligt de särskilda skattereglerna för näringsbidrag. Den del av bidraget som avsåg framtida inkomstbortfall skulle beskattas i enlighet med vad som följer av en tillämpning av god redovisningssed. Eftersom den delen av bidraget inte var kopplad till annan prestation än att avstå från nyplantering skulle det intäktsredovisas och beskattas omedelbart. RR delade SRN:s bedömning.

Markarrende
RÅ 2002 ref. 84

I rättsfallet RÅ 2002 ref. 84 (förhandsbesked) prövades frågan om periodisering av engångsbelopp vid markarrende. Sökanden avsåg att träffa avtal om upplåtelse av mark till ett kraftbolag för uppförande och drift av ett vindkraftverk. Avtalet skulle ge kraftbolaget möjlighet att även på sökandens mark anlägga tillfartsvägar, bygga transformatorstationer och dra elledningar. Arrendetiden skulle uppgå till 25 år. Arrendeavgiften motsvarade viss del av värdet av den i vindkraftverket producerade elenergin. Avgiften kunde antingen utgå årligen eller omvandlas till ett engångsbelopp gällande hela arrendetiden. Sökanden avsåg att välja ett engångsbelopp som kunde beräknas uppgå till 1 miljon kr. Frågan i förhandsbeskedet var om engångsersättningen skulle intäktsföras omedelbart när avtalet sluts, alternativt vid betalningen, eller om den skulle periodiseras över upplåtelsetiden (25 år).

I fråga om intäktsredovisningen inhämtade SRN ett yttrande från BFN. BFN konstaterade att avtalet är ett nyttjanderättsavtal som belöper över flera år i vilket fastighetsägaren förbinder sig att löpande under avtalsperioden upplåta nyttjanderätten till marken. Först vid avtalsperiodens slut har fastighetsägaren fullgjort alla sina avtalsenliga prestationer. Avgörande är enligt BFN att avtalet innebär att fullgörandet sker successivt och att det ekonomiska utfallet av avtalet kan beräknas med tillräcklig grad av säkerhet. Enligt BFN:s uppfattning ska engångsbeloppet därför periodiseras och intäktsredovisas linjärt under avtalets löptid.

SRN anslöt sig till BFN:s ståndpunkt att det är god redovisningssed att intäktsföra engångsbeloppet över arrendeavtalets löptid. RSV överklagade förhandsbeskedet och yrkade att RR skulle förklara att ersättningen skulle beskattas omedelbart. RR gjorde dock samma bedömning som SRN och fastställde förhandsbeskedet. Utgången överensstämmer med det normala synsättet på hyresavtal.

Hamnverksamhet
RÅ 2003 not 127

I RÅ 2003 not. 127 var frågan om en engångsersättning vid hamnverksamhet. Ett hamnföretag hade enligt avtal erhållit ett engångsbelopp på 4 mkr avseende ”upplåtelserna av kajerna och därmed sammanhängande avgifter”. Avtalet löpte på 50 år. Enligt avtalet hade hamnföretaget tillsammans med kommunen ett åtagande att utföra återkommande uppgifter såsom bl.a. isbrytning, underhållsmuddring och underhåll av ledningar. Frågan var om engångsersättningen skulle tas upp omedelbart till beskattning eller om periodisering skulle ske över avtalstiden dvs. 50 år, vilket hamnföretaget hade gjort i räkenskap-

erna. BFN yttrade sig i målet och anförde sammanfattningsvis att fråga är om ett tjänsteuppdrag som innebär att ett obestämt antal aktiviteter ska utföras under en bestämd tidsperiod. Under de förutsättningarna ska ersättningen fördelas linjärt över avtalstiden. RR gjorde samma bedömning som BFN och förklarade att engångsbeloppet skulle periodiseras över avtalsperioden i enlighet med räkenskaperna.

Ersättning för att inte konkurrera RÅ 2005 ref 49

I RÅ 2005 ref. 49 konstaterade Regeringsrätten att ersättning som ett företag erhållit dels för avtalsbrott, dels för att inte bedriva konkurrerande verksamhet ska tas upp som intäkt i sin helhet omedelbart när företaget fått rätt till ersättningen och inte fördelas över flera beskattningsår. Bolaget hade rätten att sälja reklam på så kallade backlighttavlor. Avtalet löpte från den 1 juli 1997 till och med den 31 december 1998. På grund av ägarbyte sades avtalet upp och en överenskommelse träffades om ersättning till bolaget pga. avtalsbrottet under förutsättning att bolaget inte bedrev konkurrerande verksamhet under den tid som avtalet avsåg. Engångsersättningen betalades ut till bolaget i augusti 1997. I bolagets bokslut den 31 augusti 1997 periodiserades ersättningen över avtalsperioden.

Skadestånd

BFN har den 1 december 2004 yttrat sig till Regeringsrätten i målet. I yttrandet konstaterar BFN först att en ersättning som avser skadestånd för avtalsbrott i princip ska redovisas som intäkt i den tidsperiod när rätten till skadestånd uppstått. Nästa fråga gäller hur ersättning för att inte konkurrera med annan ska redovisas. Enligt BFN innebär åtagandet att bolaget inte ska utföra någon prestation. BFN diskuterar i yttrandet utifrån tre kategorier av avtal, och konstaterar att aktuellt fall hör till den kategori där man redan från början kan konstatera att det inte kommer att bli aktuellt för företaget att utföra någon prestation. BFN säger: ”För avtal av detta slag innebär en tillämpning av realisationsprincipen enligt BFN:s mening att inkomsten skall redovisas som en intäkt redan när företaget fått rätt till inkomsten, eftersom företaget då fullgjort den prestation det har att göra.”

Regeringsrätten gjorde samma bedömning som BFN i målet.

Naturvårdsavtal

BFN:s synsätt i ovanstående yttrande har tillämpats av Skatteverket i en skrivelse om naturvårdsavtal. Inkomsten från ett naturvårdsavtal som enbart innebär en begränsning för fastighetsägaren att nyttja marken och inte förutsätter någon prestation ska i sin helhet tas upp som intäkt när fastighetsägaren fått rätt till ersättningen. Den ska således inte periodi-

seras över avtalstiden. Se vidare Skatteverkets skrivelse 2005-02-14, dnr 130 84518-05/111, Inkomst från naturvårdsavtal.

Erhållet skadestånd RÅ 2006 ref 63

Regeringsrätten har i RÅ 2006 ref. 63 tagit ställning till vid vilken tidpunkt en fordran på skadestånd ska redovisas. Bakgrunden var i korthet följande. Ett företag begärde under 1996 skadestånd av Socialstyrelsen på grund av felaktigheter i samband med en upphandling. Socialstyrelsen godtog inte denna begäran, varför frågan om skadestånd togs upp i tingsrätten. Tingsrätten tillerkände företaget skadestånd. Efter överklagande gjorde hovrätten samma bedömning som tingsrätten, i en dom daterad den 6 november 1998. Bägge parterna överklagade domen, men kom sedan att upprätta ett förlikningsavtal den 26 januari 1999, varefter betalning gjordes. I bokslutet för år 1998 redovisade företaget inte någon fordran på Socialstyrelsen.

Kammarrätten konstaterade att det är god redovisningssed som är avgörande för bedömningen av beskattningstidpunkten i detta fall. Kammarrätten anmodade BFN att inkomma med ett yttrande. I sitt yttrande anför BFN att fordran uppkommit redan 1995, eftersom de omständigheter som låg till grund för fordran förelåg redan då. Men, eftersom fordran vid den tidpunkten var osäker, kunde den inte tas upp som tillgång. Först i och med hovrättens dom blev fordran så säker att fordran borde ha tagits upp som tillgång. Enligt BFN är en enhällig dom från en överrätt normalt tillräckligt för att en fordran på det utdömda beloppet ska anses vara tillräckligt säker för att redovisas, även om parterna överklagar. Kammarrätten ansåg därför att fordran borde ha redovisats i bokslutet för 1998.

Regeringsrätten gjorde samma bedömning som kammarrätten.

26.3.3 Byte av tillgångar

God redovisningssed

I RR 11 och i BFNAR 2003:3 anges att när varor och tjänster byts mot varor och tjänster av liknande slag och värde ska bytet inte ses som en intäktsskapande transaktion. Endast då fråga är om byte mot olikartade varor och tjänster anses en transaktion föreligga som genererar intäkter.

Aktiebyte

I rättsfallet RÅ 2001 not. 146 (1991 års taxering) prövades frågan om byte av aktier (lageraktier) skulle beskattas trots att god redovisningssed ansågs innebära att de tillbytta aktierna kunde tas upp till samma värde i balansräkningen som de bortbytta aktierna.

Fallet avsåg försäkringsföretags byte av aktier i Pharmacia mot aktier i Procordia. Bägge aktieslagen utgjorde lageraktier hos

företaget. Vid bytet uppkom en vinst på cirka 3 miljoner kr genom att de tillbytta aktierna var mer värda än bokförda värdet på de bortbytta aktierna. Företaget hävdade att denna vinst inte var skattepliktig eftersom god redovisningssed tillämpats. God redovisningssed ansågs av företaget innebära att samma balansvärde kunde tillämpas på Procordiaaktierna som för de bortbytta aktierna i Pharmacia. Därigenom uppkom ingen bokföringsmässig vinst och inte heller någon skattemässig vinst genom kopplingen mellan redovisning och beskattning. Företagets bedömning av den goda redovisningsseden stöddes av BFN, som yttrade sig i målet efter begäran av RR.

RR anförde bl.a. följande. Frågan i målet avser den skattemässiga behandlingen av bytet av lageraktier. Några särskilda regler om sådana aktiebyten finns inte för det i målet aktuella beskattningsåret. Bytet av egendom innebär skatterättsligt sett dels att den bortbytta egendomen anses ha avyttrats mot ersättning i form av den tillbytta egendomen, dels att den tillbytta egendomen anses ha förvärvats mot ersättning i form av den bortbytta egendomen. Bytet har således gett upphov till dels en skattepliktig inkomst på grund av avyttring av aktierna, motsvarande marknadsvärdet på Procordiaaktierna, dels en avdragsgill utgift på grund av förvärvet av aktierna i Procordia, motsvarande värdet på Pharmaciaaktierna. Företaget har inte tagit upp vare sig någon inkomst eller någon utgift.

RR konstaterade avslutningsvis att den av företaget gjorda värderingen av Procordiaaktierna ändå kunde godtas, med beaktande av de möjligheter till generell nedskrivning som fanns vid aktuell taxering. Mot denna bakgrund fanns det enligt RR:s mening inte skäl för någon höjning av företagets inkomst med anledning av att företaget tagit upp aktierna i Procordia till samma värde som de bortbytta aktierna i Pharmacia.

Tillbytta kapitaltillgångar

I rättsfallet RÅ 2002 not. 133 (förhandsbesked) prövades en liknande fråga som i ovan nämnda rättsfall dock med den skillnaden att de bortbytta aktierna utgjorde lagertillgångar och de tillbytta aktierna kapitaltillgångar. Även i detta fall beskattades bytet som en avyttring. RR motiverade sitt ställningstagande med att det klarlagts att den mottagna ersättningen ska tas upp som en intäkt vid beskattningen för avyttringsåret och att värderingen av denna intäkt inte utgjorde någon periodiseringsfråga. Vidare hänvisade RR till 61 kap. 2 § IL där det framgår som huvudregel att inkomster i annat än pengar ska värderas till marknadsvärdet. Slutligen anförde RR att då det inte rörde sig om någon periodiseringsfråga och att frågan var

reglerad i IL, saknades anledning att inhämta yttrande från BFN angående god redovisningssed.

Skatteverkets syn

I svar på redovisnings- och skattefrågor (Redovisning och beskattning av bytesaffärer, 2003:3) har Skatteverket utvecklat sin syn på sambandet mellan redovisning och beskattning. I svaret redogörs för vad som är god redovisningssed och vilka skatteregler som kan bli aktuella. Av 15 kap. 1 § IL framgår att huvudregeln är att ersättningar för bl.a. varor och tjänster i näringsverksamheten ska tas upp som intäkt. Av 61 kap. 2 § IL kan utläsas att inkomster i annat än pengar normalt ska värderas till marknadsvärdet. För kapitalvinstbeskattade tillgångar framgår av 44 kap. 3 § IL att med avyttring av tillgångar avses även byte av tillgångar. Det innebär att ett byte i skattesammanhang utgör en avyttring som ska värderas till verkligt värde.

Enligt svaret är Skatteverkets tolkning av nämnda lagregler och RÅ 2001 not 146 att byte av tillgångar utlöser beskattning och att god redovisningssed inte tar över skattereglerna. Den goda redovisningsseden styr inte vad som är skattepliktig inkomst och den skattemässiga bedömningen påverkas inte av betalningssättet. Detta gäller oavsett om det är kapitaltillgångar eller andra tillgångar i skatterättslig mening som byts. Motsvarande syn är även tillämplig på byte av tjänster.

26.3.4 Värdering av kundfordringar

Redovisningen

I redovisningen ska en kundfordran tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet på balansdagen (4 kap. 9 § 1 st. ÅRL). Det innebär normalt att en kundfordran ska tas upp till det belopp som beräknas inflyta. Huvudregeln vid värderingen är en värdering post för post. Det innebär att en individuell värdering ska göras av varje fordran. Kollektiv värdering kan tillåtas om det föreligger särskilda skäl och är förenligt med god redovisningssed och rättvisande bild. I redovisningen ska en kundfordran, när det inte längre bedöms som sannolikt att den kommer att inflyta, skrivas ned. Bedöms en nedskriven kundfordran vid ett senare tillfälle ha återfått sitt värde ska nedskrivningen återföras.

Sambandet

Den i bokföringen redovisade inkomstberäkningen ska godtas om den står i överensstämmelse med god redovisningssed och om inte något annat är föreskrivet i skattelagstiftningen. När det gäller värdering av kundfordringar saknas särskilda bestämmelser i skattelagstiftningen. Det innebär att den i redovisningen företagna nedskrivningen i princip ska godtas även

vid beskattningen under förutsättning att den står i överensstämmelse med god redovisningssed. Avdrag medges alltid för en konstaterad förlust på kundfordringar, vilket normalt är fallet vid konkurs eller ackord. Avdrag kan också medges när gäldenären har ställt in betalningarna eller begärt ackord. Även om förlusten inte är definitiv kan avdrag medges om det är sannolikt att nedskrivningsbehov föreligger.

Bevisning

Det är den skattskyldige som har bevisbördan när det gäller nedskrivningsbehovet. Den skattskyldige ska därför visa att det är sannolikt att fordran är osäker intill det i räkenskaperna nedskrivna beloppet, se exempelvis RÅ 1972 Fi 1028. Tecken på att det kan föreligga ett nedskrivningsbehov är, förutom fordringens ålder i förhållande till normal kredittid, att den trots flera krav inte har reglerats. Vid en domstolsprövning sker en självständig bedömning av nedskrivningsbehovet. Detta torde innebära att det krävs aktiva åtgärder av den skattskyldige för att det vid en prövning ska anses ha visats att det föreligger ett faktiskt nedskrivningsbehov. Behovet måste prövas genom en samlad bedömning av omständigheterna i det enskilda fallet.

Kollektiv värdering

Skatteverket har i en skrivelse funnit att en kollektiv värdering och nedskrivning av kundfordringar är giltig vid beskattningen under förutsättning att redovisningen är upprättad i enlighet med god redovisningssed. Huvudregeln är att en individuell värdering ska göras av varje kundfordran. Om det finns särskilda skäl kan en kollektiv värdering tillåtas. Kravet på särskilda skäl är uppfyllt när kundfordringarna består av ett stort antal fordringar som var för sig uppgår till mindre belopp, t.ex. vid postorderhandel. Vid en kollektiv värdering ska företaget på ett konsekvent sätt använda sig av en beräkningsmetod som kan förväntas ge ungefär samma värden som det faktiska utfallet. Ett tillförlitligt underlag ska finnas som visar att den tillämpade metoden kan antas ge ett godtagbart resultat. Se vidare Skatteverkets skrivelse 2007-11-15, dnr 131 687568-07/111, Kollektiv nedskrivning av kundfordringar.

Exportaffärer

När det gäller förlustrisker i samband med exportaffärer har Skatteverket gett ut allmänna råd (RSV 2003:35 som ändrats genom SKV A 2005:50 och 2007:32, se också SKV M 2005:43), vars syfte är att ge schabloner för beräkning av förlustrisk i samband med affärer i länder vars politiska och ekonomiska förhållanden är sådana att en inte försumbar förlustrisk föreligger.

Länderrisker

Regeringsrätten har i RÅ 2004 ref. 143 accepterat en banks nedskrivning av fordringar (lagertillgångar) på grund av s.k. länderrisker. Nedskrivningarna gjordes med en för varje enskilt land tillämpad procentsats.

Närstående företag

När det handlar om närstående företag är en förutsättning för att skattemässigt avdrag ska medges för en kundförlust att nedskrivningen är beroende av andra orsaker än själva intressegemenskapen. Det är viktigt att skilja mellan de fall där nedskrivningen har sin grund i intressegemenskapen och de fall där nedskrivningen är affärsmässigt betingad. I de förra fallen kan avdrag medges inom ramen för koncernbidragsreglerna medan i de senare fallen bedöms avdragsrätten enligt allmänna bestämmelser, under förutsättning att inte koncernbidragsreglerna är tillämpliga.

Händelser efter balansdagen

Vid både den redovisningsmässiga och skattemässiga bedömningen ska hänsyn tas till information som erhålls till och med den dag då de finansiella rapporterna undertecknas. Detta framgår av RR 26 Händelser efter balansdagen. Vid värdering av balansposten kundfordringar ska endast upplysningar som ger ytterligare information avseende ett förhållande som förelåg på balansdagen användas. Det innebär att grunden till betalningsoförmågan alternativt tvisten avseende fordran ska vara hänförlig till räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår för att nedskrivning ska kunna ske baserad på den information som erhålls mellan balansdagen och den dag då de finansiella rapporterna undertecknas.

26.4 Mervärdesskatt

Sambandet

I momsskattehänseende är merparten av de transaktioner som behandlas i RR 11 och BFNAR 2003:3 skattepliktiga. Några kan dock vara undantagna från skatteplikt eller helt falla utanför momsens tillämpningsområde vilket exempelvis utdelning på aktier gör. Någon moms ska inte tas ut på sådana transaktioner, varför en intäkt inte alltid behöver medföra att moms ska redovisas.

26.4.1 Beskattningsunderlag

Reglerna för beräkning av beskattningsunderlaget finns i 7 kap. ML. Beskattningsunderlaget för moms beräknas utifrån ersättningen. I ersättningen ingår allt det som säljaren har erhållit eller ska erhålla från köparen eller en tredje part. Även bidrag som kan anses direkt kopplade till priset anses utgöra en del av ersättningen. I beskattningsunderlaget ingår även skatter

och avgifter som tillkommer förutom moms. Även bikostnader som provisions-, emballage-, försäkrings- och transportkostnader ingår i beskattningsunderlaget. Olika rabatter som säljaren lämnar till köparen ska normalt inte ingå i beskattningsunderlaget. Det gäller också prisnedsättningar som lämnas i efterhand såvida inte säljaren och köparen avtalat om att prisnedsättningen inte ska påverka beskattningsunderlaget. Kassarabatter samt rabatter som lämnas vid tidpunkten för tillhandahållandet ska inte heller ingå i beskattningsunderlaget Vid nedsättningar av beskattningsunderlaget som görs i efterhand ska säljaren utfärda en kreditnota enligt 11 kap. 10 § ML utom vid sådana prisnedsättningar där säljaren och köparen avtalat om att nedsättningen inte ska påverka beskattningsunderlaget. I vissa fall behöver någon separat kreditnota inte heller ställas ut vid kassarabatter (Skatteverkets skrivelse 2004-07-08, dnr 130 407673-04/1152).

Regler om omvärdering av beskattningsunderlaget har införts i ML från den 1 januari 2008. Reglerna innebär att beskattningsunderlaget vid vissa transaktioner mellan närstående under särskilda omständigheter ska beräknas med utgångspunkt från marknadsvärdet istället för i ersättningen (se vidare Skatteverkets handledning för mervärdesskatt 2008, avsnitt 12.4).

Vinstmarginalbeskattning

I vissa fall kan de särskilda reglerna för vinstmarginalbeskattning användas för att beräkna beskattningsunderlaget. Detta gäller för resebyråtjänster i 9 b kap. ML samt för begagnade varor, samlarföremål och antikviteter i 9 a kap. ML. Beskattningsunderlaget beräknas då inte med utgångspunkt i försäljningsbeloppet utan med utgångspunkt i säljarens marginal.

Kundförlust

Av 7 kap. 6 § fjärde stycket ML framgår att beskattningsunderlaget får minskas om en kundförlust uppkommer. Avdrag för kundförlust vid inkomstbeskattningen innebär som regel att även avdrag få ske med belopp som motsvarar momsen på förlusten. Avdraget görs genom att den utgående momsen minskas för den period under vilken förlusten konstaterats. Vad gäller generell nedskrivning av fordringsbeståndet föreligger däremot en skillnad i avdragsrätten mellan inkomstbeskattningen och momsen. Momsmässigt medges inte avdrag i samband med generell nedskrivning i motsats till inkomstbeskattningen där avdrag under vissa förutsättningar kan medges. Se vidare Skatteverkets skrivelse 2008-04-07, dnr 131 194828-08/111, Mervärdesskatt – nedskrivning av kundfordringar. Till skillnad mot vad som gäller andra nedsättningar av beskattningsunderlaget som görs i efterhand behöver säljaren inte

utfärda någon kreditnota vid en konstaterad kundförlust. Andra nedsättningar ska grundas på kreditnota för att kunna säkerställa att den redovisade momsen hos säljare och köpare är lika. Eftersom detta krav frångås vid kundförluster är det viktigt att avgöra att nedsättningen beror på köparens oförmåga att betala och inte på andra omständigheter som t.ex. tvist om köpeskillingens storlek eller fel i varan. I annat fall än kundförlust ska säljaren utfärda kreditnota och köparen ska återföra avdragen ingående skatt.

Byten

Vid byte av vara eller tjänst mot annan vara eller tjänst anses i momssammanhang inbytet som ett inköp och avyttringen som en försäljning. Beror bytet eller återlämnandet på gällande garantivillkor anses dock den ursprungliga försäljningen ha återgått. Vid beräkningen av ersättningens storlek enligt 7 kap. 3 c § ML ska värdet av bytesvara eller bytestjänst ingå i beskattningsunderlaget. EG-domstolen har också i flera avgöranden uttalat att vederlaget för leverans av en vara kan utgöras av tillhandahållande av en tjänst och därmed ingå i beskattningsunderlaget (C-230/87 Naturally Yours Cosmetics, C-33/93 Empire Stores samt C-380/99 Bertelsmann). Enligt RR 11 och BFNAR 2003:3 ska ett byte mot en vara eller tjänst som är av liknande slag inte ses som en intäktsskapande transaktion eftersom något resultat inte kan anses ha intjänats. Även ett sådant byte ska dock ses som en avyttring och ett förvärv vid momsredovisningen. Utgående moms ska enligt 7 kap. 3 c § ML redovisas på summan av den inbytta varans värde och eventuell kontant likvid. Vid inbyte från någon som är skattskyldig föreligger avdragsrätt för ingående moms på inbytet om förutsättningarna i 8 kap. ML i övrigt är uppfyllda, såsom att avdragsrätten ska kunna styrkas med faktura. Vid inbyte av någon som inte är skattskyldig finns inte någon avdragsrätt för ingående moms. I stället kan bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning bli aktuella i enlighet med 9 a kap. ML.

26.4.2 Varor

I momshänseende inträder skattskyldigheten vid omsättning när en vara levererats. Om en betalning mottas i förskott eller á conto inträder skattskyldigheten i stället när betalningen erhålls enligt 1 kap. 3 § ML. Leverans av vara anses också ha skett om en vara avsänts mot postförskott eller efterkrav. Har skattskyldigheten för en omsättning inträtt ska utgående moms redovisas i den period då redovisningsskyldigheten inträder enligt bestämmelserna i 13 kap. ML.

I mål C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV, har EG-domstolen ansett att frågan om en leverans av en vara har skett ska avgöras enligt EG-rätten. Med leverans av vara avses enligt EG-domstolen samtliga överföringar av materiell egendom från en part till en annan som ger mottagaren befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som om han var ägare till den.

Skatteverket har i en skrivelse 2007-12-21 dnr 131 723791-07/111, uttalat att begreppet ”omsättning av varor” i ML har samma innebörd som begreppet ”leverans av varor mot ersättning” i mervärdesskattedirektivet och att innebörden av begreppen ”omsättning av varor” i 2 kap. 1 § ML och ”leverans” i 1 kap. 3 § ML är oberoende i förhållande till svenska civilrättsliga bestämmelser om äganderättsövergång och leverans.

Även om begreppen ”omsättning av varor” och ”leverans” i ML i första hand ska tolkas mot bakgrund av EG-rätten kan dock vid bedömningen av om rätten att som ägare förfoga över en vara övergått viss ledning hämtas från köplagens (1990:931) regler om vid vilken tidpunkt en vara ska anses som avlämnad. En bedömning som liknar den i RR 11 och BFNAR 2003:3 om försäljning av varor får således göras för att avgöra om rätten att såsom ägare förfoga över varan har övergått. Bokföringen eller den nationella civilrätten kan dock inte vara direkt avgörande för om en vara momsmässigt ska anses levererad.

26.4.3 Tjänster

Ett tillhandahållande av en tjänst får normalt anses ha skett när den som har utfört tjänsten fullgjort vad som ankommer på honom, dvs. när kunden har godkänt fullgjord prestation. Vissa tjänster med utsträckning i tiden anses tillhandahållna successivt. Exempel på sådana tjänster är uthyrningstjänster och underhålls- och serviceavtal. En hyrestjänst anses t.ex. normalt tillhandahållen då hyresperioden gått till ända.

En förutsättning för att ett tillhandhållande av en tjänst ska anses ha skett är att det föreligger ett direkt samband mellan den tjänst som tillhandahålls och den ersättning som erhålls (Se bl.a. EG-domstolens avgörande 154/80, Aardappelenbewaarplaats). Detta kan medföra att vissa transaktioner som medför att det uppkommer intäkter faller utanför mervärdesskattens tillämpningsområde (se vidare Skatteverkets handledning för mervärdesskatt 2008, avsnitt 7.4).

26.5 Rättspraxis m.m.

Rättspraxis	– Nedskrivning av kundfordringar, bevisfråga	RÅ 1966 Fi 410
	– Generell nedskrivning av kundfordringar, bilhandel	RÅ 1968 Fi 696
	– Generell nedskrivning av kundfordringar, postorder	RÅ 1970 Fi 2149
	– Nedskrivning av kundfordringar, bevisfråga	RÅ 1972 Fi 1028
	– Redovisning av fordran på försäkringsersättning	RÅ 1986 ref. 153
	– Anslutningsavgifter för el, periodisering	RÅ 1994 ref. 2
	– Orealiserad värdeökning av s.k. nollkupongsobligation	RÅ 1994 ref. 19
	– Ränteberäkning av real nollkupongsobligation	RÅ 1995 ref.71 II
	– Ekonomiskt bidrag till fruktodlare	RÅ 1997 not. 51
	– Periodisering av intäkter (Key Code)	RÅ 1999 ref. 32
	– Byte av aktier	RÅ 2001 not. 146
	– Periodisering av engångsbelopp, markarrende	RÅ 2002 ref. 84
	– Byte av aktier	RÅ 2002 not. 133
	– Periodisering av engångsbelopp, Hamnavgift	RÅ 2003 not. 127
	– Banks nedskrivning av fordringar pga. länderrisker	RÅ 2004 ref. 143
	– Ersättning för att inte konkurrera	RÅ 2005 ref. 49
	– Pågående arbete, tjänsteuppdrag på löpande räkning	RÅ 2006 ref. 28
	– Beskattningstidpunkt för fordran på skadestånd	RÅ 2006 ref. 63

	– Beskattning av återbäring från SPP	RÅ 2007 ref. 19 I och II
	– Tidpunkt för beskattning av återbäring från SPP	SRN 1999-11-03
Bokförings-nämnden	– Redovisning av s.k. utvecklingskapital – royalty	BFN U 88:13
	– Redovisning av lokaliseringsbidrag	BFN U 89:7
	– Redovisning av nollkupongsobligationer	BFN U 92:3
Redovisningsrådet	– Bedömning av den ekonomiska innebörden av transaktioner som innefattar ett leasingavtal	URA 34
	– Intäktsredovisning i samband med byte av reklamtjänster	URA 38
Skatteverket	– Riksskatteverkets allmänna råd om reservering för vissa förlustrisker i inkomstslaget näringsverksamhet i samband med exportaffärer	RSV 2003:35
	– Skatteverkets allmänna råd om inkomst av pågående arbeten hos skattskyldiga som bedriver byggnads-, anläggnings-, hantverks- eller konsultrörelse	SKV A 2005:2
	– Skatteverkets information om värdering av pågående arbeten hos skattskyldiga som bedriver byggnads-, anläggnings-, hantverks- eller konsultrörelse att tillämpas fr.o.m. 2006 års taxering	SKV M 2005:4
	– Ändring i Riksskatteverkets allmänna råd (RSV 2003:35) om reservering för förlustrisker i inkomstslaget näringsverksamhet i samband med exportaffärer	SKV A 2005:50

– Ändring i Riksskatteverkets allmänna råd (RSV 2003:35) om reservering för förlustrisker i inkomstslaget näringsverksamhet i samband med exportaffärer	SKV A 2007:32
– Skatteverkets information om reservering för förlustrisker i inkomstslaget näringsverksamhet i samband med exportaffärer	SKV M 2005:43
– Fordringar med dold räntekompensation	1996:19
– Redovisning av återbetalda punktskatter	1996:17
– Tidpunkt för redovisning av mäklarprovisioner	1997:12
– Intäktsredovisning av produktverktyg	1997:16
– Tidpunkt för intäktsredovisning av royalty	1997:17
– Fråga om matchningsprincipen	1997:22
– Redovisning av bonusfordran	1999:7
– Diskontering av fordran	1998:2
– Ränteberäkning av ej fastställd köpeskilling	1999:6
– Inkomstperiodisering av miljöstöd	2000:5
– Redovisning och beskattning av bidrag till forskningsverksamhet	2001:2
– Ränteinkomster på förskott i pågående projekt vid successiv vinstavräkning – uppdragsinkomst eller finansiell inkomst?	2001:7
– Redovisning och beskattning av bytesaffärer	2003:3
– Kvittning inom balansposten varu-/kundfordringar	2003:5

- Värdering av fordran på överskottsmedel från Alecta (f.d. SPP) med hänsyn till ändrade villkor för återbetalning, 2001-12-13 (dnr 12113-01/110)
- Återbäring av överskottsmedel i Alecta (f.d. SPP), 2002-03-19 (dnr 2660-02/110)
- Inkomst från naturvårdsavtal, 2005-02-14 (dnr 130 84518-05/111)
- Avsättning för vinstandel på lagringsmedium som försåld vara lagras på och som företaget återköper för debiterat pris, 2005-02-22 (dnr 130 108311-05/111)
- Skattemässigt avdrag för nedskrivning av räntefordran, 2006-03-13 (dnr 131 152730-06/111)
- Inneliggande lager och redovisning av intäkter, 2006-12-04 (dnr 131 722373-06/111)
- Fordran på återbetalning av mervärdesskatt och hanteringen vid inkomsttaxeringen, 2007-05-21 (dnr 131 281777-07/111)
- Kollektiv nedskrivning av kundfordringar, 2007-11-15 (dnr 131 687568-07/111)
- Mervärdesskatt – nedskrivning av kundfordringar, 2008-04-08 (dnr 131 194828-08/111)

27 Materiella anläggnings-tillgångar

27.1 RR 12 Materiella anläggningstillgångar

Tillämpnings-område

Rekommendationen behandlar redovisning av materiella anläggningstillgångar. De grundläggande frågorna gäller

- vid vilken tidpunkt som utgifter avseende materiella anläggningstillgångar ska redovisas som tillgång i balansräkningen,
- hur anskaffningsvärdet ska fastställas,
- hur avskrivningar ska beräknas.

Rekommendationen gäller fr.o.m. den 1 januari 2001.

Definitioner

Materiella anläggningstillgångar är fysiska tillgångar som är avsedda att stadigvarande utnyttjas i verksamheten, inklusive för uthyrning.

Avskrivning är en systematisk periodisering av en tillgångs avskrivningsbara belopp över dess nyttjandeperiod.

Avskrivningsbart belopp utgörs av tillgångens anskaffningsvärde med avdrag för beräknat restvärde. Om uppskrivning skett ska uppskrivningsbeloppet inkluderas i avskrivningsbart belopp.

Restvärde är det belopp företaget förväntas erhålla för en tillgång efter nyttjandeperiodens slut efter avdrag för kostnader i samband med avyttringen.

Nyttjandeperiod är den tid under vilken en tillgång förväntas bli utnyttjad för sitt ändamål av företaget. Nyttjandeperiod kan för vissa tillgångar även uttryckas som det antal enheter, eller motsvarande, som förväntas bli producerade med hjälp av tillgången.

Anskaffningsvärde är det belopp som betalts för en tillgång vid anskaffningen eller verkligt värde av vad som erlagts på annat sätt.

Verkligt värde är det belopp till vilket en tillgång skulle kunna överlåtas eller en skuld regleras mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och har ett intresse av att transaktionen genomförs.

Redovisat värde är det värde som en tillgång tas upp till i balansräkningen.

Redovisning i balansräkningen

En materiell anläggningstillgång redovisas i balansräkningen när

- det på basis av tillgänglig information är sannolikt att den framtida ekonomiska nytta som är förknippad med innehavet kommer att komma företaget till del och
- anskaffningsvärdet kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

Dessa kriterier är vanligtvis uppfyllda då de ekonomiska risker och fördelar som är förknippade med innehavet i allt väsentligt har övergått på företaget.

Värderingsfrågor i samband med anskaffningen

Anskaffningsvärdet utgörs av inköpspriset inklusive tullavgifter och punktskatter samt kostnader som är direkt hänförliga till tillgången för att bringa den på plats och i skick för att utnyttjas i enlighet med syftet med anskaffningen. Från inköpspriset ska avdrag ske för eventuella varurabatter, bonus och liknande liksom för rabatter i form av onormalt fördelaktiga betalningsvillkor. Exempel på direkt hänförbara kostnader är kostnader för

- iordningställande av plats eller område för installation eller uppförande av tillgången,
- leverans och hantering,
- installation,
- konsulttjänster,
- lagfart,
- nedmontering och bortforsling av tillgången och återställande av plats eller område där tillgången varit installerad respektive uppförd till den del sådana beräknade kostnader uppfyller kriterierna för när en avsättning ska redovisas i balansräkningen. Om en redovisning av beräknade kostnader för nedmontering m.m. bedöms utgöra hinder för skattemässig avdragsrätt kan avsättningen för sådana kostnader i juridisk person i ställer göras successivt över nyttjandeperioden.

Administrationskostnader och andra allmänna omkostnader inräknas inte i anskaffningsvärdet om de inte är direkt hänförbara till anskaffningen eller motsvarar utgifter för att bringa tillgången till dess tillstånd och plats på balansdagen. Utgifter för provkörning och intrimning inräknas inte i anskaffningsvärdet om de inte ingår som ett led i att skapa en produktionsfärdig tillgång.

Anskaffningsvärdet för egentillverkade tillgångar beräknas enligt samma grunder som gäller för förvärvade tillgångar. För företag som tillverkar liknande tillgångar för försäljning i sin normala verksamhet beräknas anskaffningsvärdet på samma sätt som för dessa (jämför RR 2:02 Varulager).

En tillgång kan förvärvas genom att likvid, helt eller delvis, erläggs genom att en tillgång lämnas i byte. Anskaffningsvärdet för en sådan tillgång utgörs av det verkliga värdet på den lämnade tillgången, justerat för eventuella betalningar i samband med bytet.

En tillgång kan även förvärvas genom att en likartad tillgång, som utnyttjas på likartat sätt i likartad verksamhet och där verkliga värdet på de båda tillgångarna nära överensstämmer, lämnas i byte. Ersättningen kan också utgöras av en ägarandel i ett företag som äger en liknande tillgång (indirekt ägande). I inget av fallet ska vinst eller förlust redovisas till följd av transaktionen, eftersom något resultat inte kan anses ha intjänats. Anskaffningsvärdet för den förvärvade tillgången ska därför utgöras av redovisat värde på den eller de tillgångar som lämnats i byte, justerat med eventuella betalningar som erhållits eller lämnats för utjämningsändamål.

Tillkommande utgifter

Tillkommande utgifter avseende en tillgång ska läggas till anskaffningsvärdet till den del tillgångens prestanda förbättras i förhållanden till den nivå som gällde då den ursprungligen anskaffades. Alla andra tillkommande utgifter för tillgången ska redovisas som kostnader i den period de uppkommer.

Avgörande för om utgifter efter förvärvet av en tillgång ska redovisas som kostnader eller ingå i anskaffningsvärdet är de överväganden som gjorts vid förvärvet. Om företaget redan vid förvärvet åtagit sig att inom en snar framtid ta på sig utgifter som är nödvändiga för att tillgången ska kunna utnyttjas för sitt ändamål ska utgifterna inräknas i tillgångens anskaffningsvärde. En förutsättning är dock att utgifterna sammantaget uppgår till ett väsentligt belopp och att de har påverkat köpeskillingen.

Värdering efter anskaffnings-tidpunkten

Efter anskaffningstidpunkten ska en tillgång redovisas till anskaffningsvärdet med avdrag för ackumulerade avskrivningar och eventuell nedskrivning samt med tillägg för eventuell uppskrivning.

Avskrivningar

Det avskrivningsbara beloppet för en tillgång ska periodiseras enligt en systematisk plan över tillgångens nyttjandeperiod. Den avskrivningsmetod som använts ska återspegla hur tillgångens värde för företaget successivt förbrukas. Periodens avskrivningar redovisas som en kostnad.

Avskrivning ska ske fr.o.m. den tidpunkt då tillgången är färdig att tas i bruk. Avskrivning ska göras även om tillgångens redovisade värde understiger dess verkliga värde. Inträffad värdestegring utgör inte grund för att underlåta avskrivning.

Nyttjandeperiod och därmed avskrivningsplan fastställs som regel under antagandet att avskrivningsobjektet ska återanskaffas, dvs. ersättas av en ny och modern enhet, när detta bedöms mer ekonomiskt än andra handlingsalternativ.

Nyttjandeperioden för en tillgång definieras som den tid under vilken tillgången förväntas bli utnyttjad för sitt ändamål i företaget. I ett företags policy kan ingå att vissa tillgångar ska avyttras eller utrangeras efter en viss bestämd tid eller efter ett visst utnyttjande. Nyttjandeperioden kan därför vara kortare än den totala livslängden för tillgången i fråga.

En tillgångs avskrivningsbara belopp definieras som anskaffningsvärdet med avdrag för det beräknade restvärdet. Restvärdet är dock ofta försumbart och behöver inte beaktas då det avskrivningsbara beloppet fastställs. Om det är sannolikt att restvärdet uppgår till betydande belopp ska det uppskattas vid anskaffningstillfället i då rådande prisnivå.

Klassificering och specifikation i balansräkningen

Enligt ÅRL:s uppställningsform för balansräkningen ska materiella anläggningstillgångar redovisas under följande rubriker och i följande ordning:

- byggnader och mark
- maskiner och andra tekniska anläggningar
- inventarier, verktyg och installationer
- pågående nyanläggningar och förskott.

En ytterligare uppdelning utöver den som lagen anger kan i vissa fall vara motiverad.

Uppskrivningar

Tillgångar värderas som huvudprincip med utgångspunkt från anskaffningsvärdet. Uppskrivning utgör ett undantag från huvudregeln. ÅRL tillåter uppskrivning under vissa förutsättningar, vilka närmare anges i 4 kap. 6 §.

Upplysningar

Rekommendationen ställer omfattande krav på upplysningar, bl.a. ska beloppsuppgifter lämnas för det aktuella året och för jämförelseåret avseende:

- anskaffningsvärde
- ackumulerade av- och nedskrivningar
- oavskrivet belopp av uppskrivningar
- ackumulerade avskrivningar utöver plan
- taxeringsvärden.

URA 31

URA 31 anger hur större besiktnings- och översynskostnader avseende materiella anläggningskostnader ska behandlas. Det framgår bl.a. att kostnader för större återkommande besiktning eller översyn av materiell anläggningstillgång under dess nyttjandeperiod i syfte att möjliggöra ett fortsatt nyttjande av tillgången ska redovisas som en kostnad i resultaträkningen utom i de fall när

a. företaget, i enlighet med punkt 24 i RR 12, Materiella anläggningstillgångar, konstaterat att det i anskaffningsvärdet för tillgången ingår en väsentlig komponent som utgörs av utgiften för större besiktning eller översyn och där denna komponent skrivits av för att återspegla att den ekonomiska nyttan förbrukats, men där värdet återställs genom den kommande besiktningen eller översynen (oberoende av om tillgången värderas till anskaffningsvärde eller om värdet har skrivits upp),

b. det är sannolikt att tillgången kommer att ge upphov till ekonomiska fördelar för företaget samt

c. utgiften för besiktningen eller översynen kan mätas på ett tillförlitligt sätt.

Om samtliga förutsättningar enligt a)–c) är uppfyllda utgör utgiften en tillgång och ska redovisas som en egen komponent.

27.2 BFNAR 2001:3 Redovisning av materiella anläggningstillgångar

Tillämpnings-område

BFN har i sina allmänna råd angett hur Redovisningsrådets rekommendation Materiella anläggningstillgångar (RR 12) ska tillämpas i näringsdrivande icke-noterade företag som inte valt att tillämpa RR 12. BFNAR 2001:3 motsvarar RR 12 med de undantag som uttryckligen anges. Någon skillnad i sak utöver detta är inte avsedd.

De allmänna råden ska tillämpas på bokslut som upprättas för räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2002 eller senare.

Sammanfattning

Skillnaderna mellan RR 12 och BFNAR 2001:3 kan sammanfattas enligt följande:

Vid beräkning av anskaffningsvärdet behöver inte, till skillnad från huvudregeln i RR 12, beräknade utgifter för nedmontering och bortforsling av tillgångar och återställande av plats eller område där tillgången varit installerad respektive uppförd medräknas.

Vid uppskrivning av tillgångar gäller 4 kap. 6 § ÅRL i stället för RR 12 punkt 36. Enstaka väl motiverade uppskrivningar är förenliga med ÅRL. I ÅRL 4 kap. 12 § anges att ett aktiebolags eller en ekonomisk förenings anläggningstillgångar får skrivas upp om dessa har ett tillförlitligt och bestående värde som väsentligt överstiger bokfört värde om uppskrivningsbeloppet används på visst sätt.

Tilläggsupplysningar kan lämnas i mindre omfattning än vad som krävs enligt RR 12. BFNAR 2001:3 kräver endast upplysningar i enlighet med ÅRL (5 kap. 3–4 §§) och BFL (6 kap. 7 §).

I vägledningen till det allmänna rådet (p. 6.4) anges att då man enligt skattelagstiftningen kan medges avdrag för utgiften i sin helhet redan under anskaffningsåret om inventariernas ekonomiska livslängd uppgår till högst tre år och kostnadsförts i redovisningen, kan man av förenklingsskäl acceptera att anskaffningsutgiften för dessa korttidsinventarier kostnadsförs omedelbart i redovisningen, men bara i de fall det är fråga om oväsentliga belopp. Om det är fråga om väsentliga belopp måste anskaffningsvärdet tas upp som tillgång och skrivas av systematiskt. I samma punkt anger BFN att när det gäller inventarier av mindre värde, kan dessa av förenklingsskäl kostnadsföras direkt i redovisningen eftersom det inte rör sig om väsentliga belopp.

