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 978-91-38-32364-9
SKV 305 utgåva 4

STC i Avesta 2007

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 2007. I inledningskapitlet beskrivs närmare struktur och innehåll.

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 2007

Vilhelm Andersson

Innehåll

Förord **3**

Förkortningslista **19**

1 Inledning **21**

2 Sambandet mellan redovisning och beskattning **27**

2.1 Sambandet mellan redovisning och inkomstbeskattning **27**
2.1.1 Inledning 27
2.1.2 Allmänt om sambandet 27
2.1.3 Fördelar och nackdelar med sambandet 28
2.1.4 Sambandet enligt inkomstskattelagen 29

2.2 Sambandet mellan redovisning och indirekt beskattning **36**
2.2.1 Inledning 36
2.2.2 Fördelar och nackdelar med sambandet beträffande mervärdesskatt 36
2.2.3 Sambandet mellan redovisning och mervärdesskatt 37
2.2.4 Sambandet mellan redovisning och punktskatter 41

2.3 Ändring i efterhand av redovisat resultat **41**
2.3.1 Inledning 41
2.3.2 Inkomstskattelagens regler om beräkning av resultat av närings-verksamhet 42
2.3.3 Skatterättslig praxis beträffande retroaktiva ändringar av tidigare bokslut 42
2.3.4 Civilrättsliga regler och normer för retroaktiva ändringar av tidigare bokslut 43
2.3.5 Justering av det redovisade resultatet 44

2.4 Rättspraxis m.m. **50**

3 Redovisning **53**

3.1 Redovisningens syfte och uppgifter **53**

3.2 Redovisningslagstiftning **54**

3.3 Ramlagar – normgivning **55**

3.4 God redovisningssed ... 56
3.5 Rättvisande bild ... 59
3.6 Grundläggande redovisningsprinciper ... 62
3.7 Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter ... 66
3.7.1 Inledning ... 66
3.7.2 Grundläggande antaganden ... 67
3.7.3 Kvalitativa egenskaper ... 67
3.7.4 De finansiella rapporternas huvudgrupper ... 70
3.7.5 När ska en post redovisas i balans- eller resultaträkningen? ... 71
3.7.6 Värderingsmetoder ... 73
3.8 Redovisningsterminologi ... 73
3.9 Redovisningens hierarki ... 74

4 Redovisningslagar ... 77
4.1 Bokföringslagen ... 77
4.2 Årsredovisningslagen ... 83
4.3 Lagen om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag ... 95
4.4 Lagen om årsredovisning i försäkringsföretag ... 96
4.5 EG-rätten ... 98

5 Normgivare ... 101
5.1 Bokföringsnämnden ... 101
5.1.1 Tillämpning av Redovisningsrådets rekommendationer ... 103
5.2 Redovisningsrådet ... 107
5.2.1 Allmänt ... 107
5.2.2 Rekommendationer ... 108
5.2.3 Akutgruppens uttalanden ... 109
5.3 Finansinspektionen ... 110
5.4 International Accounting Standards Board (IASB) ... 110

6 K1 – Enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut ... 113
6.1 BFNAR 2006:1 Enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut ... 113
6.1.1 Tillämpning ... 113
6.1.2 Definitioner ... 114
6.1.3 Vad ska bokföras i företaget ... 114
6.1.4 Löpande bokföring ... 117

6.1.5 Det förenklade årsbokslutet ... 119
6.1.6 Balansräkningen ... 120
6.1.7 Resultaträkningen ... 129
6.1.8 Upplysningar om obeskattade reserver ... 133
6.2 Inkomstskatt ... 133
6.3 Mervärdesskatt ... 136

7 Koncernredovisning ... 139
7.1 RR 1:00 Koncernredovisning ... 139
7.2 BFNAR 2005:1 Tillämpning av Redovisningsrådets rekommendation RR 1:00 Koncernredovisning ... 141
7.3 BFNAR 2002:12 Tolkningen av koncernbegreppet vid bedömningar som sker enligt bokföringslagen ... 141
7.4 Inkomstskatt ... 141
7.4.1 Avsättning för omstruktureringsåtgärder ... 141
7.4.2 Värdering av förvärvade tillgångar och skulder ... 142
7.4.3 Goodwill och negativ goodwill vid inkråmsförvärv ... 142
7.4.4 Justering av förvärvsanalysen ... 142
7.4.5 Koncernbidrag ... 142
7.5 Rättspraxis m.m. ... 143