27.3 BFNAR 2003:1 Anläggningsregister

Det allmänna rådet ska tillämpas av de företag som är bokföringsskyldiga enligt bokföringslagen och som inte upprättar förenklat bokslut enligt BFN:s allmänna råd (BFNAR 2006:1) för enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut.

Ett företag ska förteckna eller på annat sätt samla uppgifter om sina materiella anläggningstillgångar (upprätta anläggningsregister). Ett sådant anläggningsregister behöver inte föras i de fall företaget endast har ett fåtal anläggningstillgångar och den löpande bokföringen är organiserad så att man redan av den kan få en tillfredsställande kontroll och överblick över dessa anläggningstillgångar.

Av uttalandet framgår vad ett anläggningsregister ska innehålla, vem som är skyldig att föra ett anläggningsregister, när registret ska uppdateras och vilka uppgifter som ska finnas i anläggningsregistret.

För de enskilda näringsidkare som tillämpar BFNAR 2006:1 om Förenklat årsbokslut för enskilda näringsidkare gäller att de immateriella och materiella anläggningstillgångarna som ska tas upp i balansräkningen ska förtecknas i en särskild förteckning, se avsnitt 6.1.

27.4 Inkomstskatt

Sambandet

Regler om avdrag för värdeminskning av materiella anläggningstillgångar finns i 18 kap. IL (inventarier), 19 kap. (byggnader) och 20 kap. (markanläggningar).

Bestämmelserna om inventarier avser maskiner och andra inventarier som är avsedda för stadigvarande bruk (18 kap. 1 § IL). Begreppet byggnad är inte definierat i 19 kap. men torde normalt sammanfalla med vad som gäller vid fastighetstaxeringen. Med markanläggningar avses anordningar eller anläggningar som inte är byggnader eller inventarier och som är avsedda att användas i fastighetsägarens näringsverksamhet (20 kap. 2 §).

De tillgångar som avses i 18–20 kap. IL är enligt 4 kap. 1 § ÅRL att betrakta som anläggningstillgångar. Med anläggningstillgång förstås tillgång som är avsedd att stadigvarande brukas eller innehas i näringsverksamheten. Andra tillgångar är enligt 4 kap. 1 § ÅRL att se som omsättningstillgångar. Det är således avsikten med innehavet av tillgången som är avgöran-

de för om den ska anses utgöra en anläggningstillgång eller en omsättningstillgång i redovisningssammanhang. I IL används inte uttrycken ”anläggningstillgång” och ”omsättningstillgång” utan skattemässiga begrepp som ”inventarier” och ”lagertillgång”. Ett inventarium är enligt 18 kap. 1 § en tillgång som är avsedd för stadigvarande bruk.

Allmänt gäller enligt 18–20 kap. IL att anskaffningsvärdet utgörs av utgiften för att anskaffa, tillverka eller uppföra tillgången. En liknande allmän regel finns i 4 kap. 3 § ÅRL. Dessutom finns skatteregler för beräkning av anskaffningsvärdet efter karaktärsbyte i 18 kap. 10 § (inventarier), samt i olika fall såsom beskattningsinträde, uttagsbeskattning, underprisöverlåtelser, näringsbidrag m.m., se 18 kap. 12 § (inventarier), 19 kap. 15 § (byggnader) samt 20 kap. 13 § (markanläggningar).

När det gäller frågan om beräkningen av avdrag för utgifter för materiella anläggningstillgångar finns det ett samband mellan redovisning och beskattning när det gäller vissa delar av avdraget för inventarier, framför allt vid räkenskapsenlig avskrivning. I övrigt när det gäller inventarier, liksom för byggnader och markanläggningar, är beskattningen frikopplad från redovisningen. Avdragsreglerna för byggnader och markanläggningar behandlas därför inte i detta avsnitt. Det finns dock anledning att nämna att genom ändringar i 19 kap. 2 § IL och 20 kap. 3 § får numera utgifter för reparation och underhåll av byggnad och markanläggning dras av omedelbart även om utgifterna i räkenskaperna dras av genom årlig avskrivning.

Utgifter för att anskaffa inventarier ska dras av genom årliga värdeminskningsavdrag. Avdragen beräknas enligt bestämmelserna i 18 kap. 13–22 §§ IL om räkenskapsenlig avskrivning och restvärdesavskrivning.

Vid räkenskapsenlig avskrivning medges värdeminskningsavdrag enligt huvudregeln (18 kap. 13 § IL) eller enligt kompletteringsregeln (18 kap. 17 §). Huvudregeln och kompletteringsregeln får inte användas på samma gång för samma kategori av tillgångar. Enligt 18 kap. 17 § får dock de olika reglerna användas för tillgångar av olika slag, nämligen inventarier (18 kap. 1 § 1 st.), immateriella rättigheter (2 st. 1 p.) och anslutningsavgifter och anläggningsbidrag (2 st. 2 p.). Valmöjligheten kommenteras av regeringen i prop. 1999/2000:2 del 2 s. 241. Användningen av räkenskapsenlig avskrivning förutsätter enligt 18 kap. 14 § IL att avdraget motsvarar

avskrivningen i bokslutet. Detta villkor anses uppfyllt även när den planmässiga avskrivningen i räkenskaperna är lägre än värdeminskningsavdraget men skillnaden redovisats i resultaträkningen som en bokslutsdisposition och i balansräkningen som en obeskattad reserv (ackumulerade överavskrivningar). Skattemässigt värde motsvaras i regel av inventariernas bokförda värde på balansräkningens aktivsida minskad med ackumulerade överavskrivningar på balansräkningens passivsida.

För inventarier som är av mindre värde eller kan antas ha en ekonomisk livslängd på högst tre år (korttidsinventarier) får hela utgiften dras av omedelbart (18 kap. 4 § IL). Varken begreppet mindre värde eller begreppet treårsinventarier finns i redovisningslagstiftningen. BFN har i vägledningen till det allmänna rådet BFNAR 2001:3 om Redovisning av materiella anläggningstillgångar i avsnitt 6.4 angett vad som gäller redovisningsmässigt beträffande inventarier av mindre värde och korttidsinventarier, se ovan avsnitt 27.2.

I RR 12 behandlas bytesfall där någon vinst inte behöver redovisas eftersom någon vinst inte anses ha tjänats in. Det synsättet gäller dock inte vid beskattningen – enligt 15 kap. 1 § IL ska bl.a. ersättningar för inventarier tas upp som intäkt. Vid ett byte anses den tillbytta egendomen ha förvärvats mot ersättning i form av värdet på den bortbytta egendomen. En sådan ersättning – dvs. värdet på den bortbytta egendomen – utgör enligt 18 kap. 7 § utgiften för förvärv av inventarier när förvärvet sker genom byte (jfr RÅ 2001 not. 146 angående byte av lageraktier). Se även avsnitt 26.3.3 angående byte av anläggningstillgångar.

I 16 kap. 9 § 1 st. IL anges att utgifter för forskning och utveckling som har eller kan antas få betydelse för näringsverksamheten ska dras av. I 2 st. konstateras att bestämmelserna i IL om att utgifter för anskaffning av vissa tillgångar ska dras av genom årliga värdeminskningsavdrag tillämpas också på utgifter för forskning och utveckling.

27.4.1 Gränsdragningen mellan inventarier och andra tillgångar

Rättspraxis visar att allt från produktionsanläggningar till enklare verktyg bedömts som inventarier – det gäller bl.a. följande fall: maskinutrustning som ingick i en produktionsanläggning (RÅ 1978 Aa 149), egenproducerad film (RÅ 1980 1:51), maskiner som skulle användas vid serieproduktion (RÅ 1994 ref. 78), egentillverkade produktverktyg – bl.a. klipp-

verktyg, bockverktyg och mallar för borrning och märkning (RÅ 1994 not. 132), datorer med tillhörande datorutrustning (RÅ 1995 ref. 96), andelar i skepp (RÅ 1999 ref. 19) och lastpallar som ingick i en för flera företag gemensam pool (RÅ 2003 ref. 70).

I rättsfallet RÅ 2003 ref. 70 var frågan om lastpallar som ett företag använde i sin verksamhet – och vilka dessutom ingick i en för flera företag gemensam pool – utgjorde lagertillgångar eller inventarier. I sitt yttrande till RR drog BFN slutsatsen att lastpallarna skulle redovisas som materiella anläggningstillgångar. RR konstaterade att lastpallarna skattemässigt skulle behandlas som inventarier, eftersom avsikten var att pallarna skulle komma till stadigvarande användning i poolen, och att företaget i sin tur stadigvarande använde pallarna i poolen i sin verksamhet. Inventarierna ansågs i detta fall utgöra s.k. treårsinventarier, varför anskaffningsutgifterna fick dras av omedelbart.

Ibland kan frågan uppkomma om en tillgång utgör ett inventarium eller en immateriell rättighet. Skatteverket har i skrivelsen 2004-09-14, dnr 130 550297-04/113, Utgift för datorprogram i lagersystem, funnit att ett datorprogram som ingår som en del av ett helautomatiskt lagersystem får anses utgöra en del av en investering som är avsedd för en långsiktig användning i näringsverksamheten. Eftersom programmet är en del av lagersystemet, och då anläggningen i systemet får anses utgöra ett inventarium, bör även datorprogrammet betraktas som ett inventarium.

27.4.2 Tillgångar av olika slag och beräkning av avdrag

En fråga som diskuterats i olika sammanhang är hur värdeminskningsavdrag ska beräknas när ett företag har olika tillgångstyper, t.ex. maskiner och immateriella rättigheter. Som nämnts ovan beräknas avdrag enligt räkenskapsenlig avskrivning eller restvärdesavskrivning. Skatteverket har i skrivelsen 2004-10-15, dnr 130 584347-04/111, Frågan om räkenskapsenlig avskrivning och restvärdesavskrivning får användas samtidigt, gjort bedömningen att endast en av metoderna ska användas för samtliga inventarier i verksamheten. Det går således inte att använda båda metoderna samtidigt – t.ex. räkenskapsenlig avskrivning för maskiner och restvärdesavskrivning för immateriella rättigheter.

27.4.3 Ytterligare avdrag vid lågt, totalt, verkligt värde

Om den skattskyldige kan visa att inventariernas verkliga värde är lägre än det skattemässiga värdet får ytterligare avdrag göras med ett belopp som motsvarar skillnaden (18 kap. 18 § IL). Skatteverket har i skrivelsen 2004-11-08, dnr 130 586061-04/111, Verkligt värde på inventarier och rätten till räkenskapsenlig avskrivning, uttalat att bedömningen av om det verkliga värdet på inventarierna understiger det skattemässiga värdet ska göras för samtliga inventarier och inte bara för en grupp av inventarier, t.ex. immateriella rättigheter. Det innebär att även om det varit en värdenedgång på t.ex. goodwill, kan samtidigt det verkliga värdet på maskiner vara så högt, att det verkliga värdet för hela gruppen inventarier inte är lägre än det skattemässiga värdet.

27.4.4 Avdragstidpunkten

Enligt redovisningsnormerna ska avskrivning ske fr.o.m. den tidpunkt då tillgången är färdig att tas i bruk, dvs. normalt när den är helt färdigställd och kan tas i anspråk för avsett ändamål.

Vid beskattningen gäller ett delvis annat synsätt. Enligt rättspraxis kan värdeminskningsavdrag medges även innan förslitning inträtt. I rättsfallet RÅ 1978 Aa 149 medgavs avdrag när leverans skett före årsskiftet, trots att inte all inmontering hade skett. RR har i ett senare rättsfall, RÅ 1994 ref. 78 (som gällde avdragsrätten för korttidsinventarier), hänvisat till 1978 års rättsfall och uttalat att praxis antyder att avskrivning kan ske även för tid då inventariet befunnit sig i näringsidkarens ägo utan att vara i bruk på något närmare angivet sätt.

För ett egentillverkat inventarium bör krävas att det är färdigställt så att det kan tas i bruk innan värdeminskningsavdrag medges. Däremot torde inte kunna krävas att inventariet även tagits i bruk för avsett ändamål.

27.4.5 Anskaffningsvärdet

Värdeminskningsavdrag beräknas utifrån anskaffningsvärdet på inventariet. Bestämmandet av anskaffningsvärdet är en skattereglerad fråga. Det utesluter dock inte att redovisningsnormerna kan utgöra viss vägledning vid den beräkningen. Allmänt kan sägas att i anskaffningsvärdet räknas, förutom utgifter för själva inventariet, samtliga utgifter i samband med förvärvet såsom tull, frakt, provisioner m.m.

I de fall ett företag i räkenskaperna frivilligt inkluderar viss utgift i det bokföringsmässiga anskaffningsvärdet får företaget anses vara bundet av det även vid beskattningen, under förutsättning att utgiften överhuvudtaget kan utgöra en del av ett skattemässigt anskaffningsvärde. Exempelvis får enligt redovisningsreglerna ränta på kapital som har lånats för att finansiera tillverkning av en tillgång räknas in i anskaffningsvärdet. Om så har skett gäller att avdrag för räntedelen inte kan ske omedelbart utan – som en del av det totala anskaffningsvärdet – genom värdeminskningsavdrag. I det sammanhanget kan en jämförelse göras med rättsfallet RÅ 2000 ref. 26, i vilket en aktivering av utgifter i räkenskaperna innebar att utgifterna inte fick dras av omedelbart. Rättsfallet gällde visserligen det utvidgade reparationsbegreppet avseende byggnader, där bestämmelserna numera ändrats, men synsättet torde vara tillämpligt även på utgifter som frivilligt aktiverats i anskaffningsvärdet för inventarier.

Som framgår av redovisningsnormerna kan i vissa fall förväntade framtida kostnader för nedmontering och bortforsling av tillgången och återställande av ursprunglig plats eller område inkluderas i anskaffningsvärdet. Enligt Skatteverkets skrivelse 2008-03-19, dnr 131164537-08/111, saknas det skattemässigt rätt till avdrag för sådana beräknade kostnader om de inkluderats i anskaffningsutgiften. Skatteverket anser att om ett företag i överensstämmelse med god redovisningssed inkluderar sådana beräknade kostnader i anskaffningsvärdet uppkommer en sådan skillnad mellan värdet enligt balansräkningen och det skattemässiga värdet att företaget kan förlora rätten till räkenskapsenlig avskrivning och restvärdesavskrivning ska tillämpas. Inte heller vid restvärdesavskrivning får de aktuella utgifterna inräknas i anskaffningsvärdet.

Enligt redovisningsnormerna ska tillgångens anskaffningsvärde reduceras med beräknat restvärde för att få fram det avskrivningsbara beloppet. Vid beskattningen ska dock inte något restvärde beaktas. Om ett företag ändå beräknat avskrivningsbart belopp med beaktande av beräknat restvärde, påverkar detta inte rätten att tillämpa reglerna om räkenskapsenlig avskrivning.

27.4.6 För högt anskaffningsvärde

Ibland kan det redovisade anskaffningsvärdet ha blivit för högt genom att tillgångar felaktigt har behandlats som inventarier, t.ex. tillgångar som inte berättigar till värdeminskningsavdrag

eller tillgångar som ska ses som byggnader eller markanläggningar. Anskaffningsvärdet kan även ha blivit för högt genom att försäkringsersättning eller näringsbidrag felaktigt inte har minskat värdet.

Frågan uppkommer med vilket belopp resultatet ska ökas. Ska det ökas med den felaktiga postens bruttobelopp, dvs. med dess påverkan på anskaffningsvärdet? Eller ska resultatet ökas endast med ett belopp som motsvarar felaktighetens inverkan på värdeminskningsavdraget? Frågan har besvarats i följande rättsfall.

I RÅ 1962 Fi 1066 hade ett bolag som inventarier bokfört utgifter som borde ha hänförts till byggnad. Bolaget hade inte utnyttjat sina möjligheter till värdeminskningsavdrag fullt ut. Det rättade värdeminskningsavdraget rymdes inom högsta tillåtna avdrag. Bolaget hade vidare rättat felet i det följande bokslutet genom överföring av beloppet från inventariers konto till byggnaders konto. RR avstod från att höja bolagets resultat

I RÅ 1971 Fi 1859 tillämpades räkenskapsenlig avskrivning. Avdrag gjordes för inventarier som ännu inte hade levererats. RR ansåg att till beskattning skulle återföras endast det belopp, med vilket maskinerna obehörigen avskrivits.

RR tillämpade ett liknande synsätt i RR 1977 1:70. Vissa tillgångar hade felaktigt hänförts till inventarier i stället för till byggnad. RR ändrade inte KR:s dom, vilket innebar att endast så stort belopp skulle återföras till beskattning som felaktigheten hade påverkat resultatet.

27.4.7 Överavskrivning

Det förhållandet att avskrivningen i räkenskaperna överstiger avdraget, dvs. det som brukar kallas för skattemässig överavskrivning, är ett problem endast vid räkenskapsenlig avskrivning, inte vid restvärdesavskrivning. Skattemässig överavskrivning kan uppkomma på olika sätt, t.ex. genom felräkning eller genom att inventarier felaktigt har behandlats som korttidsinventarier. Om sådana felaktigheter upptäcks måste man först kontrollera om en skattemässig överavskrivning verkligen har ägt rum. Om det felaktiga avdraget ryms inom avdragsutrymmet enligt huvudregeln eller kompletteringsregeln ska någon justering av avdraget inte göras (jfr bl.a. RÅ 1962 Fi 1066). Om det felaktiga avdraget inte ryms i avdragsutrymmet görs justering endast med det belopp som felaktigt påverkat resultatet. Beloppet dras sedan av under fem

år räknat från och med beskattningsåret efter det då överavskrivningen gjordes (18 kap. 19 § IL).

Skatteverket har i skrivelsen 2004-11-08, dnr 130 586061-04/111, Verkligt värde på inventarier och rätten till räkenskapsenlig avskrivning, behandlat frågan om rätten till räkenskapsenlig avskrivning när en skattemässig överavskrivning föreligger enligt 18 kap. 19 § IL. I en sådan situation saknas en av förutsättningarna för rätten att använda räkenskapsenlig avskrivning, dvs. att avdraget motsvarar avskrivningen i bokslutet, 18 kap. 14 § IL. Enligt skrivelsen innebär dock inte oavsiktliga fel vid enstaka år att rätten förloras. Rätten till räkenskapsenlig avskrivning kan dock inte anses finnas kvar när ett företag systematiskt gör avskrivningar med högre belopp än som kan godtas vid beskattningen.

I skrivelsen 2006-09-18, dnr 131 558489-06/111, Verkligt värde på inventarier och överavskrivning, har Skatteverket uttalat att man vid tillämpning av bestämmelserna i 18 kap. 18 § IL, om lågt verkligt värde på inventarier, även ska beakta ej avdraget värde av tidigare överavskrivna inventarier enligt 18 kap. 19 §.

Vid återbetalning alternativt inbetalning av mervärdesskatt som är hänförlig till inventarier uppkommer frågan hur denna mervärdesskatt ska hanteras om den är hänförlig till utgift för anskaffande av inventarier som anskaffats tidigare år och reglerna om räkenskapsenlig avskrivning tillämpas. Enligt Skatteverkets skrivelse 2007-05-21, dnr 131 281782-07/111, förlorar den skattskyldige rätten till räkenskapsenlig avskrivningsmetod, när det skattemässiga anskaffningsvärdet blir justerat ett tidigare år än i redovisningen på grund av återbetalning eller inbetalning av mervärdesskatt, som är hänförlig till inventarier som är föremål för räkenskapsenlig avskrivning. Grunden för detta är att värdet enligt balansräkningen inte längre stämmer överens med det skattemässiga värdet.

Skatteverket anser dock, som ett alternativ till att hantera frågan så som angetts ovan, att återbetalningen eller inbetalningen av mervärdesskatten kan hanteras även skattemässigt som en justering av anskaffningsvärdet det år som omprövningen sker eller dom meddelats.

Detta innebär att återbetalningen alternativt inbetalningen av mervärdesskatten kommer, när huvudregeln för räkenskapsenliga avskrivningar tillämpas, att ingå i avskrivningsunderlaget som en avgående alternativt tillkommande post det

år som omprövningsbeslutet fattats eller dom meddelats. Tillämpas kompletteringsregeln kommer däremot den justerade mervärdesskatten, vid beräkningen av det lägsta tillåtna värde, att hänföras till det år som inventariet anses vara anskaffat dvs. ursprungsåret.

27.4.8 Uppskrivning och rätten till räkenskapsenlig avskrivning

Enligt 4 kap. 6 § ÅRL och redovisningsnormgivningen kan under vissa förutsättningar uppskrivning ske av anläggningstillgångar. Reglerna har bl.a. den innebörden att avskrivning ska beräknas med utgångspunkt i det uppskrivna värdet. Om värdet på tillgången förändras, dvs. det uppskrivna högre värdet på tillgången inte längre gäller, ska en nedskrivning ske i räkenskaperna. I rättsfallet RÅ 2001 ref. 8 avsåg ett företag att lösa upp ackumulerade överavskrivningar i räkenskaperna och redovisa ett lika stort belopp som intäkt. RR gjorde bedömningen att den bokförda intäkten inte var en skattepliktig intäkt. Samtidigt konstaterades i rättsfallet att upplösningen av de ackumulerade överavskrivningarna innebar att värdet på inventarierna enligt balansräkningen blev högre än det skattemässiga värdet, och att företaget därmed förlorade rätten till fortsatt räkenskapsenlig avskrivning.

RR har återkommit till frågan om uppskrivning av värdet på inventarier i rättsfallet RÅ 2004 ref. 136. I det målet hade ett företag förvärvat inventarier från ett annat koncernföretag och avsåg att efter förvärvet skriva upp värdet på dem i räkenskaperna. Uppskrivningen skulle komma att innebära att företaget förlorade rätten till räkenskapsenlig avskrivning. Frågorna i målet gällde om företaget hade rätt att återgå till räkenskapsenlig avskrivning och hur värdeminskningsavdraget i så fall skulle beräknas. RR konstaterade att företaget hade rätt att återgå till räkenskapsenlig avskrivning med stöd av 18 kap. 22 § IL, dock tidigast beskattningsåret efter det år då uppskrivningen i bokföringen sker. När det gällde frågan hur värdeminskningsavdrag skulle beräknas uttalade domstolen att som avskrivningsunderlag enligt huvudregeln vid räkenskapsenlig avskrivning får räknas värdet enligt balansräkningen vid beskattningsårets utgång året före det beskattningsår då övergången till räkenskapsenlig avskrivning sker. Beträffande kompletteringsregeln i 18 kap. 17 § uttalade RR att inventariernas anskaffningsvärden utgör avskrivningsunderlag och att en uppskrivning i bokföringen inte påverkar anskaffningsvärdet enligt 18 kap. 7 §.

Skatteverket har behandlat frågor kring uppskrivning i skrivelsen 2006-06-29, dnr 131 405583-06/111, Värdeminskningsavdrag efter uppskrivning och återgång till räkenskapsenlig avskrivning. Sammanfattningsvis konstateras följande i skrivelsen. Om ett företag skriver upp värdet på sina inventarier – och värdet på inventarierna enligt balansräkningen blir högre än det skattemässiga värdet på inventarierna – förlorar företaget rätten till räkenskapsenlig avskrivning. För det fall företaget, efter att skillnadsbeloppet redovisats till beskattning, återfår rätten till räkenskapsenlig avskrivning kan avdrag medges såväl enligt huvudregeln som enligt kompletteringsregeln. Det har ingen betydelse om uppskrivningen medför att värdet på inventarierna efter uppskrivningen uppgår till ett högre värde än det ursprungliga anskaffningsvärdet. Ställningstagandet bygger på två domar från Regeringsrätten den 26 maj 2006, se RÅ 2006 ref. 41.

Fusion

Skatteverket har i skrivelse 2006-12-20, dnr 131 728829-06/11 behandlat frågor om värdeminskningsavdrag efter att inventarier övertagits i samband med fusion. Vid en fusion kan det övertagande företaget ta upp värdet på övertagna inventarier till ett högre värde än det skattemässiga värdet hos det överlåtande företaget. För det fall det övertagande företaget redovisar skillnadsbeloppet till beskattning anser Skatteverket att värdeminskningsavdrag kan erhållas såväl enligt huvudregeln som enligt kompletteringsregeln. Det har ingen betydelse om värdet på inventarierna – efter övertagandet – är högre än det ursprungliga anskaffningsvärdet. Ställningstagandet bygger på RÅ 2006 ref. 71.

27.4.9 Övergång till restvärdesavskrivning och tidigare överavskrivningar

Skatteverket har i skrivelsen 2006-05-24, dnr 131 330742-06/111, Överavskrivning av inventarier och restvärdeavskrivning, uttalat att vid övergång från räkenskapsenlig avskrivning till restvärdesavskrivning ska oavskrivet värde av tidigare återförda överavskrivningar ingå i avskrivningsunderlaget. Det innebär att det oavskrivna värdet ska inräknas i inventariernas skattemässiga värde vid föregående beskattningsårs utgång.

27.4.10 Inventarier av mindre värde och korttidsinventarier

I ÅRL saknas de skattemässiga begreppen inventarier av mindre värde och korttidsinventarier. Begreppen förekommer inte heller i RR 12. Däremot har BFN i BFNAR 2001:3 uttalat att när det

inte rör sig om väsentliga belopp kan anskaffningsutgiften av förenklingsskäl i många fall kostnadsföras direkt. När det är fråga om väsentliga belopp måste emellertid anskaffningsvärdet tas upp som tillgång och skrivas av systematiskt.

Som tidigare nämnts finns möjlighet att göra omedelbart avdrag för utgifter för inventarier av mindre värde och korttidsinventarier. Vid bedömningen av om inventarier utgör korttidsinventarier tas hänsyn till förhållandena i det enskilda fallet (RÅ 1995 ref. 96). Det ankommer i första hand på den skattskyldige att visa att undantagsregeln om omedelbart avdrag är tillämplig. Kravet på bevisning kan dock inte ställas särskilt högt eftersom avdragsregeln förutsätter att det redan under anskaffningsåret ska göras ett antagande om inventariernas ekonomiska livslängd.

I rättsfallet RÅ 2004 ref. 81 avsåg ett företag bokföringsmässigt skriva av korttidsinventarier under tre år. RR godtog inte att avdrag beräknades skattemässigt på samma sätt, och uttalade att för det fall utgifterna inte dras av omedelbart ska de dras av genom årliga värdeminskningsavdrag i enlighet med bestämmelserna om räkenskapsenlig avskrivning.

Räkenskapsenlig avskrivning förutsätter överensstämmelse mellan bokfört värde och skattemässigt värde. Enligt Skatteverkets uppfattning innebär den utgångspunkten att ett omedelbart avdrag för utgifter för inventarier enligt 18 kap. 4 § IL ska motsvaras av en lika stor kostnadsföring av utgifterna i räkenskaperna, så att inte utgifterna – eller en del av dem – tas upp som en tillgång i balansräkningen.

SKV A 2007:2

Skatteverket har lämnat allmänna råd om inventarier av mindre värde att tillämpas fr.o.m. 2008 års taxering, på beskattningsår som påbörjas efter den 31 december 2006 (SKV A 2007:2). Enligt dessa allmänna råd bör, för större företag, avses inventarier vars anskaffningsvärde exklusive mervärdesskatt uppgår till högst 20 000 kronor. För mindre företag får motsvarande belopp anses vara 10 000 kronor. För enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut får dock motsvarande belopp normalt anses vara 5 000 kronor.

27.4.11 Djur som är anläggningstillgångar i räkenskaperna

Djur i jordbruk och renskötsel ska i vissa fall enligt ÅRL anses vara anläggningstillgångar i AB och HB. Vid enskilt bedriven verksamhet får enligt ÅRL djuren redovisas som anläggnings-

tillgångar. Skattemässigt är emellertid sådana djur alltid lagertillgångar, 17 kap. 5 § IL. I skrivelsen 2002-09-19, dnr 7431-02/110, Redovisning av djur i jordbruk och renskötsel, har RSV behandlat frågan om rätten till räkenskapsenlig avskrivning när djur i jordbruk och renskötsel redovisas på inventariers konto i räkenskaperna. I skrivelsen anses att en skattskyldig inte automatiskt förlorar rätten till räkenskapsenlig avskrivning när djur i jordbruk och renskötsel redovisas som inventarier i bokföringen trots att djuren skattemässigt utgör lager. En förutsättning för detta är dock att bokföringen är ordnad på ett sådant sätt att avskrivningarna på djuren kan urskiljas så att återföring kan ske vid beskattningen. Detta underlättas om redovisningen av djuren sker på särskilt konto i bokföringen.

27.5 Mervärdesskatt

Uttagsbeskattning

Vid privat användning av en tillgång som tillhör verksamheten ska uttagsbeskattning för mervärdesskatt ske om rätt till avdrag för mervärdesskatt förelegat vid förvärvet av tillgången. Beskattningsunderlaget ska fastställas med hänsyn till de kostnader som belöper på den privata användningen och för vilka avdrag för ingående skatt skett. Vilken kostnad för värdeminskning som då ska ingå i beskattningsunderlaget framgår inte uttryckligen i ML eller i mervärdesskattedirektivet. Det får dock anses klarlagt att kostnad för värdeminskning ska ingå i beskattningsunderlaget. Skatteverket har i skrivelsen 2005-03-17, dnr 130 653043-04/11, Beskattningsunderlag vid uttagsbeskattning för mervärdesskatt avseende privat användning av båt som tillhör en verksamhet, behandlat hur beskattningsunderlaget ska beräknas. I skrivelsen anges att den kostnad för värdeminskning som ska ingå i beskattningsunderlaget utgörs av den planenliga avskrivning som ska redovisas som rörelsens kostnad i företagets resultaträkning. Det förutsätts då att tillgångens avskrivning fastställts enligt gällande lagstiftning och rekommendationer på redovisningsområdet. Detta medför att RR 12 och BFNAR 2001:3 är av betydelse för hur beskattningsunderlaget till mervärdesskatt ska beräknas i sådana situationer.

27.6 Rättspraxis m.m.

Rättspraxis

– För högt anskaffningsvärde	RÅ 1962 Fi 1066
– För högt anskaffningsvärde	RÅ 1971 Fi 1859
– För högt anskaffningsvärde	RR 1977 1:70

	– Avdragstidpunkten	RÅ 1978 Aa 149
	– Egenproducerad film	RÅ 1980 1:51
	– Maskiner för serieproduktion – korttidsinventarier eller ej	RÅ 1994 ref. 78
	– Egentillverkade produktverktyg	RÅ 1994 not.132
	– Datorer – korttidsinventarier eller ej	RÅ 1995 ref. 96
	– Andelar i skepp	RÅ 1999 ref. 19
	– Det utvidgade reparationsbegreppet	RÅ 2000 ref. 26
	– Upplösning av ackumulerade överavskrivningar	RÅ 2001 ref. 8
	– Byte av lageraktier	RÅ 2001 not. 146
	– Lastpallar – inventarier eller lager	RÅ 2003 ref. 70
	– Avdrag för korttidsinventarier	RÅ 2004 ref. 81
	– Återgång till räkenskapsenlig avskrivning	RÅ 2004 ref. 136
	– Tillämpning av kompletteringsregeln efter uppskrivning av inventarier	RÅ 2006 ref. 41
	– Värdeminskningsavdrag efter att inventarier övertagits i samband med fusion	RÅ 2006 ref. 71
Bokförings-nämnden	– Redovisning av räntetilläggslån för produktion av byggnad	BFN U 87:5
	– Redovisning av avskrivningar efter brand	BFN U 89:14
	– Utgifter för förkastade alternativ	BFN U 90:9
	– Redovisning av maskinanläggningar och reservdelar	BFN U 90:13
Redovisningsrådet	– Redovisning av försäkringsersättning m.m.	URA 22
	– Större besiktnings- och översynskostnader avseende materiella anläggningstillgångar	URA 31

Skatteverket	– Skatteverkets allmänna råd om procentsatser för värdeminskningsavdrag för byggnader i näringsverksamhet	SKV A 2005:5
	– Skatteverkets information om beräkning av värdeminskningsavdrag på byggnader i näringsverksamhet	SKV M 2005:5
	– Skatteverkets allmänna råd om inventarier av mindre värde att tillämpas fr.o.m. 2008 års taxering	SKV A 2007:2
	– Avskrivning av uppskriven tillgång	1997:2
	– Fråga om avdrag för aktiverade datautgifter	2000:7
	– Avskrivning på korttidsinventarier	2001:4
	– Räkenskapsenlig avskrivning vid upprepad överavskrivning	2003:10
	– Redovisning av djur i jordbruk och renskötsel, 2002-09-19 (dnr 7431-02/110)	
	– Utgift för datorprogram i lagersystem, 2004-09-14 (dnr 130-550297-04/113)	
	– Frågan om räkenskapsenlig avskrivning och restvärdesavskrivning får användas samtidigt, 2004-10-15 (dnr 130 584347-04/111)	
	– Verkligt värde på inventarier och rätten till räkenskapsenlig avskrivning, 2004-11-08 (dnr 130 586061-04/111)	
	– Inventarier av mindre värde och mervärdesskatt, 2005-03-03 (dnr 130 133554-05/111)	
	– Beskattningsunderlag vid uttagsbeskattning för mervärdesskatt avseende privat användning av båt som tillhör en verksamhet, 2005-03-17 (dnr 130 653043-04/11)	
	– Överavskrivning av inventarier och restvärdeavskrivning, 2006-05-24 (dnr 131 330742-06/111)	
	– Värdeminskningsavdrag efter uppskrivning och återgång till räkenskapsenlig avskrivning, 2006-06-29 (dnr 131 405583-06/111)	

- Verkligt värde på inventarier och överavskrivning, 2006-09-18 (dnr 131 558489-06/111)
- Värdeminskningsavdrag efter att inventarier övertagits i samband med fusion, 2006-12-20 (dnr 131 728829-06/111)
- Återbetalning alternativt inbetalning av mervärdesskatt hänförlig till inventarier, 2007-05-21 (dnr 131 281782-07/111)
- Redovisning av nedmonterings- och bortforslings- och återställandekostnader för inventarier och rätten till räkenskapsenlig avskrivning, 2008-03-18 (dnr 131 164537-08/111)

28 Intresseföretag

28.1 RR 13 Intresseföretag

Tillämpnings-område

RR 13 tillämpas av ett ägarföretag vid redovisning av andelar i ett intresseföretag. Sådana intresseföretag som är joint ventures ska redovisas enligt RR 14 Joint ventures.

RR 13 gäller från den 1 januari 2001.

Sammanfattning

Ett *intresseföretag* är ett företag varöver ägarföretaget har ett betydande inflytande (20 % eller mer av rösterna) utan att ett dotterföretagsförhållande föreligger. Ägandet utgör ett led i en varaktig förbindelse. Det finns två metoder för redovisning av andelsinnehavet. *Kapitalandelsmetoden* innebär att andelar i en juridisk person redovisas till anskaffningsvärde vid anskaffningstillfället och därefter justeras med ägarföretagets andel av förändringen i investeringsobjektets nettotillgångar. I ägarföretagets resultaträkning redovisas som intäkt dettas andel av investeringsobjektets resultat. *Anskaffningsvärdemetoden* innebär att andelar i ett företag redovisas till anskaffningsvärde. I ägarföretagets resultaträkning redovisas som intäkt från investeringen endast erhållen utdelning.

I koncernbalansräkningen och i koncernresultaträkningen redovisas andelar i intresseföretag normalt enligt kapitalandelsmetoden. Samma metod får enligt 4 kap. 13 a § ÅRL användas i juridiska personer som omfattas av en redovisning enligt internationella redovisningsstandarder i enlighet med 3 kap. 4 a § ÅRL. I övriga juridiska personer ska andelarna redovisas i balans- och resultaträkningen med tillämpning av anskaffningsvärdemetoden.

Relativt omfattande upplysningar ska lämnas om andelsinnehav i intresseföretag.

28.2 Inkomstskatt

Direkta skatteregler kopplade till redovisningen saknas för intresseföretag. Särskilda skatteregler gäller dock för utdelning, kapitalvinster och kapitalförluster på näringsbetingade

andelar. Andelar i intresseföretag är oftast näringsbetingade. Det gör att redovisningsreglerna om intresseföretag är av intresse ur kontrollperspektiv. Skattereglerna finns närmare beskrivna i Handledning för beskattning av inkomst 2008, del 2 avsnitt 27 och i handledning del 3 avsnitt 22.

28.3 Rättspraxis m.m.

Redovisningsrådet	– Eliminering av orealiserade vinster och förluster i samband med transaktioner med intresseföretag	URA 16
	– Redovisning av förluster i samband med tillämpning av kapitalandels-metoden	URA 28
	– Hur påverkas koncernredovisningen och tillämpningen av kapitalandels-metoden av förekomsten av potentiella röstberättigade aktier	URA 40
FAR SRS	– Redovisning av aktier och andelar	RedR 5

29 Joint ventures

29.1 RR 14 Joint ventures

Tillämpnings-område

Termen joint venture är vedertagen internationellt och numera också inom det svenska språket. Andra synonyma svenska termer är samriskföretag, samarbetsbolag, konsortier och gemensamt företag. Ett joint venture kan drivas i olika civilrättsliga former såsom enkelt bolag, handelsbolag, aktiebolag m.m. I rekommendationen anges hur samägarna ska redovisa tillgångar, skulder, intäkter och kostnader som ingår i joint ventures eller andelar i joint ventures.

RR 14 gäller från den 1 januari 2001.

Sammanfattning

Ett *joint venture* är en ekonomisk verksamhet som drivs av två eller flera parter vars samarbete är avtalsreglerat och där avtalet innebär att två eller flera parter (samägare) har *ett gemensamt bestämmande inflytande*. *Placerare* är sådana delägare i ett joint venture som saknar gemensamt bestämmande inflytande.

Joint ventures kan ha många olika former och strukturer. I RR 14 identifieras och behandlas tre huvudtyper, nämligen

a. gemensamt styrda verksamheter

b. gemensamma tillgångar och

c. gemensamt styrda företag.

Förekomsten av ett samarbetsavtal skiljer joint ventures från övriga intressebolag, vilka redovisas enligt RR 13. Samarbetsavtalet reglerar vanligtvis verksamhet, varaktighet, rapporteringskrav, tillsättning av styrelse eller motsvarande ledningsorgan, kapitaltillskott samt fördelning av produktion, intäkter, kostnader och resultat mellan samägarna.

I en gemensamt styrd verksamhet (a) använder samägarna sina egna tillgångar. I samarbetsavtalet regleras fördelningen av försäljningen av den gemensamma produktionen och gemensamt ådragna kostnader. Civilrättsligt föreligger ett enkelt bolag. Redovisningen sker hos delägarna.

Vid gemensamma tillgångar (b) har samägarna ett gemensamt bestämmande inflytande över, ofta gemensamt ägda, tillgångar som tillförts eller inköpts. Civilrättsligt föreligger ett enkelt bolag. Varje samägare redovisar sin andel av dessa tillgångar, skulder han ådragit sig för egen del samt hans andel av gemensamma skulder liksom hans andel av gemensamma intäkter och kostnader liksom egna kostnader.

Gemensamt styrda företag (c) inbegriper bildandet av ett aktiebolag, handelsbolag eller annat företag i vilket samägaren innehar en andel. I den juridiska personen redovisas verksamheten enligt anskaffningsvärdesmetoden, se RR 13. I koncernredovisningen kan antingen klyvningsmetoden eller kapitalandelsmetoden (se RR 13) tillämpas. Klyvningsmetoden innebär att samägaren i sin koncernredovisning redovisar sin andel av tillgångar, skulder, intäkter och kostnader i det gemensamt styrda företaget tillsammans med motsvarande egna poster eller som separata poster.

Icke monetära tillgångar som tillförs av en samägare till ett joint venture bedöms ofta redovisningsmässigt som byte av tillgångar.

En placerare redovisar sin andel enligt anskaffningsvärdemetoden både i redovisningen för juridisk person och koncern.

Relativt omfattande upplysningar ska lämnas.

29.2 Inkomstskatt

Vilka skatteregler som ska tillämpas blir beroende av den juridiska formen för det gemensamma företaget. Det är viktigt att kontrollera att den skattemässiga beräkningen är korrekt och att inte det redovisningsmässiga resultatet läggs till grund för beskattningen utan särskild prövning mot skattereglerna.

29.3 Rättspraxis m.m.

Redovisningsrådet	– Överföring av icke-monetära tillgångar från en samägare till ett joint venture i form av ett gemensamt styrt företag	URA 21

30 Immateriella tillgångar

30.1 RR 15 Immateriella tillgångar

Tillämpnings-område

Rekommendationen behandlar vid vilken tidpunkt och med vilket belopp en immateriell tillgång ska redovisas i balansräkningen samt vilka upplysningar som ska lämnas i övrigt i årsredovisningen. Vissa immateriella tillgångar omfattas dock inte av rekommendationen såsom finansiella tillgångar och mineralrättigheter. Utgifter för reklam, utbildning, etablering av verksamheter (”start-up”), forsknings- och utvecklingsverksamhet omfattas av rekommendationen.

RR 15 gäller från den 1 januari 2002.

Definitioner

Inledningsvis definieras ett antal begrepp. En *immateriell tillgång* är en identifierbar icke-monetär tillgång utan fysisk substans som används för produktion eller tillhandahållande av varor och tjänster samt för uthyrning till andra eller för administrativa ändamål. Med *tillgång* avses en resurs som a) ett företag har kontroll över till följd av inträffade händelser och som b) förväntas ge företaget ekonomiska fördelar i framtiden. *Monetära tillgångar* är kontanta medel samt tillgångar som kan omsättas till kontanta medel till fasta eller fastställbara belopp.

Forskning är planerat och systematiskt sökande som kan ge ny vetenskaplig eller teknisk kunskap och insikt. *Utveckling* är att tillämpa forskningsresultat eller annan kunskap för att åstadkomma nya eller väsentligt förbättrade material, konstruktioner, produkter, processer, system eller tjänster innan kommersiell produktion eller användning påbörjas.

Vidare definieras här begrepp som även förekommer i RR 12 Materiella anläggningstillgångar (avskrivning, avskrivningsbart belopp, nyttjandeperiod, anskaffningsvärde, restvärde, verkligt värde, redovisat värde) och i RR 17. Nedskrivningar (återvinningsvärde, nyttjandevärde och nettoförsäljningsvärde).

Redovisning i balansräkningen

Den immateriella tillgången ska tas upp i balansräkningen när

- det är sannolikt att de framtida ekonomiska fördelar som kan hänföras till tillgången kommer att tillfalla företaget och
- tillgångens anskaffningsvärde kan beräknas på ett tillförlitligt sätt

Dessa kriterier gäller primärt för tillgångar som förvärvats externt, men kan även omfatta vissa internt upparbetade tillgångar, såsom utgifter för utvecklingar. Andra internt upparbetade tillgångar i form av goodwill, varumärken, utgivningsrätter, kundlistor och liknande får inte tas upp som tillgång.

Utgifter som uppkommer efter förvärvet, eller efter att tillgången färdigställts, ska inkluderas i anskaffningsvärdet om det

- är sannolikt att utgifterna medför att tillgången kommer att generera fördelar som överstiger den ursprungliga bedömningen och
- utgifterna kan beräknas och hänföras till tillgången på ett tillförlitligt sätt.

En utgift som har redovisats som en kostnad i en finansiell rapport får inte senare tas upp som tillgång.

En immateriell tillgång i balansräkningen ska värderas till anskaffningsvärde med avdrag för ackumulerade avskrivningar och eventuella nedskrivningar.

Utgifter för forskning och utveckling m.m.

Alla utgifter för forskning ska alltid redovisas som kostnad när de uppkommer. Utgifter för utveckling ska dock tas upp som tillgång om ett antal kriterier är uppfyllda. Dessa innebär att företaget ska ha en avsikt och en teknisk möjlighet att färdigställa, samt att använda eller sälja tillgången. Företaget måste också kunna påvisa att den immateriella tillgången medför framtida ekonomiska fördelar och att utgifterna för tillgången kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Vidare måste finansiella och andra resurser finnas för att fullfölja utveckling, användning eller försäljning av tillgången. I redovisningen för juridisk person kan dock utgifter för utveckling kostnadsföras.

Utgifter för att starta en verksamhet eller ett företag, utgifter för utbildning, för reklam m.m. och för omlokalisering eller omorganisation av delar av ett företag eller hela företaget ska redovisas som en kostnad när de uppkommer.

Avskrivningar m.m.

Avskrivning ska ske systematiskt över nyttjandeperioden och påbörjas när tillgången är tillgänglig för användning. Avskrivningsperioden får normalt inte överstiga tjugo år.

Den avskrivningsmetod som tillämpas ska avspegla hur tillgångens värde förbrukas. Kan detta inte fastställas, användes den linjära metoden. Avskrivningsbeloppet redovisas som kostnad såvida det inte enligt någon annan rekommendation ska/får inkluderas i ett annat tillgångsvärde.

En immateriell tillgångs restvärde antas vara lika med noll, om inte

- det finns ett åtagande från tredje part att köpa tillgången vid nyttjandetidens slut eller
- det finns en aktiv marknad för tillgången ifråga.

För att bedöma eventuellt nedskrivningsbehov ska RR 17, Nedskrivningar, tillämpas.

Redovisning i juridisk person

Vid redovisning i juridisk person kan utgifter för utveckling, som enligt rekommendationen ska tas upp som tillgång, kostnadsföras med hänvisning till 4 kap. 2 § ÅRL.

30.2 BFN R 1 Redovisning av forsknings- och utvecklingskostnader

Rekommendationen trädde i kraft den 1 januari 1988 och tillkom för att redovisningen av kostnader för forskning och utveckling (FoU) skulle harmonisera med internationell redovisningspraxis. Rekommendationen ska endast tillämpas av näringsdrivande, icke-noterade företag som har valt att inte tillämpa RR 15.

Möjligheter att med säkerhet fastställa att ett FoU-arbete kommer att generera framtida merintäkter eller kostnadsbesparingar är som regel liten enligt rekommendationen. Utgifter för FoU-arbete ska därför som huvudregel inte aktiveras utan redovisas som kostnader när de uppkommer. FoU-utgifter får dock under vissa förhållanden redovisas som anläggningstillgång i balansräkningen. Avgörande för om aktivering får ske är om utgifterna kan anses vara av väsentligt värde för företaget under kommande år. Rekommendationen anger ett antal krav för att aktivering ska kunna ske. Utgifter som aktiveras får inte överstiga vad som kan förväntas bli täckt av de merintäkter eller kostnadsbesparingar som FoU-arbetet beräknas ge upphov till. Vidare får utgifter endast aktiveras det

år som arbetet utförts. Således får inte aktivering ske av utgifter som kostnadsförts tidigare år. Av villkoren för aktivering följer att utgifter som hänför sig till grundforskning inte får aktiveras. Om förutsättningarna för aktivering är uppfyllda bör värdet för FoU-arbetet i balansräkningen bestämmas enligt samma principer som tillämpas för egentillverkade materiella anläggningstillgångar. Värdet bestäms som summan av direkta kostnader och ett skäligt pålägg för indirekta kostnader hänförliga till FoU-arbetet.

Aktiverade utgifter för FoU ska avskrivas årligen med skäligt belopp, dock minst en femtedel. FoU-arbeten som förväntas ge upphov till merintäkter eller kostnadsbesparingar under kortare tid än fem år ska avskrivas under denna kortare period. Om särskilda omständigheter föreligger får en längre avskrivningsperiod än fem år användas. Huvudregel är en linjär planenlig avskrivning.

Rekommendationen innehåller även regler för redovisning av statliga lån och bidrag i samband med FoU-arbete.

30.3 Inkomstskatt

Sambandet

Bestämmelser om immateriella tillgångar finns i 18 kap. IL om inventarier. I 18 kap. 1 § 1 st. anges att bestämmelserna i kapitlet gäller för maskiner och andra inventarier som är avsedda för stadigvarande bruk. I 2 st. sägs att som inventarier behandlas också

1. koncessioner, patent, licenser, varumärken, hyresrätter, goodwill och liknande rättigheter som förvärvats från någon annan, och
2. anslutningsavgift eller anläggningsbidrag som avser en nyttighet som är knuten till fastighet och inte till ägaren personligen.

Uppräkningen av immateriella rättigheter i 2 st. 1 p. tillkom 1996 och innebar en anpassning till den uppräkning av immateriella tillgångar som finns i 4 kap. 2 § ÅRL.

Bestämmelserna i 18 kap. IL om anskaffningsvärden, värdeminskningsavdrag m.m. gäller på samma sätt för immateriella rättigheter som för inventarier. Däremot gäller inte avdragsbestämmelserna om korttidsinventarier och inventarier av mindre värde (18 kap. 4 §) samt kontraktsnedskrivning (18 kap. 23 §) för immateriella rättigheter. Om en skattskyldig bedriver handel med immateriella rättigheter blir lager-

värderingsreglerna i 17 kap. tillämpliga i stället för bestämmelserna om inventarier i 18 kap. Utgifter för att anskaffa immateriella rättigheter ska dras av genom årliga värdeminskningsavdrag. Avdragen beräknas enligt bestämmelserna i 18 kap. 13–22 §§ IL om räkenskapsenlig avskrivning och restvärdesavskrivning. Vid räkenskapsenlig avskrivning medges värdeminskningsavdrag enligt huvudregeln (18 kap. 13 § IL) eller enligt kompletteringsregeln (18 kap. 17 §). Huvudregeln och kompletteringsregeln får inte användas på samma gång för samma kategori av tillgångar. Enligt 18 kap. 17 § får dock de olika reglerna användas för tillgångar av olika slag, nämligen inventarier (18 kap. 1 § 1 st.), immateriella rättigheter (2 st. 1 p.) och anslutningsavgifter och anläggningsbidrag (2 st. 2 p.). Valmöjligheten kommenteras av regeringen i prop. 1999/2000:2 del 2 s. 241.

I RR 15 behandlas bytesfall där någon vinst inte behöver redovisas eftersom någon vinst inte anses ha tjänats in. Det synsättet gäller dock inte vid beskattningen – enligt 15 kap. 1 § IL ska bl.a. ersättningar för inventarier tas upp som intäkt. Bestämmelsen gäller även ersättningar för immateriella rättigheter. Vid ett byte anses den tillbytta egendomen ha förvärvats mot ersättning i form av värdet på den bortbytta egendomen. En sådan ersättning – dvs. värdet på den bortbytta egendomen – utgör enligt 18 kap. 7 § utgiften för förvärv av immateriella rättigheter när förvärvet sker genom byte (jfr RÅ 2001 not. 146 angående byte av lageraktier).

30.3.1 Tillgångar av olika slag och beräkning av avdrag

En fråga som diskuterats i olika sammanhang är hur värdeminskningsavdrag ska beräknas när ett företag har olika tillgångstyper, t.ex. maskiner och immateriella rättigheter. Avdrag beräknas enligt räkenskapsenlig avskrivning eller restvärdesavskrivning. Skatteverket har i skrivelsen 2004-10-15, dnr 130 584347-04/111, Frågan om räkenskapsenlig avskrivning och restvärdesavskrivning får användas samtidigt, gjort bedömningen att endast en av metoderna ska användas för samtliga inventarier i verksamheten. Det går således inte, enligt Skatteverkets bedömning, att använda båda metoderna samtidigt – t.ex. räkenskapsenlig avskrivning för maskiner och restvärdesavskrivning för immateriella rättigheter.

30.3.2 Ytterligare avdrag vid lågt verkligt värde

Om den skattskyldige kan visa att inventariernas verkliga värde är lägre än det skattemässiga värdet får ytterligare

avdrag göras med ett belopp som motsvarar skillnaden (18 kap. 18 § IL). Skatteverket har i skrivelsen 2004-11-08, dnr 130 586061-04/111, Verkligt värde på inventarier och rätten till räkenskapsenlig avskrivning, uttalat att bedömningen av om det verkliga värdet på inventarierna understiger det skattemässiga värdet ska göras för samtliga inventarier och inte bara för en grupp av inventarier, t.ex. immateriella rättigheter. Det innebär att även om det varit en värdenedgång på t.ex. goodwill, kan samtidigt det verkliga värdet på maskiner vara så högt, att det verkliga värdet för hela gruppen inventarier inte är lägre än det skattemässiga värdet.

30.3.3 Immateriella rättigheter enligt IL

Frågan om när immateriella rättigheter föreligger enligt 18 kap. IL (eller motsvarande bestämmelser i KL) har prövats i rättspraxis.

Trafik- och filmrättigheter

I RÅ 1975 ref. 9 ansågs trafikrättigheter utgöra rättigheter av goodwills natur. I rättsfallet RÅ 1993 ref. 92 hade ett företag förvärvat rättigheter till två filmer. Förvärvet gav företaget rätt att under en sjuårsperiod exploatera filmerna genom vidare-upplåtelser i biograf-, video- och TV-leden. Rättigheterna ansågs utgöra immateriella rättigheter.

Tidpunkt

I rättsfallet RÅ 2004 ref. 141 hade ett företag förvärvat en rätt att för telekommunikationsändamål använda en s.k. transponder på en satellit. RR uttalade att rättigheten under det aktuella beskattningsåret inte kunde anses utgöra en sådan nyttjanderätt som avses i bestämmelserna om immateriella rättigheter. Domstolen pekade bl.a. på det förhållandet att transpondern kunde börja utnyttjas för sitt ändamål först sedan satelliten skjutits upp i sin omloppsbana, vilket skedde först under året efter det aktuella beskattningsåret.

Datorprogram i lagersystem

Ibland kan frågan uppkomma om en tillgång utgör ett inventarium eller en immateriell rättighet. Skatteverket har i skrivelsen 2004-09-14, dnr 130 550297-04/113, Utgift för datorprogram i lagersystem, funnit att ett datorprogram som ingår som en del av ett helautomatiskt lagersystem får anses utgöra en del av en investering som är avsedd för en långsiktig användning i näringsverksamheten. Eftersom programmet är en del av lagersystemet, och då anläggningen i systemet får anses utgöra ett inventarium, bör även datorprogrammet betraktas som ett inventarium.

30.3.4 Avdrag för datorprogram

Som framgår ovan gäller inte avdragsbestämmelserna om korttidsinventarier och inventarier av mindre värde för immateriella tillgångar. En fråga som diskuterats är om utgifter för inköp av enkla standardiserade datorprogram därför måste aktiveras, från första kronan. Skatteverket har i en skrivelse, 2007-03-20, dnr 131 192491-07/111, Avdrag för datorprogram, uttalat att Skatteverket tills vidare vid taxeringen och i kontrollverksamheten ska godta omedelbart avdrag för enkla standardiserade datorprogram som enligt god redovisningssed inte får tas upp som tillgång i balansräkningen.

30.3.5 Goodwill och negativ goodwill vid inkråmsförvärv

Vid förvärv av en rörelse ska köpeskillingen fördelas på identifierbara tillgångar och skulder som tagits över. De värden som åsätts bestämmer som regel de skattemässiga anskaffningsvärdena vare sig de förvärvade tillgångarna och skulderna är lager- respektive kapitaltillgångar-/skulder i inkomstskattelagens mening.

Överstiger köpeskillingen värdet av de förvärvade nettotillgångarna ska det överskjutande värdet redovisas som goodwill. Värdeminskningsavdrag för en sådan förvärvad goodwill sker skattemässigt enligt reglerna i 18 kap. IL.

30.3.6 Egenproducerade rättigheter

Bestämmelserna i 18 kap. IL gäller rättigheter som förvärvats från någon annan. I förarbetena till IL uttalas att egenproducerade rättigheter inte omfattas av bestämmelserna och att det är den goda redovisningsseden som får styra avskrivningarna av dessa rättigheter (prop. 1999/2000:2 del 2 s. 231). Det uttalandet har belysts i två avgöranden.

Koncernmässig goodwill

I RÅ 2003 ref. 47 skulle ett antal dotterbolag fusioneras med moderbolaget. Vid fusionen skulle uppkomma s.k. koncernmässig goodwill. RR konstaterade att eftersom goodwillposten hos moderbolaget inte hade någon motsvarighet i en i dotterbolagets räkenskaper upptagen tillgång kunde den inte anses som förvärvad från dotterbolaget. Posten skulle därför inte behandlas som ett inventarium vid beskattningen.

Aktiverade utvecklingskostnader

I rättsfallet RÅ 2004 ref. 81 hade ett företag i räkenskaperna aktiverat utvecklingsutgifter och gjorde avskrivningar på utgifterna under tre år. Företaget frågade om bestämmelserna i 18 kap. IL var tillämpliga eller om bokföringsmässiga grunder

skulle tillämpas. Med hänvisning till utformningen av avdragsbestämmelserna och uttalandet i förarbetena till IL fann RR att en periodisering som följer av god redovisningssed ska godtas vid beskattningen.

30.3.7 Icke tidsbegränsade rättigheter

I de tidigare bestämmelserna i KL angavs att avdrag fick göras för utgifter för anskaffning av ”patenträtt och liknande tidsbegränsad rättighet”. I rättspraxis gjordes också en skillnad mellan å ena sidan tidsbegränsade rättigheter och å andra sidan icke tidsbegränsade rättigheter. Ett exempel på det synsättet är rättsfallet RÅ 1987 ref. 172, i vilket avdrag ej medgavs för utgifter för icke tidsbegränsade ledningsrätter. I och med ändringen av lagtexten 1996 har ordet ”tidsbegränsad” slopats. Frågan är vilken betydelse den ändringen har för den fortsatta rättstillämpningen. Frågan har egentligen inte prövats av RR, men samtidigt kan konstateras att varken förarbetena till lagändringen 1996 eller förarbetena till IL antyder att rättsläget skulle ha ändrats. Skatteverket gör därför bedömningen att det även efter lagändringen 1996 saknas rätt till avdrag för utgifter för anskaffning av icke tidsbegränsade rättigheter.

Regeringsrätten har i mål 416-420, 2179-03, 2008-03-14 medgivit ett kommunalt bolag avdrag för en intrångsersättning som kostnad för den period den avser. Fråga i målen var om ett tillsvidareavtal avseende rätten till kommunens mark för produktion och distribution av elenergi. Ersättningen bestämdes efter förhandling varje år och bolaget visste således inte vid avtalets ingång hur stora ersättningarna till kommunen skulle bli. Avtalet kunde sägas upp av kommunen. Skatteverket anförde att intrångsersättningar enligt praxis är sådana ersättningar avseende en icke tidsbegränsad rättighet till en fastighet som inte är en avdragsgill driftskostnad, vare sig direkt eller som värdeminskningsavdrag. BFN, vars yttrande inhämtades av RR, menar att för att en nyttjanderätt ska kunna tas upp som en tillgång, krävs att den är av väsentligt värde för rörelsen under kommande år. Men eftersom avtalet kan sägas upp med sex månaders varsel, kan det inte anses sannolikt att bolaget kommer att få intäkter på grund av nyttjanderätten under kommande år. Nyttjanderätten kan därför inte anses ha ett framtida värde för rörelsen och inte heller kan något anskaffningsvärde beräknas. Det föreligger därför inte förutsättningar att redovisa utgiften som en tillgång med obegränsad livslängd i bolagets balansräkning och

utgiften ska redovisas som kostnad för den period avgiften avser. RR delar BFN:s bedömning.

Regeringsrätten avgjorde samma dag mål 2240-03. Även här var fråga om ett kommunalt bolag som slutit ett nyttjanderättsavtal med kommunen. Skatteverket ansåg här att nyttjanderättsavtalet kunde jämställas med ledningsrätt för vilken ersättning inte är avdragsgill, RÅ 1987 ref. 172. RR ansåg att det inte framkommit annat i målet än att avtalet avser en i tiden begränsad nyttjanderätt till kommunens mark. BFN yttrade sig i målet och anförde följande: ”Enligt BFN:s bedömning föreligger inte förutsättningar att redovisa utgiften för rätten att nyttja kommunens mark för bl.a. eldistribution som en tillgång med obegränsad livslängd i bolagets balansräkning. Nyttjanderättsavgiften ska enligt god redovisningssed fördelas linjärt över nyttjanderättsperioden.” RR delade BFN:s bedömning.

30.3.8 Utgifter för forskning och utveckling

I 16 kap. 9 § 1 st. IL anges att utgifter för forskning och utveckling som har eller kan antas få betydelse för näringsverksamheten ska dras av. I 2 st. konstateras att bestämmelserna i IL om att utgifter för anskaffning av vissa tillgångar ska dras av genom årliga värdeminskningsavdrag tillämpas också på utgifter för forskning och utveckling.

I rättsfallet RÅ 2004 ref. 113 hade ett företag utvecklat de maskiner som användes i produktionsprocessen. Utgifterna för utvecklingsarbetet, som i huvudsak utgjordes av löner, kostnadsfördes löpande i räkenskaperna. RR prövade avdragsrätten för utgifterna utifrån bestämmelsen om avdrag för utgifter för forskning och utveckling. RR fann att bestämmelsen enbart reglerade förutsättningar för avdrag, och att frågan om periodiseringen av bolagets utgifter för forskning och utveckling skulle ske med ledning av huvudregeln om god redovisningssed. Med hänvisning till bl.a. BFN R 1 fann RR att bolaget hade rätt till omedelbart avdrag för utgifterna.

30.4 Rättspraxis m.m.

Rättspraxis

– Trafikrättigheter	RÅ 1975 ref. 9
– Ledningsrätter, ej avdrag	RÅ 1987 ref. 172
– Filmrättigheter	RÅ 1993 ref. 92
– Utgifter för patent	RÅ 1994 ref. 94

	– Byte av lageraktier	RÅ 2001 not. 146
	– Koncernmässig goodwill	RÅ 2003 ref. 47
	– Aktiverade utvecklingsutgifter	RÅ 2004 ref. 81
	– Utveckling av maskiner, omedelbart avdrag medgavs	RÅ 2004 ref. 113
	– Nyttjanderätt gällande satellit	RÅ 2004 ref. 141
	– Nyttjanderättsavtal	RR 2008-03-14, 2240-03
	– Intrångsersättning	RR 2008-03-14, 416–420-03, 2179-03
Bokförings-nämnden	– Redovisning av katalogkostnader i postorderföretag	BFN U 88:4
	– Redovisning av utgifter för videofilm för uthyrning i butik	BFN U 88:6
	– Redovisning av utgifter vid produktion av film	BFN U 88:12
	– Redovisning av utgifter för utveckling av dataprogram för försäljning m.m.	BFN U 88:15
	– Redovisning av utgifter för dataprogram hos användare	BFN U 88:16
Redovisningsrådet	– Intellektuellt kapital	URA 9
	– Redovisning av utgifter för hemsidor	URA 39
Skatteverket	– Utgift för datorprogram i lagersystem, 2004-09-14 (dnr 130 550297-04/113)	
	– Frågan om räkenskapsenlig avskrivning och restvärdesavskrivning får användas samtidigt, 2004-10-15 (dnr 130 584347-04/111)	
	– Verkligt värde på inventarier och rätten till räkenskapsenlig avskrivning, 2004-11-08 (dnr 130 586061-04/111)	
	– Avdrag för datorprogram, 2007-03-20 (dnr 131 192491-07/111)	

31 Avsättningar

31.1 RR 16 Avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar

Tillämpningsområde

I RR 16 behandlas hur avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar ska redovisas och vilka upplysningar som ska lämnas, med undantag för när de

a. uppstår till följd av att finansiella tillgångar redovisas till verkligt värde,

b. uppstår till följd av kontrakt som verkställs längre fram och som inte är förlustbringande,

c. uppstår i försäkringsföretag genom försäkringsavtal, eller

d. omfattas av någon annan av Redovisningsrådets rekommendationer

RR 16 gäller från den 1 januari 2002.

Definitioner

En *avsättning* är en skuld som är oviss vad gäller förfallotidpunkt eller belopp.

En *skuld* är ett åtagande som härrör från inträffade händelser och vars reglering förväntas medföra ett utflöde från företaget av resurser som utgör ekonomiska fördelar.

En *förpliktande händelse* är en händelse som skapar ett legalt eller informellt åtagande som medför att ett företag inte har något realistiskt alternativ till att reglera åtagandet.

Ett *legalt åtagande* är ett åtagande som härrör från

a. ett kontrakt

b. lagstiftning eller

c. annan laglig grund.

Ett *informellt åtagande* är ett åtagande som härrör från ett företags handlande genom att företaget

a. på grund av en etablerad praxis, offentliggjorda riktlinjer eller ett tillräckligt detaljerat, aktuellt uttalande har visat externa parter att företaget påtar sig vissa skyldigheter och

b. därigenom har skapat en välgrundad förväntan hos dessa parter om att det kommer att fullgöra sina skyldigheter

En *ansvarsförbindelse* är

a. ett möjligt åtagande som härrör från inträffade händelser och vars förekomst bekräftas endast av att en eller flera osäkra framtida händelser, som inte helt ligger inom företagets kontroll inträffar, eller uteblir eller

b. ett åtagande som härrör från inträffade händelser, men som inte redovisas som skuld eller avsättning på grund av att det inte är troligt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera åtagandet eller att åtagandets storlek inte kan beräknas med tillräcklig tillförlitlighet.

En *eventualtillgång* är en möjlig tillgång som härrör från inträffade händelser och vars förekomst bekräftas endast av att en eller flera osäkra framtida händelser, som inte helt ligger inom företagets kontroll, inträffar eller uteblir.

Ett *förlustkontrakt* är ett kontrakt där företagets oundvikliga utgifter för att uppfylla sina åtaganden överstiger de förväntade ekonomiska fördelarna.

En *omstrukturering* är en plan som utformas och bestäms av företagsledningen och som i väsentlig grad förändrar antingen

a. omfattningen av en viss verksamhet i företaget eller

b. det sätt på vilket denna verksamhet bedrivs.

Redovisning i balansräkningen

En avsättning ska redovisas i balansräkningen när

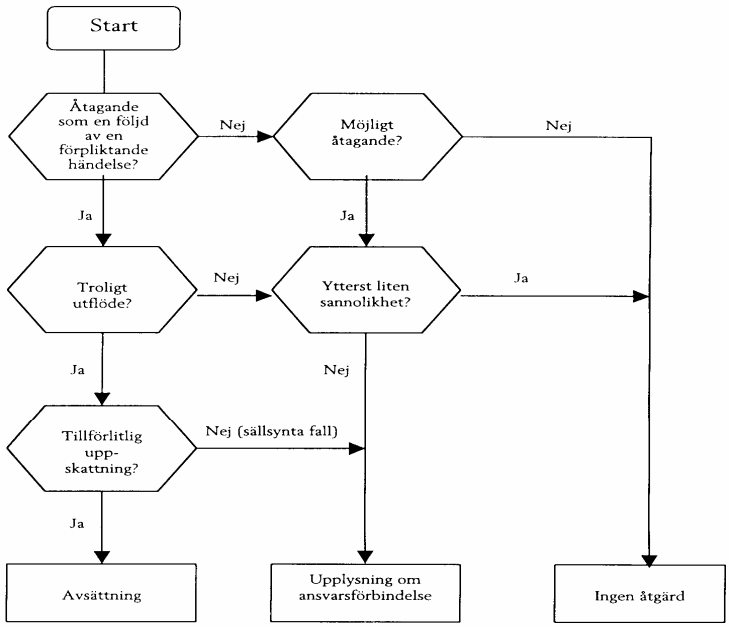
a. ett företag har ett åtagande (legalt eller informellt) som en följd av en inträffad händelse,

b. det är troligt att ett utflöde av resurser krävs för att reglera åtagandet och

c. en tillförlitlig uppskattning av beloppet kan göras.

En ansvarsförbindelse eller en eventualtillgång ska inte redovisas som skuld resp. tillgång i balansräkningen. Däremot ska under vissa förhållanden upplysningar lämnas om dem.

De överväganden som aktualiseras beträffande redovisning av avsättningar och ansvarsförbindelser framgår av nedanstående beslutsträd.



Åtagande

I sällsynta fall framgår det inte klart att ett åtagande finns. I dessa fall anses en inträffad händelse ge upphov till ett åtagande om det, med beaktande av alla kända omständigheter, är troligt att ett åtagande existerar på balansdagen.

Inträffad händelse

En inträffad händelse som lett till ett åtagande kallas för en förpliktande händelse. För att en händelse ska vara förpliktande krävs att företaget i praktiken inte har någon annan möjlighet än att reglera det åtagande som händelsen givet upphov till. Så är fallet endast om

a. regleringen av åtagandet kan tvingas fram med stöd av lag, eller

b. händelsen (som kan vara en åtgärd av företaget) skapar välgrundade förväntningar hos externa parter om att företaget kommer att fullgöra åtagandet.

Ett åtagande omfattar alltid en motpart. Det är dock inte nödvändigt att företaget har kännedom om vem motparten är – åtagandet kan till och med vara gentemot allmänheten. Eftersom ett åtagande alltid omfattar en förbindelse gentemot

en annan part kan enbart ett lednings- eller styrelsebeslut inte ge upphov till ett informellt åtagande på balansdagen, såvida inte beslutet har meddelats före balansdagen till dem som berörs av det på ett tillräckligt tydligt sätt för att skapa en välgrundad förväntan hos dem om att företaget kommer att fullgöra sina skyldigheter.

Tillförlitlig uppskattning av åtagandet

Uppskattningar och bedömningar är ett väsentligt inslag i arbetet med att upprätta finansiella rapporter och minskar inte dessas tillförlitlighet. Det gäller särskilt vid avsättningar, som till sin karaktär är mer osäkra än de flesta andra poster i balansräkningen. Förutom i ytterst sällsynta fall kan ett företag fastställa olika möjliga utfall och då göra en uppskattning av åtagandet som är tillräckligt tillförlitligt för en avsättning.

Beräkning

En avsättning ska göras med det belopp som motsvarar den bästa uppskattningen av den utbetalning som krävs för att reglera åtagandet på balansdagen. Uppskattningarna av ett utfall bestäms av företagsledningens bedömning kompletterad med erfarenheter från liknande transaktioner och i en del fall yttranden av oberoende experter. Osäkerheter kring det belopp som ska avsättas hanteras olika om avsättningen avser en stor mängd olika poster eller om den avser enstaka åtaganden. I det förra fallet beräknas ett ”väntevärde”, dvs. olika tänkbara utfall vägs samman med deras respektive sannolikheter. Där det finns ett intervall av möjliga utfall, och varje punkt i detta intervall är lika sannolik som någon annan, används intervallets mittpunkt. I det senare fallet, dvs. när avsättningen avser ett enstaka åtagande, fastställs avsättningen i regel utifrån det mest sannolika utfallet. Även i ett sådant fall beaktar företaget dock andra möjliga utfall. När dessa överväganden antingen överstiger eller understiger det enskilt mest sannolika utfallet, blir den bästa uppskattningen ett högre respektive lägre belopp.

Risk och osäkerhet

Begreppet risk beskriver möjlig variation i utfall. En riskjustering kan öka det belopp som en skuld beräknas till. Försiktighet krävs vid bedömningar under osäkra förhållanden så att intäkter och tillgångar inte överskattas, och kostnader och skulder inte underskattas. Osäkerhet motiverar dock inte överdrivet stora avsättningar eller avsiktligt överskattade skulder.

Nuvärde

När effekten av när i tiden utbetalning sker är väsentlig ska avsättningen utgöras av nuvärdet av de utbetalningar som förväntas krävas för att reglera åtagandet.

Framtida händelser

Framtida händelser som kan påverka det belopp som krävs för att reglera ett åtagande ska avspeglas i en avsättning, när det finns tillräckliga, objektiva omständigheter som talar för att de kommer att inträffa.

Förväntad avyttring eller utrangering av tillgångar

Vinster vid förväntad avyttring eller utrangering av tillgångar ska inte beaktas vid beräkning av en avsättning.

Gottgörelser

När en del eller hela det belopp som krävs för att reglera ett åtagande förväntas bli ersatt av tredje part, ska gottgörelsen redovisas när, och endast när, det är så gott som säkert att den kommer att erhållas om företaget reglerar åtagandet. Gottgörelsen ska redovisas som en tillgång i balansräkningen. Beloppet får inte överstiga ersättningen.

Förändringar i avsättningar

Avsättningar ska omprövas vid varje balansdag och justeras så att de avspeglar den vid tillfället bästa uppskattningen. Om det inte längre är troligt att ett utflöde av resurser krävs för att reglera åtagandet, ska avsättningen återföras.

Användning av avsättningar

En avsättning ska tas i anspråk endast för de utgifter som avsättningen ursprungligen var avsedd för.

Framtida rörelseförluster

Avsättningar får inte göras för framtida rörelseförluster. Förväntningar om framtida rörelseförluster tyder på att värdet på vissa av rörelsens tillgångar kan ha gått ner. Ett företag prövar om ett nedskrivningsbehov föreligger, enligt RR 17, Nedskrivningar.

Förlustkontrakt

Om ett företag har ett förlustkontrakt ska en avsättning beräknas och redovisas för åtagandet enligt kontraktet. Ett kontrakt är ett förlustkontrakt om företagets oundvikliga utgifter för att uppfylla sina åtaganden överstiger de förväntade ekonomiska fördelarna.

Omstruktureringar

En omstrukturering kan avse försäljning, avveckling eller omlokalisering av en verksamhetsgren, förändringar i ledningsstruktur eller genomgripande omorganisation. Ett informellt åtagande att omstrukturera uppstår endast då följande förhållanden föreligger:

a. Företaget har en fastställd detaljerad omstruktureringsplan av vilken minst framgår
   - de verksamheter som omfattas av de beslutade åtgärderna
   - vilka anläggningar som berörs

- vilka platser och funktioner planen avser och vilket ungefärligt antal anställda personer som kommer att erhålla uppsägningslön
- de utgifter åtgärderna kommer att medföra och
- den tidsperiod under vilken åtgärderna ska genomföras.

b. Företaget har, genom att påbörja genomförandet av planen eller tillkännage dess huvuddrag, skapat en välgrundad förväntan hos de som berörs att omstruktureringen kommer att genomföras.

När det gäller försäljning av verksamhet uppkommer inget åtagande förrän det finns ett bindande försäljningsavtal.

En avsättning för omstrukturering ska omfatta enbart de direkta utgifter som uppstår vid omstruktureringen, dvs. sådana som är betingade av omstruktureringen och saknar samband med företagets pågående verksamheter. En avsättning för omstrukturering inkluderar inte utgifter för omskolning eller omplacering av den personal som stannar kvar i företaget, marknadsföring eller investeringar i nya system och distributionsnät.

Upplysningar

För varje slag av avsättning ska företaget lämna upplysningar om följande:

- Det redovisade värdet vid periodens början och slut.
- De avsättningar som gjorts under perioden, inklusive ökningar av befintliga avsättningar.
- Belopp som tagits i anspråk under perioden.
- Outnyttjade belopp som har återförts under perioden.
- Ökningen under perioden av diskonterade belopp på grund av tidseffekten och effekten av ändring i diskonteringsräntan.
- En kortfattad beskrivning av åtagandet och den förväntade tidpunkten för utflödet av resurser som åtagandet leder till.
- En indikation om osäkerheter om belopp eller tidpunkt för dessa utflöden.
- Förväntade gottgörelser, med uppgift om belopp för varje gottgörelse som redovisas som tillgång.

Exempel

I bilaga 3 i rekommendationen finns ett antal exempel som är avsedda att illustrera tillämpningen av RR 16.

31.2 Inkomstskatt

För RR 16 har inledningsvis, under rubriken Tillämpningsområde, räknats upp vad rekommendationen behandlar respektive inte behandlar. Samma avgränsningar görs nedan. Det innebär exempelvis att avsättningar för ersättningar till anställda som avgångsvederlag, ersättningar till den som varit anställd viss tid och pensioner inte behandlas här utan i avsnitt 44.

Sambandet

Särskilda skatteregler finns om avdrag för framtida garantiutgifter och för utgifter för framtida hantering av utbränt kärnbränsle (16 kap. 3–6 §§ IL). Det finns också bestämmelser om avdrag för avsättning för framtida substansminskning när en fastighetsägare upplåtit rätt till utvinning av naturtillgångar och fått betalt för framtida utvinning (20 kap. 22–23 §§ IL).

Framtida garantiutgifter ska dras av med belopp som sätts av i räkenskaperna för att täcka risker med anledning av garantiåtagandena vid beskattningsårets utgång (16 kap. 3 § IL). Utformningen av bestämmelsen innebär att avsättningen ska vara företagsekonomiskt motiverad, dvs. vara i enlighet med god redovisningssed. I annat fall kan avdrag inte medges.

Enligt huvudregeln för avdrag, den s.k. schablonregeln, gäller bl.a. att avdraget inte får överstiga kostnaderna under beskattningsåret på grund av garantiåtaganden bortsett från förändringen av avsättningen för framtida garantiutgifter. Om garantitiden är kortare än två år, får avdraget inte överstiga så många tjugofjärdedelar av det sammanlagda beloppet av kostnader som garantitiden utgör i månader (16 kap. 4 § IL). Enligt utredningsregeln ska högre avdrag göras än som följer av 4 §, om ett betydligt större avdrag är motiverat med hänsyn till att

- näringsverksamheten är nystartad,
- garantiåtagandena avser ett eller ett fåtal mycket stora tillverkningsobjekt eller arbeten,
- en betydande ökning av garantiåtagandenas omfattning skett under beskattningsåret,
- produktsammansättningen avsevärt ändrats under året,
- en väsentlig del av garantiåtagandena avser en tid som betydligt överstiger två år, eller
- någon annan liknande omständighet finns (16 kap. 5 § IL).

Skatteregeln omfattar enbart kostnader för framtida garantiutgifter som är ovissa, inte framtida utgifter för inträffade garantifall där omfattningen av de åtgärder som den skattskyldige åtagit sig att bekosta låter sig beräknas. Detta klarlades i rättsfallet RÅ 1992 ref. 44 där ett företag hade gjort avsättning för garantikampanjer. RR ansåg att den särskilda skatteregeln om avdrag för framtida garantiutgifter överhuvudtaget inte var tillämplig, och medgav avdrag med det avsatta beloppet utifrån ett redovisningsmässigt synsätt. I Skatteverkets svar på redovisnings- och skattefrågor, 2003:7, Avsättningsbelopp vid garantierbjudande kombinerat med krav om återköp, beskrivs ett fall där skattereglerna inte ansågs tillämpliga därför att ett garantiåtagande inte ansågs föreligga.

I de fall det saknas bestämmelser i IL angående avdrag för framtida utgifter eller framtida förluster avgörs avdragstidpunkten av god redovisningssed enligt 14 kap. 2 § IL.

31.2.1 Förpliktande händelse

En utgångspunkt för en avsättning är att en förpliktande händelse uppkommit genom ett legalt eller informellt åtagande. Åtagandet måste gälla gentemot en extern part. Härigenom utesluts avsättningar för andra utgifter t.ex. framtida, återkommande stora reparationer och översynsarbeten, som beslutas av företaget självt. Ett sådant synsätt har också redovisats i RÅ 1987 not. 182 (översynsreserv för helikopter) och RÅ 2003 ref. 13 (avsättning för reparationsutgifter för egna bilar).

Det får inte heller finnas någon möjlighet för företaget att undvika den framtida utgiften genom eget handlande, t.ex. genom att ändra det sätt på vilket verksamheten bedrivs.

För miljösanering och produktansvar som ett företag enligt lag har skyldighet att utföra eller genom ett informellt åtagande påtagit sig, ska en avsättning göras. Avsättning sker med den del av saneringskostnaden som den hittillsvarande verksamheten förorsakat. Om saneringskostnaden vid en framtida tidpunkt uppskattas utifrån beräknad kostnad vid denna tidpunkt måste diskontering till nuvärde ske av beloppet enligt RR 16.

Personalbonus

Ett exempel på när en avsättning medges skattemässigt framgår av en dom från Kammarrätten i Göteborg (2006-11-06, mål 6833-04). Ett företag yrkade för taxeringsåret 2000 avdrag med tre miljoner kronor för avsättning till personalbonus. Den 1 juni 1999 beslutade ledningen att samtliga anställda skulle tilldelas en bonus baserad på försäljningen den 9 oktober 1999.

En reservering för framtida kostnader gjordes i bokslutet för räkenskapsåret den 1 september 1998 till den 31 augusti 1999, med 10 000 kronor per anställd. En förutsättning för att erhålla bonus var att mottagarna av bonusen skulle vara fortsatt anställda i november 1999. Skatteverket menade att rätten till bonuslön helt villkorats av händelser under efterföljande räkenskapsår och saknade direkt samband med den under året bedrivna verksamheten.

Kammarrätten inhämtade yttrande från Bokföringsnämnden som uttalade bl.a.

> ”Att företaget skall göra en avsättning om det har en förpliktelse som inte motsvaras av en likvärdig motprestation följer av ÅRL och principerna i RR 16 och RR 29.”

Och vidare:

> ”BFN finner att i det nu aktuella fallet har företaget en förpliktelse till tredje man på balansdagen. Detta eftersom utfästelsen om att betala ut en bonus till personalen kommunicerades till de anställda i juni 1999 dvs. före bokslutsdagen. Av handlingarna framgår att bonusen skulle ses som ett tack för goda arbetsinsatser under åren och då särskilt det goda räkenskapsåret 1998/99. För den del av bonusen som inte motsvaras av en likvärdig motprestation av den anställde har därför företaget en förpliktelse. Att det belopp som skulle fördelas till de anställda bestämdes av försäljningssumman en viss dag under efterföljande räkenskapsår förändrar inte bilden.
>
> Det är sannolikt att bolaget kommer att infria förpliktelsen och att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera förpliktelsen. Beloppets storlek kan fastställas med rimlig grad av säkerhet.”

BFN konstaterar att bolaget ska göra en avsättning för personalbonus.

Kammarrätten i Göteborg instämde i BFN:s bedömning att det överensstämmer med god redovisningssed att göra en avsättning för personalbonus på det sätt som bolaget gjort och medgav bolaget avdrag.

Skatteverket överklagade inte domen.

31.2.2 Troligt utflöde av resurser

För att en avsättning ska redovisas i balansräkningen ska ett utflöde av ekonomiska resurser vara troligt. Definitionen av begreppet troligt är att det ska vara mer sannolikt att utflödet inträffar än att det inte inträffar. Bedömningen handlar således om en sannolikhet på 50 %. Vid bedömningen måste hänsyn tas till den osäkerhet som ofta föreligger varför det i praktiken blir fråga om avsättning vid en något lägre sannolikhetsnivå. Enligt rekommendationen motiverar dock osäkerheten inte överdrivet stora avsättningar eller avsiktligt överskattade skulder. I en skatteprocess brukar man säga att bevisbördan för ett avdrag vilar på den skattskyldige och för en intäkt på det allmänna. Bevisningen innebär att den skattskyldige ska göra sannolikt att han följt god redovisningssed vid en avsättning. Det betyder att den skattskyldige ska kunna presentera ett underlag för sin sannolikhetsbedömning som är relevant. Underlaget kan baseras på historiska erfarenheter eller aktuella omständigheter. Därvid får accepteras att uppskattningar och bedömningar är ett väsentligt inslag i upprättandet av finansiella rapporter och inte minskar deras tillförlitlighet.

31.2.3 Tillförlitlig uppskattning av åtagandet/ Beloppsberäkning

I RR 16 anges: ”Förutom i ytterst sällsynta fall kan ett företag fastställa olika möjliga utfall och då göra en uppskattning av åtagandet som är tillräckligt tillförlitlig för en avsättning.” I sådana sällsynta fall, där en tillförlitlig uppskattning inte kan göras, ska enbart upplysning om att en ansvarsförbindelse föreligger lämnas.

Som framgår av beräkningsavsnittet i RR 16 ska företagsledningens bedömning av utfallet för ett åtagande kompletteras av erfarenheter från liknande transaktioner och i vissa fall av yttranden från oberoende experter. Härutöver ska tillkommande omständigheter i form av händelser efter balansdagen men före det att årsredovisningen undertecknats, beaktas.

Även vad gäller beloppsbestämningen vilar det på den skattskyldige att visa att han följt god redovisningssed i en skatteprocess. Avdrag för en avsättning torde därför förutsätta att det finns ett underlag för beräkningen så att tillförlitligheten i beloppsberäkningen kan bedömas. Det får sedan anses höra till postens karaktär att underlaget i större eller mindre utsträckning kan baseras på uppskattningar och bedömningar.

Svårigheter med beloppsbestämningen kan uppkomma när utgifterna ligger långt fram i tiden, vilket kan vara fallet för återställandekostnader och kostnader för nedmontering och bortforsling av tillgångar, exempelvis när vindkraftverk uppförs på arrenderad mark och där arrendeperioden kan förlängas. Svårigheterna omfattar såväl uppskattningen av utgifterna som den period som nuvärdeberäkningen ska omfatta.

31.2.4 Gottgörelser

När det finns möjlighet att få ersättning från tredje part för ett belopp som krävs för att reglera ett åtagande, exempelvis genom försäkringskontrakt eller leverantörsgarantier, ska denna ersättning redovisas endast när det är så gott som säkert att den kommer att erhållas om företaget reglerar åtagandet. Det bör noteras att sannolikhetskravet här är betydligt högre än vad gäller bedömningen om en avsättning ska redovisas, där det endast krävs att ett utflöde av ekonomiska resurser är trolig.

31.2.5 Förlustkontrakt

Har en skattskyldig ett förlustkontrakt ska en avsättning göras. Kan kontraktet hävas utan ersättning existerar inget åtagande varför avsättning inte kan göras. När ett förlustkontrakt finns som inte kan hävas utan ersättning ska en avsättning göras för den beräknade förlusten. Ett förlustkontrakt är ett kontrakt där företagets oundvikliga utgifter överstiger de förväntade ekonomiska fördelarna. Med de oundvikliga utgifterna menas det lägsta av å ena sidan utgifterna för att fullfölja kontraktet och å andra sidan skadestånd eller liknande ersättningar om kontraktet inte fullföljs. Innan en avsättning sker för ett förlustkontrakt ska tillgångar som är knutna till kontraktet nedskrivningsprövas.

Hyreskontrakt

Ett företag som har ett hyreskontrakt på en lokal som används i verksamheten kan inte göra någon avsättning för framtida hyresbetalningar enligt kontraktet. Dessa framtida utgifter hör till den framtida verksamheten. Däremot kan en avsättning göras för framtida hyresbetalningar för en lokal om den inte används i verksamheten och hyreskontraktet inte kan sägas upp. En förutsättning för att en avsättning ska kunna göras är att det inte går att hyra ut lokalen i andra hand eller få någon annan ekonomisk fördel av kontraktet. Det är den skattskyldige som ska visa att kriterierna för att kunna göra en avsättning är uppfyllda. Kammarrätten i Stockholm har i ett fall prövat frågan om avsättning för framtida hyreskostnader (2001-06-12 mål nr 517-1999). Kammarrätten medgav avdrag för gjord avsättning och framförde bl.a. följande: ”Av utredningen fram-

går att bolaget vid reserveringstillfället inte längre hade för avsikt att utnyttja de lokaler hyran avsåg. Härtill kommer att lokalerna, trots bolagets dokumenterade ansträngningar, inte varit möjligt att hyra ut i andra hand. Kammarrätten finner på grund härav att reserveringen för den framtida hyresutgiften gjorts i enlighet med god redovisningssed. Följaktligen ska det yrkade avdraget för framtida hyreskostnader medges."

31.2.6 Omstruktureringar

Avgångsvederlag

Utgifter som avser ersättningar till anställda i samband med omstruktureringar, t.ex. avgångsvederlag och pensioner, behandlas enligt reglerna i RR 29 Ersättningar till anställda, se under avsnitt 34.

Nedläggning och försäljning av verksamhet

Tidpunkten för avdrag för utgifter vid nedläggning och försäljning av verksamhet behandlas i BFN U 90:8. I uttalandet framgår bland annat att en skuldföring kan ske för framtida utgifter som hänför sig till enheten om denna i framtiden inte kommer att generera några ytterligare intäkter. Detta har kunnat tolkas så att en avsättning inte kan göras om enheten fortfarande genererar intäkter.

Genom RR 16 inträder en ändring. En avsättning kan göras när företaget har fastställt en detaljerad omstruktureringsplan för en avveckling och antingen påbörjat verkställigheten av denna eller gett offentlighet åt den så att ett informellt åtagande uppstått.

Om verksamheten i enheten upphör först efter utgången av beskattningsåret gäller att avsättningar inte får göras för framtida rörelseförluster. Endast utgifter som är betingade av omstruktureringen och saknar samband med företagets pågående verksamheter får ingå i en avsättning. Vid rationaliseringar kan en tillverkningsenhet på en ort avvecklas medan en tillverkningsenhet på annan ort byggs ut, för att på sikt öka lönsamheten. Framtida rörelsevinster ska i ett sådant fall inte reducera avsättningen för omstruktureringsutgifter. I de fall där verksamheten fortsätter kan avsättningen enbart omfatta framtida utgifter som är direkt betingade av nedläggningen och verksamheten vid den nedlagda enheten. Avsättning kan inte ske för framtida utgifter som har samband med företagets fortsatta verksamhet, t.ex. flyttningskostnader för anläggningstillgångar. Se svar från Skatteverket på redovisnings- och skattefrågor 2003:8, Avsättningar för framtida utgifter för omlokalisering.

31.2.7 Begreppet löpande driftskostnader

Tidigare hävdades i olika sammanhang att avdrag för framtida utgifter inte kunde medges när fråga var om ”poster av löpande driftkostnadskaraktär”. Bedömningen grundade sig på synsättet att kostnadens karaktär innebar att den skulle kostnadsföras i takt med att utgiften uppkom. Så ansågs t.ex. vara fallet med lönekostnader.

Enligt Skatteverkets mening har dock en sådan klassificering av kostnader ingen generell betydelse för den redovisningsmässiga och skattemässiga bedömningen av avsättningar för framtida utgifter. Det är istället kostnadens funktion och anknytning till en viss period som är avgörande. Således kan t.ex. lönekostnader vara hänförbara till ett tjänsteuppdrag eller en entreprenad och ska redovisas i takt med att uppdraget eller entreprenaden färdigställs. Lönekostnaderna kan å andra sidan vara en utgift i den löpande verksamheten och ska då redovisas i takt med att de uppstår.

31.3 Rättspraxis m.m.

Rättspraxis

– Avdrag vägrat för framtida annonskampanj	RÅ 1968 fi 318
– Avdrag medgavs för beräknade kassarabatter	RÅ 1971 fi 334
– Kostnader för framtida deltagande i VM-turneringar, ej avdrag	RÅ 1974 ref. 1
– Avdrag medgavs för återställningsarbeten efter grustäkt	RÅ 1975 ref. 82
– Avsättning för framtida avgiftning för miljöfarligt avfall, ej avdrag	RÅ 1979 Aa 68
– Förlustrisker på oljekontrakt, avdrag medgavs	RÅ 1981 1:51
– Avdrag för avsättning för återplantering av skog medgavs	RÅ 1984 1:8
– Revisionskostnader hänförliga till det räkenskapsår revisionen avsåg	RÅ 1985 1:28
– Ej avdrag för andel av framtida översynsarbeten	RÅ 1987 not 182

	– Ej avdrag för återplantering av skog påkallad av tidigare ägares avverkning	RÅ 1988 ref. 14
	– Avsättning för garantikampanj medgavs enligt god redovisningssed	RÅ 1992 ref. 44
	– Ej avdrag för framtida skogsvårdsutgifter då kontantprincip tillämpats för inkomsten	RÅ 1997 ref. 52
	– Avdrag för avsättning till kompetenskonto medgavs	RÅ 2002 ref. 83
	– Ej avdrag för framtida reparationsutgifter på egna bilar	RÅ 2003 ref. 13
	– Avdrag för reservering för avgångsvederlag medgavs	RÅ 2004 ref. 18
	– Avsättning för upplupna gratifikationer, avdrag medgavs	RÅ 2006 ref. 68
	– Avsättning för framtida hyreskostnader enligt kontrakt, avdrag medgavs	KRS 2001-06-12, mål nr 517-1999
	– Avsättning för framtida hyres- och flyttkostnader, avdrag medgavs ej	KRJ 2005-02-08, mål nr 844-01
	– Avsättning för personalbonus, avdrag medgavs	KRG 2006-11-06, mål nr 6833-04
Bokförings-nämnden	– Periodisering av utgifter vid nedläggning och försäljning av verksamhet	BFN U 90:8
	– Ospecificerad reserv för skulder till leverantörer	BFN U 96:5
Skatteverket	– Riksskatteverkets allmänna råd om beräkning av avdrag för framtida utgifter för hantering av utbränt kärnbränsle, radioaktivt avfall och liknande att tillämpas fr.o.m. 2004 års taxering	RSV 2003:13
	– Riksskatteverkets allmänna råd om reservering för vissa förlustrisker i inkomstslaget näringsverksamhet i samband med exportaffärer	RSV 2003:35

– Reservering för upplupen kostnad	1996:3
– Två frågor avseende reservering av avvecklingskostnader	1996:5
– Reservering för befarade kreditförluster i bank	1996:15
– Periodisering av framtida utgifter för återställningsarbeten (avfallshantering)	1997:7
– Försiktighets-, risk- och garantiriskreserveringar	1998:4
– Fråga om förlängda garantier	2000:4
– Kostnader för bullersanering	2000:8
– Reservering för semesterlöneskuld till delägare	2001:1
– Avsättning för avgångsvederlag	2003:4
– Avsättningbelopp vid garantierbjudande kombinerat med krav om återköp	2003:7
– Avsättningar för framtida utgifter för omlokalisering	2003:8

– Avdrag vid inkomstbeskattningen för reserverade AMF-avgifter på löneskulder, 2001-02-21 (dnr 354-00/540)

– Avsättning för återställningsarbeten i bilskrotningsföretag, 2004-09-05 (dnr 515686-04/113)

– Avsättning för vinstandel på lagringsmedium som försåld vara lagras på och som företaget återköper för debiterat pris, 2005-02-22 (dnr 108311-05/111)

– Omstruktureringsreserv vid inkråmsförvärv, 2006-12-01 (dnr 131 726886-06/111)

32 Nedskrivningar

32.1 RR 17 Nedskrivningar

Tillämpnings-område

RR 17, som innehåller värderingsmetoder som tillförsäkrar att tillgångar inte redovisas till för högt värde, tillämpas för alla slag av tillgångar utom sådana som omfattas av RR 2 Varulager, RR 9 Inkomstskatter, RR 10 Entreprenader och RR 29 Ersättningar till anställda. Rekommendationen tillämpas inte heller för finansiella tillgångar med undantag för aktier i dotterföretag, intresseföretag och joint ventures.

RR 17 gäller från den 1 januari 2002.

Definitioner

Utgångspunkten för rekommendationen är att man vid varje bokslutstillfälle ska pröva om det föreligger indikationer på värdenedgång (utöver normala avskrivningar) på tillgångarna. Så kan vara fallet om marknadsförutsättningarna ändrats betydligt eller om den tekniska utvecklingen har varit betydligt snabbare än förväntat. Om det föreligger indikationer på värdenedgång ska ett *återvinningsvärde* beräknas. Detta är det högsta av *nettoförsäljningsvärdet* och *nyttjandevärdet.* Nettoförsäljningsvärdet utgörs av det pris som beräknas kunna uppnås vid försäljning av en tillgång mellan kunniga, oberoende parter som har ett intresse av att transaktionen genomförs. Avdrag från priset ska göras för försäljningskostnader och avvecklingskostnader. *Nyttjandevärdet* är nuvärdet av uppskattade framtida betalningar som företaget förväntas tillgodogöra sig genom att använda tillgången. Om återvinningsvärde inte kan beräknas för en enskild tillgång ska det beräknas för den *kassagenererande enhet* till vilken tillgången hör. En kassagenererande enhet är den minsta grupp av tillgångar för vilket det går att fastställa löpande betalningar som i allt väsentligt är oberoende av andra tillgångar eller grupper av tillgångar. En *aktiv marknad* är en marknad där (a) handeln avser likvärdiga objekt, (b) det normalt finns intresserade köpare och säljare samt (c) där information om priser är allmänt tillgänglig.

Indikationer på värdenedgång

Ett antal externa och interna indikationer anges. Som externa indikationer omnämns (a) att tillgångens marknadsvärde minskat väsentligt, (b) väsentliga förändringar i teknologi, marknadsförutsättningar eller i den ekonomiska eller legala miljön, (c) marknadsräntorna eller marknadens avkastningskrav på investeringar ökat eller (d) att företagets redovisade egna kapital överstiger börsvärdet. Som interna indikationer nämns (e) att tillgången är tekniskt föråldrad eller har skadats, (f) väsentliga förändringar har ägt rum eller förväntas äga rum vilket negativt påverkar möjligheten att använda tillgången för avsett ändamål eller (g) att den interna rapporteringen indikerar att tillgångens avkastning är sämre eller kommer att bli sämre än vad som tidigare antagits.

Beräkning av återvinningsvärde

Återvinningsvärdet utgör det högsta av nettoförsäljningsvärdet och nyttjandevärdet. Det är inte alltid möjligt eller nödvändigt att beräkna båda värdena. Det är således tillräckligt om ett av värdena överstiger det redovisade värdet. Återvinningsvärdet ska beräknas för den enskilda tillgången förutsatt att den ger upphov till ett kassaflöde som är väsentligt oberoende av kassaflödet från andra tillgångar eller grupper av tillgångar. Om så inte är fallet beräknas återvinningsvärdet för den kassagenererande enhet till vilken tillgången hör. Regler för hur det fastställs till vilken kassagenererande enhet en tillgång hör är mycket omfattande.

Det bästa uttrycket för *nettoförsäljningsvärdet* är det pris som finns i ett bindande avtal mellan oberoende parter. Ett fullgott alternativ är marknadspriset på en aktiv marknad med avdrag för försäljningskostnad. Om dessa förutsättningar inte är uppfyllda utgör nettoförsäljningsvärdet det pris som beräknas kunna uppnås mellan oberoende, välinformerade och intresserade parter.

Nyttjandevärdet för en tillgång beräknas genom (a) en uppskattning av de framtida in- och utbetalningar som tillgången ger upphov till i den löpande verksamheten och i samband med att den avyttras samt (b) en diskontering av framtida betalningar med en lämplig diskonteringsfaktor.

Uppskattningar av framtida kassaflöden ska inte omfatta in- eller utbetalningar i finansieringsverksamheten eller in- och utbetalningar av skatter. Diskonteringsfaktorn ska återspegla pengars tidsvärde och de specifika risker som är knutna till tillgången, däremot inte risker som redan beaktats när de framtida kassaflödena beräknats.

Redovisning av nedskrivningar

När återvinningsvärdet för en tillgång eller för en kassagenererande enhet är lägre än redovisat värde, ska tillgången skrivas ned till återvinningsvärdet. Skillnaden ska kostnadsföras omedelbart. Om nedskrivningen avser en tillgång som tidigare skrivits upp, ska den del av uppskrivningsfonden som motsvarar nedskrivningen återföras till fritt eget kapital. Om återvinningsvärdet är negativt redovisas en skuld enbart om så erfordras enligt annan RR-rekommendation. Efter det att en tillgång eller kassagenererande enhet skrivits ner ska framtida avskrivningar baseras på det nya redovisade värdet, efter avdrag för eventuellt restvärde. Avskrivningarna fördelas över tillgångens återstående nyttjandeperiod. En tidigare nedskrivning av en tillgång eller kassagenererande enhet ska återföras när en förändring skett av de antaganden som låg till grund för nedskrivningen. Det nya redovisade värdet får dock inte leda till att det redovisade värdet överstiger vad företaget skulle ha redovisat (efter avskrivningar) om ingen nedskrivning gjorts.

Upplysningar

På motsvarande sätt som rekommendationstexten är ytterst detaljerad är också kraven på upplysningar omfattande.

Exempel

I bilaga 1 till rekommendationen finns ett antal exempel som visar identifiering av en kassagenererande enhet, beräkning av nyttjandevärde, återföring av en tidigare gjort nedskrivning m.m.

32.2 BFNAR 2003:1 Anläggningsregister

Enligt BFNAR 2003:1 Anläggningsregister ska för varje enskild tillgång kunna utläsas ackumulerade nedskrivningar, se avsnitt 27.3.

32.3 Inkomstskatt

Sambandet

Avdrag för värdeförändringar medges enligt reglerna för värdeminskningsavdrag, och inte med ledning av god redovisningssed, utom vad gäller kopplade poster, som t.ex. egenupparbetade immateriella anläggningstillgångar. RR 17 kan även ha betydelse för beskattningen när verkligt värde ska bestämmas, t.ex. vid tillämpning av ventilen i 18 kap. 18 § IL.

32.3.1 Inventarier

Utgifter för att anskaffa inventarier ska dras av genom årliga värdeminskningsavdrag enligt bestämmelserna om räkenskapsenlig avskrivning och restvärdesavskrivning (18 kap. 3 § IL). I 18 kap. 18 § IL finns bestämmelser om lågt verkligt värde på

inventarier. Om den skattskyldige kan visa att inventariernas verkliga värde är lägre än det skattemässiga värdet enligt de båda metoderna för värdeminskningsavdrag får ytterligare avdrag göras med ett belopp som motsvarar skillnaden.

Skatteverket har i skrivelsen 2004-11-08, dnr 130 586061-04/111, Verkligt värde på inventarier och rätten till räkenskapsenlig avskrivning, uttalat att bedömningen av om det verkliga värdet på inventarierna understiger det skattemässiga värdet ska göras för samtliga inventarier och inte bara för en grupp av inventarier, t.ex. immateriella rättigheter. Det innebär att även om det varit en värdenedgång på t.ex. goodwill, kan samtidigt det verkliga värdet på maskiner vara så högt, att det verkliga värdet för hela gruppen inventarier inte är lägre än det skattemässiga värdet. Den kollektiva värderingen vid beskattningen kan jämföras med RR 17 som anger att en individuell värdering ska ske.

I skrivelse 2006-09-20 (dnr 131 558489-06/111) har Skatteverket uttalat att man vid tillämpning av bestämmelserna i 18 kap. 18 §, om lågt verkligt värde på inventarier, även ska beakta ej avdraget värde av tidigare överavskrivna inventarier enligt 18 kap. 19 § IL.

32.3.2 Byggnader

Även utgifter för att anskaffa en byggnad ska dras av genom årliga värdeminskningsavdrag (19 kap. 4 § IL). För byggnader saknas dock rätt att göra ytterligare avdrag ned till verkligt värde. Om däremot en byggnad utrangeras ska avdrag göras för den del av anskaffningsvärdet som inte har dragits av tidigare (19 kap. 7 § IL).

32.3.3 Markanläggningar

På samma sätt som för inventarier och byggnader gäller att utgifter för att anskaffa en markanläggning ska dras av genom årliga värdeminskningsavdrag (20 kap. 4 § IL). Även för markanläggningar saknas rätt att göra ytterligare avdrag ned till verkligt värde. Däremot medges avdrag för den del av anskaffningsvärdet för markanläggningen som inte har dragits av tidigare om näringsverksamhet som bedrivs på fastigheten läggs ned och fastighetens markanläggningar därför saknar värde för fastighetens ägare (20 kap. 7 § IL).

32.3.4 Övriga tillgångar

Vad gäller aktier och andelar i dotterföretag, intresseföretag och joint ventures medges inte avdrag för värdenedgångar under innehavstiden. Detsamma gäller mark.

32.4 Rättspraxis m.m.

Skatteverket

- Verkligt värde på inventarier och rätten till räkenskapsenlig avskrivning, 2004-11-08 (dnr 130 586061-04/111)
- Verkligt värde på inventarier och överavskrivning, 2006-09-18 (dnr 131 558489-06/111)

33 Resultat per aktie

33.1 RR 18 Resultat per aktie

Tillämpning

Rekommendationen behandlar hur upplysningar ska lämnas om resultatet per aktie. Företag som upprättar koncernredovisning behöver endast lämna upplysning om resultat per aktie för koncernen.

RR 18 gäller från den 1 januari 2001.

Sammanfattning

Syftet med rekommendationen är att ange principer för hur ett företag beräknar och redovisar resultatet per aktie på ett sätt som förbättrar jämförelser mellan olika år samt mellan olika företag. I första hand behandlas hur företag ska beräkna det antal aktier som ingår vid beräkningen av resultat per aktie.

Även om uppgifter om resultatet per aktie kan ha ett begränsat värde på grund av att företag använder olika principer för att bestämma vad som är ”resultat”, förbättras redovisningen om antalet aktier beräknas på ett enhetligt sätt.

33.2 Inkomstskatt

Rekommendationen har ingen betydelse för inkomstbeskattningen.

33.3 Rättspraxis m.m.

Redovisningsrådet

– Beräkning av resultat per aktie när företag ingått avtal som kan resultera i en emission av aktier	URA 32

34 Verksamheter under avveckling

34.1 RR 19 Verksamheter under avveckling

Tillämpning

Rekommendationen behandlar hur upplysningar ska lämnas om verksamheter som är under avveckling. Rekommendationen ska tillämpas på en verksamhet som är under avveckling, om denna utgör en relativt betydande del av ett företag, exempelvis en rörelsegren eller en verksamhet som bedrivs inom ett avgränsat geografiskt område. Avvecklingen ska vara följden av ett beslut som avser verksamheten i fråga, i dess helhet eller till huvudsaklig del och som genomförs antingen genom försäljning eller genom nedläggning.

RR 19 gäller från den 1 januari 2002.

Sammanfattning

Syftet med rekommendationen är att ange när och på vilket sätt ett företag ska särskilja information om en verksamhet under avveckling från den information som avser kvarvarande verksamheter, samt att ange vilka upplysningar som minst ska lämnas om den verksamhet som är under avveckling. Genom denna uppdelning underlättar man för investerare, kreditgivare och andra användare av redovisningen att göra prognoser över framtida kassaflöden, vinstkapacitet och finansiell ställning.

Med begreppet *verksamhet under avveckling* markeras att information om en avveckling inte bara krävs när avvecklingen är slutförd eller i det närmaste slutförd. Rekommendationen föreskriver att upplysningar om avveckling ska lämnas vid en tidigare tidpunkt, nämligen när en detaljerad plan för avvecklingen antagits och offentliggjorts eller när företaget träffat ett avtal om försäljning av verksamheten.

Rekommendationen behandlar endast vilken information som ska lämnas och på vilket sätt informationen ska presenteras. Det anges inga nya principer för vid vilken tidpunkt eller till vilket värde ett företag ska redovisa intäkter, kostnader, kassa-

flöden eller förändringar i tillgångar och skulder hänförliga till den verksamhet som är under avveckling. I stället utgår rekommendationen från att företagen följer de principer för redovisning och värdering som anges i andra rekommendationer från Redovisningsrådet.

34.2 Inkomstskatt

Rekommendationen behandlar upplysningsplikten och har inga direkta skattekonsekvenser. För kontrollverksamheten kan informationen vara av intresse.

35 Delårsrapportering

35.1 RR 20 Delårsrapportering

Tillämpnings-område

Lagregler om vilka företag som ska lämna delårsrapport finns i 9 kap. ÅRL och i 16 kap. Lag om värdepappersmarknaden. I rekommendationen anges minimikraven för innehållet i en delårsrapport och de principer som ska ligga till grund för bedömningen av vilka poster som ska tas med i resultat- och balansräkning samt värderingsprinciper för delårsrapporter.

Rekommendationen gäller fr.o.m. den 1 januari 2001.

Sammanfattning

En *delårsperiod* omfattar tiden från räkenskapsårets början till och med utgången av den *aktuella rapportperioden*, som är perioden från den senast avgivna *delårsrapporten*. En delårsrapport innehåller antingen fullständiga finansiella rapporter eller sådana rapporter i sammandrag för *delårsperioden*, samt vad gäller resultaträkningen, även för den *aktuella rapportperioden*.

Minimikraven för en delårsrapport är att den ska omfatta följande rapporter i sammandrag: balansräkning, resultaträkning, kassaflödesanalys, redogörelse för förändringar i eget kapital samt vissa andra upplysningar. Finansiella rapporter i sammandrag i en delårsrapport ska som minimum innehålla sådana rubriker och delsummeringar som redovisades i företagets senaste årsredovisning samt viss tilläggsinformation. Samma redovisningsprinciper ska tillämpas som i årsredovisningen. Intäkter och kostnader som uppkommer med säsongsvariationer, cykliska variationer eller på annat oregelbundet sätt under räkenskapsåret ska inte anteciperas eller redovisas i efterföljande period om så inte hade kunnat ske i årsredovisningen. Relativt omfattande upplysningar ska lämnas.

35.2 BFNAR 2007:1 Frivillig delårsrapportering

Detta allmänna råd ska tillämpas av icke noterade företag på räkenskapsår som påbörjas efter 31 december 2006.

Beteckningen delårsrapport får endast användas för handlingar som tagits fram med de regler som gäller för sådana. Företag som valt att upprätta förenklat bokslut får inte upprätta delårsrapport.

Informationen som lämnas ska främst avse händelser och omständigheter som avser delårsperioden. Värderingarna i delårsrapporten kan i högre grad än i årsredovisningar grunda sig på uppskattningar och bedömningar. I delårsrapporten ska samma redovisningsprinciper som i senaste årsredovisningen eller årsbokslutet tillämpas. Bestämmelserna om grundläggande redovisningsprinciper i ÅRL ska tillämpas liksom normgivning från BFN och Redovisningsrådet. Endast om särskilda skäl föreligger får jämförelseuppgifter utelämnas. En delårsrapport ska avlämnas så snart det kan ske efter rapportperiodens utgång.

35.3 Inkomstskatt

Rekommendationerna har ingen direkt betydelse för beskattningen.

36 Lånekostnader

36.1 RR 21 Lånekostnader

Tillämpnings-område

Rekommendationen ska tillämpas vid redovisning av lånekostnader men omfattar inte utdelning eller kostnader för eget kapital.

Rekommendationen trädde i kraft den 1 januari 2002.

Sammanfattning

Syftet med rekommendationen är att ange hur lånekostnader ska redovisas. Huvudprincipen är att lånekostnader ska belasta resultatet i den period de uppkommer. Ett tillåtet alternativ är att lånekostnader som är direkt hänförbara till köp, konstruktion eller produktion av en tillgång som tar betydande tid i anspråk att färdigställa inräknas i tillgångens anskaffningsvärde.

Enbart lånekostnader som uppstår under den tid då tillgången aktivt tillverkas eller utvecklas får inräknas i anskaffningsvärdet.

För att inte rätten till skattemässigt direktavdrag för lånekostnader ska gå förlorad får moderföretag tillämpa huvudprincipen även om alternativprincipen används i koncernredovisningen.

36.2 Inkomstskatt

Sambandet

Särskilda skatteregler för räntekostnader i inkomstslaget näringsverksamhet saknas förutom för optionslån och vinstandelslån. Det innebär att god redovisningssed styr periodiseringen vid beskattningen. Har den skattskyldige valt att redovisa ränteutgifter som en del av en tillgångs anskaffningsvärde är han bunden av denna redovisning vid beskattningen om den följer god redovisningssed.

36.2.1 Lån från delägare

Det förekommer ibland att en delägare lånar ut pengar till sitt bolag med villkor om att ränta på skulden ska erläggas om eller när bolagets ekonomi så tillåter. Vad som är god redovisningssed när det gäller räntekostnaden, vilket därmed också kommer att styra det skattemässiga avdraget, får avgöras från

fall till fall. Vägledning kan hämtas från RR 16 Avsättningar. Om den upplupna räntan uppfyller villkoren för att redovisas som avsättning ska räntan kostnadsföras. Om den inte gör det bör den redovisas som ansvarsförbindelse.

Saknas avtal som reglerar ränteförfallodag ska ränta beskattas hos delägaren när gäldenären bokför den upplupna räntekostnaden. Detta bör normalt ske senast vid utgången av räkenskapsåret. Se vidare Skatteverkets skrivelse Skatteavdrag vid utbetalning av ränta från fåmansföretag till delägare, 2002-12-20 (dnr 10712-02/100).

36.3 Rättspraxis m.m.

Redovisningsrådet	– Aktivering av ränteutgifter i koncernredovisningen	URA 6
	– Konsekvent redovisning av lånekostnader	URA 15
Skatteverket	– Skatteavdrag vid utbetalning av ränta från fåmansföretag till delägare, 2002-12-20 (dnr 10712-02/100)	

37 Finansiella rapporter

37.1 Lagregler

I 6 kap. BFL regleras vilka företag som är skyldiga att avsluta den löpande bokföringen med en årsredovisning. Sådan skyldighet gäller för aktiebolag, ekonomiska föreningar, handelsbolag i vilka en eller flera juridiska personer är delägare, företag som omfattas av ÅRKL och ÅRFL samt vissa stiftelser. Årsredovisning ska också upprättas av andra företag som uppfyller vissa villkor när det gäller antalet anställda, redovisad balansomslutning och nettoomsättning.

En årsredovisning ska upprättas och offentliggöras enligt bestämmelserna i ÅRL eller, i förekommande fall, ÅRKL eller ÅRFL. I dessa lagar finns också bestämmelser om koncernredovisning och delårsrapport. Lagreglerna är närmare beskrivna ovan i avsnitt 4 Redovisningslagar.

Numera finns det möjlighet (8 kap. 3 a § ÅRL) att sända in räkenskapshandlingarna till Bolagsverket i elektronisk form (e-tjänst). För att kunna använda tjänsten och skriva under elektroniskt behövs en e-legitimation. Årsredovisningar och revisionsberättelser ska upprättas i den internationella rapporteringsstandarden XBRL (Extensible Business Reporting Language). Se vidare www.bolagsverket.se och www.xbrl.se.

37.2 RR 22 Utformning av finansiella rapporter

Tillämpningsområde

RR 22 behandlar finansiella rapporter, varmed avses:

a. Balansräkning

b. Resultaträkning

c. Sammanställning av förändringar i eget kapital

d. Kassaflödesanalys

e. Redogörelse för tillämpade redovisningsprinciper och upplysningar i noter.

Förvaltningsberättelsen omfattas inte av begreppet finansiella rapporter och behandlas därför inte i rekommendationen. En förvaltningsberättelse måste dock enligt 2 kap. 1 § ÅRL lämnas i årsredovisningen.

RR 22 är inte tillämplig på delårsrapporter. För dessa gäller RR 20 Delårsrapportering.

RR 22 behandlar inte frågor om värdering eller vilka upplysningar som ska lämnas i finansiella rapporter. Inte heller behandlas när transaktioner och händelser ska tas in i resultat- och balansräkningen.

RR 22 gäller fr.o.m. den 1 januari 2003.

Syfte

Rekommendationen har som syfte att

a. ge vägledning om de finansiella rapporternas struktur och om hur man ska redogöra för tillämpade redovisningsprinciper,

b. ge anvisningar avseende frågor om väsentlighet, antagande om fortlevnad, konsekvent utformning, byte av räkenskapsår, jämförande information och val av redovisningsprincip i de fall någon rekommendation från Redovisningsrådet inte föreligger,

c. säkerställa att avvikelser från Redovisningsrådets rekommendationer begränsas till ytterst sällsynta fall och

d. ange vilka krav som ska vara uppfyllda för att företag ska få ange att dess finansiella rapporter är i överensstämmelse med Redovisningsrådets rekommendationer.

Genom rekommendationen införs också ett krav på en sammanställning över förändringar i eget kapital under perioden.

Förenlighet med Redovisningsrådets rekommendationer

De finansiella rapporterna ska ge en rättvisande bild av företagets finansiella ställning, resultat och kassaflöde. Detta uppnås som regel vid en riktig tillämpning av Redovisningsrådets rekommendationer, jämte ytterligare upplysningar när så erfordras.

De finansiella rapporterna får inte anges vara i överensstämmelse med Redovisningsrådets rekommendationer om de inte uppfyller samtliga krav i alla tillämpliga rekommendationer och uttalanden från Akutgruppen. Avvikelser kan inte rättfärdigas genom upplysning om de redovisningsprinciper som använts eller genom noter eller förklaringar.

I de fall det varit nödvändigt att avvika från en rekommendation, för att få en rättvisande bild, ska särskilda upplysningar lämnas, bl.a. om avvikelsens inverkan på företagets resultat och ställning.

Redovisnings-principer

Företagets val och tillämpning av redovisningsprinciper ska leda till att de finansiella rapporterna uppfyller kraven i alla tillämpliga rekommendationer och uttalanden från Redovisningsrådet och dess Akutgrupp. I de fall det saknas specifika regler ska företaget utarbeta principer för att säkerställa att de finansiella rapporterna ger information som är

a. relevant som underlag för användarnas beslutsfattande och

b. tillförlitlig genom att

  – korrekt återge företagets resultat, kassaflöde och finansiella ställning,

  – återspegla den ekonomiska innebörden av händelser och transaktioner och inte enbart deras juridiska form,

  – vara neutral,

– vara baserad på värderingar som gjorts med iakttagande av rimlig försiktighet och

– vara fullständig i alla väsentliga hänseenden.

Antagande om fortlevnad

Vid upprättandet av finansiella rapporter ska företaget bedöma sin förmåga att fortsätta verksamheten. Om företaget vid denna bedömning känner till väsentliga osäkerhetsfaktorer som kan påverka bedömningen, ska upplysning lämnas om dessa faktorer. Har de finansiella rapporterna inte utarbetats på basis av antagande om fortlevnad, ska upplysning lämnas om skälen till bedömningen att verksamheten inte anses kunna fortsätta. En redogörelse ska då också lämnas för den princip enligt vilken rapporterna utarbetats. Vidare ska en bedömning göras av effekten på de redovisade beloppen i balans- och resultaträkningen.

Periodiserings-principen

De finansiella rapporterna ska – med undantag för kassaflödesanalysen – utarbetas med tillämpning av periodiseringsprincipen. Enligt denna princip resultatredovisas transaktioner och händelser när de inträffar, och inte när betalning erhålls eller erläggs. Kostnader redovisas i resultaträkningen till följd av en koppling till redovisade intäkter (matchning).

Konsekvent utformning

Uppställning och klassificeringen av posterna i de finansiella rapporterna ska vara oförändrade från period till period om inte:

- Företagets verksamhet väsentligen ändrat karaktär.
- Händelser och transaktioner återges på ett klart bättre sätt.
- Förändring krävs enligt lag, rekommendation eller uttalande från Redovisningsrådet.

Väsentlighet och sammanslagningar

Väsentliga poster ska anges separat i de finansiella rapporterna. Oväsentliga poster kan slås samman med poster av likartad karaktär och funktion.

Kvittning

Tillgångar och skulder respektive intäkts- och kostnadsposter får kvittas mot varandra endast då kvittning krävs eller tillåts enligt någon rekommendation från Redovisningsrådet. Intäkts- och kostnadsposter får även kvittas mot varandra när vinster och förluster jämte tillhörande kostnader avseende samma eller liknande transaktioner inte är väsentliga.

Rekommendationen begränsar således den möjlighet till kvittning som ges i 2 kap. 4 § ÅRL, dvs. när det finns särskilda skäl och är förenligt med god redovisningssed och rättvisande bild.

Jämförande information

Företaget ska lämna jämförelsetal för den föregående perioden avseende samtliga sifferuppgifter i de finansiella rapporterna såvida ingen rekommendation från Redovisningsrådet tillåter eller kräver annat. Har det betydelse för förståelsen av den aktuella perioden ska kommentar lämnas beträffande tidigare perioder.

Balansräkningen

En tillgång ska klassificeras som omsättningstillgång när den

- förväntas bli realiserad eller innehas för försäljning eller konsumtion inom företagets normala verksamhetscykel,
- innehas tillfälligt och förväntas att bli realiserad inom tolv månader räknat från balansdagen eller innehas främst i handelsverksamhet, eller
- utgörs av likvida medel som kan användas utan restriktioner.

Övriga tillgångar ska klassificeras som anläggningstillgångar.

Genom rekommendationen införs begreppet verksamhetscykel, som syftar på företagets operativa verksamhet och som används vid klassificeringen av tillgångarna och skulderna.

Med ett företags verksamhetscykel menas den tid som förflyter från att företaget anskaffar material, som ska användas i en

process, till dess man erhåller likvid för motsvarande levererade varor och tjänster.

Varulager och kundfordringar klassificeras således normalt som omsättningstillgångar även om de inte förväntas bli realiserade inom tolv månader. Säljbara värdepapper klassificeras som omsättningstillgångar om de förväntas bli realiserade inom tolv månader räknat från balansdagen.

En skuld ska klassificeras som kortfristig när den förväntas bli betald inom företagets verksamhetscykel eller förfaller till betalning inom tolv månader från balansdagen. Övriga skulder ska klassificeras som långfristiga.

Skulder som utgör en del av det rörelsekapital som används i företagets normala verksamhetscykel, såsom leverantörsskulder och upplupna personalkostnader, klassificeras som kortfristiga även om de förfaller till betalning efter mer än tolv månader räknat från balansdagen.

Resultaträkningen

Uppställningsformer för resultaträkning framgår av ÅRL, ÅRKL och ÅRFL.

Förändringar i eget kapital

Företagets finansiella rapporter ska innehålla en sammanställning över förändringarna i eget kapital. Sammanställningen ska visa

- periodens resultat,
- de poster som redovisats direkt mot eget kapital och
- effekten av byte av redovisningsprincip som tillämpas retroaktivt.

Företaget ska dessutom – i sammanställningen eller i not – visa

- kapitaltransaktioner med och utdelningar till ägare och
- en redovisning av årets förändring av de olika posterna inom eget kapital.

Noter

Noterna ska

- ange de redovisningsprinciper som företaget tillämpat,
- lämna den information som krävs enligt Redovisningsrådets rekommendationer och årsredovisningslagarna och som inte lämnats på annan plats samt
- lämna den ytterligare information som är nödvändig för en rättvisande bild.

Den del av noterna som behandlar redovisningsprinciper ska beskriva de värderingsprinciper som tillämpats samt varje annan redovisningsprincip som användarna måste få kännedom om för att rätt förstå de finansiella rapporterna.

37.3 FAR SRS − RedR 1 Årsredovisning i aktiebolag

Syfte

Syftet med rekommendationen är att tillhandahålla en praktisk vägledning för den som ska upprätta eller granska en årsredovisning och koncernredovisning per den 31 december 2007 enligt ÅRL. Rekommendationen är främst inriktad på bestämmelserna i ÅRL men innehåller också hänvisningar till ABL och normgivning från BFN och Redovisningsrådet. Den behandlar inte rapportering hos de företag som tillämpar internationella redovisningsstandarder, IFRS, i enlighet med 7 kap. 32−33 §§ ÅRL, RR 30 och RR 32, dvs. de företag som tillämpar IFRS i koncernredovisningen.

Tillämpnings-område

Rekommendationen riktar sig i första hand till aktiebolag som följer BFN:s allmänna råd för stora företag, men även andra företag som ska tillämpa ÅRL kan i stor utsträckning använda rekommendationen för att utforma sina årsredovisningar. Den vänder sig inte till noterade företag. Hänsyn har tagits till förändringar som ska tillämpas på räkenskapsår som påbörjas efter den 31 december 2006.

Innehåll

Rekommendationen, som är relativt omfattande, innehåller en översiktlig beskrivning av årsredovisningens olika delar, redovisningsprinciper och formaliabestämmelser. Därefter behandlas förvaltningsberättelsen samt resultat- och balansräkningen med detaljerade kommentarer och hänvisningar till lagstiftning och normgivning. Vidare behandlas finansieringsanalys, tilläggsupplysningar och koncernredovisning.

Rekommendationen innehåller också en bilaga avseende finansiella instrument. Syftet med bilagan är att dels ge en beskrivning av reglerna i ÅRL avseende redovisning av finansiella instrument till verkligt värde och en översiktlig beskrivning av vissa delar av regelverket i IAS 39, dels att ge en praktisk vägledning för företag som ska upprätta årsredovisning där reglerna om värdering av finansiella instrument till verkligt värde tillämpas.

37.4 Inkomstskatt

RR 22 behandlar inte när transaktioner och händelser ska tas in i resultat- och balansräkningen, och inte heller hur sådana poster i så fall ska värderas. Rekommendationens bestämmelser om klassificering av omsättnings- och anläggningstillgångar har dock en indirekt påverkan på det redovisade resultatet genom att olika värderingsprinciper blir tillämpliga.

RR 22 har betydelse i kontrollsammanhang då den ger vägledning och förståelse för de finansiella rapporternas uppbyggnad och innehåll. Särskilt betydelsefulla kan de upplysningar vara, som lämnas avseende tillämpade redovisningsprinciper och antagandet om företagets fortlevnad.

Även RedR 1 från FAR SRS ger vägledning och förståelse för innehållet i och utformningen av en årsredovisning.

37.5 Rättspraxis m.m.

Redovisningsrådet

– Alternativa redovisningsprinciper	URA 26
– Bedömningar av den ekonomiska innebörden av transaktioner som innefattar ett leasingavtal	URA 34
– Upplysningar om avtal som ger allmänheten tillgång till ekonomiska eller samhälleliga tjänster	URA 36

38 Upplysningar om närstående

38.1 RR 23 Upplysningar om närstående

Tillämpnings-område

Rekommendationen, RR 23, behandlar vilka upplysningar ett företag ska lämna om relationer till närstående företag och fysiska personer och om transaktioner med sådana närstående.

Bestämmelser om upplysningar avseende närstående företag finns också i RR 1:00 Koncernredovisning och i RR 13 Intresseföretag.

I 5–7 kap. ÅRL finns bestämmelser om att upplysningar ska lämnas om koncern- och dotterföretag samt att upplysningar ska lämnas om ledande befattningshavare.

BFN har utfärdat BFN U 96:4 Uppgift om inköp och försäljning inom samma koncern, m.m. samt BFN R 4 Uppgift om medelantalet anställda samt löner och andra ersättningar. RR 23 gäller från den 1 januari 2002.

Sammanfattning

Rekommendationen tillämpas endast på vissa uppräknade närståenderelationer. Bedömningen av om en närståenderelation föreligger eller inte grundas på ekonomiska förhållanden och inte enbart på den juridiska formen.

Närstående är ett företag eller en fysisk person som har möjlighet att utöva ett bestämmande eller ett betydande inflytande över ett annat företag när det gäller att fatta finansiella och operativa beslut avseende verksamheten. Med *transaktioner mellan närstående* avses överföring av resurser eller förpliktelser mellan närstående, oavsett om ersättning utgår eller inte. Med *bestämmande inflytande* avses rätt att utforma ett företags strategier i syfte att erhålla ekonomiska fördelar. Med *betydande inflytande* avses rätt att delta i de beslut som rör ett företags strategier, men inte ett bestämmande inflytande över dessa strategier.

Relationer mellan närstående är vanligt förekommande inom affärsverksamhet. En relation med en närstående kan påverka

ett företags finansiella ställning och resultat. Mellan parter som inte är närstående är t.ex. priset baserat på affärsmässiga grunder medan närstående kan ha en mer flexibel prissättning.

Upplysningar ska lämnas om sådana närståenderelationer som innefattar ett bestämmande inflytande, oavsett om några transaktioner har ägt rum eller inte. Om det förekommit transaktioner mellan det rapporterande företaget och ett företag eller en fysisk person som är närstående till detta ska företaget lämna upplysningar om såväl karaktären på närstående-relationen som typer av transaktioner och andra detaljer om transaktionerna som är nödvändiga för att förstå de finansiella rapporterna.

RR 23 innehåller även en redogörelse för de upplysningskrav som följer av årsredovisningslagarna.

38.2 Inkomstskatt

Rekommendationen kan ha betydelse i kontrollhänseende.

39 Förvaltningsfastigheter

39.1 RR 24 Förvaltningsfastigheter

Tillämpnings-område

Rekommendationen, RR 24, ska tillämpas vid redovisning av förvaltningsfastigheter hos innehavare och hos leasetagare vid finansiell leasing och hos en leasegivare vid operationell leasing. RR 24 tillämpas inte på (a) skogsfastigheter och liknande förnyelsebara tillgångar och inte på (b) mineraltillgångar, prospekteringsrätter för mineraltillgångar, olje- och gasfyndigheter och andra liknande icke-förnyelsebara naturtillgångar.

RR 24 gäller från den 1 januari 2003.

Sammanfattning

Förvaltningsfastigheter definieras som *fastigheter som innehas i syfte att generera hyresinkomster eller värdestegring eller en kombination av dessa* snarare än för (a) användning i ett företags verksamhet för produktion och tillhandahållande av varor och tjänster eller för administrativa ändamål (=definition av rörelsefastigheter) eller (b) försäljning i den löpande verksamheten.

Det innebär exempelvis att fastigheter som innehas för försäljning i den löpande verksamheten, i förekommande fall efter ombyggnad, ska redovisas enligt RR 2:02 Varulager. Rörelsefastigheter redovisas enligt RR 12 Materiella anläggningstillgångar. En fastighet som planeras att senare, eller efter eventuell byggnation, användas som förvaltningsfastighet, redovisas också fram till dess enligt RR 12. Fastighet som bebyggs eller exploateras för annans räkning redovisas enligt RR 10 Entreprenader och liknande uppdrag.

I RR 24 lämnas vägledning för klassificeringen som förvaltningsfastighet eller rörelsefastighet i de fall då delar av fastigheten används för förvaltning och delar för rörelseändamål. Vidare kan företag som hyr ut fastigheter därutöver erbjuda även andra tjänster, vilket kan påverka klassificeringen.

Enligt RR 24 ska förvaltningsfastigheter redovisas på samma sätt som tillgångar enligt RR 12, dvs. till anskaffningsvärde

med avdrag för ackumulerade avskrivningar och eventuell nedskrivning samt med tillägg för eventuell uppskrivning. Tillkommande utgifter beaktas på samma sätt som enligt RR 12.

Upplysning ska lämnas om förvaltningsfastigheternas verkliga värde på balansdagen. Under övriga upplysningar ska bland annat anges vilka kriterier företaget använt för att skilja förvaltningsfastigheter från övriga fastigheter, metoder för att fastställa verkliga värden, vissa beloppsuppgifter m.m.

RR 24 skiljer sig från IAS 40 genom att den alternativa metoden med värdering till verkligt värde inte ingår i RR 24.

Årsredovisningslagen

Fr.o.m. 1 januari 2006 får, ett företag som omfattas av en koncernredovisning upprättad enligt EG-förordningen om tillämpning av internationella redovisningsstandarder och andra företag vars andelar eller skuldebrev är noterade vid börs, en auktoriserad marknadsplats eller någon annan reglerad marknad inom EES-området, i sin koncernredovisning värdera förvaltningsfastigheter till verkligt värde enligt 4 kap. 14 f § ÅRL. För redovisningen i den juridiska personen blir inte reglerna om värdering till verkligt värde tillämpbara förrän tidigast för räkenskapsår som påbörjas fr.o.m. 1 januari 2009.

39.2 Inkomstskatt

Reglerna om redovisning och värdering av förvaltningsfastigheter skiljer sig från reglerna om rörelsefastigheter endast genom att det fr.o.m. 1 januari 2006 är tillåtet i koncernredovisningen att värdera förvaltningsfastigheter till verkligt värde.

Sambandet

Skattemässigt gäller samma regler för förvaltningsfastigheter som för rörelsefastigheter dels vad gäller den löpande beskattningen i 19 och 20 kap. IL, dels vid kapitalbeskattningen. Särskilda skatteregler finns för fastigheter som är lagertillgångar enligt 17 kap. och 27 kap. IL.

I inkomstslaget näringsverksamhet får utgifter för reparation och underhåll av byggnader och markanläggning dras av omedelbart även om utgifterna i räkenskaperna dras av genom värdeminskningsavdrag enligt 19 kap. 2 § IL (byggnad) och 20 kap. 3 § IL (markanläggning). För byggnad gäller detta även för ändringsarbeten, dvs. för utgifter som omfattas av det utvidgade reparationsbegreppet. Redovisningsmässigt torde dock förutsättningar saknas att aktivera utgifter för reparation och underhåll, däremot kan ändringsarbeten aktiveras till den del byggnadens prestanda eller avkastning därigenom ökar.

Bestämmelserna är tillämpliga retroaktivt från och med 2002 års taxering.

39.3 Mervärdesskatt

Förvaltningsfastigheter är enligt rekommendationen fastigheter som innehas i syfte att generera hyresinkomster eller värdestegring. Försäljning och uthyrning av fastigheter medför normalt inte att skattskyldighet uppkommer. Rätt till avdrag för ingående skatt finns i sådant fall inte. Enligt 9 kap. ML finns det dock en möjlighet att frivilligt bli skattskyldig för uthyrning av fastighet om hyresgästen använder fastigheten i en verksamhet som medför skattskyldighet. I sådana fall kan avdragsrätt för ingående skatt på såväl löpande utgifter som på ny-, till, och ombyggnader uppkomma. Har ett avdrag medgivits för ingående skatt på ny-, till- eller ombyggnad kan jämkning av den ingående skatten bli aktuell om fastigheten säljs eller om användningen av fastigheten ändras inom tio år från byggnationen. Reglerna om jämkning av ingående skatt återfinns i 8 a kap. ML. Säljs en fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet anses detta vara en överlåtelse av en verksamhet enligt 3 kap. 25 § ML om även hyreskontrakten tas över av den nya ägaren. Rätt till avdrag för ingående skatt på kostnaderna för överlåtelsen är avdragsgilla till den del fastigheten använts i verksamhet som medfört skattskyldighet, jfr RSV-skrivelse 2001-08-10 (dnr 8325-01/100). Det kan även nämnas att det i 2 kap. 8 § ML finns regler om uttagsbeskattning av vissa fastighetsförvaltningstjänster som utförs på egen fastighet, hyresrätt eller bostadsrätt under förutsättning att avdragsrätt inte föreligger i den verksamhet som bedrivs.

39.4 Rättspraxis m.m.

Skatteverket

– Avdragsrätt för fastighetsmäklararvode 2001-08-10 (dnr 8325-01/100)

40 Rapportering för segment och verksamhetsgrenar

40.1 RR 25 Rapportering för segment – rörelsegrenar och geografiska områden

Tillämpnings-område

RR 25 ska tillämpas i fullständiga finansiella rapporter som är upprättade i enlighet med Redovisningsrådets rekommendationer. Enligt RR 22, Utformning av finansiella rapporter, innefattar en fullständig uppsättning av finansiella rapporter balansräkning, resultaträkning, en sammanställning som visar förändringar i eget kapital, kassaflödesanalys samt noter.

RR 25 gäller från den 1 januari 2003.

Syfte

Syftet med rekommendationen är att fastställa principer för hur ett företag ska lämna information om sina olika slag av varor och tjänster och om de olika geografiska områden inom vilka det verkar för att underlätta för användarna av finansiella rapporter att

a. bättre förstå vilka faktorer som påverkat företagets historiska utveckling,

b. bättre förstå företagets risker och möjligheter samt

c. göra en bättre bedömning av företaget i dess helhet.

Definitioner

Företaget ska lämna information om verksamhetens olika delar – *segment* – varmed avses både rörelsegrenar och geografiska områden. Med *rörelsegren* avses en redovisningsmässigt identifierbar del av ett företag som tillhandahåller varor och tjänster och som är utsatt för risker och möjligheter som skiljer sig från vad som gäller för andra rörelsegrenar. Med *geografiskt område* avses en redovisningsmässigt identifierbar del av ett företag som tillhandahåller varor eller tjänster inom ett avgränsat geografiskt område och som är utsatt för risker och möjligheter som skiljer sig från vad som gäller för andra geografiska områden.

Segment

Företaget ska först ta ställning till om rörelsegrenar eller geografiska områden är den primära indelningsgrunden för verksamheten (*primära segment).* Avgörande är vilka slag av risker och möjligheter som dominerar. Om riskerna och möjligheterna främst påverkas av företagets varor och tjänster, är rörelsegrenar den primära indelningsgrunden, medan geografiska områden är den sekundära. Om företagets risker och möjligheter i första hand påverkas av att det är verksamt i olika länder eller inom geografiska områden, gäller det omvända förhållandet. Hur företaget är organiserat och hur det interna rapporteringssystemet är uppbyggt, ger normalt uttryck för vilka slag av risker och faktorer som orsakar skillnader i avkastning och om rörelsegrenar eller geografiska områden ska utgöra den primära indelningsgrunden.

En rörelsegren eller ett geografiskt område utgör ett segment för vilket information ska lämnas i det fall intäkterna, vinsten eller förlusten, eller tillgångarna uppgår till 10 % av motsvarande summa för samtliga segment. Företag ska redovisa så många rörelsegrenar eller geografiska områden att summan av de externa intäkterna i dessa segment uppgår till minst 75 % av företagets totala intäkter.

Upplysningar

Upplysningskraven är omfattande och bl.a. ska för *primära segment* upplysningar lämnas om intäkter från externa kunder, intäkter från transaktioner med andra segment, resultat, redovisat värde på tillgångar och skulder, periodens investeringar i materiella och immateriella anläggningstillgångar, periodens avskrivningar, väsentliga kostnader (andra än avskrivningar) som inte motsvaras av utbetalningar. För *sekundära segment* (de som inte bedömts som primära) är upplysningskraven lägre. Företag ska också lämna vissa andra upplysningar, såsom principer för internprissättning, vilka slag varor och tjänster som ingår i respektive rörelsegren samt hur de geografiska områdena är sammansatta.

40.2 BFN R 9 Redovisning av verksamhetsgrenar m.m.

Tillämpnings-område

BFN R 9 ska tillämpas av icke noterade större företag och koncerner som inte tillämpar Rådet för finansiell rapporterings rekommendation RFR 2**,** Redovisning för juridiska personer**.** BFN R 9 ska inte heller tillämpas av företag som har valt att tillämpa RR 25 Rapportering för segment – rörelsegrenar och geografiska områden. BFN R 9 har ändrats i oktober 2006 och

den nya lydelsen ska tillämpas för räkenskapsår som inleds den 1 januari 2007 eller senare.

Enligt 5 kap. 6 § första stycket ÅRL ska ett större företag, om företagets verksamhetsgrenar eller geografiska marknader avviker betydligt från varandra, lämna uppgift om nettoomsättningens fördelning på verksamhetsgrenarna och marknaderna.

Definitioner

Verksamhetsgrenar som enligt ÅRL är att anse som avvikande benämns i rekommendationen *oberoende verksamhetsgrenar.* En oberoende verksamhetsgren är en del av ett företags verksamhet som skiljer sig från andra verksamhetsgrenar vad gäller affärsidé, efterfråge- och produktionsstruktur, risknivå eller dylikt. Med *geografisk marknad* menas ett visst land eller en grupp av länder där företaget har försäljning antingen via direkt export eller genom lokala enheter. Avgränsning av en geografisk marknad bör göras med ledning av vad som i det enskilda företaget är affärsmässigt motiverat och därmed av väsentlig betydelse från informationssynpunkt.

Verksamhetsgren

En oberoende verksamhetsgren ska särredovisas om den svarar för en väsentlig del av företagets nettoomsättning eller resultat eller om verksamhetsgrenens tillgångar utgör en väsentlig del av företagets samlade tillgångar. Som riktlinje vid bedömningen av om detta väsentlighetskriterium är uppfyllt kan användas tio procent. Förutom att företaget ska lämna uppgift om den del av nettoomsättningen som belöper på en verksamhetsgren ska företaget även upplysa om rörelseresultatet för verksamhetsgrenen.

Internleveranser

Om internleveranser av väsentlig betydelse förekommer till eller från en verksamhetsgren bör information lämnas om grunderna för internprissättningen. Information bör lämnas om på vilket sätt s.k. marknadspriser har fastställts, t.ex. om prisnoteringar på någon existerande marknad har kunnat iakttas eller om priset har baserats på en internt framtagen marknadskalkyl.

Vad gäller information om geografiska marknader ska företaget lämna uppgift om den del av nettoomsättningen som belöper på en geografisk marknad.

40.3 Inkomstskatt

Rekommendationerna behandlar upplysningsplikten och har inga direkta skattekonsekvenser. För kontrollverksamheten kan informationen vara av intresse.

41 Händelser efter balansdagen

41.1 RR 26 Händelser efter balansdagen

Tillämpnings-område och syfte

Rekommendationen ska tillämpas vid redovisning av och upplysning om händelser efter balansdagen. Rekommendationen fastställer i vilka fall sådana händelser ska beaktas när de finansiella rapporterna upprättas. Den fastställer också att de finansiella rapporterna ska innehålla uppgift om den dag då de undertecknas samt att upplysningar om händelser som inträffat efter balansdagen ska lämnas.

RR 27 gäller från den 1 januari 2003.

Definitioner

Med *händelser efter balansdagen* avses sådana både gynnsamma och ogynnsamma händelser som inträffar under tiden mellan balansdagen och den dag då de finansiella rapporterna undertecknas. Två typer av händelser kan förekomma:

a. Händelser som bekräftar förhållanden som förelåg på balansdagen.

b. Händelser som indikerar att vissa förhållanden uppstått efter balansdagen.

Med ”händelser efter balansdagen” avses vidare alla händelser som inträffar fram till den dag då de finansiella rapporterna undertecknas, även om händelserna inträffar efter det att resultatet eller annan finansiell information har tillkännagivits.

Redovisning och värdering

Rekommendationen ger exempel på i vilka fall händelser efter balansdagen ska beaktas i resultat- och balansräkning och i vilka fall det är tillräckligt med enbart upplysningar i årsredovisningen. Förstnämnda kategori avser fall där en händelse bekräftar ett förhållande som förelåg på balansdagen och som därför har betydelse för det årets resultat. Den andra kategorin avser händelser som inträffat efter balansdagen och som inte bekräftar händelser som avser det föregående räkenskapsåret men som ändå är av väsentligt intresse för att bedöma ett företags ekonomiska situation.

Utdelning

Utdelning som föreslås eller fastställs efter balansdagen ska inte redovisas som en skuld i balansräkningen.

Antagande om fortlevnad

Huvudregel är att finansiella rapporter ska upprättas med förutsättningen att företaget ska fortsätta sin verksamhet. Detta gäller enligt rekommendationen dock inte om företagsledningen efter balansdagen antingen beslutar avveckla företaget eller att upphöra med verksamheten, eller fastställer att det inte finns något annat realistiskt alternativ. En försämring av rörelseresultatet och av den ekonomiska ställningen efter balansdagen kan vara en indikation på att det är nödvändigt att överväga om antagandet om företagets fortlevnad är fortsatt tillämpligt.

Upplysningar

De finansiella rapporterna ska innehålla uppgift om den dag då de undertecknades. Uppgift ska även lämnas om att balansräkningarna och resultaträkningarna ska fastställas på ordinarie bolagsstämma. I vissa fall måste företaget utforma upplysningarna i de finansiella rapporterna så att de även återspeglar information som erhållits efter balansdagen även om informationen inte påverkar de belopp som företaget redovisar i balansräkningen och resultaträkningen. Exempel på detta är att information framkommer efter balansdagen som tyder på att en ansvarsförbindelse förelåg på balansdagen. Upplysningar ska även lämnas om händelser som är så väsentliga att ett utelämnande av information om dem skulle påverka möjligheterna för en läsare att göra korrekta bedömningar och fatta välgrundade beslut.

41.2 Inkomstskatt

Sambandet

Rekommendationen har som formellt ikraftträdande den 1 januari 2003 men redovisningsprinciperna anses vara gällande som god redovisningssed redan tidigare genom IAS 10 som i första version trädde i kraft redan 1980. Redovisningsrådets rekommendationer har i första hand tagit sikte på noterade bolag. Även för företag utanför den kretsen är det dock god redovisningssed att beakta händelser efter balansdagen vid upprättande av resultat- och balansräkning. Redan 1995 uttalade BFN i en skrivelse (dnr 64/95) till KRS (mål nr 6671-1994) avseende räkenskapsåret 1989, med hänvisning till IAS 10, att i princip sådan information som finns tillgänglig vid upprättandet av bokslut ska beaktas. BFN har gjort ett senare uttalande om god redovisningssed i en process som gällde ett icke noterat bolag (RÅ 2006 ref 63). Frågan gällde vilket år en fordran på skadestånd skulle intäktsbok-

föras. Förlikning träffades den 27 januari 1999 innan bokslutet för 1998 upprättades. BFN anförde bland annat följande:

> Bestämmelsen i 2 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554, ÅRL) om händelser efter balansdagen gäller visserligen förluster och förpliktelser och inte tillgångar men, enligt nämndens mening, får bestämmelsen anses ge uttryck för en allmän redovisningsmässig princip om att beakta händelser efter balansdagen (jfr Redovisningsrådets rekommendation RR 26 Händelser efter balansdagen). Även om bolaget av någon anledning inte ansett fordran tillräckligt säker efter hovrättens dom borde den ha tagits upp i bokslutet eftersom bolaget och Socialstyrelsen förliktes innan bolaget upprättade bokslutet.

Regeringsrätten fann att i enlighet med BFN:s uttalande skulle fordran och därmed intäkten tas upp i resultatet för beskattningsåret 1998.

41.2.1 Tidpunkt då de finansiella rapporterna undertecknas

Att de finansiella rapporterna undertecknas innebär att de skriftligen godkänns för publicering. Ett sådant godkännande kan antingen framgå av att årsredovisningen undertecknas av styrelse och VD eller genom ett styrelseprotokoll av vilket beslutet framgår.

Så länge ett sådant skriftligt godkännande saknas ska alltid tillkommande information beaktas. Det spelar då inte heller någon roll om tiden för bolagsstämma har passerats utan att sådan hållits. Finns å andra sidan ett sådant skriftligt godkännande finns det ingen skyldighet att ändra de finansiella rapporterna på grund av senare inträffade händelser.

41.2.2 Bokslut när antagande om fortlevnad ej gäller

Saknas det förutsättning för att anta att företaget ska fortsätta sin verksamhet aktualiseras andra redovisningsprinciper än de som normalt tillämpas. Både värdering av omsättnings- och anläggningstillgångar bör utgå från vad företaget kan få ut vid en försäljning inför nedläggningen. Skulder och andra förpliktelser måste värderas efter hur de kommer att avvecklas i samband med nedläggningen.

41.3 Rättspraxis m.m.

Rättspraxis	– Händelse efter balansdagen	KRS mål nr 6671-1994
	– Retroaktiv ränta	KRS mål nr 3589-1999
	– Ränta, tillgänglig för lyftning	KRG mål nr 1409-2000
	– Händelse efter balansdagen	RÅ 2006 ref 63
Skatteverket	– Händelser efter balansdagen	2002:7

42 Finansiella instrument

42.1 Inledning

En svensk heltäckande rekommendation som behandlar redovisning av finansiella instrument saknas. Regler om finansiella instrument finns dock i ÅRL. Dessa regler har införts som en implementering av EG:s ändringsdirektiv från maj 2001 om värdering av finansiella instrument till verkligt värde. EG direktivet utgår från IAS 39. I prop. 2002/03:121 hänvisar regeringen till den definition av finansiella instrument som finns i Redovisningsrådets rekommendation RR 27 och motsvarande rekommendationer av IASB. Såväl Redovisningsrådet som IASB definierar ett finansiellt instrument som varje form av avtal som ger upphov till en finansiell tillgång i ett företag och en finansiell skuld eller egetkapitalinstrument i ett annat företag.

Detta avsnitt är disponerat så att inledningsvis redogörs för bestämmelserna i ÅRL därefter IAS 39, RR 27, IAS 32, IFRS 7, RedR 5, RedR 7 och BFN R 7. Därefter behandlas inkomstskattefrågor med anknytning till finansiella instrument. För att förstå redovisnings- och skattefrågorna bör man också förstå funktionen av olika derivat. Någon särskild genomgång av derivatens funktion görs inte i detta avsnitt. I stället hänvisas läsaren till den beskrivning som finns om dessa instruments funktion i Skatteverkets Handledning för beskattning av inkomst vid 2008 års taxering, avsnitt 38.

42.2 Årsredovisningslagen

Finansiella instrument kan redovisas enligt två skilda principer i ÅRL.

Traditionell redovisning

Det traditionella sättet att redovisa finansiella tillgångar är antingen som anläggningstillgångar eller omsättningstillgångar enligt 4 kap. 1–9 §§ ÅRL beroende på om syftet med innehavet är att inneha tillgångarna stadigvarande eller inte. Finansiella anläggningstillgångar värderas till anskaffningsvärdet med i förekommande fall avdrag för nedskrivning.

Finansiella omsättningstillgångar värderas till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. Finansiella instrument med ett negativt värde redovisas antingen som skulder eller som avsättningar. Redovisning som avsättning sker när det föreligger en potentiell förlustrisk (t.ex. när det föreligger ett åtagande att leverera ett värdepapper till ett visst pris och marknadsvärdet för värdepappret överstigen den ersättning man ska få vid leveransen). Som skuld redovisas åtaganden som förfallit och andra finansiella skulder.

Redovisning till verkligt värde

Som alternativ till den traditionella redovisningen får finansiella instrument värderas till verkligt värde enligt 4 kap. 14 a–14 e §§ ÅRL. I sådant fall ska företagets samtliga finansiella instrument utom sådana som inte får tas upp till verkligt värde värderas på samma sätt. Till verkligt värde får inte redovisas:

1. finansiella instrument som hålls till förfall och som inte utgör derivatinstrument
2. lånefordringar och andra fordringar som härrör från företaget och som inte innehas för handelsändamål
3. andelar i dotterföretag, intresseföretag eller samriskföretag
4. egetkapitalinstrument som företaget självt har gett ut
5. avtal om villkorad ersättning i samband med förvärv och samgående
6. skulder, med undantag för skulder som ingår som en del i en handelsportfölj eller som utgör derivatinstrument, samt
7. andra finansiella instrument, som är av sådan särskild karaktär att de enligt vad som är allmänt accepterat bör redovisas på annat sätt.

Inte heller får värdering till verkligt värde ske om en sådan värdering inte skulle ge ett tillförlitligt värde på det finansiella instrumentet.

Om ett finansiellt instrument säkrats mot annat instrument som värderas till verkligt värde ska dock också det säkrade instrumentet värderas till verkligt värde.

Värdeförändring av finansiella instrument som värderas till verkligt värde ska redovisas i resultaträkningen. Undantag från detta är bl.a. om tillämpade säkringsredovisningsprinciper föreskriver en redovisning direkt mot eget kapital. Ett frivilligt undantag är också värdeförändring på en finansiell tillgång som inte innehas för handelsändamål eller utgör ett derivat-

instrument. I dessa fall får redovisning av förändringen ske direkt mot en fond för verkligt värde

42.3 IAS 39 Finansiella instrument

Syftet med IAS 39 är att ange principer för redovisning och värdering av finansiella tillgångar, finansiella skulder och vissa avtal avseende köp eller försäljning av icke-finansiella poster Någon motsvarande svensk rekommendation finns inte. Bestämmelserna i 4 kap. 14 a–14e §§ ÅRL bygger dock på IAS 39, varför denna rekommendation har stor betydelse för uttolkningen av god redovisningssed på detta område. Bestämmelser om klassificering samt upplysningskrav finns i IAS 32, Finansiella instrument: Klassificering och i IFRS 7, Finansiella instrument: Upplysningar.

Kategorier

Finansiella instrument klassificeras i fyra olika kategorier

1. Finansiell tillgång eller skuld värderad till verkligt värde via resultaträkningen
2. Investeringar som hålles till förfall
3. Lånefordringar och kundfordringar
4. Finansiella tillgångar som kan säljas

En finansiell tillgång eller skuld kan värderas antingen till verkligt värde eller till anskaffningsvärde/upplupet anskaffningsvärde.

Till kategori 1 hänförs tillgångar och skulder som innehas för handel eller ingår i en portfölj med finansiella instrument där syftet är kortfristig realisering av vinst. Även derivat som inte är säkringsinstrument ingår i denna kategori. Hit kan också vilken finansiell tillgång som helst föras under förutsättning att denna klassificering sker initialt (undantag för egetkapitalinstrument där det inte går att fastställa verkligt värde på ett tillförlitligt sätt). Förändringar i verkligt värde ska för denna kategori redovisas i resultaträkningen.

Till kategori 2 hänförs finansiella tillgångar med fastställbara betalningar och fast löptid som är noterade på en aktiv marknad. Därtill krävs att företaget fortlöpande kan visa sin avsikt och förmåga att behålla tillgångarna till förfall. Dessa tillgångar värderas till upplupet anskaffningsvärde. Skulle det bli aktuellt med en nedskrivning ska denna redovisas i resultaträkningen.

Kategori 3 omfattar tillgångar med fastställbara betalningar som inte är noterade på en aktiv marknad. Tillgångarna ska vara sådana att innehavaren kan återfå huvudsakligen hela den initiala investeringen förutom en eventuell kreditförlust. Kategorin omfattar även förvärvade lån och fordringar. Fordringarna ska värderas till upplupet anskaffningsvärde. I resultaträkningen ska nedskrivningar och effekter av omräkningar till balansdagens kurs redovisas.

Kategori 4 är en restpost för tillgångar som inte klassificeras enligt någon annan kategori. Kategorin kan också väljas för alla tillgångar förutom derivat om detta sker initialt. Dessa tillgångar värderas till verkligt värde men värdeförändringen redovisas inte i resultaträkningen utan i eget kapital (fond för verkligt värde) tills de säljs eller bokas bort av annan anledning. Då redovisas den ackumulerade värdeförändringen i resultaträkningen. Undantaget från denna redovisning är vinster och förluster på utländsk valuta samt nedskrivningar som alltid redovisas i resultaträkningen.

Derivat

Enligt IAS 39 ska derivat redovisas i balansräkningen värderade till verkligt värde med värdeförändringar redovisade via resultaträkningen. Derivaten presenteras i balansräkningen som en tillgång eller skuld beroende på om de har ett positivt eller negativt verkligt värde.

Inbäddade derivat

Ett inbäddat derivat är en del av ett sammansatt finansiellt instrument som också omfattar ett värdavtal som inte är ett derivat. Det inbäddade derivatet är ett avtalsvillkor som får kassaflödena eller delar av kassaflödet att ändras beroende på någon specifik variabel t.ex. ränta, valuta eller börskurs. Ett inbäddat derivat ska redovisas separat från värdkontraktet om:

- Det inbäddade derivatets egenskaper och risker inte är nära förknippade med värdkontraktets egenskaper och risker
- Ett separat instrument med samma villkor som det inbäddade derivatet uppfyller villkoren att vara ett derivat
- Det sammansatta instrumentet inte värderas till verkligt värde med värdeförändringar redovisade via resultaträkningen.

Bortbokningar

Reglerna om bortbokning av finansiella instrument i IAS 39 är omfattande. Antingen kan ett finansiellt instrument bokas bort i sin helhet eller så kan en del av ett finansiellt instrument bokas bort. Vid bedömningen om bortbokning ska ske ska

hänsyn tas till sådana faktorer som kontroll, risker, fördelar och fortsatt engagemang i instrumentet.

Säkrings-redovisning

IAS 39 innehåller tre olika varianter av säkringsredovisning:

1. Säkring av verkligt värde
2. Kassaflödessäkring
3. Säkring av nettoinvestering i utlandsverksamhet

En säkrad post kan vara:

- En redovisad tillgång eller skuld
- Ett (oredovisat) bindande åtagande
- En högst sannolik förväntad framtida transaktion
- En nettoinvestering i en utländsk verksamhet

Inom varje post är det en eller flera specifika risker som utgör en säkrad risk. Såväl enskilda poster som grupper av poster med liknande riskegenskaper och delar av portföljer med likartad risk kan säkras.

Som huvudregel kan enbart derivat användas som säkringsinstrument. En tillgång eller skuld kan dock utnyttjas som säkringsinstrument vid säkring av en valutarisk

För att kvalificera för säkringsredovisning måste följande villkor vara uppfyllda:

- Vid säkringens ingående ska det finnas en formell dokumentration över säkringsförhållandet.
- Säkringen ska förväntas vara effektiv. Säkringens effektivitet ska under hela säkringstiden ligga inom intervallet 80–125 %. Fortlöpande utvärdering av effektiviteten ska ske.
- Det verkliga värdet eller kassaflödena för säkringen och den säkrade posten ska kunna mätas på ett tillförlitligt sätt.
- För kassaflödessäkring måste en prognostiserad transaktion vara mycket sannolik och vara exponerad för förändringar i kassaflöden som kan påverka resultatet.

Säkring av verkligt värde 1) är en säkring av exponeringen för att det verkliga värdet ska förändras på en redovisad tillgång eller skuld eller ett oredovisat bindande åtagande som är hänförlig till en viss risk och som skulle kunna påverka resultaträkningen. Vinsten eller förlusten från omvärdering av

säkringsinstrumentet ska redovisas i resultaträkningen samtidigt som den vinst eller förlust på den säkrade posten som är hänförlig till den säkrade risken ska justera det redovisade värdet på den säkrade posten och redovisas i resultaträkningen.

Säkring av kassaflöde 2) är en säkring av exponeringen för variationer i kassaflöden som antingen är kopplade till en redovisad tillgång eller skuld (såsom t.ex. framtida räntebetalningar på en skuld med rörlig ränta) eller en mycket sannolik prognostiserad transaktion. Den andel av vinst eller förlust på säkringsinstrumentet som utgör en effektiv säkring ska redovisas mot eget kapital. Den säkrade posten redovisas enligt ordinarie regler. En prognostiserad transaktion kan vid säkringens slut bl.a. resultera i redovisning av en icke-finansiell tillgång eller skuld. Företaget kan då välja mellan två alternativ att redovisa. Det ena alternativet är att justera fonden för verkligt värde samtidigt som värdeförändringar på den förvärvade tillgången eller skulden redovisas i resultaträkningen. Det kan vara t.ex. när tillgången skrivs av eller lagret förbrukas. Det andra alternativet är att fonden för verkligt värde justeras när tillgången eller skulden tas in i redovisningen. Beloppet inräknas därefter i anskaffningsvärdet på tillgången eller skulden.

Redovisning av nettoinvestering i utlandsverksamhet innebär att valutadifferenser som avser investeringen ska redovisas som tillägg till eller avdrag från eget kapital tills dess att nettoinvesteringen avyttras. Då ska den ackumulerade valutadifferensen överföras till resultaträkningen. För säkring av nettoinvestering i utlandsverksamhet 3) är det tillåtet att använda såväl derivat som primära instrument eftersom det är fråga om en säkring av valutarisk. Säkringen ska redovisas på liknande sätt som kassaflödessäkring. Det innebär att vinst och förlust på säkringsinstrumentet löpande redovisas mot eget kapital och vid avyttring återbetalning eller utdelning förs de över till resultaträkningen.

42.4 RR 27 Finansiella instrument: Upplysningar och klassificering

RR 27 behandlar hur finansiella instrument ska klassificeras i balansräkningen och vilka upplysningar som ska lämnas för att det ska bli lättare att förstå hur dessa instrument påverkar ett företags resultat, ställning och kassaflöden. RR 27 gäller från den 1 januari 2003.

Sammanfattning

Syftet med rekommendationen är att underlätta för läsarna av finansiella rapporter att förstå hur finansiella instrument påverkar ett företags ställning, resultat och kassaflöden, oavsett om de redovisas i balansräkningen eller inte.

Ett *finansiellt instrument* definieras som varje form av avtal som ger upphov till en finansiell tillgång i ett företag och en finansiell skuld eller ett egetkapitalinstrument i ett annat företag. En *finansiell tillgång* kan utgöras av kontanter, en rätt att erhålla kontanter eller annan finansiell tillgång från ett annat företag eller en rätt att byta ett finansiellt instrument mot ett annat under villkor som kan visa sig förmånliga. En *finansiell skuld* är en skyldighet att erlägga kontanter eller annan finansiell tillgång till annat företag eller ett åtagande att byta ett finansiellt instrument mot ett annat under villkor som kan visa sig ofördelaktiga. Ett *egetkapitalinstrument* är varje form av avtal som styrker en residual rätt i företagets tillgångar efter avdrag för alla skulder.

Företag som emitterar sammansatta finansiella instrument, dvs. instrument som inrymmer både en finansiell skuld och ett egetkapitalinstrument, ska redovisa delarna var för sig. Ett exempel på ett sammansatt finansiellt instrument är ett konvertibelt skuldebrev. Företag som emitterar ett konvertibelt skuldebrev ska i balansräkningen skilja mellan den finansiella skulden och den option som ger innehavaren rätt att kräva att skuldebrevet omvandlas till aktier.

Upplysningskraven enligt RR 27 är omfattande. Bland annat ska företaget beskriva de finansiella instrument som redovisas i balansräkningen och de principer som företaget använder för att avgöra när ett instrument ska redovisas i balansräkningen samt kriterierna för värderingen. Företaget ska vidare bl.a. lämna information om det verkliga värdet på samtliga finansiella tillgångar och skulder oavsett om dessa redovisas i balansräkningen eller inte. När det redovisade värdet överstiger det verkliga värdet ska företaget ange skälen till varför ingen nedskrivning har gjorts.

När ett företag beslutat att ett finansiellt instrument utgör en säkring av framtida transaktioner ska företaget beskriva vilka dessa transaktioner är samt tiden fram till dess de förväntas inträffa. En beskrivning ska också lämnas av säkringsinstrumentet, storleken av uppskjutna eller orealiserade vinster och förluster samt när dessa vinster och förluster förväntas påverka det redovisade resultatet.

42.5 IAS 32 Finansiella instrument: Klassificering

IAS 32 motsvarar RR 27 men det finns några viktiga skillnader.

- I punkterna 15–20 i IAS 32 framgår det att ett företag som emitterat ett finansiellt instrument ska redovisa instrumentet, eller dess delar, som skuld eller som eget kapital i enlighet med den ekonomiska innebörden av de villkor som gäller för instrumentet när det redovisas första gången. Punkterna 35–41 kräver att utdelning, hänförlig till ett eget kapitalinstrument som enligt punkterna 15–20 redovisats som skuld, ska redovisas i resultaträkningen som kostnad (ränta). Redovisningsrådets bedömning är att en sådan omklassificering som föreskrivs i IAS 32 inte är förenlig med årsredovisningslagen. För RR 27 saknas därför motsvarande punkter. I RFR 2 finns det dock inget undantag från en sådan redovisning i enlighet med IAS 32.
- IAS 32 punkt 42 föreskrivs att en finansiell tillgång och en finansiell skuld ska redovisas med ett nettobelopp endast om två förutsättningar är uppfyllda. Av punkt 49 framgår det att dessa förutsättningar inte är uppfyllda när flera finansiella instrument används för att efterlikna ett enda instrument. Med en redovisning enligt IAS 32 på denna punkt skulle inte en säkringsredovisning enligt RR 8 Redovisning av effekter av ändrade valutakurser kunna uppnås som föreskrivs i bilaga 2 i denna rekommendation. Detta beror på att i en sådan redovisning värderas posterna till sina anskaffningsvärden m.h.t. till att värdeförändringarna tar ut varandra. Redovisningsrådet har valt att inte ändra RR 8 utan i stället valt att inte ta in punkt 49 i RR 27. Därför har ett tillägg gjorts i punkterna 26 och 35 b som anger att flera finansiella instrument ska redovisas med ett nettobelopp när de efterliknar ett finansiellt instrument i valuta- och räntesäkringstransaktioner.
- RR 27 innehåller regler om upplysning och klassificering av säkring av förväntade framtida transaktioner i punkterna 86–88. Motsvarande punkter återfinns inte i IAS 32 eftersom dessa regler omfattas av IAS 39.

42.6 IFRS 7 Finansiella instrument: Upplysningar

IFRS 7 innehåller tre slag av upplysningskrav.

1. Kvalitativa beskrivningar avseende karaktären av de risker som uppstår genom finansiella instrument samt de mål, policies, organisation och metoder/processer som tillämpas för att hantera dessa risker.
2. Kvantitativ information om risk- och kapitalsituation.
3. Specifikationer avseende redovisade belopp.

Upplysningar om risker ska omfatta kreditrisker, likviditetsrisker, marknadsrisker och ev. andra prisrisker.

42.7 RedR 5 Redovisning av aktier och andelar

I denna rekommendation som ges ut av FAR SRS behandlas frågeställningar vid redovisning och värdering av börsnoterade aktier, andelar i dotterföretag och andra ej noterade företag, egna aktier, andelar i handelsbolag samt upplysningskrav i anslutning till de bestämmelser som finns i årsredovisningslagen.

Börsnoterade aktier, värdering till anskaffningsvärde och lägsta värdets princip

I anskaffningsvärdet bör courtage, omsättningsskatt och andra avgifter som direkt kan hänföras till förvärvet räknas in. Om företaget fått aktier genom konvertering av konvertibla skuldebrev ska anskaffningsvärdet för skuldebreven anses som anskaffningsvärde för de erhållna aktierna.

FAR SRS anser att en kollektiv värdering av börsnoterade aktier ska accepteras trots den princip om post- för postvärdering som stadgas i 2 kap. 4 § ÅRL. En nedskrivning av en aktieportföljs redovisade värde som lägsta värdets princip kan tvinga fram bör dock fördelas på de olika aktieposterna som ingår i portföljen.

I valet mellan en FIFU-värdering och en genomsnittsvärdering av en aktiepost som förvärvats vid olika tillfällen och till olika kurser förordar FAR SRS genomsnittsvärderingen.

Börsnoterade aktier som inte utgör säljbara värdepapper och vilka inte förväntas bli realiserade inom tolv månader räknat från balansdagen ska redovisas som anläggningstillgångar. Även för dessa aktier kan en kollektiv värdering och värdering till genomsnittspris tillämpas.

Börsnoterade aktier, värdering till verkligt värde

Värdering till verkligt värde är ett tillåtet alternativ enligt 4 kap. 14 a och 14 e §§ ÅRL. Värdeförändringarna kan då redovisas antingen i resultaträkningen eller direkt i eget kapital

(fonden för verkligt värde). FAR SRS anser att om företaget har en uttalad avsikt att handla kortsiktigt med sina innehav ska värdeförändringarna redovisas i resultaträkningen. För andra innehav i börsnoterade aktier och andelar ska det rapporterande företaget bestämma sig vid första redovisningen om värdeförändringarna ska redovisas i resultaträkningen eller i eget kapital.

Andelar i dotterföretag och övriga icke börsnoterad aktier

Dessa aktier och andelar ska normalt redovisas som anläggningstillgångar och värderas till anskaffningsvärdet. Förutom köpeskillingen ska direkta utgifter för förvärvet räknas in i anskaffningsvärdet, som t.ex. omsättningsskatt samt utgifter för utredningar och externa arvoden som har direkt samband med förvärvet.

Utdelning på aktierelaterade värdepapper intäktsredovisas endast till den del utdelningen kan hänföras till vinster efter förvärvet. En utdelning som överstiger dessa vinster redovisas som en återbetalning av investeringen och reducerar dess redovisade värde.

För att bedöma om en nedskrivning måste ske ska aktiernas redovisade värde jämföras med återvinningsvärdet. Med återvinningsvärdet menas det högsta av nettoförsäljningsvärdet och nyttjandevärdet. Nyttjandevärdet beräknas i normalfallet enligt de principer som allmänt tillämpas vid värdering av företag. I speciella fall är det inte möjligt att göra en rimlig sannolikhetsbedömning av den framtida avkastningen och därmed inte heller av andelarnas verkliga värde. I sådana fall kan det rapporterande företaget låta bli att göra en nedskrivning om det inte är uppenbart att aktierna eller andelarna är övervärderade. Detta ska omnämnas i förvaltningsberättelsen.

Andelar i dotterföretag, joint ventures och intresseföretag får enligt 4 kap. 14 b § ÅRL inte värderas till verkligt värde. För övriga icke börsnoterade aktier får en sådan värdering ske om de kan åsättas ett tillförlitligt värde. En sådan värdering ställer stora krav på värderingsteknisk kunskap och erfarenhet samt dokumentation.

Egna aktier

Förvärv av egna aktier är endast tillåtet för noterade bolag och detta med vissa restriktioner. Egna aktier får inte tas upp som tillgång. Samma gäller för dotterföretags innehav av aktier i ett moderbolag.

Andelar i handelsbolag, värdering till anskaffnings-kostnad

Det redovisade värdet av andelar i handelsbolag ska justeras med det rapporterande företagets andel av handelsbolagets nettoresultat samt med de uttag och tillskott som gjorts under året. Om det redovisade värdet av andelarna blir negativt ska det negativa beloppet redovisas som en skuld till handelsbolaget. Även med dessa redovisningsprinciper måste det rapporterande företaget pröva om andelarnas redovisade värden överstiger deras verkliga värde. Om detta skulle vara fallet måste andelarnas värde skrivas ned. Den andel av handelsbolagets resultat som tas in i det rapporterande företagets redovisning bör redovisas som nettoresultat, antingen under rubriken Resultat från finansiella investeringar eller som en Övrig rörelseintäkt ingående i rörelseresultatet.

Om posten andelar i handelsbolag bedöms vara oväsentlig för tredje parts bedömning av det andelsägande företagets resultat och ställning kan andelarna istället värderas till anskaffningsvärde enligt samma principer som för aktier.

Andelar i handelsbolag, värdering till verkligt värde

Andelar i handelsbolag som inte är dotterföretag, joint ventures eller intresseföretag får som alternativ till värdering till anskaffningskostnad värderas till verkligt värde enligt samma principer som ej börsnoterade aktier.

42.8 RedR 7 Redovisning av optioner, terminskontrakt samt valuta- och ränteswappar när dessa inte redovisas till verkligt värde

Rekommendationen omfattar endast redovisning upprättad enligt ÅRL där finansiella instrument inte värderas till verkligt värde. Den tar sikte på instrument som klassificeras som omsättningstillgångar.

För omsättningstillgångar gäller värdering enligt lägsta värdets princip. FAR SRS anser att när innehavet av optioner och terminer avseende aktier ingår som ett led i förvaltningen av en portfölj kan en kollektiv värdering tillsammans med aktierna tillåtas. Motsvarande gäller optioner och terminer avseende räntebärande instrument och motsvarande portfölj.

Redovisning av aktieoptioner

Utfärdaren av köpoption

Erhållen premie skuldförs tills optionen definitivt avslutas genom kvittning, lösen eller förfall. Vid lösen utgör erhållen premie ett tillägg till försäljningspriset för aktierna, vid förfall

en direkt intäkt, medan vid kvittning är det nettointäkten eller nettokostnaden som redovisas i resultaträkningen, dvs. ursprungligen erhållen premie minus kostnaden för återköpet. För aktier för vilka köpoption utfärdats ska som verkligt värde upptas lösenpris plus skuldförd premie om lösenpriset är lägre än börskursen. Ligger börskursen på de underliggande aktierna under lösenpris ska nedskrivning inte göras till lägre belopp än börskursen plus erhållen premie. I båda fallen kan skuldförd premie omklassificeras till en värdereglerings reserv som avdrages från aktiens värde.

Utfärdaren av säljoption

Erhållen premie skuldförs tills optionen avslutas genom kvittning, lösen eller förfall. Vid lösen utgör lösenpris minus erhållen premie anskaffningskostnad för aktierna, vid förfall ska erhållen premie direkt intäktföras medan vid kvittning nettobeloppet för återköpet minus erhållen premie redovisas i resultaträkningen. Utöver skuldföring av erhållen premie måste ytterligare avsättning för förlustrisk göras om marknadspriset på de underliggande aktierna understiger lösenpriset minus skuldförd premie. Förlusten baseras på marknadsnoteringen för återköp av en identisk option, om sådan finns, i annat fall beräknas förlusten som mellanskillnaden mellan marknadsvärdet på de underliggande aktierna och lösenpriset minus skuldförd premie.

Förvärvad köpoption

Köpoptionen värderas till det lägsta av anskaffnings och det verkliga värdet. Vid lösen läggs anskaffningspriset av optionen till anskaffningslikviden för aktierna. Vid kvittning redovisas nettoresultatet (erhållen premie minus bokfört värde av den innehavda optionen) och vid förfall som värdelös skrivs det bokförda värdet bort helt och hållet.

Förvärvad säljoption

Om aktier motsvarande säljoptionen innehas av förvärvaren värderas aktierna och premien tillsammans. Eventuell nedskrivning begränsas till lösenpriset. Om aktierna inte innehas värderas optionen enligt lägsta värdets princip. Vid lösen med leverans utgörs försäljningspriset av lösen pris minus erlagd premie. Vid kvittning redovisas nettoresultatet (erhållen premie minus bokfört värde av optionen). Vid förfall skrivs det bokförda värdet helt och hållet.

Redovisning av aktieindexoptioner

Utfärdaren av köpoption

Erhållen premie skuldförs tills optionen avslutas genom kvittning eller stängning. Ytterligare avsättning ska göras om aktieindex indikerar en förlust. Förlusten baseras på marknadsnoteringen för återköp av en identisk option om sådan finns. I annat fall beräknas förlusten till det belopp med vilket ett beräknat slutbelopp baserat på aktieindex överstiger lösenbeloppet. Från reserveringen avräknas skuldförd premie.

Utfärdaren av säljoption

Erhållen premie skuldförs tills optionen avslutas genom kvittning eller stängning. Ytterligare avsättning ska göras om aktieindex indikerar en förlust. Förlusten baseras på marknadsnoteringen för återköp av optionen, om sådan finns. I annat fall beräknas förlusten till det belopp med vilket lösenbeloppet överstiger beräknat slutbelopp baserat på aktuellt aktieindex, och reserveras till den del förlusten inte kan avräknas mot skuldförd premie.

Förvärvad option

Optionen redovisas enligt lägsta värdets princip

Redovisning av terminsaffärer i aktieindex

Effekten av ett terminsavtal måste beräknas och eventuell förlust reserveras. Beräkningen görs på basis av marknadsnoteringen för den avtalade indexserien vilket jämförs med det avtalade terminspriset. Om ett nytt avtal med omvända villkor ingås (nettning) permanentar det resultatet av det ursprungliga avtalet. Nettning innebär att det sammanlagda resultatet av de båda avtalen ska resultatföras.

Redovisning av ränteoptioner

Utfärdaren av köpoption

Erhållen premie skuldförs. Om obligationerna finns i utfärdarens ägo ska vid beräkning av verkligt värde enligt lägsta värdets princip värdet beräknas som det lägsta av av å ena sidan lösenbelopp plus skuldförd premie och å andra sida nettoförsäljningsvärdet på balansdagen. Innehas inte obligationen får ett eventuellt nedskrivningsbehov beräknas på återköpskostnaden för optionen. Saknas marknadsvärde på återköpsoption bör förlusten beräknas på basis av marknadsräntan för motsvarande termin varvid det teoretiska framtida kassaflödet av obligationsinnehavet diskonteras till dagsvärdet efter denna marknadsränta. Mellanskillnaden mellan detta diskonterade värde, efter avdrag för skuldförd premie, och lösenbelopp utgör förlusten.

Utfärdaren av säljoption

Erhållen premie skuldförs tills optionen avslutas genom kvittning, lösen eller stängning. Eventuell reservering för förlust baseras på marknadsnoteringen på balansdagen för återköp av optionen. Saknas marknadsvärde på återköpsoption bör förlusten beräknas på basis av marknadsräntan för motsvarande termin varvid det teoretiska framtida kassaflödet av obligationsinnehavet diskonteras till dagsvärdet efter denna marknadsränta. Mellanskillnaden mellan lösenbelopp och detta diskonterade, värde, efter avdrag för skuldförd premie, utgör förlusten.

Förvärvad option

Optionen redovisas enligt lägsta värdets princip.

Redovisning av terminsaffärer i obligationer/ stadsskuldväxlar respektive aktier

Om ett avtal stängs genom att ett nytt avtal med omvända villkor ingås (nettning) vilket riskmässigt permanentar resultatet av det ursprungliga avtalet ska det sammanlagda resultatet av de båda affärerna resultatföras.

När avtal löper till slutdagen görs bokföringen som ett vanligt köp resp. vanlig försäljning av de underliggande värdepappren. När terminsavtalet förutsätter att ingen leverans ska göras företas, vid slutdagen och månadsvis, en avräkning baserad på marknadsvärdet av de underliggande värdepappren och avtalat köp- eller försäljningspris. Den sålunda beräknade vinsten eller förlusten redovisas som resultat av terminsaffären.

Terminsavtal bokförs vanligtvis inte förrän leverans sker eller slutdagen uppnås (förutom när månadsvis avräkning sker). Eventuell förlust måste dock beräknas och reserveras för. Beräkningen görs på basis av marknadsräntan för motsvarande termin resp. kursen på underliggande aktier och det resulterande värdet av de underliggande värdepappren jämförs med det avtalade terminspriset. Visar denna jämförelse att företaget måste betala en ersättning till motparten ska beloppet reserveras som beräknad förlust på terminsaffären. Om leverans förutses pga. den aktuella kursen och den part som ska leverera värdepappren har dem i sin ägo, begränsas förlustrisken till en eventuell behövlig nedskrivning till lägst terminspriset.

Redovisning av valuta och ränteswappar

Valutaswappar

Vid bokslut ska ett lån värderas till dagskurs för den tillswappade valutan. Om låneskulden för ett bortswappat lån till

dagskurs i dess valuta är större än den bokförda låneskulden ska mellanskillnaden tas upp under ansvarsförbindelser.

Ränteswappar

Vid swappning av räntor kan den ena parten ibland betala en premie till den andra parten för att swappen ska komma till stånd. Denna premie ska ses som en korrigering av räntan under avtalets löptid och bör fördelas som kostnad resp. intäkt under avtalets löptid. Om swappen avslutas i förtid och detta medför att en kompensation ska betalas bör denna kompensation fördelas över den kvarvarande tiden av det ursprungliga avtalet. F.ö. ska effekterna av ränteswappen räknas ut löpande och kostnads- resp. intäktsföras som justering av företagets betalda ränta.

42.9 BFN R 7 Värdering av fordringar och skulder i utländsk valuta

I och med tillkomsten av Redovisningsrådets rekommendation RR 8 Redovisning av effekter av ändrade valutakurser har BFN R7 med verkan från den 1 januari 1999 till stora delar upphört att gälla. Reglerna om valutasäkring, dvs. punkterna 8 och 15–19, gäller dock tills vidare. Dessa bestämmelser ska tillämpas vid värdering av fordringar och skulder i utländsk valuta i enskilda företag men får inte från 1 januari 2004 tillämpas av företag som i redovisningen tillämpar bestämmelserna om värdering av finansiella instrument och värdering av säkrade poster i 4 kap. 14 a–14 e §§ ÅRL.

Kvarvarande punkter i BFN R 7 har följande innehåll.

Allmänna utgångspunkter

8. Om ett företag helt eller delvis har skyddat sig mot valutakursförändringar på en fordran eller skuld i utländsk valuta (hedging) ska posten värderas i enlighet med transaktionernas ekonomiska innebörd, jfr punkterna 15–19.

Valutasäkring

15. Om en fordran eller skuld i utländsk valuta effektivt är skyddad av en motpost i utländsk valuta (hedging/valutasäkring) ska fordran/skulden redovisas med hänsyn tagen till detta. Det innebär att förändringar i växelkursen inte ska påverka det bokförda värdet. Exempel på fall då en effektiv valutasäkring kan föreligga är att aktier i utländska dotterföretag eller utländska fastigheter finansierats med lån i lokal valuta.

16. Om terminskontrakt används för valutasäkring ska dagskursen den dag valutasäkringen görs användas vid värderingen av underliggande fordran eller skuld. Skillnaden mellan terminskursen och

dagskursen vid kontraktets ingående (terminspremie) periodiseras över terminskontraktets löptid. Periodiserad terminspremie redovisas som ränteintäkt respektive räntekostnad. För terminskontrakt som vid valutasäkringstillfället har en löptid på högst tre månader får alternativt terminskursen användas vid värderingen av underliggande fordran eller skuld.

17. Annan valutasäkringsåtgärd som ger valutaskydd motsvarande ett terminskontrakt ska i redovisningen behandlas på samma sätt som ett terminskontrakt.

18. Om företaget avtalat med annan om byte av åtaganden att betala ränta och amorteringar på lån i utländsk valuta (valutaswap) ska fordringen eller skulden värderas i den valuta som gäller enligt avtalet.

19. För att en valutasäkringsåtgärd ska anses föreligga måste denna avsikt ha förelegat vid transaktionstidpunkten. Företaget ska i årsredovisningen lämna upplysningar om vilka poster som är valutasäkrade samt på vilket sätt. Den valda redovisningsprincipen ska tillämpas konsekvent mellan åren. Om den ändras är det ett byte av redovisningsprincip.

42.10 Inkomstskatt

Finansiella instrument som är lager

Värderingsreglerna för finansiella instrument som är lager finns i 17 kap. 19–21 §§ IL. Definitionen av finansiella instrument anknyter rättsligt till ÅRL. Som reglerna är utformade i 17 kap. 19 § IL omfattas alla finansiella instrument som är lagertillgångar av skattereglerna. Hänvisning sker bl.a. till 4 kap. 14 a) § ÅRL. Detta lagrum omfattar alla finansiella instrument. I ÅRL undantas vissa finansiella instrument från värdering till verkligt värde, nämligen de som räknas upp i 4 kap. 14 b) ÅRL. Det handlar bl.a. om andelar i dotterföretag, intresseföretag och samriskföretag. I prop. 2003/04:28 ”Skatteregler om värdering av lager av finansiella instrument” s. 22 sägs följande: ” I den mån sådana instrument som avses i paragrafen (4 kap. 14 b § ÅRL, förf. anm.) är skattemässigt lager skall de därför värderas enligt de allmänna lagervärderingsreglerna”. Det innebär att byggföretags innehav av fastighetsförvaltande dotterföretag som enligt 27 kap. 6 § IL ska anses som lagertillgång inte ska värderas enligt 17 kap. 19−21 §§ utan enligt 17 kap. 3 § IL.

Värderingsreglerna i 17 kap. 19−21 §§ IL är särskilt skatterättsligt reglerade utan koppling till redovisningen. Lager av finansiella instrument ska antingen tas upp till verkligt värde eller det samlade anskaffningsvärdet. För att lagret ska få värderas till anskaffningsvärdet krävs dock att samtliga företag i en intressegemenskap gör detta. Om det i ett lager av finansiella instrument ingår säkringsinstrument som säkrar andra poster än lager ska detta dock alltid värderas till anskaff-

ningsvärde. Vid överlåtelser inom en intressegemenskap där de finansiella instrumenten värderas till anskaffningsvärde ska detta värde inte ändras pga. överlåtelserna. Om ett instrument säljs med förlust till något företag inom intressegemenskapen där det inte kommer att utgöra lagertillgång får förlusten dras av först när det sålts vidare utanför intressegemenskapen eller återigen blir lager inom intressegemenskapen.

Finansiella instrument som är kapitaltillgångar

Då vinster och förluster på finansiella instrument hänförs till den kapitalbeskattade sektorn i inkomstslaget näringsverksamhet ska beskattning ske efter i stort sett samma regler som gäller för fysiska personer i inkomstslaget kapital. Undantag är utdelningar och vinster/förluster på näringsbetingade andelar då det finns särskilda regler för detta.

42.10.1 Gränsdragningsfrågor mellan lagerreglerna och kapitalreglerna

Handel med värdepapper

Den skattemässiga behandlingen av finansiella instrument är beroende av om ägaren bedriver handel med värdepapper eller inte (det bortses i fortsättningen från när värdepapper utgör lager pga. bestämmelserna om byggnadsrörelse och handel med fastigheter i 27 kap. IL).

För ägare som bedriver sådan handel utgör de finansiella instrumenten lagertillgångar – om de ingår i värdepappersrörelsen – och beskattning sker enligt de vanliga reglerna för inkomstslaget näringsverksamhet. Det innebär att löpande förändringar av lagervärdet kommer att ingå i det skattemässiga resultatet. När ett instrument avyttras kommer därför skillnaden mellan försäljningspriset och det senaste lagervärdet (om instrumentet ägdes på balansdagen) att beskattas. Förluster på finansiella instrument som skattemässigt är lager kan dessutom dras av som vilka andra förluster i näringsverksamheten som helst.

För övriga ägare utgör finansiella instrument kapitaltillgångar och beskattning sker enligt kapitalvinstreglerna. Det innebär att hela värdeförändringen tas upp till beskattning i samband med att instrumentet avyttras. Det finns också vissa inskränkningar i avdragsrätten för förluster.

En fysisk person kan inte lagligen bedriva värdepappershandel och finansiella instrument hos en sådan person kan därför inte utgöra lager. För att värdepappershandel ska föreligga för fysiker krävs nämligen enligt rättsfallet RÅ 1981 1:4 att handel bedrivs för annans räkning och detta kräver tillstånd från

Finansinspektionen, vilket bara ges till aktiebolag. Det räcker således inte att omsättningen är hög och att avsikten är att uppnå vinst genom att köpa och sälja värdepapper.

För aktiebolag och andra juridiska personer uppkommer problemet med att dra gränsen mellan värdepappershandel – där näringsverksamhetsreglerna ska tillämpas – och kapitalförvaltning – där kapitalvinstreglerna ska tillämpas.

Rörelse föreligger om handel sker för andra personers räkning, t.ex. i ett bolag som bedriver fondkommissionsverksamhet. Dessa fall är lätta att skilja ut. Rörelse kan emellertid också föreligga då ett bolag handlar med värdepapper för att göra vinst på själva handeln och inte på det långsiktiga innehavet som är fallet vid förvaltning. Här är gränsdragningen mellan rörelse och förvaltning svårare. Gränsdragningen har också prövats i ett antal rättsfall.

I rättsfallen RÅ 1986 ref. 53, RÅ 1988 ref. 45 och RÅ 1988 not. 270 och 273–276 ansågs handel med värdepapper (aktier) hänförlig till inkomst av rörelse. I RÅ 1997 not. 104 prövades om en pensionsstiftelses innehav av värdepapper var yrkesmässigt. Regeringsrätten konstaterade att med hänsyn till den begränsade omfattningen av stiftelsens köp och försäljningar av värdepapper och den praxis som finns står det klart att stiftelsens värdepapper vid en prövning mot definitionen i kommunalskattelagen inte kunde anses utgöra lager. Det framgick inte hur stor stiftelsens omsättning varit.

Enligt denna praxis anses yrkesmässig handel med värdepapper föreligga då en omfattande och regelbunden handel med aktier har skett. I de fall som prövades år 1988 var antalet affärer som lägst ca 50 per år och omsättningen uppgick som lägst till ca 3 miljoner kr. Omsättningshastigheten översteg 2 ggr per år.

Med ledning av den praxis som finns kan följande bedömningsgrunder för gränsdragningen anges. För att verksamheten ska behandlas som handel med värdepapper, dvs. rörelse, krävs att den sker yrkesmässigt. Vid denna bedömning torde syftet med verksamheten ha en stor betydelse och bör kunna vara en utgångspunkt för gränsdragningen. Syftet måste dock avspegla sig i faktiska omständigheter/objektiva fakta såsom de kriterier som Regeringsrätten beaktat i ovan nämnda domar. De viktigaste kriterierna är:

- Lagrets omsättningshastighet (omsättningen dividerad med genomsnittligt lagervärde)
- Omsättning
- Antal transaktioner
- Kontinuitet

Den viktigaste omständigheten torde vara lagrets omsättningshastighet. Detta och övriga kriterier som beaktats i praxis får fortfarande anses ha aktualitet. Vad gäller frågan om justering av kriterierna i absoluta tal pga. börsens utveckling sedan 80-talet bör viss försiktighet iakttas. Det går inte utan vidare att dra slutsatsen att omsättningshastigheten och antalet transaktioner ska justeras upp. Vad gäller omsättningen bör dock en viss uppjustering kunna vara befogad med hänsyn till förändringen av penningvärdet sedan Regeringsrättens avgöranden.

De bedömningsgrunder som framgår av rättsfallen är endast tumregler. Om kriterierna är uppfyllda finns en presumtion för att verksamheten är att bedöma som rörelse. I det enskilda fallet kan avvikelser därför komma i fråga.

Gränsdragning för andra instrument än aktier

Regeringsrätten har i RÅ 1997 ref. 5 prövat hur gränsdragningen ska göras ifråga om innehav av andra finansiella instrument än aktier.

Rättsfallet avsåg ett bostadsföretag som stod inför risken att få höjda räntekostnader vid omsättning av lån. För att skydda sig mot ränterisken avsåg bolaget att teckna ränteterminskontrakt. SRN konstaterade att bolagets syfte var att neutralisera de ränterisker som var förenade med upplåning i bolagets verksamhet. Fråga var således inte om en vid sidan av verksamheten bedriven handel med värdepapper e.d. Eftersom terminerna förvärvades som ett led i fastighetsförvaltningen skulle de behandlas på motsvarande sätt som andra i den verksamheten förvärvade finansiella instrument. Beskattningen skulle alltså ske enligt kapitalreglerna. Regeringsrätten gjorde samma bedömning som SRN och fastställde förhandsbeskedet.

Skatteverkets generella tolkning av rättsfallet är att finansiella instrument alltid ska beskattas enligt kapitalreglerna om de inte ingår i handel med värdepapper. Detta gäller t.ex. för säkringstransaktioner i företag som inte bedriver handel med värdepapper.

42.10.2 Säkringsredovisning och värdering av fordringar och skulder i utländsk valuta enl. 14 kap. 8 § IL

Det förekommer ofta att ett företag skyddar sig mot värdeförändringar på bl.a. tillgångar och skulder som beror på ändrade valutakurser, räntor m.m. genom att ta en motsatt position i ett finansiellt instrument (säkringsinstrument). Tanken är att en värdeförändring på den tillgång, skuld eller kassaflöde som ska skyddas (den säkrade posten) ska motsvaras av en lika stor motsatt värdeförändring på säkringsinstrumentet. Förändringen i värde på de två posterna kommer därmed att ta ut varandra.

Utgångspunkten för säkringsredovisning är att redovisningen ska återspegla innebörden av transaktionen på ett rättvisande sätt. För att uppnå detta är det nödvändigt att säkringsinstrumentet och den säkrade posten, om denna redovisas i balansräkningen, värderas enligt samma principer så att det redovisade nettoresultatet inte påverkas.

Sambandet

Allmänt om beskattning av säkringsredovisning

Det finns ingen heltäckande skattemässig reglering av säkringsredovisning i IL. Däremot finns bestämmelser i två fall – dels 14 kap. 8 § IL som gäller valutasäkring, dels 17 kap. 20 a § IL som handlar om säkringsinstrument som ingår i lager av finansiella instrument. Eftersom det saknas en heltäckande reglering kommer den skattemässiga bedömningen även att styras av andra bestämmelser i IL.

För flertalet företag utgör säkringsinstrument inte skattemässigt lager. För att så ska vara fallet krävs att företaget bedriver handel med värdepapper. Om ett industriföretag (som inte bedriver handel med värdepapper) terminssäkrar ett framtida kassaflöde utgör terminen skattemässigt inte en lagertillgång. Terminen kommer därför inte att omfattas av reglerna om lager av finansiella instrument i 17 kap. IL. Beskattning sker i stället enligt kapitalvinstreglerna oavsett om terminen värderas till det verkliga värdet eller till något annat värde i räkenskaperna. En beskattning enligt kapitalvinstreglerna innebär att en orealiserad vinst eller en orealiserad förlust på ett terminskontrakt inte kommer att påverka det skattepliktiga resultatet – i stället påverkas resultatet av den vinst eller förlust som uppkommer när terminskontraktet löper ut (se Skatteverkets Handledning för beskattning av inkomst vid 2008 års taxering, del 1 avsnitt 38).

Valutasäkring

Bestämmelsen i 14 kap. 8 § IL innebär att fordringar, skulder, avsättningar och kontanter i utländsk valuta ska värderas till kursen vid beskattningsårets utgång (värderingsregeln).

Värderingsregeln är en särskild skatteregel som ska tillämpas oavsett hur posten i utländsk valuta har bokförts i räkenskaperna. Även i de fall räkenskaperna inte avslutas med årsbokslut ska valutakursförändringarna beaktas vid resultatberäkningen om fordringarna och skulderna hör till näringsverksamheten (RÅ 2000 not. 160). Det spelar heller ingen roll om den aktuella posten är en kapitaltillgång eller en annan tillgång.

Värderingsregeln gäller inte för finansiella instrument som är lager och som enligt 17 kap. 20 § IL tas upp till det verkliga värdet.

Om det finns ett terminskontrakt eller någon annan liknande valutasäkringsåtgärd för en sådan post som omfattas av värderingsregeln, ska posten tas upp till det värde som motiveras av valutasäkringen (säkringsbestämmelsen). Som förutsättning för detta gäller dock att samma värde används i räkenskaperna och att värderingen står i överensstämmelse med god redovisningssed.

Även i den delen finns en undantagsregel för lager av finansiella instrument. Om den säkrade posten är sådant lager som tas upp till anskaffningsvärdet enligt 17 kap. 20 § IL krävs inte att samma värde används i räkenskaperna för att säkringsbestämmelsen ska tillämpas.

Säkringsbestämmelsen är en särskild skatteregel, som är kopplad till redovisningen i räkenskaperna. Enkelt uttryckt innebär den att säkringsredovisning ska användas vid beskattningen om det också har gjorts i räkenskaperna.

Säkringsinstrument som ingår i lager av finansiella instrument

När det gäller lager av finansiella instrument har en situation beträffande säkringsredovisning reglerats. I 17 kap. 20 a § IL anges att med säkringsinstrument avses i paragrafen ett finansiellt instrument som säkrar andra poster i företaget än sådana som är lager och som i räkenskaperna får redovisas enligt principerna för säkringsredovisning. I paragrafen anges att om det i ett lager av finansiella instrument ingår sådana säkringsinstrument ska de tas upp till anskaffningsvärdet.

Frågor

Poster som omfattas av värderingsregeln

Vid säkringsredovisning i företag förekommer att valutasäkring omfattar framtida kassaflöden men även icke-monetära poster såsom aktier och fastigheter (i BFN R 7 nämns som exempel att aktier i utländska dotterföretag eller utländska fastigheter finansieras med lån i lokal valuta). Frågan uppkommer om sådana poster också omfattas av värderingsregeln – och därmed även av säkringsbestämmelsen – i 14 kap. 8 § IL.

Värderingsregeln innebär att fordringar, skulder, avsättningar och kontanter i utländsk valuta ska värderas till kursen vid beskattningsårets utgång. Andra poster – som aktier och fastigheter – ligger därför utanför tillämpningsområdet för regeln. Detsamma kan sägas om framtida kassaflöden – endast i den mån de framtida beräknade flödena motsvaras av fordringar, eller skulder eller avsättningar, ska värderingsregeln tillämpas. En annan sak är att den post som säkrar en sådan tillgång eller ett sådant kassaflöde kan utgöra en tillgång eller skuld i utländsk valuta där bestämmelserna i 14 kap. 8 § IL ska tillämpas. I och med att en post omfattas av värderingsregeln ska även säkringsbestämmelsen tillämpas – om det föreligger en säkringsredovisning enligt god redovisningssed. I en säkringssituation är säkringen ömsesidig. Det innebär att om en utländsk fastighet säkras med ett lån i den utländska valutan är också lånet säkrat av den utländska fastigheten. Lånet ska värderas enligt bestämmelserna i 14 kap. 8 § IL och hänsyn ska tas till att det är säkrat av fastigheten.

Valutaderivat som inte är säkringsinstrument

Valutaderivat nämns särskilt i säkringsbestämmelsen. Frågan uppkommer också om ett valutaderivat som inte är säkringsinstrument kan anses ingå bland de poster som anges i värderingsregeln, dvs. ska även ett sådant derivat värderas till kursen vid beskattningsårets utgång. Svaret på den frågan är inte självklar. Skatteverket menar dock att den typ av finansiella instrument som valutaderivat utgör inte kan anses utgöra sådana fordringar eller skulder i utländsk valuta som omfattas av bestämmelsen i 14 kap. 8 § IL. Valutaderivat torde därför få anses ligga utanför tillämpningsområdet för värderingsregeln, och kan heller inte utgöra den säkrade posten enligt säkringsbestämmelsen.

Säkringsinstrument enligt säkringsbestämmelsen

Säkringsbestämmelsen i 14 kap. 8 § IL talar om ”terminskontrakt eller någon annan liknande valutasäkringsåtgärd”. Frågan uppkommer om det innebär att säkringsinstrumentet måste vara ett valutaderivat.

Visserligen beskrivs säkringsinstrumentet som ”terminen” i prop. 2003/04:28 (s. 25), men såväl lagtexten som propositionen i övrigt – liksom tidigare förarbeten gällande säkringsbestämmelsen – talar för att säkringsinstrumentet inte behöver vara ett valutaderivat.

Beskattningen av säkringsinstrumentet vid valutasäkring

Syftet med säkringsbestämmelsen i 14 kap. 8 § IL är att företag inte ska beskattas för orealiserade kursvinster eller få avdrag för orealiserade kursförluster på fordringar m.m. i utländsk valuta om det föreligger en valutasäkringsåtgärd. Bestämmelsen anger uttryckligen att ett terminskontrakt kan vara en valutasäkringsåtgärd, dvs. ett säkringsinstrument. Frågan uppkommer om bestämmelsen samtidigt innebär en reglering av hur säkringsinstrumentet ska beskattas.

Utgångspunkten för värderingsregeln är att det finns en post i utländsk valuta, t.ex. en fordran, vid beskattningsårets utgång. Utgångspunkten för säkringsbestämmelsen är densamma, dvs. det ska finna en valutasäkring med två poster i utländsk valuta vid utgången av beskattningsåret, t.ex. en fordran och ett terminskontrakt. Däremot reglerar säkringsbestämmelsen inte beskattningen i övrigt av de två posterna, dvs. framför allt hur och när beskattning av vinst och förlust vid avyttring ska ske. Detta avgörs om fordran respektive terminskontraktet utgör en lagertillgång eller kapitaltillgång.

Säkringsinstrument i lager av finansiella instrument

Reglerna om lager av finansiella instrument i 17 kap. IL reglerar två fall när ett företag har säkringsinstrument i lager av finansiella instrument.

(1) Om både säkringsinstrumentet och den säkrade posten är lager innebär bestämmelserna i 17 kap. 20 § IL att båda posterna ska värderas på samma sätt, dvs. antingen till det verkliga värdet eller till anskaffningsvärdet.

(2) Ifall företaget väljer att värdera lagret till det verkliga värdet samtidigt som den säkrade posten inte är en lagertillgång, eller en post som inte redovisas i balansräkningen, kommer

värdeförändringarna på de två posterna inte att ta ut varandra utan en specialregel. Det är bakgrunden till bestämmelsen i 17 kap. 20 a § IL om att sådana säkringsinstrument som skattemässigt är lager ska tas upp till anskaffningsvärdet om de säkrar andra poster i företaget än sådana som är lager.

42.11 Rättspraxis m.m.

Rättspraxis	– Handel med värdepapper	RÅ 1986 ref. 53
	– Handel med värdepapper	RÅ 1988 ref. 45
	– Handel med värdepapper	RÅ 1988 not. 270
	– Säkring av lån med räntetermins-kontrakt	RÅ 1997 not. 104
	– Valutaomräkning trots avsaknaden av årsbokslut	RÅ 2000 not. 160
Redovisningsrådet	– Återköp av egetkapitalinstrument	URA 24
	– Redovisning av kostnader i samband med emission och återköp av eget-kapitalinstrument	URA 25
Skatteverket	– Valutasäkring (hedging)	1996:2
	– Fartygslån i utländsk valuta-säkringsredovisning (hedge)	1996:18

43 Statliga stöd

43.1 RR 28 Statliga stöd

Tillämpnings-område

RR 28 ska tillämpas vid redovisning av statliga bidrag, inklusive utformningen av upplysningar avseende dessa. Rekommendationen behandlar inte statliga stöd som ges till företag i form av avdrag vid fastställandet av skattepliktig inkomst, såsom investeringsavdrag och skattemässiga överavskrivningar. Rekommendationen behandlar inte heller statligt ägande i företag.

RR 28 gäller från den 1 januari 2003.

Sammanfattning

Statliga stöd har betydelse vid utformningen av de finansiella rapporterna av två skäl. För det första måste en lämplig metod tillämpas för redovisningen av mottagna resurser/bidrag. För det andra bör företaget upplysa om i vilken omfattning det åtnjutit statliga stöd. Det underlättar jämförelser med tidigare år och med andra företags finansiella rapporter.

Definitioner

Staten syftar på stater samt på myndigheter och liknande organ, oavsett om de är lokala, nationella eller internationella.

Statligt stöd är en åtgärd av staten i syfte att lämna en ekonomisk fördel till ett företag som uppfyller vissa kriterier.

Statliga bidrag är stöd från staten i form av överföringar av resurser till ett företag i utbyte mot att företaget uppfyller eller kommer att uppfylla vissa villkor.

Bidrag relaterade till tillgångar är statliga bidrag vars primära villkor är att företaget anskaffar anläggningstillgångar.

Bidrag relaterade till resultat är andra statliga bidrag än de som är relaterade till tillgångar.

Lån som kan efterskänkas är lån där långivaren avstår från betalning på vissa villkor.

Verkligt värde är det belopp till vilket en tillgång kan överlåtas eller en skuld regleras mellan kunniga parter som är oberoende

av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs.

Statliga bidrag

Statliga bidrag ska inte redovisas i balans- och resultaträkningen förrän det föreligger en rimlig säkerhet att företaget kommer att uppfylla de villkor som ställs och att bidragen kommer att erhållas.

Ett statligt lån som kan efterskänkas ska behandlas som ett statligt bidrag först när det föreligger en rimlig säkerhet för att företaget kommer att uppfylla villkoren för att lånet ska efterskänkas.

Statliga bidrag ska inte redovisas direkt mot eget kapital utan över resultaträkningen. Bidragen ska periodiseras på samma sätt och över samma perioder som de kostnader som bidragen är avsedda att täcka.

Statliga bidrag som lämnas som ersättning för kostnader som företaget redan haft, eller på annat sätt inte är förbundet med framtida kostnader, ska redovisas i resultaträkningen när företaget erhåller en fordran på staten. Ett statligt bidrag kan lämnas i form av en icke-monetär tillgång, såsom mark, som ska användas av företaget. I sådana fall är det vanligt att fastställa tillgångens verkliga värde och att redovisa både tillgången och bidraget till detta värde. Statliga bidrag som är relaterade till tillgångar, inklusive icke-monetära tillgångar som redovisas till verkligt värde, ska redovisas i balansräkningen antingen genom att bidraget tas upp som en förutbetald intäkt eller genom att bidraget reducerar tillgångens redovisade värde.

I det fall bidraget tagits upp som en förutbetald intäkt, ska det redovisas i resultaträkningen på ett systematiskt och rimligt sätt över tillgångens nyttjandeperiod.

I det fall bidraget reducerat tillgångens redovisade värde kommer det redovisade resultatet att påverkas under tillgångens nyttjandeperiod genom lägre avskrivningar.

Bidrag relaterade till resultatet kan redovisas som en intäktspost i resultaträkningen – antingen separat eller under en allmän rubrik såsom övriga rörelseintäkter – eller alternativt redovisas som en minskning av motsvarande kostnader.

I det fall det skulle uppstå en skyldighet att återbetala ett statligt bidrag, som är relaterat till resultatet, ska i första hand en reducering ske av de eventuellt återstående förutbetalda

intäkter som är hänförliga till bidraget. Om återbetalningen överstiger återstående förutbetalda intäkter, ska återbetalningen omedelbart redovisas som en kostnad.

En återbetalning av ett bidrag relaterat till en tillgång ska redovisas som en ökning av tillgångens redovisade värde eller som en minskning av den förutbetalda intäkten, beroende på vilken redovisningsmetod som ursprungligen valts. De ytterligare ackumulerade avskrivningar som skulle ha redovisats om bidraget aldrig erhållits ska omedelbart redovisas som kostnad.

Andra statliga stöd

Definitionen av statliga bidrag utesluter vissa former av statliga stöd som inte rimligen kan åsättas ett värde samt transaktioner med staten som inte kan särskiljas från företagets normala affärstransaktioner. Exempel på den första formen av stöd är gratis rådgivning inom teknik och marknadsföring samt tillhandahållande av garantier. Exempel på den andra formen av stöd är fall där försäljning till staten svarar för en stor del av företagets totala försäljning.

Betydelsen av den ekonomiska fördelen av det statliga stödet i dessa fall kan vara sådan att upplysningar om stödets karaktär, omfattning och varaktighet är nödvändig för att de finansiella rapporterna inte ska bli vilseledande.

Upplysningar

Upplysningar ska lämnas om tillämpad redovisningsprincip för statliga bidrag samt karaktären på och omfattningen av de bidrag som redovisats i balans- och resultaträkningen. En ”indikation” ska lämnas beträffande andra former av statliga stöd som företaget åtnjutit direkt. Om det finns icke uppfyllda villkor och andra ansvarsförbindelser som är hänförliga till de statliga stöd som redovisats i balans- och resultaträkningen, ska upplysning också lämnas om detta.

43.2 BFN R 5 Redovisning av statliga stöd

Tillämpnings-område

BFN:s rekommendation BFN R 5 behandlar statliga och kommunala stöd till näringsidkare. Eftersom rekommendationen ger uttryck för grundläggande principer för redovisning av stöd, kan den också tillämpas på stöd från andra stödgivare.

Rekommendationen behandlar inte stöd som har verkan endast vid taxeringen, bostadskrediter i bostadsföretag eller tillskott med villkor om att återbetalning ska ske i form av del av intäkterna av ett visst projekt.

BFN:s rekommendation ska inte tillämpas av näringsdrivande, icke-noterade företag som har valt att tillämpa RR 28 Statliga

stöd eller RR 32 Redovisning för juridiska personer. Företag som även i fortsättningen har valt att tillämpa BFN R 5 och som har valt att tillämpa RR 15 Immateriella tillgångar ska dock inte tillämpa punkt 12 i BFN R 5. Denna punkt avser redovisning av stöd vid förvärv av anläggningstillgång.

Sammanfattning

Det som avgör om ett stöd ska intäktsföras eller skuldföras är villkoren för stödet. Stöd utan återbetalningsskyldighet ska intäktsföras. Om stödet är förenat med återbetalningsskyldighet, får det intäktsföras endast om det med hög grad av sannolikhet inte kommer att återkrävas. Stöd som inte ska bokföras som intäkt ska skuldföras. Skuldföring sker fr.o.m. den tidpunkt då det utbetalas. Skuldförda stöd som senare efterskänks ska då intäktsföras.

Intäktsredovisningen av stöd ska ske på sådant sätt att intäkten ställs mot den kostnad som ska täckas av stödet. Är det fråga om kostnader under flera år, ska stödet fördelas över tiden. Avser stödet att täcka redan gjorda förluster ska det intäktsredovisas i sin helhet. Har stöd som ska intäktsföras beviljats, men inte utbetalats, ska det redovisas som en fordran.

Stöd som avser förvärv av en omsättningstillgång ska reducera tillgångens anskaffningsvärde. Detsamma gäller för anläggningstillgångar, vilket innebär att tillgången ska redovisas till nettoanskaffningsvärde, som också utgör grund för beräkning av avskrivningarnas storlek (se dock ovan under kantrubriken Tillämpningsområde). Uppgift om bruttoanskaffningsvärde och erhållet stöd ska lämnas i not.

Stöd ska i resultaträkningen redovisas under samma rubrik som de kostnader som stödet avser att täcka. Avser stödet t.ex. rörelsekostnader ska det redovisas under övriga rörelseintäkter eller reducera rörelsekostnaderna med upplysning om förhållandet i not. Stöd ska redovisas i resultat- och balansräkningen på ett likartat sätt år från år. Om det sker väsentliga ändringar i klassificeringen, ska upplysningar lämnas i årsredovisningen.

För alla stöd av väsentlig betydelse för bedömning av företagets resultat och ställning ska upplysning lämnas om innehållet och omfattningen av erhållna stöd samt hur detta har redovisats. Av upplysningarna ska framgå bl.a. vilka former av stöd som har lämnats, villkoren för stöden samt vilka redovisningsprinciper som tillämpats.

43.3 Inkomstskatt

Särskilda skatteregler om näringsbidrag finns i 29 kap. IL. Med näringsbidrag avses stöd utan återbetalningsskyldighet som lämnas till en näringsidkare för näringsverksamheten av staten, Europeiska gemenskaperna, landsting och kommuner, samt bidrag från vissa särskilt angivna organisationer, exempelvis akademier och allmänna undervisningsverk. Med näringsbidrag avses också stöd som lämnas i form av elcertifikat, utsläppsrätter samt utsläppsminskningsenheter och certifierade utsläppsminskningar s.k. Kyotoenheter till sådana skattskyldiga som avses i 17 kap. 22 a § 1, 17 kap. 22 b § första stycket samt 17 kap. 22 b § andra stycket 1 IL.

I skattebestämmelserna regleras i vissa avseenden också beskattningstidpunkten. Om ett näringsbidrag används för en utgift som ska dras av omedelbart ska bidraget också tas upp till beskattning omedelbart (29 kap. 5 § IL). Används näringsbidrag för att anskaffa en tillgång som ska dras av genom värdeminskningsavdrag ska anskaffningsvärdet minskas med bidraget (6 §). Den skattskyldige har rätt att skjuta upp beskattningen av ett näringsbidrag som betalas ut i förskott till det år då bidraget används (8 §).

I Handledning för beskattning av inkomst vid 2008 års taxering, del 2 finns ett utförligt avsnitt, avsnitt 17, om Näringsbidrag m.m.

43.4 Mervärdesskatt

Ett stöd kan enligt ML betraktas på olika sätt. Det kan vara frågan om s.k. ”oberoende bidrag” som inte kan anses som omsättning av tjänst mot vederlag. Någon beskattning av stödet blir då inte aktuell. En mottagare av stöd kan i vissa fall anses ha tillhandahållit en tjänst åt den som utger stödet. Stödet kan då betraktas som ett vederlag för en mottagen tjänst. Om en omsättning mot vederlag föreligger får avgöras enligt de allmänna reglerna i ML.

I 7 kap. 3 c § ML anges också att bidrag som är direkt kopplade till priset av en vara eller tjänst ska ingå i beskattningsunderlaget. Bestämmelsen tar sikte på situationer då tre parter är inblandade; en säljare, en köpare och en bidragsgivare. Är det bidrag som bidragsgivaren lämnar till säljaren direkt kopplat till priset på en leverans till köparen ska det ingå i beskattningsunderlaget. Säljaren ska då redovisa utgående

skatt på det erhållna bidraget. Att avgöra hur ett bidrag ska behandlas från mervärdesskattesynpunkt är ofta komplicerat (se vidare Skatteverkets handledning för mervärdesskatt 2008, avsnitt 7.4 samt 12.2).

43.5 Rättspraxis m.m.

Bokförings-nämnden	– Redovisning av s.k. utvecklings-kapital – royalty	BFN U 88:13
	– Redovisning av lokaliseringsbidrag	BFN U89:7
	– Redovisning av skattereduktion för utgifter för byggnadsarbete på bostadshus	BFN U 94:3
Redovisningsrådet	Statligt stöd utan uttryckligt samband med företagets löpande verksamhet	URA 19
Skatteverket	– Redovisning och beskattning av bidrag till forskningsverksamhet	2001:2

44 Ersättningar till anställda

44.1 RR 29 Ersättningar till anställda

Tillämpningsområde, definitioner m.m.

I RR 29 behandlas hur ett företag ska redovisa och lämna upplysningar om ersättningar till anställda. Rekommendationen behandlar inte redovisning i pensionsstiftelser.

Rekommendationen behandlar fem olika ersättningar till anställda; a) kortfristiga ersättningar till anställda, b) ersättningar efter avslutad anställning, c) övriga långfristiga ersättningar, d) ersättningar vid uppsägning och e) aktierelaterade ersättningar.

Rekommendationen gäller finansiella rapporter som avser perioder som påbörjas fr.o.m. den 1 januari 2004.

Ersättningar till anställda är samtliga vederlag ett företag lämnar i utbyte mot tjänster utförda av anställda.

Kortfristiga ersättningar till anställda är, med undantag för ersättningar vid uppsägning och aktierelaterade ersättningar, ersättningar som i sin helhet förfaller till betalning inom tolv månader efter utgången av den period som de anställda utför tjänsterna som berättigar till ersättningarna.

Ersättningar efter avslutad anställning är ersättningar som betalas när anställningen har avslutats med undantag för ersättningar vid uppsägning och aktierelaterade ersättningar.

Planer för ersättningar efter avslutad anställning är formella eller informella arrangemang enligt vilka företaget lämnar ersättning efter avslutad anställning.

Avgiftsbestämda planer är planer för ersättningar efter avslutad anställning enligt vilka företaget betalar fastställda avgifter till en separat juridisk enhet och inte har någon formell eller informell förpliktelse att betala ytterligare avgifter om den juridiska enheten inte har tillräckliga tillgångar för att betala alla ersättningar hänförliga till tidigare anställdas tjänstgöring.

Förmånsbestämda planer är andra planer för ersättningar efter avslutad anställning än avgiftsbestämda planer.

Planer som omfattar flera arbetsgivare kan både vara avgiftsbestämda eller förmånsbestämda planer (här avses inte statliga planer) som

a. för samman tillgångar som tillförts från olika företag som inte står under gemensamt bestämmande inflytande och

b. använder dessa tillgångar för att lämna ersättningar till mer än ett företags anställda utifrån principen att avgifts- och ersättningsnivåerna fastställs utan hänsyn till i vilket företag arbetstagarna var anställda.

Övriga långfristiga ersättningar till anställda är ersättningar till anställda som inte förfaller till betalning i sin helhet inom tolv månader efter utgången av den period som de anställda utför tjänsterna som berättigar till ersättningarna.

Ersättningar vid uppsägning är ersättningar till anställda som utgår på grund av

a. företagets beslut att avsluta en anställds anställning i förtid, eller

b. en anställds beslut att acceptera frivillig avgång i utbyte mot ersättning.

Aktierelaterade ersättningar är ersättningar till anställda enligt vilka

a. anställda är berättigade att erhålla egetkapitalinstrument som emitterats av företaget (eller moderföretag), eller

b. storleken på företagets förpliktelse gentemot de anställda beror på det framtida priset på de egetkapitalinstrument som emitterats av företaget.

Aktierelaterade planer är formella eller informella arrangemang enligt vilka företaget lämnar aktierelaterade ersättningar till anställda.

Kortfristiga ersättningar till anställda

Kortfristiga ersättningar till anställda omfattar poster som ska betalas ut inom tolv månader efter utgången av den period som de anställda utfört de tjänster som berättigar till ersättningarna. Ersättningarna kan exempelvis vara löner och sociala kostnader, betald semester och betald sjukfrånvaro, vinstandelar och bonus. Ersättningar i form av sjukvård, bostad, bil

eller subventionerade varor och tjänster till nuvarande anställda räknas också till kortfristiga ersättningar.

Ett företag ska redovisa det odiskonterade beloppet avseende kortfristiga ersättningar till anställda som företaget förväntas betala i utbyte mot de tjänster som de anställda har utfört under en redovisningsperiod åt företaget. Ersättningen ska redovisas som en skuld och kostnad alternativt som tillgång om det krävs eller tillåts av någon annan av Redovisningsrådets rekommendationer.

Betald korttidsfrånvaro som kan sparas ska redovisas när den anställde utför tjänsten som ökar deras rätt till framtida betald frånvaro. Betald frånvaro som inte kan sparas ska redovisas när frånvaron inträffar.

Företaget ska redovisa den förväntade kostnaden för vinstandels- och bonusplaner när företaget har en formell eller informell förpliktelse att göra sådana betalningar på grund av tidigare händelse och en tillförlitlig beräkning av förpliktelsen kan göras. En gällande förpliktelse föreligger endast när företaget inte har något annat realistisk alternativ än att reglerar förpliktelsen.

Ersättningar efter avslutad anställning

I rekommendationen delas redovisning av pensioner in i två kategorier. Dessa är avgiftsbestämda respektive förmånsbestämda pensionsplaner. En avgiftsbestämd pensionsplan är en plan där företaget har en formell eller informell förpliktelse begränsad till det belopp som företaget accepterat. Arbetsgivaren har utfäst sig att betala fastställda avgifter till en separat juridisk enhet. Företaget blir fritt från sin förpliktelse när avgiften är betald. Om det skulle visa sig att den juridiska enheten inte har tillräckliga tillgångar för att betala de utlovade ersättningarna till de anställda har företaget inte någon förpliktelse att betala ytterligare avgifter. Risker och möjligheter avseende den positiva/negativa värdeutvecklingen på de medel som arbetsgivaren tillfört den juridiska enheten har överförts till den anställde.

En pensionsplan som inte är avgiftsbestämd är en förmånsbestämd pensionsplan. I en förmånsbestämd pensionsplan har företaget en förpliktelse att lämna de avtalade ersättningarna till nuvarande och tidigare anställda och det är företaget som bär den i allt väsentliga aktuariella risken.

Ett företag ska klassificera en plan som omfattar flera arbetsgivare som en avgiftsbestämd respektive förmånsbestämd plan utifrån planens regler. Är det en förmånsbestämd plan ska företaget redovisa sin proportionella del av den förmånsbestämda förpliktelsen samt förvaltningstillgångar och kostnader som är förknippade med planen och lämna de upplysningar som krävs enligt rekommendationen när det föreligger en förmånsbestämd pensionsplan.

När det inte föreligger tillräcklig information för att redovisa en plan som omfattar flera arbetsgivare som en förmånsbestämd plan så ska företaget redovisa den som avgiftsbestämd pensionsplan.

Ett företag ska redovisa en statlig pensionsplan på samma sätt som en plan som omfattar flera arbetsgivare.

Ett företag kan betala försäkringspremier för att finansiera en plan. En sådan plan ska behandlas som en förmånsbestämd plan om företaget har en formell eller informell förpliktelse att antingen betala ersättningarna till de anställda direkt när de förfaller till betalning eller betala ytterligare belopp om försäkringsgivaren inte betala samtliga framtida ersättningar till de anställda. Är det ingen förmånsbestämd plan ska den behandlas som en avgiftsbestämd plan.

Avgiftsbestämda planer

Redovisning av en avgiftsbestämd plan sker genom att avgiften som företaget betalar kostnadsförs och periodiseras så att periodens kostnad motsvaras av under perioden intjänad pensionsrätt. När en anställd utfört tjänster åt företaget under en period ska företaget redovisa de avgifter som ska betalas till en avgiftsbestämd plan i utbyte mot den anställdes tjänster som skuld till den del de inte redan är betalda. Samtidigt ska avgifterna redovisas som en kostnad såvida inte någon annan rekommendation från Redovisningsrådet kräver eller tillåter att avgifterna inkluderas i anskaffningsvärdet och aktiveras som tillgång, t.ex. RR 2 Varulager och RR 12 Materiella anläggningstillgångar.

Förfaller avgifter till en avgiftsbestämd pensionsplan inte till sin helhet inom tolv månader efter utgången av den period under vilken de anställda lämnat tjänsterna ska avgifterna diskonteras.

Företaget ska lämna upplysningar om det belopp som redovisas som kostnad för den avgiftsbestämda pensionsplanen.

Förmånsbestämda planer

Redovisningen av förmånsbestämda pensionsplaner enligt rekommendationen kommer att skilja sig mellan redovisningen i den juridiska personen och koncernredovisningen. För den juridiska personen finns bestämmelser i Tryggandelagen och bindande föreskrifter från Finansinspektionen (FI) när det gäller beräkning och redovisning av tryggande av pensioner. Skattemässigt avdrag för tryggandekostnader förutsätter att Tryggandelagens och FI: s bestämmelser har följts. I RR 29 punkt 159 anges därför att redovisningen i juridisk person får följa dessa regler. Det innebär att FAR SRS:s RedR 4 (tidigare FAR:s rekommendation nr 4) som bygger på principerna i Tryggandelagen och FI:s föreskrifter, får tillämpas i den juridiska personen. Däremot tillämpas reglerna i denna rekommendation i koncernredovisningen.

Redovisning av en förmånsbestämd pensionsplan sker genom att företaget beräknar sin pensionsskuld med utgångspunkt från den anställdes, vid beräkningstillfället, intjänade delen av den slutlön som den anställde förväntas erhålla. Denna pensionsskuld diskonteras utifrån en aktuell marknadsränta. Har pensionsplanen ”fonderats” t.ex. genom att medel förts över till en pensionsstiftelse ska det verkliga värdet av stiftelsens förmögenhet reducera företagets pensionsskuld. Pensionsskulden ska redovisas i företagets balansräkning som en skuld. För att dämpa effekterna vid en övergång till att redovisa enligt rekommendationen finns de så kallade ”korridorreglerna”. Reglerna innebär, mycket förenklat, att beräkningsmässiga vinster och förluster som faller utanför en viss ”korridor” får periodiseras, nämligen de som överstiger det större av 10 % av nuvärdet av förpliktelsen och 10 % av det verkliga värdet av eventuella förvaltningstillgångar. Uppkommer det en skuldökning vid övergången till redovisning enligt rekommendationen får denna engångseffekt periodiseras över fem år.

Det belopp som ska redovisas som en förmånsbestämd pensionsskuld är nettot av:

a. nuvärdet av den, på balansdagen, förmånsbestämda förpliktelsen

b. plus eventuella aktuariella vinster (minus eventuella aktuariella förluster) som inte redovisas enligt korridorregeln i punkt 94−95 i rekommendationen

c. minus eventuella kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder som inte än har redovisats

d. minus det verkliga värdet på de eventuella förvaltningstillgångar med vilka förpliktelsen skall regleras.

I resultaträkningen ska företaget redovisa nettot av följande belopp om inte någon annan rekommendation från Redovisningsrådet tillåter eller kräver att beloppet inkluderas i anskaffningsvärdet för en tillgång:

a. Kostnader för tjänstgöring under aktuell period

b. Räntekostnader

c. Förväntad avkastning på förvaltningstillgångar och på rättigheter till ersättningar

d. Aktuariella vinster och förluster, i den mån de redovisas enligt ”korridorregeln”

e. Kostnader hänförliga till tjänstgöring under tidigare perioder i den mån punkt 98 i rekommendationen kräver att de redovisas

f. Effekterna av eventuella reduceringar eller regleringar.

Företaget ska tillämpa den s.k. Projected Unit Credit Method för att fastställa nuvärdet av sina förmånsbestämda förpliktelser, kostnader för tjänstgöring under nuvarande och, i förekommande fall, tidigare perioder.

Den diskonteringsränta som ska användas vid s.k. aktuariella antaganden ska fastställas med hänsyn till den på balansdagen marknadsmässiga avkastningen på förstklassiga företagsobligationer. Finns det ingen sådan fungerande marknad ska den marknadsmässiga avkastningen på statsobligationer användas. Valutan och löptiden ska vara förenlig med valutan och den uppskattade löptiden för förpliktelserna beträffande ersättningar efter avslutad anställning. Diskonteringsräntan är ett aktuariellt antagande som avspeglar pengars tidsvärde.

När det är praktiskt taget säkert att en annan part kommer att ersätta vissa eller alla utgifter som krävs för att reglera en förmånsbestämd förpliktelse ska företaget redovisa denna rätt till ersättning som en tillgång. Tillgången ska redovisas separat till verkligt värde. I resultaträkningen får kostnader hänförliga till en förmånsbestämd pensionsplan redovisas netto efter avdrag för eventuella redovisade ersättningar.

Företagsförvärv

I samband med ett företagsförvärv redovisas tillgångar och skulder som avser från ersättningar efter avslutad anställning i

koncernbalansräkningen till nuvärdet av förpliktelsen minus eventuella förvaltningstillgångars verkliga värde.

Reduceringar och regleringar

Vinster och förluster till följd av reduceringar eller regleringar ska redovisas när reduceringen eller regleringen inträffar. Innan effekterna av en reducering eller reglering fastställs ska företaget räkna om förpliktelsen med tillämpning av aktuella aktuariella antaganden.

Kvittning

En tillgång som hänför sig till en plan ska kvittas mot en skuld hänförlig till en annan plan om:

Det finns en laglig rätt att använda ett överskott i en plan för att reglera förpliktelsen i en annan plan och

Företaget avser att reglera förpliktelserna på nettobasis eller realisera ett överskott i en plan samtidigt som förpliktelserna i en annan plan regleras.

Upplysningar

Rekommendationerna innehåller detaljerade krav på upplysningar om hur en förmånsbestämd pensionsplan är konstruerad o.d. (se p. 125 ff.).

Pensionsplan i juridisk person

Tryggandelagen och föreskrifter från Finansinspektionen kan innehålla regler som leder till en annan redovisning av pensionsplaner än den som anges i denna rekommendation. En förutsättning för skattemässigt avdrag är att tryggandelagen följs i juridisk person. I det fall tryggandelagen och föreskrifterna tillämpas så ska detta endast ske i juridisk person.

Övergångsregler

När rekommendationen tillämpas för första gången ska företaget fastställa sin ingångsskuld för förmånsbestämda pensionsplaner. Om ingångsskulden är större än den skuld som företaget skulle redovisat enligt dess tidigare redovisningsprincip ska företaget göra ett oåterkalleligt val mellan att redovisa ökningen som en del av den förmånsbestämda skulden enligt

a. RR 5, eller

b. som en, under vissa förutsättningar, linjärt fördelad kostnad över maximalt 5 år.

Är ingångsskulden mindre än den skuld som företaget skulle redovisat enligt dess tidigare redovisningsprincip ska företaget redovisa denna minskning enligt RR 5.

44.2 Inkomstskatt

44.2.1 Avdrag för pensionskostnader

I 28 kap. IL finns bestämmelser om avdrag för arbetsgivares pensionskostnader. Pensionskostnader i ett företag kan vara av två slag dels kostnader för att trygga framtida pensionsutgifter, dels kostnader för direktutbetalda pensioner. När det gäller tryggande av framtida pensioner ställs det både kvalitativa och kvantitativa krav för att avdrag ska medges. För direktutbetalda pensioner finns inga sådana krav utan avdrag medges i samband med utbetalningen som en vanlig personalkostnad.

Tryggande

Tryggande av framtida pensioner innebär att arbetsgivaren i förväg säkerställer de framtida utbetalningarna av de anställdas pensioner. Arbetsgivaren ska trygga pensionsutfästelserna på något av följande sätt för att få avdrag:

- Tjänstepensionsförsäkring,
- Skuldföring på konto Avsatt till pensioner/Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser enligt bestämmelserna i Tryggandelagen med kreditförsäkring eller motsvarande eller
- Avsättning till pensionsstiftelse.

Arbetsgivaren kan välja form av tryggande och kan även kombinera olika tryggandeformer om det är förenligt med den av företaget tillämpade pensionsplanen.

För en mer utförlig redogörelse för bestämmelserna hänvisas till Skatteverkets Handledning för beskattning av inkomst vid 2008 års taxering, del 3 avsnitt 11.

Avgifter till AMF/FORA

Skatteverket har i skrivelse 2001-02-20 (dnr 354-00/540, Avdrag vid inkomstbeskattningen för reserverade AMF-avgifter på löneskulder) ansett att avdragstidpunkten för pensionspremier inte är uttryckligen reglerad och att 14 kap. 2 § IL, dvs. bokföringsmässig grunder och god redovisningssed, därför ska vara styrande vid inkomstberäkningen. Reservering för utgifter för pensionspremier på ej utbetalda löner och semesterlöner som beräknas uppkomma vid slutlig avräkning med AMF (numera FORA) har bedömts vara avdragsgill.

ITP-avgifter på semesterlöneskuld RÅ 2007 not. 98

Det har funnits viss osäkerhet om avdrag kan medges för avsättning för pensionsdelen av beräknade ITP-avgifter på semesterlöneskuld. Under 2007 har Regeringsrätten avgjort ett överklagat förhandsbesked, se RÅ 2007 not. 98. Regerings-

rätten gjorde bedömningen att avdrag inte kunde medges med följande motivering. ”Av 28 kap. 3 § framgår att förutsättning för att en arbetsgivares tryggande av utfästelse om pension skall dras av som kostnad är att tryggandet sker på något av de sätt som anges där, t.ex. genom betalning av premie för pensionsförsäkring. Bolagets avsättning grundar alltså inte i sig någon rätt till avdrag.”

Direktutbetalda pensioner

Avdrag för direktutbetalda pensioner medges i takt med utbetalning som en personalkostnad. Avdragsrätten följer av huvudregeln i 16 kap. 1 § IL om avdrag för utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster.

Tecknande av en kapitalförsäkring kan vara ett sätt för ett företag att säkerställa en utfästelse om direktpension. Erlagd premie för kapitalförsäkringen är inte avdragsgill samtidigt som det utfallande beloppet i framtiden inte utgör någon skattepliktig intäkt. Kapitalförsäkringens utfallande belopp brukar företaget i sådana fall använda till att betala ut direktpensionen till den anställde. Utbetalningen av direktpensionen blir då avdragsgill enligt allmänna regler.

Direktpension

I praktiken förekommer flera olika sätt att redovisa utfästelser om pension som säkerställs på sådant sätt att skattemässigt avdrag inte medges förrän vid utbetalning. Själva utfästelsen kan antingen tas upp som skuld eller redovisas bara som en ansvarsförbindelse inom linjen i årsredovisningen. I RedR 4 anges dock att FAR SRS anser det synnerligen önskvärt att pensionsåtaganden redovisas som skuld. Vad gäller kapitalförsäkring som köpts för att säkerställa ett pensionslöfte förekommer både att sådan finns med som en tillgång i balansräkningen och att inköpet redovisas som en kostnad. En bokförd kostnad uppstår när försäkringen inte tas upp som en tillgång, då med motiveringen att den är avsedd att täcka och motsvarar utfästelse om pension och är pantsatt till förmån för utfästelse som tagits upp som en ansvarsförbindelse.

Beroende på hur utfästelsen och eventuellt säkerställande har bokförts kan behov av skattemässiga justeringar finnas både i samband med utfästelsen och vid utbetalningen av pensionen.

Övriga ersättningar till anställda

För övriga ersättningar till anställda enligt RR 29 saknas särskilda skatteregler. Det innebär att avdragsrätten följer av huvudregeln i 16 kap. 1 § IL om avdrag för utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster. Frågan om tidpunkten för

avdraget däremot avgörs av huvudregeln i 14 kap. 2 § IL om god redovisningssed.

RR har prövat frågor kring tidpunkten för avdrag för ersättningar till anställda i några avgöranden under senare år.

Deltidsledighet, lön eller pension RÅ 2003 ref. 6

Rättsfallet RÅ 2003 ref. 6 gällde ett aktiebolag som skulle införa ett system med deltidsledighet för sina anställda. Den anställde skulle ges möjlighet att med bibehållna ålderspensionsförmåner trappa ner sin arbetstid och få en viss ersättning under ledigheten. SRN ansåg i sitt förhandsbesked att den ersättning som den anställde skulle uppbära under ledigheten mer framstod som en form av lön under ledighet än som en pensionsförmån. RR gjorde en samlad bedömning av ersättningens karaktär och syfte och delade SRN:s uppfattning att ersättningen var att anse som lön för vilken bolaget fick avdrag i takt med att lönen förföll till betalning.

Avgångsvederlag RÅ 2004 ref. 18

I RÅ 2004 ref. 18 hade ett aktiebolag gjort utfästelser om avgångsvederlag till fem anställda i anslutning till att beslut fattats om att de på grund av övertalighet skulle sluta sina anställningar. Med anledning av utfästelserna gjordes en reservering i bokslutet som avsåg avgångsvederlag och på dessa belöpande arbetsgivaravgifter, men inte till någon del lön eller annan ersättning under återstående anställningstid. Utbetalning skulle ske först sedan anställningen upphört och då som engångsbelopp eller i rater. I sitt yttrande till RR uttalade BFN att reserveringen överensstämde med god redovisningssed. RR gjorde samma bedömning och förklarade att bolaget hade rätt till avdrag för reserveringen.

Upplupna gratifikationer RÅ 2006 ref. 68

I RÅ 2006 ref. 68 hade ett aktiebolag utfäst sig att betala ut gratifikationer till anställda som kvarstod i anställning under viss tid. Företaget hade gjort en avsättning för upplupna gratifikationer och yrkat avdrag för denna. Vid beräkning av beloppet hade bolaget tagit hänsyn till varje anställds ålder och kvarvarande tjänstetid. Med utgångspunkt från dessa uppgifter samt gällande lön och sociala kostnader hade den upplupna gratifikationskostnaden beräknats. Man hade också tagit hänsyn till sannolikheten för att den anställde lämnade koncernen. På grund av dessa omständigheter ansåg Regeringsrätten att avsättningen var förenlig med god redovisningssed och därför avdragsgill.

Skattemässig behandling av optionsprogram redovisat enligt IFRS 2
RÅ 2007 ref. 70

Ett bolag redovisar enligt IFRS 2, Aktierelaterade ersättningar, sina kostnader för optionsplan för anställda utifrån optionens värde vid tilldelningstidpunkten. Kostnaden periodiseras sedan över intjänandeperioden. De effekter som uppkommer när optionerna infrias och bolaget köper in aktier som levereras till de anställda påverkar inte resultatet utan egna kapitalet. Regeringsrätten konstaterade vid fastställande av lämnat förhandsbesked, se RÅ 2007 ref. 70, att skattemässigt föreligger avdragsrätt för löneutgift i enlighet med RÅ 2004 ref. 83 med ett belopp som motsvarar skillnaden mellan marknadsvärdet på aktierna vid utnyttjandet och det pris som den anställde då betalar för aktierna. Regeringsrätten anförde därefter följande: ”Nästa fråga är vid vilken tidpunkt utgifterna skall dras av som kostnad. Bolagets avsikt är att årligen under intjänandeperioden yrka avdrag vid taxeringen med samma belopp som bolaget redovisar som lönekostnad i resultaträkningen. Annat har inte framkommit än att en sådan skattemässig periodisering är förenlig med kravet på god redovisningssed. Bolaget har därmed rätt till avdrag för denna kostnad.” Man angav vidare att ”Som framgått ovan bestäms den skattemässigt avdragsgilla lönekostnaden med utgångspunkt i aktiernas marknadsvärde vid utnyttjandetidpunkten. Det är alltså först vid denna tidpunkt som bolagets rätt till avdrag och avdragets storlek kan fastställas definitivt och de avdrag som bolaget gör årligen under intjänandeperioden är därmed preliminära. Härav följer att en avstämning måste göras vid utnyttjandetidpunkten mellan tidigare medgivna avdrag och den slutliga lönekostnaden. Om det vid denna avstämning visar sig att lönekostnaden blir högre än vad som löpande har dragits av har bolaget rätt till ytterligare avdrag och i motsatt fall skall skillnadsbeloppet återföras till beskattning.”

44.3 Särskild löneskatt och avkastningsskatt

När pensionsutfästelser tryggas eller när pensionen betalas ut ska arbetsgivaren även betala s.k. särskild löneskatt (SLP) på pensionskostnader. Skatten motsvarar skattedelen av socialavgifterna. Härutöver är arbetsgivaren skattskyldig till avkastningsskatt, enligt lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel, för pensionsutfästelser som redovisas i balansräkningen, och för vilka avdrag har medgetts för under rubriken ”Avsatt till pensioner” enligt lagen om tryggande av pensionsutfästelser m.m. eller i sådan delpost som avses i 8 a § i samma lag. En

pensionsstiftelse ska betala avkastningsskatt för de medel som stiftelsen innehar. När det gäller försäkringar är det försäkringsbolaget som är skattskyldigt till avkastningsskatt. Se vidare Skatteverkets Handledning för beskattning av inkomst vid 2008 års taxering, del 3 avsnitt 12 och 13. Avkastningsskatt och SLP är avdragsgilla vid inkomsttaxeringen enligt 16 kap. 17 § IL.

Redovisningens betydelse för SLP RÅ 2004 ref. 133

Rubriceringen i redovisningen är av avgörande betydelse för skyldigheten att betala SLP när det är fråga om avsättningar för pensionsutfästelser i balansräkningen. I RÅ 2004 ref. 133 ansåg SRN, med instämmande av RR, att SLP skulle betalas för pensionsutfästelser utöver allmän pensionsplan bara om de redovisats i enlighet med 5 och 8 a §§ Trl, dvs. under rubriken ”Avsatt till pensioner” eller som en delpost under rubriken ”Avsatt till pensioner och liknande förpliktelser”. Man ansåg att det saknade betydelse om avdragsrätt förelåg för avsättningarna liksom om utfästelserna säkerställdes med kapitalförsäkringar eller på annat sätt. Pensionsutfästelse som redovisats under annan rubrik, exempelvis under delposten ”Övrig pensionsskuld”, faller alltså inte in under de ökningar av avsättningar som enligt 2 § 1st. c) i lag om särskild löneskatt på pensionskostnader ska läggas till underlaget för SLP.

Tidpunkt för avdrag SLP RÅ not. 98

Avdragsrätten för SLP vid inkomsttaxeringen följer samma principer som avdragsrätten för pensionsutgifter. Det innebär att avdrag inte kan medges för avsättning för framtida SLP på utfästelse om pension som redovisats på annan plats i balansräkningen än de som anges i Tryggandelagen samt vid utfästelse som redovisats inom linjen i årsredovisningen, se RÅ 2004 ref. 133. Vidare har Regeringsrätten i RÅ 2007 not. 98 ansett att avsättning för SLP på pensionsdelen i beräknade ITP-avgifter på semesterlöneskuld inte var avdragsgill.

44.4 Rättspraxis m.m.

Rättspraxis

Angående rättsfall om avdrag för pensionskostnader, särskild löneskatt och avkastningsskatt, se Skatteverkets Handledning för beskattning av inkomst vid 2008 års taxering del 3 respektive avsnitt.

– Frågan om arbetande styrelseordförande var uppdragstagare eller arbetstagare	RÅ 2001 not. 164

	– Ersättning under ledighet ansågs utgöra lön	RÅ 2003 ref. 6
	– Reservering för avgångsvederlag	RÅ 2004 ref. 18
	– Ej avdrag för avsättning för framtida SLP. Underlag löneskatt beroende av hur avsättning för pensionsåtagande redovisats i balansräkningen	RÅ 2004 ref. 133
	– Avsättning för gratifikationer	RÅ2006 ref. 68
	– Skattemässig behandling av options-program redovisat enl. IFRS 2	RÅ 2007 ref. 7
	– Avdrag för avsättning för beräknade ITP-avgifter på semesterlöneskuld och för SLP på de beräknade pensionskostnaderna	RÅ 2007 not. 98
Bokförings-nämnden	– Redovisning av särskild löneskatt på pensionskostnader och avkast-ningsskatt på pensionsmedel vid tryggande genom särskild redo-visning av pensionsskuld	BFN U 91:3
	– Redovisning av vinstandelar till anställda	BFN U 96:1
Redovisningsrådet	– Upplysningar om aktierelaterade ersättningar till anställda	URA 41
FAR SRS	– Redovisning av pensionsskuld och pensionskostnad	RedR 4
Skatteverket	– Avsättning för avgångsvederlag	
	– Avdrag vid inkomstbeskattningen för reserverade AMF-avgifter på löneskulder 2001-02-20 (dnr 354-00/540)	

45 IAS-anpassad redovisning

45.1 Inledning

För räkenskapsår som inleds den 1 januari 2005 eller senare ska företag vars värdepapper på balansdagen är noterade på en reglerad marknad, i en medlemsstat i EU, upprätta koncernredovisning med tillämpning av de IAS/IFRS och tillhörande tolkningsuttalanden från SIC/IFRIC som antagits och kommer att antas av EG-kommissionen. Detta följer av EG-förordningen nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder som gäller som lag i Sverige, vid sidan av bl.a. årsredovisningslagen.

Med anledning av EG-förordningen tillsatte regeringen 2002 en utredning med uppdrag att överväga de frågor som EG-förordningen ger upphov till för svensk del. IAS-utredningen, som den senare kom att kallas, avlämnade sitt betänkande den 31 juli 2003. I propositionen 2004/05:24 Internationell redovisning i svenska företag föreslogs ändringar främst i årsredovisningslagen och i de särskilda årsredovisningslagarna. I propositionen lämnades förslag till klargörande bestämmelser om vilka svenska regler om koncernredovisning dessa företag ska tillämpa. Det rör sig i huvudsak om upplysningar som inte krävs enligt IAS. Förslaget var dessutom att onoterade företag ges en valmöjlighet att upprätta sina koncernredovisningar enligt IAS-standarder. I propositionen gjordes också bedömningen att såväl noterade som onoterade svenska företag även i fortsättningen bör upprätta sina årsredovisningar med tillämpning av svensk redovisningslagstiftning istället för på grundval av IAS-förordningen. Vissa ändringar föreslogs i årsredovisningslagarna så att svenska företag i större utsträckning ska kunna tillämpa internationella redovisningsstandarder inom ramen för svensk lag vid upprättandet av årsredovisningen. Propositionen togs av riksdagen under december 2004. De nya reglerna trädde i kraft den 1 januari 2005. Vissa av de föreslagna reglerna får dock tillämpas först för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2008. Det rör värdering av vissa tillgångar till verkligt värde t.ex. biologiska

tillgångar, förvaltningsfastigheter, materiella tillgångar och immateriella tillgångar i företag som har noterade andelar eller skuldebrev på en reglerad marknad alternativt omfattas av en koncernredovisning som upprättas med tillämpning av de internationella redovisningsstandarderna.

Föreningen för god sed på värdepappersmarknaden blev huvudman för Redovisningsrådet år 2005. Föreningen genomförde en omorganisation fr.o.m. 1 april 2007 då bl.a. Rådet för finansiell rapportering (Rådet) bildades och ersatte Redovisningsrådet. Det finns en Expertpanel knuten till Rådet. Expertpanelen ska verka efter riktlinjer från Rådet och bereda ärenden på uppdrag av Rådet samt löpande bevaka utvecklingen av god redovisningssed för företag vars värdepapper är noterade på en reglerad marknad. Rådets rekommendationer och uttalanden avseende koncernredovisning avser endast uppgiftskrav som gäller enligt svensk lagstiftning, utöver de som ställs enligt IFRS och IFRIC-tolkningar samt förhållanden som bedöms vara särsvenska. När det gäller redovisning i juridisk person anser Rådet att det i princip ska ske enligt IFRS. Här finns det dock vissa hinder för att detta ska kunna genomföras fullt ut. Detta beror på att årsredovisningslagarna förhindrar att IFRS tillämpas fullt ut i juridisk person samt att det finns ett samband mellan redovisning och beskattning. Rådets rekommendationer och uttalanden avseende redovisning för juridiska personer ska ge företagen vägledning när IFRS inte ska eller behöver tillämpas och vilka regler som då istället ska tillämpas. Rådets normgivning för juridiska personer kan innebära en avvikelse från IFRS i fall en tillämpning av IFRS strider mot svensk lag, en tillämpning av IFRS leder till en beskattning som avviker från vad som gäller för andra svenska företag, eller om det finns andra tunga skäl för att Rådet i en rekommendation ska avvika från huvudprincipen.

Inriktningen på Rådets rekommendationer är att de ska följa IFRS/IAS och IFRIC/SIC och att avvikelser härifrån endast ska förekomma om svensk lag lägger hinder för en sådan redovisning eller om det finns andra starka skäl. Denna utgångspunkt har legat till grund för utformningen av Redovisningsrådets tre rekommendationer som gäller fr.o.m. 1 januari 2005, dvs. RR 30–RR 32. Rekommendationerna innehåller redovisningsregler för koncerner (RR 30), delårsrapportering för koncerner (RR 31) och redovisning för juridiska personer (RR 32). Redovisningsrådets normgivning för noterade företag har även omfattat URA 4–7 och 42–47.

För räkenskapsår som börjar den 1 januari 2007 eller senare gäller rekommendationerna 30:06 och 32:06.

Rådet har övertagit ansvaret för underhåll och uppdatering av Redovisningsrådets rekommendationer och uttalanden RR 30–RR 32, URA 4–7 samt 42–47. Däremot har inte Rådet övertagit ansvaret för Redovisningsrådets övriga rekommendationer och akutgruppens uttalanden. För att tydliggöra förändringen i normgivningsansvaret har Rådet beslutat ändra benämningarna och nummerserierna på de rekommendationer och uttalanden som de ansvarar för. Rådet har därför ersatt RR 30:06 för räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2008 eller senare med RFR 1. Rådet har även ersatt RR 32:06 för räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2008 eller senare med RFR 2. När det gäller uttalanden så har URA 4 Koncernmässig omstrukturering och URA 6 Aktivering av ränteutgifter i koncernredovisningen överlåtits till BFN vilket innebär att Rådet inte längre ansvarar för dessa uttalanden. Rådet har däremot tagit över ansvaret för uttalanden UFR 1 (tidigare URA 5), UFR 2 (tidigare URA 7), UFR 3 (tidigare URA 42), UFR 4 (tidigare URA 43), UFR 5 (tidigare URA 44), UFR 6 (tidigare URA 45), UFR 7 (tidigare URA 46) och UFR 8 (tidigare URA 47). Rekommendationen om delårsrapportering RR 31 har utgått eftersom det inte krävs att delårsrapport upprättas av företag som följer ÅRL. Däremot krävs en delårsrapport av företag som följer ÅRKL och ÅRFL samt av företag som är noterat på en reglerad marknad enligt lagen om värdepappersmarknaden.

En följd av den ändrade normgivningen från Redovisningsrådet är att Redovisningsrådets rekommendationer, RR 1–RR 29 och uttalandena URA 1–47, efter den 1 januari 2005 inte kommer att vara tillämpliga vid upprättande av koncernredovisning i noterade företag eller av företag vars värdepapper eller skuldebrev är noterade på en reglerad marknad. Redovisningsrådets rekommendationer kommer därför fortsättningsvis inte att uppdateras. Rekommendationerna och uttalandena kan dock under en övergångstid fylla ett syfte inom ramen för BFN:s normgivning för övriga företag, varför Redovisningsrådet beslutat att rekommendationerna och uttalandena ska finnas kvar i de lydelser de hade den 1 januari 2005.

45.2 RFR 1.1 Kompletterande redovisningsregler för koncerner

Inledning

Som en följd av EG-förordningen blir inte Redovisningsrådets rekommendationer RR 1–RR 29 längre tillämpliga i koncernredovisningen för företag som har värdepapper eller skulderbrev noterade eller för koncerner som upprättar sin redovisning enligt EG-förordningen. Förutom IAS/IFRS som har antagits av EU ska dessa företag vid upprättande av koncernredovisningen tillämpa vissa bestämmelser i årsredovisningslagen, se 7 kap. 32 § ÅRL. Det rör sig bl.a. om bestämmelser som reglerar när ett företag är ett moderföretag, om skyldighet och undantag från skyldighet att upprätta koncernredovisning, om förvaltningsberättelsen och om offentliggörandet. Därtill kommer ett antal bestämmelser av formaliakaraktär t.ex. språk, form och undertecknande samt en del tilläggsupplysningar som saknar motsvarighet i IAS/IFRS.

För kreditinstitut och värdepappersföretag samt försäkringsföretag påverkas utformningen av de finansiella rapporterna, förutom av lagbestämmelser och rekommendationer från Rådet, av föreskrifter och allmänna råd från Finansinspektionen. I de fall dessa anger en annan redovisning än Rådets rekommendationer ska Finansinspektionens föreskrifter och allmänna råd tillämpas.

Tillämpningsområde

Rekommendationen ska tillämpas av företag vars värdepapper på balansdagen är noterat vid upprättande av koncernredovisningen. Rekommendationen ska tillämpas vid utformningen av finansiella rapporter som avser perioder som påbörjas fr.o.m. 1 januari 2008. Tidigare tillämpning uppmuntras. För räkenskapsår som påbörjas under 2007 kan RR 30:06 tillämpas.

Sammanfattning

Rekommendationen innehåller kompletterande normgivning avseende, i inledningen, nämnda lagbestämmelser. Rekommendationen grundar sig på den svenska lagstiftningen, främst årsredovisningslagen, i den utformning som den har fr.o.m. 1 januari 2005.

45.3 RFR 2.1 Redovisning för juridiska personer

Inledning

Som en följd av EG-förordningen ska fr.o.m. 1 januari 2005 företag vars värdepapper på balansdagen är noterade inom EU upprätta koncernredovisning i enlighet med av EG-kommissionen antagna IFRS/IAS. Juridiska personer ska däremot

liksom hittills upprätta sina årsredovisningar enligt årsredovisningslagen (1995:1554). Rådets uppfattning är att den finansiella rapporteringen för moderföretag ska hålla samma kvalitet som rapporteringen för koncerner. Som en följd härav har Rådets hittillsvarande rekommendationer varit tillämpliga både på koncernredovisningen och på redovisningen för juridiska personer. För att upprätthålla detta kvalitetskrav anger denna rekommendation, RFR 2, att juridiska personer vars värdepapper på balansdagen är noterade på svensk börs eller auktoriserad marknadsplats som huvudregel ska tillämpa de IFRS/IAS som tillämpas i koncernredovisningen. Från denna regel görs i RFR 2 vissa undantag och tillägg, beroende på lagbestämmelser, främst i ÅRL, samt på sambandet mellan redovisning och beskattning. RFR 2 grundar sig på de IAS/IFRS som är, respektive förväntas bli, antagna av EG-kommissionen för tillämpning inom EU fr.o.m. den 1 januari 2005. Vartefter nya eller omarbetade IAS/IFRS antas av EG-kommissionen eller den svenska lagstiftningen ändras kommer Rådet att bedöma behovet av undantag från och tillägg till IFRS/IAS samt att ge ut nya versioner av RFR 2.

För kreditinstitut och värdepappersföretag samt försäkringsföretag påverkas utformningen av de finansiella rapporterna, förutom av lagbestämmelser och rekommendationer från Rådet, av föreskrifter och allmänna råd från Finansinspektionen. I de fall dessa anger en annan redovisning än Rådets rekommendationer ska Finansinspektionens föreskrifter och allmänna råd tillämpas.

Tillämpningsområde

Rekommendationen ska tillämpas vid redovisning för juridiska personer vars värdepapper på balansdagen är noterade på svensk börs eller auktoriserad marknadsplats. Rekommendationen ska tillämpas vid utformningen av finansiella rapporter som avser perioder som påbörjas fr.o.m. 1 januari 2008. Tidigare tillämpning uppmuntras. För räkenskapsår som påbörjas under 2007 kan RR 32:06 tillämpas. Företag som inte börjar tillämpa IFRS/IAS i koncernredovisningen förrän för räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2008 behöver inte tillämpa RFR 2 förrän från denna tidpunkt.

Huvudregel

Ett företag ska utforma sina finansiella rapporter för den juridiska personen i enlighet med samtliga bestämmelser i samtliga tillämpliga IFRS/IAS, inklusive tolkningar från IFRIC/SIC, som är antagna av EU för tillämpning inom EU med de undantag och tillägg som anges i rekommendationen. I de fall ett företag frivilligt tillämpar IFRS/IAS i sin koncern-

redovisning ska moderföretaget tillämpa RFR 2 i sin årsredovisning.

Undantag och tillägg

I rekommendationens punkter 4–97 anges ett antal undantag från och tillägg till International Financial Reporting Standards (IFRS) och International Accounting Standards (IAS) samt tolkningarna från International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) och Standing Interpretations Committee (SIC). Avvikelserna betingas främst av bestämmelser i årsredovisningslagen. Därjämte har sambandet mellan redovisning och beskattning motiverat vissa avvikelser i syfte att möjliggöra en annan redovisning i juridisk person jämfört med i koncernen. Tryggandelagen har nödvändiggjort undantag från reglerna för redovisning av förmånsbestämda pensionsplaner i IAS 19, Ersättningar till anställda.

För en noterad juridisk person i Sverige som är moderföretag och upprättar koncernredovisning gäller dessutom följande avseende tilläggsupplysningar. De upplysningar som lämnas i koncernredovisningen och som även är tillämpliga för moderföretaget och som lämnas på ett sätt så att det är uppenbart att de avser såväl koncernen som moderföretaget får begränsas från IFRS upplysningskrav i moderföretaget till de krav som gäller specifikationer av redovisade belopp. Denna begränsning gäller inte de upplysningskrav som följer av ÅRL eller FI:s föreskrifter och allmänna råd. Saknas andra IFRS-upplysningar än specifikationer av redovisade belopp, som enligt ovan ska lämnas, och detta medför att kravet enligt 2 kap. 3 § ÅRL på en rättvisande bild inte uppfylls i moderföretaget, ska dock sådana upplysningar lämnas.

IFRS 1

IFRS 1 Första gången IFRS tillämpas

IFRS 1 är endast tillämplig vid en övergång till IFRS/IAS i den betydelse som anges i standarden dvs. full IFRS/IAS. IFRS 1 ska därför inte tillämpas i juridisk person.

Ett företag som tillämpar IFRS/IAS för första gången i de finansiella rapporterna för koncernen får i den juridiska personen välja att tillämpa en eller flera av ett antal i rekommendationen uppräknade lättnadsregler.

IFRS 2

IFRS 2 Aktierelaterade ersättningar

Inga undantag eller tillägg.

IFRS 3 *IFRS 3 Rörelseförvärv*

IFRS 3 tillämpas i juridisk person vid förvärv av rörelser. IFRS 3 p. 54–55, som behandlar värdering av goodwill ska inte tillämpas i juridisk person. Istället ska bestämmelserna i 4 kap. 4 § ÅRL om avskrivningar tillämpas.

IFRS 4 *IFRS 4 Försäkringsavtal*

Inga undantag eller tillägg.

IFRS 5 *IFRS 5 Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter*

IFRS 5 p. 25 Anger att ett företag inte ska göra avskrivningar på en anläggningstillgång under tiden som denna klassificeras som innehavd för försäljning. Denna punkt ska inte tillämpas utan istället ska avskrivning ske i enlighet med 4 kap. 4 § ÅRL.

IFRS 5 p. 33 (a) och 38 ange att information avseende avvecklade verksamheter och anläggningstillgångar som innehas för försäljning ska lämnas i resultaträkningen och balansräkningen. Då detta inte överensstämmer med uppställningsformerna i ÅRL ska denna information istället lämnas i noterna.

IFRS 6 *IFRS 6 Prospektering efter samt utvärdering av mineraltillgångar*

Inga undantag eller tillägg.

IFRS 7 *IFRS 7 Finansiella instrument: Upplysningar*

Upplysningskraven är av tre olika slag. Dels en kvalitativ beskrivning avseende risker, mål, policy m.m. Härutöver krävs en kvantitativ information om risk- och kapitalsituation samt en specifikation av de redovisade beloppen.

I många fall tillämpar alla enheter i en koncern en gemensam riskhantering. Under sådana omständigheter behöver inte en fullständig tillämpning av kraven i IFRS 7 i juridisk person som är moderföretag och som upprättar en koncernredovisning vara en förutsättning för att ge en rättvisande bild.

IFRS 8 *IFRS 8 Rörelsesegment*

Av punkt 4 i IFRS 8 framgår att en juridisk person som upprättar en koncernredovisning inte behöver lämna segmentinformation för den juridiska personen. Däremot ska information om nettoomsättningens fördelning på verksamhetsgrenar och geografiska marknader lämnas enligt 5 kap. 6 § ÅRL.

IAS 1 *IAS 1 Utformning av finansiella rapporter*

Utöver vad som anges i IAS 1 p. 23–24 beträffande fortlevnadsprincipen ska, om inte rapporterna upprättas enligt denna princip, upplysning lämnas enligt 2 kap. 4 § ÅRL om effekterna på de redovisade beloppen i balansräkningen och resultaträkningen.

Punkterna 68 och 81-84 i IAS 1 avseende de finansiella rapporternas struktur och innehåll ska inte tillämpas vad avser balansräkningen och resultaträkningen. Istället ska dessa ställas upp enligt ÅRL, ÅRKL och ÅRFL.

Uppställningsformerna för balansräkningen återfinns i bilaga 1 och för resultaträkningen i bilaga 2 till ÅRL, ÅRKL respektive ÅRFL. Därutöver ska bestämmelserna i 3 kap. 4 a § ÅRL beaktas för uppställningsformen för balansräkningen. Härutöver ska även följande poster tas med:

a. Aktuella skatteskulder och aktuella skattefordringar.

b. Uppskjutna skatteskulder och uppskjutna skattefordringar.

Utöver vad som anges i IAS 1 p. 52 ska ett företag enligt 5 kap. 10 § ÅRL för varje skuldpost (exkl. avsättningar) ange den del som förfaller till betalning senare än fem år efter balansdagen.

Någon särredovisning, enligt IAS 1 p. 68 A, av tillgångar som innehas för försäljning och tillgångar och skulder i verksamheter under avveckling ska inte göras.

IAS 1 p. 71−73 och 75 ska inte tillämpas.

Enligt 5 kap. 14 § ÅRL ska en specifikation av förändringen av det egna kapitalet lämnas. Enligt Redovisningsrådets uppfattning uppfylls detta krav om hänvisning sker till den finansiella rapport som anges i IAS 1 p. 8 (c) (i).

Utöver vad som anges i IAS 1 p. 76 ska ett aktiebolag, enligt 6 kap. 1 och 2 §§ ÅRL, lämna upplysning i förvaltningsberättelsen om bl.a. förslag till disposition beträffande bolagets vinst eller förlust.

IAS 1 p. 88–94 ska inte tillämpas.

IAS 2 *IAS 2 Varulager*

IAS 2 p. 2c anger att standarden inte ska tillämpas på biologiska tillgångar hänförliga till jord- och skogsbruksverksamhet utan den hänvisar till IAS 41 Jord- och skogsbruks. IAS 41 anger att dessa tillgångar ska redovisas till verkliga

värden. Detta beräknas inte bli tillåtet enligt ÅRL förrän fr.o.m. 1 januari 2009, varför IAS 41 inte ska tillämpas i juridisk person. Undantagsregeln i IAS 2 p. 2c ska därför inte tillämpas i juridisk person utan tillgångar som omfattas av IAS 41 redovisas enligt IAS 2 Varulager respektive IAS 16 Materiella anläggningstillgångar.

Enligt 4 kap. 11 § andra stycket i ÅRL ska ett företag ange i en not väsentliga skillnader mellan redovisat värde för varulagret och dess nettoförsäljningsvärde, med fördelning på de upptagna balansposterna.

IAS 7 *IAS 7 Kassaflödesanalys*

Inga undantag eller tillägg.

IAS 8 *IAS 8 Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*

Inga undantag eller tillägg.

IAS 10 *IAS 10 Händelser efter balansdagen*

Inga undantag eller tillägg.

IAS 11 *IAS 11 Entreprenadavtal*

På grund av sambandet mellan redovisning och beskattning behöver inte reglerna i IAS 11 beträffande intäktsredovisning (p. 11–15, 22–35 och 38) inte tillämpas i juridisk person. Entreprenadavtal får alternativt resultatredovisas enligt 2 kap. 4 § ÅRL när entreprenaden är färdigställd. Intill dess redovisas pågående arbeten för annans räkning avseende entreprenadavtal enligt 4 kap. 9 § ÅRL.

Enligt 17 kap. 26 § IL behöver inte utgifter för pågående arbeten på löpande räkning i vissa branscher tas upp som tillgång. På grund av sambandet mellan redovisning och beskattning behöver inte utgifter för sådana pågående arbeten på löpande räkning tas upp som tillgång i juridisk person.

IAS 12 *IAS 12 Inkomstskatter*

Belopp som satts av till obeskattade reserver utgör skattepliktiga temporära skillnader. På grund av sambandet mellan redovisning och beskattning särredovisas inte den uppskjutna skatteskulden som är hänförlig till de obeskattade reserverna i juridisk person. De obeskattade reserverna redovisas således med bruttobelopp i balansräkningen och bokslutsdispositionerna med bruttobelopp i resultaträkningen.

IAS 14 *IAS 14 Segmentrapportering*

Enligt IAS 14 p. 6 behöver en juridisk person som upprättar koncernredovisning inte lämna någon segmentinformation. Däremot ska information lämnas om nettoomsättningens fördelning på verksamhetsgrenar och geografiska marknader enligt 5 kap. 6 § ÅRL.

IAS 16 *IAS 16 Materiella anläggningstillgångar*

IAS 16 p. 3b anger att standarden inte ska tillämpas på biologiska tillgångar hänförliga till jord- och skogsbruksverksamhet utan den hänvisar till IAS 41 Jord- och skogsbruks. IAS 41 anger att dessa tillgångar ska redovisas till verkliga värden. Detta beräknas inte bli tillåtet enligt ÅRL förrän för räkenskapsår som inleds fr.o.m. 1 januari 2009, varför IAS 41 inte ska tillämpas i juridisk person. Undantagsregeln i IAS 16 p. 3b ska därför inte tillämpas i juridisk person utan tillgångar som omfattas av IAS 41 redovisas enligt IAS 2 Varulager respektive IAS 16 Materiella anläggningstillgångar.

Utöver vad som anges i IAS 16 p. 30 får ett företag tillämpa reglerna om uppskrivning i 4 kap. 6 § ÅRL. Av lagens förarbeten framgår det att om uppskrivning sker bör detta ske konsekvent. Tillämpningen av ÅRL:s uppskrivningsregel bör därför begränsas till de undantagsfall då en uppskrivning av en viss kategori av tillgångar kan ske enligt en systematisk metod.

Reglerna i IAS 16 p. 31–42 handlar om värdering till verkligt värde och beräknas inte bli förenliga med ÅRL förrän för räkenskapsår som inleds fr.o.m. 1 januari 2009, varför dessa inte ska tillämpas i juridisk person.

Utöver vad som anges i IAS 16 p. 73 ska ett företag lämna information om följande enligt 5 kap. 3 § ÅRL:

a. Oavskrivet uppskrivningsbelopp.

b. Ackumulerade avskrivningar.

c. Ackumulerade nedskrivningar.

d. Ackumulerade uppskrivningar.

e. Ackumulerade skattemässiga extraavskrivningar.

f. Förändringar under året av ackumulerade skattemässiga extraavskrivningar.

Med hänvisning till sambandet mellan redovisning och beskattning kan s.k. treårsinventarier kostnadsföras omedel-

bart. För tillgångar där de skattemässiga avskrivningarna är frikopplade från redovisningen redovisas inga skattemässiga avskrivningar utöver de redovisningsmässiga. Den upplysning som krävs enligt 5 kap. 3 § sista stycket ÅRL lämnas i not. Tillgångarnas eventuella skillnad mellan redovisat och skattemässigt värde redovisas enligt IAS 12 Inkomstskatter.

Om en aktivering av beräknade kostnader för nedmontering, bortforsling och återställande bedöms utgöra hinder för skattemässig avdragsrätt kan avsättningen för sådana kostnader i juridisk person istället göras successivt över nyttjandeperioden.

Enligt 5 kap. 4 § ÅRL ska ett företag för fastigheter som är anläggningstillgångar lämna uppgifter om taxeringsvärden.

IAS 17 *IAS 17 Leasingavtal*

Finansiella leasingavtal kan redovisas i juridisk person enligt reglerna som gäller för operationella leasingavtal, inklusive kraven på upplysningar. Detta beror på att kraven i IAS 17 p. 20–32 och p. 36–57 inte alltid är praktiskt genomförbara eftersom särskilda regler för beskattningen på basis av en sådan redovisning saknas eller är ofullständiga.

Föreligger det en skillnad mellan försäljningspriset och det redovisade värdet i en sale and lease back-transaktion som är ett finansiellt avtal ska skillnaden också i juridisk person behandlas enligt vad som anges i IAS 17 p.59. Detta gäller även om avtalet redovisas som ett operationellt avtal.

IAS 18 *IAS 18 Intäkter*

Enligt 17 kap. 26 § IL behöver inte utgifter för pågående arbeten på löpande räkning i vissa branscher tas upp som tillgång. På grund av sambandet mellan redovisning och beskattning behöver inte utgifter för sådana pågående arbeten på löpande räkning tas upp som tillgång i juridisk person.

Utdelning och koncernbidrag används var för sig eller i kombination för att överföra vinstmedel till ägarföretaget. Det finns därför ingen anledning att redovisa dessa på olikartat sätt. Koncernbidrag redovisas av skattemässiga skäl i det givande och i det mottagande företaget det år som koncernbidraget avser. Hos givaren är ett koncernbidrag en avdragsgill kostnad och hos mottagaren en skattepliktig intäkt det räkenskapsår det redovisas. Det föreligger således ett samband mellan redovisningen och beskattningen av koncernbidrag. I analogi med behandlingen av koncernbidrag ska ett moderföretag redovisa

en anteciperad utdelning när det har rätt att ensamt besluta om utdelningens storlek och moderföretaget innan dess finansiella rapporter publiceras fattat beslut om utdelningens storlek samt säkerställt att utdelningen inte överstiger dotterföretagets utdelningskapacitet.

IAS 19 *IAS 19 Ersättningar till anställda*

Tryggandelagen innehåller regler som leder till en annan redovisning än den som anges i IAS 19. Tillämpningen av tryggandelagen är en förutsättning för skattemässigt avdrag. Reglerna i IAS 19 avseende förmånsbestämda pensionsplaner p. 48–125 och de därmed sammanhängande bilagorna A–C behöver därför inte tillämpas i juridisk person. Däremot ska upplysningar lämnas enligt tillämpliga delar av reglerna i IAS 19. Information ska lämnas som ger underlag för att bedöma pensionsplanerna och de finansiella effekter de inneburit under perioden. Detta innefattar bl.a. en allmän beskrivning av pensionsplanen, en specifikation över kapitalvärdet och verkliga värdet samt periodens kostnader. Det verkliga värdet av pensionsstiftelsers innehav och viktiga aktuariella antaganden. Redovisning av aktuariella vinster och förluster enligt principen i IAS 19 p. 93 A ska inte tillämpas i juridisk person då metoden inte är förenlig med grundläggande redovisningsprinciper i 3 kap. 2 § ÅRL.

Utöver IAS 19 så ska ett företag lämna upplysningar enligt ÅRL bl.a. om följande förhållanden:

a. Medelantal anställda med uppgift om fördelning mellan kvinnor och män.

b. Uppgifter om de anställdas sjukfrånvaro.

c. Fördelningen mellan kvinnor och män bland styrelseledamöterna, verkställande direktörer och andra personer i företagets ledning.

d. Personalkostnader med avseende på löner och andra ersättningar och sociala avgifter med särskild uppgift om pensionskostnader.

e. Räkenskapsårets löner och andra ersättningar till styrelseledamöter, verkställande direktörer och motsvarande befattningshavare samt övriga anställda. Tantiem och därmed jämställd ersättning ska anges särskilt.

f. Det sammanlagda beloppet av kostnader och förpliktelser avseende pensioner eller liknande förmåner till styrelse-

ledamöter, verkställande direktörer eller motsvarande befattningshavare.

g. Om avtal avseende avgångsvederlag eller liknande förmåner till styrelseledamöter, verkställande direktörer eller andra personer i företagets ledning.

BFN R 4 Uppgift om medelantalet anställda ger närmare upplysningar om hur uppgifterna ska beräknas.

IAS 20

IAS 20 Redovisning av statliga bidrag och upplysningar om statliga stöd

IAS 20 p. 2d anger att standarden inte behandlar statliga stöd som omfattas av IAS 41 Jord- och skogsbruk. IAS 41 anger att dessa tillgångar ska redovisas till verkliga värden. Detta beräknas inte bli tillåtet enligt ÅRL förrän för räkenskapsår som inleds fr.o.m. 1 januari 2009, varför IAS 41 inte ska tillämpas i juridisk person. Undantagsregeln i IAS 20 p. 2d ska därför inte tillämpas i juridisk person utan även de stöd som omfattas av IAS 41 ska redovisas enligt IAS 20.

IAS 21

IAS 21 Effekter av ändrade valutakurser

Enligt 5 kap. 2 § ÅRL ska ett företag upplysa om enligt vilka principer som tillgångar och skulder i annan valuta har omräknats till redovisningsvalutan.

Punkterna 19 och 38 i IAS 21 som anger att de finansiella rapporterna får presenteras i valfri valuta, ska inte tillämpas. IAS 21 p. 21 som anger att transaktioner i utländsk valuta löpande ska redovisas i den funktionella valutan, ska inte heller tillämpas. Enligt 2 kap. 6 § ÅRL och 4 kap. 6 § BFL ska de finansiella rapporterna istället presenteras i svenska kronor eller euro.

Punkt 32 i IAS 21 som behandlar redovisning av kursdifferenser på monetära poster som utgör en del av ett rapporterande företags nettoinvestering i en utlandsverksamhet ska inte tillämpas. Sådana kursdifferenser ska istället redovisas i eget kapital enligt 4 kap. 14 d § ÅRL.

En juridisk persons skuld som utgör säkringsinstrument avseende en investering i dotter-/intresseföretag/joint ventures behöver inte omvärderas till balansdagens kurs, om säkringsredovisningen sker i enlighet med den beskrivning av valutasäkring som finns i bilaga 2 till RR 8 Redovisning av effekter av ändrade valutakurser. Innebörden blir en tillämpning av

BFN R 7. Undantaget finns pga. sambandet mellan redovisning och beskattning.

IAS 23 *IAS 23 Lånekostnader*

Utöver vad som anges i IAS 23 p.29 ska ett företag enligt 4 kap. 3 § ÅRL lämna upplysning om den del av en tillgångs anskaffningsvärde som utgörs av ränta.

IAS 23 innehåller en huvudregel och en alternativregel avseende behandlingen av ränta. På grund av sambandet mellan redovisning och beskattning får ett företag tillämpa huvudregeln, vilken innebär att ränteutgifterna omedelbart kostnadsförs, även om företaget tillämpar alternativregeln i koncernredovisningen.

IAS 24 *IAS 24 Upplysningar om närstående*

Enligt 5 kap. 12 § ÅRL ska ett företag lämna upplysningar om lån, ställda panter och andra säkerheter samt ingångna ansvarsförbindelser till förmån för styrelseledamot, verkställande direktör eller motsvarande befattningshavare i företaget eller annat koncernföretag.

Enligt 5 kap. 26 § ÅRL ska ett företag som är dotterföretag lämna uppgifter om namn, organisationsnummer eller i förekommande fall personnummer samt säte för de moderföretag som upprättar koncernredovisning för den största och minsta koncernen som företaget ingår i som dotterföretag. Uppgift ska också lämnas om var det går att få tillgång till utländska moderföretags koncernredovisningar.

Enligt bilaga 1 till ÅRL ska fordringar hos och skulder till koncernföretag, intresseföretag och joint ventures i form av gemensamt styrda företag särredovisas i balansräkningen.

Enligt bilaga 2 och 3 i ÅRL ska finansiella intäkter från koncernföretag och finansiella kostnader till koncernföretag särredovisas i resultaträkningen.

IAS 26 *IAS 26 Redovisning av pensionsstiftelser*

IAS 26 är inte tillämplig i de juridiska personer som omfattas av rekommendationen.

IAS 27 *IAS 27 Koncernredovisning och separata finansiella rapporter*

Enligt IAS 27 p. 38 är IAS 27 p. 37, 39 och 41–42, vilka behandlar redovisning i juridisk person av andelar i dotterföretag, joint ventures som är gemensamt styrda företag och

intresseföretag, tillämpliga när ett företag upprättar finansiella rapporter för den juridiska personen enligt IFRS/IAS. Dessa punkter är således inte tillämpliga för svenska juridiska personer vid upprättandet av finansiella rapporter eftersom dessa inte fullt ut upprättas enligt IFRS/IAS. Andelar i dotterföretag, joint ventures som är gemensamt styrda företag och intresseföretag ska istället redovisas enligt ÅRL. Kapitalandelsmetoden ska dock inte tillämpas.

Enligt anskaffningsvärdesmetoden redovisar ägarföretaget sin andel i dotterföretag, intresseföretag och joint ventures som är gemensamt styrda företag till anskaffningsvärde. Som intäkt redovisas endast erhållna utdelningar och då under förutsättning att dessa härrör från vinstmedel som intjänats efter förvärvet. Utdelningar som intjänats före förvärvet betraktas som en återbetalning av investeringen och reducerar andelens redovisade värde.

Vid redovisning av innehav av dotterföretag, intresseföretag och joint ventures som är gemensamt styrda företag tillämpas 4 kap. 3 och 5–8 §§ ÅRL. Enligt 5 kap. 8 § ÅRL ska ägarföretag respektive samägare lämna viss information om dotterföretag och intresseföretag som ägs direkt och för varje innehav i ett gemensamt styrt företag som ägs direkt av samägaren. I 5 kap. 9 § ÅRL anges under vilka förutsättningar uppgifterna inte behöver lämnas.

IAS 28 *IAS 28 Innehav av intresseföretag*

Innehav i intresseföretag ska enligt IAS 28 p. 35 i juridisk person redovisas enligt IAS 28 p. 37–42. Dessa paragrafer är emellertid endast tillämpliga när ett företag upprättar finansiella rapporter för den juridiska personen enligt IFRS/IAS. Dessa punkter är således inte tillämpliga för svenska juridiska personer vid upprättandet av finansiella rapporter eftersom dessa inte fullt ut upprättas enligt IFRS/IAS. Istället ska punkterna 52–55 i denna rekommendation tillämpas.

IAS 29 *IAS 29 Redovisning i höginflationsländer*

IAS 29 är inte tillämplig i svenska juridiska personer.

IAS 31 *IAS 31 Andelar i joint ventures*

Innehav i joint ventures som utgör gemensamt styrda företag ska enligt IAS 31 p. 46 redovisas enligt IAS 27 p. 37–42. Dessa punkter är dock endast tillämpliga när ett företag upprättar finansiella rapporter för den juridiska personen enligt

IFRS/IAS. De är således inte tillämpliga för svenska juridiska personer vid upprättandet av finansiella rapporter eftersom dessa inte fullt ut upprättas enligt IFRS/IAS. Istället ska punkterna 52–55 i denna rekommendation tillämpas.

IAS 32 *IAS 32 Finansiella instrument: Klassificering*

Vid förvärv av egna andelar ska fritt eget kapital minskas med utgiften för förvärvet i enlighet med 5 kap. 14 § ÅRL. Vid överlåtelse av egna andelar ska fritt eget kapital ökas med inkomsten från överlåtelsen.

Utöver vad som framgår av IFRS 7 ska ett företag lämna upplysningar om egna andelar enligt 6 kap. 1 § ÅRL.

IAS 33 *IAS 33 Resultat per aktie*

Inga undantag eller tillägg. IAS 33 anger att om en koncernredovisning upprättas behöver upplysningar enligt rekommendationen inte lämnas för juridisk person.

IAS 34 *IAS 34 Delårsrapportering*

Moderföretag i en koncern ska upprätta delårsrapport med tillämpning av de krav som anges i ÅRL samt lagen om värdepappersmarknaden. IAS 34 ska tillämpas med beaktande av de undantag och tillägg till IFRS/IAS som anges i RFR 2 vid utformningen av delårsrapporter för juridiska personer, vars överlåtbara värdepapper handlas på en reglerad marknad i Sverige, som inte ingår i en koncern.

Om och när en delårsrapport ska upprättas regleras av 9 kap. ÅRL samt 16 kap. Lagen om värdepappersmarknaden.

IAS 36 *IAS 36 Nedskrivning*

Ett företag ska enligt 5 kap. 5 § ÅRL lämna uppgift om de nedskrivningar och återföringar av tidigare nedskrivningar som påverkat fonden för verkligt värde.

IAS 37 *IAS 37 Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar*

Inga undantag eller tillägg.

IAS 38 *IAS 38 Immateriella tillgångar*

Reglerna i IAS 38 p. 75–87 handlar om värdering till verkligt värde och beräknas inte bli förenliga med ÅRL förrän för räkenskapsår som inleds fr.o.m. 1 januari 2009, varför dessa inte ska tillämpas i juridisk person.

IAS 38 p. 107 som anger att immateriella tillgångar med en obestämd nyttjandeperiod inte ska skrivas av, ska inte tillämpas. Dessa ska istället skrivas av enligt samma regler som för övriga immateriella tillgångar.

När avskrivningstiden för en immateriell tillgång överstiger fem år räknat från den tidpunkt då företaget börjar använda tillgången ska ett företag, enligt 4 kap. 4 § ÅRL, lämna uppgift om detta samt om skälen för att en sådan längre avskrivningstid tillämpas.

Utgifter för utveckling som enligt IAS 38 p. 57 ska tas upp som en tillgång kan kostnadsföras. En sådan redovisning är tillåten enligt 4 kap. 2 § ÅRL och en förutsättning för att skattemässigt avdrag ska erhållas under det beskattningsår som utgiften uppkommer.

Utöver vad som framgår av IAS 38 p. 74 får ett företag tillämpa reglerna om uppskrivning i 4 kap. 6 § ÅRL. Om uppskrivning sker bör detta ske konsekvent. ÅRL:s uppskrivningsregler bör därför begränsas till de undantagsfall då en uppskrivning av en viss kategori av tillgångar kan ske enligt en systematisk metod.

Utöver vad som anges i IAS 38 p. 118–122 ska ett företag lämna följande uppgifter beträffande immateriella anläggningstillgångar, enligt 5 kap. 3 § ÅRL:

a. Oavskrivet uppskrivningsbelopp

b. Ackumulerade avskrivningar

c. Ackumulerade nedskrivningar

d. Ackumulerade uppskrivningar

IAS 39

IAS 39 Finansiella instrument: Redovisning och värdering

Avsnitt b) under rubriken ”Definition of Four Categories of Financial Instruments” i p. 9, samt p. 11 A, vilket behandlar “fair value option”, ska endast tillämpas i de fall ÅRL tillåter redovisning till verkligt värde.

Reglerna om finansiella garantiavtal i IAS 39 p. 43, 47 c och 47 i behöver inte tillämpas i juridisk person avseende garantiavtal till förmån för dotter- och intresseföretag samt joint ventures. När dessa undantag tillämpas ska istället reglerna i IAS 37 p.14 och 36 tillämpas. Anledningen till detta undantag är sambandet mellan redovisningen och beskattningen.

Med hänsyn till sambandet mellan redovisning och beskattning får ett företag tillämpa säkringsbestämmelsen i 14 kap. 8 § IL. Detta innebär att en skuld i utländsk valuta som säkrats med ett terminskontrakt kan redovisas i enlighet med punkt 43, dvs. följer BFN R 7. Ett företag som härmed inte följer IAS 39 i denna del ska för samtliga finansiella instrument således tillämpa en metod med utgångspunkt i anskaffningsvärdet enligt ÅRL.

IAS 40 *IAS 40 Förvaltningsfastigheter*

Reglerna om värdering till verkligt värde i IAS 40 p. 33–55 beräknas inte bli förenliga med ÅRL förrän för räkenskapsår som inleds fr.o.m. 1 januari 2009. De ska därför inte tillämpas i juridisk person.

För att undvika byte av redovisningsprincip behöver företag som avser att tillämpa värdering till verkligt värde enligt IAS 40 inte tillämpa rekommendationen förrän för räkenskapsår som inleds fr.o.m. 1 januari 2009. Dessförinnan ska RR 24 Förvaltningsfastigheter och RR 12 Materiella anläggningstillgångar tillämpas i den lydelse dessa rekommendationer hade den 31 december 2004.

Utöver vad som anges i IAS 40 ska ett företag enligt 5 kap.3 § ÅRL lämna följande uppgifter:

a. Oavskrivet uppskrivningsbelopp

b. Ackumulerade avskrivningar

c. Ackumulerade nedskrivningar

d. Ackumulerade uppskrivningar

Har en förvaltningsfastighet skrivits av eller ned uteslutande av skatteskäl ska upplysning lämnas om detta med angivande av avskrivningens eller nedskrivningens storlek, enligt 5 kap. 3 § sista stycket ÅRL. Eventuell skillnad mellan förvaltningstillgångarnas redovisade värde och skattemässiga värde redovisas enligt IAS 12 Inkomstskatter.

IAS 41 *IAS 41 Jord- och skogsbruk*

IAS 41 anger att de tillgångar som omfattas av standarden ska redovisas till verkligt värde. Detta beräknas inte bli tillåtet förrän för räkenskapsår som inleds fr.o.m. 1 januari 2009, varför standarden inte ska tillämpas i juridisk person.

IFRIC 1	*IFRIC 1 Förändringar i befintliga skulder avseende nedmontering, återställande och liknande åtgärder*
	Inga undantag eller tillägg.
IFRIC 2	*IFRIC 2 Medlemsandelar i ekonomiska föreningar och liknande instrument*
	Inga undantag eller tillägg.
IFRIC 4	*IFRIC 4 Fastställande av huruvida ett avtal innehåller ett leasingavtal*
	Inga undantag eller tillägg.
IFRIC 5	*IFRIC 5 Rätter till intressen i fonder för nedläggning, återställande och miljöåterställande åtgärder*
	Inga undantag eller tillägg.
IFRIC 6	*IFRIC 6 Förpliktelser som uppstår genom deltagande på viss marknad – avfall som utgörs av eller innehåller elektriska eller elektroniska produkter*
	Inga undantag eller tillägg.
IFRIC 7	*IFRIC 7 Tillämpning av inflationsjusteringsmetoden enligt IAS 29 Redovisning i höginflationsländer*
	IFRIC 7 är inte tillämplig i svenska juridiska personer.
IFRIC 8	*IFRIC 8 Tillämpningsområde för IFRS 2*
	Inga undantag eller tillägg.
IFRIC 9	*IFRIC 9 Omvärdering av inbäddade derivat*
	Inga undantag eller tillägg.
IFRIC 10	*IFRIC 10 Delårsrapportering och nedskrivningar*
	Inga undantag eller tillägg.
IFRIC 11	*IFRIC 11 IFRS 2 – Transaktioner med egna aktier, även koncerninterna*
	Inga undantag eller tillägg.
SIC 7	*SIC 7 Införande av euro*
	Inga undantag eller tillägg.
SIC 10	*SIC 10 Statliga stöd – inget uttryckligt samband med företagets löpande verksamhet*
	Inga undantag eller tillägg.

SIC 13 *SIC 13 Överföring av icke-monetära tillgångar från en samägare till ett joint venture i form av ett gemensamt styrt företag*

Inga undantag eller tillägg.

SIC 15 *SIC 15 Förmåner i samband med teckning av operationella leasingavtal*

Inga undantag eller tillägg.

SIC 21 *SIC 21 Redovisning av uppskjuten skatt vid omvärdering av icke-avskrivningsbara tillgångar*

Inga undantag eller tillägg.

SIC 25 *SIC 25 Inkomstskatter – konsekvenser av en förändring av skattestatus*

Inga undantag eller tillägg.

SIC 27 *SIC 27 Bedömning av den ekonomiska innebörden av transaktioner som innefattar ett leasingavtal*

Inga undantag eller tillägg.

SIC 29 *SIC 29 Upplysningar om koncessioner för samhällsservice*

Inga undantag eller tillägg.

SIC 31 *SIC 31 Intäkter – bytestransaktioner som avser reklamtjänster*

Inga undantag eller tillägg.

SIC 32 *SIC 32 Immateriella tillgångar – utgifter för webbplats*

SIC 32 anger att utgifter för webbplatser i vissa fall ska redovisas som en tillgång. Uttalandet behöver inte tillämpas i juridisk person.

Övergångsregler

Byten av redovisningsprinciper till följd av ändringar i RFR 2 ska redovisas enligt IAS 8. Byten av redovisningsprincip till följd av ändringar i IFRS/IAS redovisas enligt IASB:s regler för byten av redovisningsprinciper. Ett företag som tillämpar IFRS/IAS för första gången i sin koncernredovisning får i den juridiska personen tillämpa vissa lättnadsregler som återfinns i punkt 4 i rekommendationen.

Ikraftträdande

RFR 2 ska tillämpas för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2008 eller senare. Förtida tillämpning uppmuntras.

Upphävande av RR 32:06

RFR 2 upphäver den tidigare rekommendationen RR 32:06 utgiven i december 2006, vad gäller räkenskapsår som börjar den 1 januari 2008 eller senare.

Jämförelse mellan RFR2 och RR 32:06

RR 32:06 gavs ut i december 2006 och trädde ikraft den 1 januari 2007. RFR 2 träder ikraft den 1 januari 2008, tidigare tillämpning uppmuntras.

RFR 2 avviker väsentligen från RR 32:06 i följande avseenden:

a. I punkt 3 har undantag införts avseende vissa kvalitativa upplysningskrav.

b. I punkt 11 har undantag införts avseende vissa upplysningskrav i IFRS 7.

c. I punkt 20 har undantag införts avseende punkterna 124 A–124 C i IAS 1.

d. I punkt 26 förtydligas att även faktureringsmetoden är tillåten för pågående arbeten på löpande räkning i en juridisk person som är noterad.

e. I punkt 36 förtydligas att även faktureringsmetoden är tillåten för pågående arbeten på löpande räkning i en juridisk person som är noterad

f. I punkt 38 förtydligas att IAS 19 inte behöver tillämpas i juridisk person.

g. I punkt 38 har upplysningskraven förändrats avseende förmånsbestämda förpliktelser.

h. I punkt 62 förtydligas att ÅRL och Lagen om värdepappersmarknaden avgör om en delårsrapport ska upprättas.

i. I punkt 73 förtydligas att ett företag som omfattas av RFR 2 inte behöver tillämpa IAS 39.

Nedan återfinns en sammanställning av de standarder och tolkningar som är helt eller delvis antagna av EG-kommissionen för tillämpning inom EU fr.o.m. den 1 januari 2008. Se hemsida http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/ias_en.htm (Länk finns på BFN:s hemsida).

Standarder	IFRS 1[1]	Första gången IFRS tillämpas
	IFRS 2	Aktierelaterade ersättningar
	IFRS 3	Rörelseförvärv
	IFRS 4	Försäkringsavtal
	IFRS 5	Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter
	IFRS 6	Prospektering efter samt utvärdering av mineraltillgångar
	IFRS 7	Finansiella Instrument: Upplysningar
	IFRS 8	Rörelsesegment
	IAS 1	Utformning av finansiella rapporter (gäller version före omarbetad version 2007)
	IAS 2	Varulager
	IAS 7	Kassaflödesanalys
	IAS 8	Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel
	IAS 10	Händelser efter balansdagen
	IAS 11	Entreprenadavtal
	IAS 12	Inkomstskatter
	IAS 14	Segmentrapportering
	IAS 16	Materiella anläggningstillgångar
	IAS 17	Leasingavtal
	IAS 18	Intäkter
	IAS 19	Ersättningar till anställda
	IAS 20	Redovisning av statliga bidrag och upplysningar om statliga stöd
	IAS 21	Effekter av ändrade valutakurser
	IAS 23	Lånekostnader (Gäller version före omarbetad version 2007)

[1] IFRS 1, IAS 26 och IAS 29 är inte tillämpliga för svenska juridiska personer

	IAS 24	Upplysningar om närstående
	IAS 26[2]	Redovisning av pensionsstiftelser
	IAS 27	Koncernredovisning och separata finansiella rapporter
	IAS 28	Innehav i intresseföretag
	IAS 29[2]	Redovisning i höginflationsländer
	IAS 31	Andelar i joint ventures
	IAS 32	Finansiella instrument: Upplysningar och klassificering
	IAS 33	Resultat per aktie
	IAS 34	Delårsrapportering
	IAS 36	Nedskrivningar
	IAS 37	Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar
	IAS 38	Immateriella tillgångar
	IAS 39[3]	Finansiella instrument: Redovisning och värdering
	IAS 40	Förvaltningsfastigheter
	IAS 41	Jord- och skogsbruk
Tolkningar	IFRIC 1	Förändringar i befintliga skulder avseende nedmontering, återställande och liknande åtgärder
	IFRIC 2	Medlemsandelar i ekonomiska föreningar och liknande instrument
	IFRIC 4	Fastställande av huruvida ett avtal innehåller ett leasingavtal
	IFRIC 5	Rätter till intressen i fonder för nedläggning, återställande och miljöåterställande åtgärder

[2] IFRS 1, IAS 26 och IAS 29 är inte tillämpliga för svenska juridiska personer

[3] Den av EG-kommissionen antagna versionen av IAS 39 avviker på vissa punkter från den av IASB fastställda versionen (april 2004)

IFRIC 6	Förpliktelser som uppstår genom deltagande på viss marknad – avfall som utgörs av eller innehåller elektriska eller elektroniska produkter
IFRIC 7	Tillämpning av inflationsjusteringsmetoder enligt IAS 29 Redovisning i höginflationsländer
IFRIC 8	Tillämpningsområde för IFRS 2
IFRIC 9	Omvärdering av inbäddade derivat
IFRIC 10	Delårsrapportering och nedskrivningar
IFRIC 11	IFRS 2 – Transaktioner med egna aktier, även koncerninterna
SIC 7	Införande av euro
SIC 10	Statliga stöd – inget uttryckligt samband med företagets löpande verksamhet
SIC 13	Överföring av icke-monetära tillgångar från en samägare till ett joint venture i form av ett gemensamt styrt företag.
SIC 15	Förmåner i samband med teckning av operationella leasingavtal
SIC 21	Redovisning av uppskjuten skatt vid omvärdering av icke-avskrivningsbara tillgångar
SIC 25	Inkomstskatter – konsekvenser av en förändring av skattestatusen
SIC 27	Bedömning av den ekonomiska innebörden av transaktioner som innefattar ett leasingavtal
SIC 29	Upplysningar om koncessioner för samhällsservice
SIC 31	Intäkter – bytestransaktioner som avser reklamtjänster
SIC 32	Immateriella tillgångar – utgifter för webbplats

Utgivna men ännu inte av EU godkända standarder och tolkningar:

IAS 1	Utformning av finansiella rapporter (version 2007)
IAS 23	Lånekostnader (version 2007)

IFRIC 12	Service Concession Arrangements
IFRIC 13	Customer Loyalty Programmes
IFRIC 14	IAS 19 – The Limit on a Defined Benefit Asset, Minimum Funding Requirements and their Interaction

Uttalanden från Rådet för finansiell rapportering:

UFR 1	Nedskrivning av aktier i dotterföretag i samband med en koncernintern omstrukturering
UFR 2	Koncernbidrag och aktieägartillskott
UFR 3	Klassificering av ITP-planer som finansieras genom försäkring i Alecta
UFR 4	Redovisning av särskild löneskatt och avkastningsskatt
UFR 5	Redovisning av övergång från tillämpning av punkt 30 i IAS 19 *Ersättningar till anställda* till punkt 29
UFR 6	Pensionsplaner som omfattar flera arbetsgivare
UFR 7	IFRS 2 och sociala avgifter för noterade företag
UFR 8	Redovisning av eget kapital i koncern

45.4 Inkomstskatt

RFR 1

I Sverige är koncernen inget skattesubjekt. Trots detta aktualiseras skattefrågor av rekommendationen RFR 1 om koncernredovisning eftersom vissa principer även tillämpas i den juridiska personen, se avsnitt 17.4.

RFR 2

Rekommendationen RFR 2 har betydelse för beskattningen i den mån det inte finns särskilda skatteregler. I huvudsak blir beskattningskonsekvenserna desamma som för de företag som följer Redovisningsrådets normgivning.

Sakregister

Ackordsvinst, 342
Aktieägartillskott, 286
Aktuell skatt, 349
Alkohollagen, 142
– kassaregister, 142
Anläggningsregister, 395
Antagande om fortlevnad, 457
Anteciperad utdelning, 341
Avdragsgill, 29
Avkastningsskatt, 517
Avsättningar, 425
– eventualtillgång, 426
– förlustkontrakt, 426, 429, 435
– förpliktande händelse, 425, 427, 432
– garantiutgift, 431
– gottgörelse, 429, 435
– hyreskontrakt, 435
– informellt åtagande, 425
– legalt åtagande, 425
– löpande driftskostnad, 437
– nuvärde, 428
– omstrukturering, 287, 426, 429
– tillförlitlig uppskattning, 428, 434
Balanspost, 30
Balansposter i utländsk valuta, 338
Balansräkning
– anläggningstillgång, 458
– eget kapital, 459
– omsättningstillgång, 458
– verksamhetscykel, 458
Beskattningstidpunkt, 27
Beskattningsår, 173
– fysiska personer, 174
– handelsbolag, 174
– juridiska personer, 174
– nystartad enskild näringsverksamhet, 174
Bokföringslagen, 75
– affärshändelse, 75
– arkivering, 80
– bokföringspost, 75
– bokföringsskyldigheten, 77
– fysisk person, 77
– förenklat årsbokslut, 80
– företag, 75
– grund- och huvudbokföring, 78
– juridisk person, 76
– nettoomsättning, 76, 82
– räkenskapsinformation, 76
– räkenskapsår, 77
– språk, 76
– tidpunkt för bokföring, 78
– varulager, 86
– verifikation, 76
– årsbokslut, 79
– årsredovisning, 79
– öppningsbalansräkning, 78
Bokföringsmässiga grunder, 27
Bokföringsnämnden, 99
Bolagsverket, 455
– e-tjänst, 455
– XBRL, 455
Borgenärsperspektiv, 51
Byte av redovisningsprincip, 317
– kontinuitetsregel, 318
– korrigeringspost i ingående kapital, 318
– tillämpning framåt, 320

Byte av tillgångar, 306, 376
Börsnoterade aktier, 485
Datorprogram, 421
Delårsrapport, 92, 451
Derivat, 480
EEIG, 222
EG-rätt, 96
– bolagsrättsliga direktiv, 96
– IAS-förordningen, 97
– moderniseringsdirektiv, 97, 98
Enskild näringsidkare, 249
– beskattningsår vid start/nedläggning, 254
– bokföring av sista uttaget, 252
– bokföringsskyldighetens upphörande, 251
– eget kapital, 250
– kapitalunderlag för räntefördelning, 254
– moms i inkomstdeklaration, 254
– obeskattade reserver, 250
– resultaträkning, 250
– skattemässigt upphört, 255
– skulder, 250
– uttag av skuld, 253
Entreprenader, 351
– förlustkontrakt, 353
– garantiutgift, 356
– successiv vinstavräkning, 355
– uppdragsinkomst/utgift, 352
Ersättningar till anställda, 507
– pensioner, 514
– pensionsplan i juridisk person, 513
– övriga ersättningar, 515
Euro, 203
– deklaration i svenska kr, 203
– redovisning i euro, 203
– redovisningsvaluta, 203
– vilka företag?, 203
Europabolag, 222
Extern redovisning, 51
Extraordinära intäkter och kostnader, 315
Faktura enligt ML
– fakturans innehåll, 150
– förenklad faktura, 151
Faktura i euro, 345
Fastprisuppdrag, 351, 365
Filiallagen, 218
– filial, 219
– föreståndare, 219
– undantag, 219
Finansiella rapporter, 455
Finansiellt instrument, 483
Finansinspektionen, 110
Fordringar och skulder i utländsk valuta, 491
Forsknings- och utvecklingskostnader, 416, 417
Fusion, 183
– avkastningsskatt på pensionskostnader, 198
– deklaration för det upplösta bolaget, 192
– fastighetsskatt, 198
– fusionsdifferens, 185, 193
– fusionsförfarande, 188
– fusionsgoodwill, 194
– fusionsvederlag, 189, 200
– goodwill, 199
– inkråmsgoodwill, 194
– internvinst, 185
– justering för internvinst, 196
– kvalificerad fusion, 190
– löpande bokföring, 183, 187
– omvänd fusion, 197
– omvärdering till koncernvärde, 193
– särskild löneskatt, 197
– värdering, 184, 187
– överlåtande bolag, 183
– överlåtande bolags årsresultat, 185, 200
– övertagande företag, 183

Förenklat årsbokslut, 257
– anskaffningsvärde för maskiner och inventarier, 280
– anskaffningsvärdet för varulager, 282
– bilar, 259
– bokslutshändelser, 263
– brytdagsredovisning, 283
– byggnader och markanläggningar, 265
– eget kapital, 260
– faktureringsmetoden, 261
– färdigställda egentillverkade maskiner och inventarier, 281
– företagarens uttag, 275
– förskott till leverantör, 280
– försäkringsersättning, 281
– immateriella anläggningstillgångar, 264
– inventarier av mindre värde och mervärdesskatt, 281
– kontantmetoden, 262
– kundfordringar, 270
– leverantörsskulder, 272
– maskiner och inventarier, 266
– nettoomsättning, 257
– offentligt stöd, 274
– periodiseringsfrågor, 278
– ränteutgifter, 277
– skadeståndsersättning, 277
– utökad bokslutsmetod, 282
– varulager, 269
Förenlig med god redovisningssed, 31
Föreskrifter om kassaregister
– Statens Folkhälsoinstitut, 143
Föreställningsram, 64
Förvaltningsfastighet, 465
Förvärsanalys, 289
Gemensam verifikation, 140
– kassakontrollremsor, 146
– kontantförsäljning, 141
– likartade affärshändelser, 140
– verifikationens form, 142
Gemenskapsinterna förvärv, 344
God redovisningssed, 28, 54
Goodwill, 288
Grundläggande redovisningsprinciper, 60
– bokföringsmässiga grunder, 62, 65
– fortlevnadsprincipen, 61, 65
– försiktighetsprincipen, 61
– kongruensprincipen, 61
– kontinuitetsprincipen, 63
– kvittningsförbud, 63
– post för post-principen, 63
– väsentlighetsprincipen, 61
Gränsvärden, 177
– mindre företag, 177
– mindre koncerner, 178
– nettoomsättning, 177
– större företag, 177
– större koncerner, 177
Handel med värdepapper, 493
Handelsbolag, 487
Händelser efter balansdagen, 472
– antagande om fortlevnad, 473
IASB, 111
Icke-monetära tillgångar och skulder, 336
Ideell förening
– bokföringsskyldighet, 231
Immateriella rättigheter, 418
– egenproducerade rättigheter, 421
– forskning och utveckling, 423
– icke tidsbegränsade rättigheter, 422
Immateriella tillgångar, 415
Inkråmsförvärv, 285, 287
Inköpsfaktura i utländsk valuta, 344
Integrerad utlandsverksamhet, 337
Intern redovisning, 51
Intresseföretag, 411
Intäkt, 361
– bidrag, 373

– byte av tillgångar, 376
– en eller flera transaktioner, 366
– fast pris – alternativregel, 369
– fast pris – huvudregel, 368
– försäljning av varor, 362, 366
– löpande räkning – alternativregel, 368
– löpande räkning – huvudregel, 367
– markarrende, 374
– royalty, 363, 370
– ränta, 363, 370
– serviceavgift, 372
– skadestånd, 375, 376
– tjänsteuppdrag, 362, 367
– utdelning, 341, 363, 370
– värdering av kundfordringar, 378
Inventarier
– anskaffningsvärde, 399
– djur, 405
– fusion, 404
– korttidsinventarie, 404
– mindre värde, 404
– uppskrivning, 403
– överavskrivning, 402
Joint ventures, 413
Justeringsregeln, 32
Jämförbarhet, 67
Kapitaltillgång, 34
Kassaflöden, 333
– finansieringsanalys, 333
Kassaregister
– alkohollagen, 142
– kontantbranschen, 144
Kommunala stöd, 503
Koncernbidrag, 286, 289
Koncernredovisning, 91, 285
Konsekvent utformning, 458
Kundfordran, 378
Kvittning, 458
Lager av finansiella instrument, 492
Lagertillgång, 33
Leasing
– ekonomisk innebörd, 324
– finansiell leasing, 323, 327
– operationell leasing, 323, 328
– verklig innebörd, 326
Leasingavtal, 323
– leasingavgift, 328
– omsättning, 329
Lån från delägare, 453
Lånekostnad, 453
Löpande bokföring, 155
– bokföras senare, 160
– flera verksamheter, 162
– gemensam bokföring, 163
– kontanta in- och utbetalningar, 159
– kontantmetod, 161
– registreringsordning, 157
– systematisk ordning, 157
– tidpunkt för bokföring, 158
– tidpunkt för redovisning av moms, 166
Löpande räkningsuppdrag, 351, 365
Materiella anläggningstillgångar, 389
– anskaffningsvärde, 389, 391
– avskrivning, 389, 392
– avskrivningsbart belopp, 389
– nyttjandeperiod, 389
– redovisat värde, 390
– restvärde, 389
– verkligt värde, 390
Mervärdesskatt
– bokslutsmetod, 37
– brytdag, 37
– faktura, 38
– fakturadatummetod, 36, 357
– faktureringsmetod, 37
– förenklad faktura, 38
– löpande noteringar, 35
Monetära tillgångar och skulder, 336
Nedskrivningar, 441
– byggnader, 444
– inventarier, 443

– markanläggningar, 444
Negativ goodwill, 288
Näringsbidrag, 505
Närstående, 463
Omräkning av filial i utlandet, 339
Omräkning av utdelning, 341
Omräkningslagen, 205
– det kopplade området, 208
– ej kopplade poster, 208
– schabloniserad omräkning, 205
Omstruktureringsåtgärder, 287
Optioner, 487
Pension, 509
– avgiftsbestämd plan, 510
– förmånsbestämd pensionsplan, 511
Pensionskostnader, 514
– direktutbetalda, 515
Pensonskostnader
– AMF/FORA, 514
– ITP-avgifter, 514
Pågående arbete, 354
– löpande räkning, 355
Ramlag, 53
Ramlagstiftning, 53, 54
Rapportvaluta, 335
Redovisning och indirekt beskattning, 34
Redovisning och inkomstbeskattning, 25
Redovisningsprinciper, 457
– periodiseringsprincipen, 457
Redovisningsrådet, 109
Redovisningsskyldighet
– årsbokslut, 168
Relevans, 66
Resultat per aktie, 447
Resultaträkning, 459
Retroaktiva ändringar av bokslut, 40
Räkenskaper, 30
Räkenskapsinformation, 113
– ansvarig för arkivering, 120
– arkivering på betryggande sätt, 117
– behandlingshistorik, 122
– förstöra, 120
– förvaring utomlands, 126, 127, 128
– kassaregister, 124
– primär räkenskapsinformation, 113
– själv har upprättat, 116
– systemdokumentation, 122
– tagit emot från annan, 115
– överskådlighet och åtkomlighet, 118
Räkenskapsår, 171
– brutet räkenskapsår, 171
– förkortat räken skapsår, 172
– förlängt räken skapsår, 172
– jordbruk i aktiebolag, 172
– koncern, 172
– omläggning, 172
– tillstånd, 172
Ränteswappar, 491
Rättvisande bild, 57, 68
– avstegsregel, 58
– substance and form, 59
– true and fair view, 58
Rörelsefastighet, 465
Samband, 25
– formellt, 25
– materiellt, 25
Samfällighetsförening
– bokföringsskyldighet, 231
Segment, 469
– geografiskt område, 469
– rörelsegren, 469
Självständig utlandsverksamhet, 337
Skattepliktig, 29
Slutredovisning, 354
Statliga stöd, 501, 503
Stiftelser
– bokföringsskyldighet, 230

Säkringsredovisning, 481
Särskild löneskatt på pensionskostnader, 517
Tillförlitlighet, 66
Transaktion i utländsk valuta, 336
Trossamfund
– bokföringsskyldighet, 231
Underlåten justering, 32
Uppskjuten skatt, 349
Utländsk filial, 339
Utländska företag, 217
– verksamhet i Sverige, 217
Valuta
– omräkning, 213, 226
Valutakurser, 335
Valutaswappar, 490
Valutasäkring, 496
Varulager, 293
– anskaffningsvärde, 305
– BFNAR 2000:3 Redovisning av varulager, 300
– byte, 306
– djur, 310
– djur i jordbruk, 303
– ersättningsfond, 304
– FIFU, 298
– inkurans, 311
– inkuranstrappa, 301, 308
– inneliggande lager, 304
– inventering, 304
– lagerreserv, 311
– lägsta värdets princip, 298
– nettoförsäljningsvärde, 307
– näringsbidrag, 306
– RR 2 Redovisning av varulager, 297
– RR 2:02 Varulager, 293
– värdering, 293, 303
Verifikationer, 133
– egenupprättade uppgifter om affärshändelser, 135
– komplettering, 138
– kontering, 138
– mottagna uppgifter om affärshändelse, 133
– rättelse, 139
– scanning, 135
– uppgifter i en verifikation, 136
– verifikationens form, 133
– verifikationsnummer, 137
– verifikationsnummerserier, 137
Verksamhet under avveckling, 449
Verksamhetsgrenar, 470
Värderingsmetoder, 71
Växlingsvinster, 345
Årsbokslut, 168
Årsredovisning i aktiebolag, 460
Årsredovisning i försäkringsföretag, 94
Årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag, 93
Årsredovisningslagen, 81
– anläggningstillgång, 85
– bestämd mängd och ett fast värde, 87
– finansiella instrument, 87
– finansieringsanalys, 91
– företag, 82
– förvaltningsberättelse, 89
– intresseföretag, 83
– koncern, 83
– koncernredovisning, 91
– mindre företag, 82
– mindre koncerner, 83
– omsättningstillgång, 86
– pågående arbeten, 86
– större företag, 82
– större koncerner, 82
– uppställningsformer, 84
– verkligt värde, 88
– värderingsregler, 85
Ändring av redovisat resultat, 40