8 Varulager ... 145
8.1 RR 2:02 Varulager ... 145
8.2 RR 2 Redovisning av varulager ... 149
8.3 BFNAR 2000:3 Redovisning av varulager ... 152
8.4 BFNAR 2001:4 Tillämpning av s.k. inkuranstrappa ... 154
8.5 Inkomstskatt ... 155
8.5.1 Inneliggande lager ... 157
8.5.2 Anskaffningsvärdet ... 158
8.5.3 Värdering vid byte av tillgångar ... 159
8.5.4 Kontrollproblem ... 159
8.5.5 Nettoförsäljningsvärdet ... 160
8.5.6 Lager av djur ... 162
8.5.7 Schablonavdrag och lagerreserv ... 164
8.6 Rättspraxis m.m. ... 164

9 Extraordinära intäkter och kostnader ... 167
9.1 RR 4 Redovisning av extraordinära intäkter och kostnader samt upplysningar för jämförelseändamål ... 167

9.2 Inkomstskatt ... 168
9.3 Rättspraxis m.m. ... 168

10 Byte av redovisningsprincip ... 169
10.1 RR 5 Redovisning av byte av redovisningsprincip ... 169
10.2 Inkomstskatt ... 170
10.2.1 Byte av redovisningsprincip som korrigeringspost i ingående kapital ... 170
10.2.2 Byte av redovisningsprincip med tillämpning framåt ... 172
10.2.3 Allmänt om bokföring av poster direkt mot eget kapital ... 172
10.2.4 Kontrollproblem ... 173
10.3 Rättspraxis m.m. ... 173

11 Leasingavtal ... 175
11.1 RR 6:99 Leasingavtal ... 175
11.2 BFNAR 2000:4 Redovisning av leasingavtal ... 177
11.3 BFNAR 2004:4 Redovisning vid förvärv av leasad tillgång ... 177
11.4 Inkomstskatt ... 178
11.4.1 Den verkliga innebörden av leasingavtal ... 178
11.4.2 Finansiell leasing och beskattning ... 179
11.4.3 Periodisering av leasingavgift ... 180
11.5 Mervärdesskatt ... 181
11.6 Rättspraxis m.m. ... 182

12 Kassaflöden ... 185
12.1 RR 7 Redovisning av kassaflöden ... 185
12.2 Inkomstskatt ... 185

13 Valutakurser ... 187
13.1 RR 8 Redovisning av effekter av ändrade valutakurser ... 187
13.2 Inkomstskatt ... 190
13.2.1 Värdering av balansposter i utländsk valuta ... 190
13.2.2 Omräkning av filial i utlandet ... 191
13.2.3 Omräkning av utdelning ... 192
13.2.4 Valutakurs vid ackord ... 193
13.3 Mervärdesskatt ... 193
13.3.1 Omräkning för bokföring av poster i den löpande bokföringen ... 195
13.3.2 Fakturor i euro från svenska företag ... 196
13.3.3 Växlingsvinster – momspliktigt? ... 196

13.4 Rättspraxis m.m. ... 197

14 Inkomstskatter ... 199
14.1 RR 9 Inkomstskatt ... 199
14.2 BFNAR 2001:1 Redovisning av inkomstskatter ... 200
14.3 Inkomstskatt ... 200
14.4 Rättspraxis m.m. ... 200

15 Entreprenader och liknande uppdrag ... 201
15.1 RR 10 Entreprenader och liknande uppdrag ... 201
15.2 Inkomstskatt ... 203
15.2.1 Arbeten på löpande räkning ... 205
15.3 Mervärdesskatt ... 207
15.4 Rättspraxis m.m. ... 208

16 Intäkter ... 211
16.1 RR 11 Intäkter ... 211
16.2 BFNAR 2003:3 Redovisning av intäkter ... 214
16.3 BFNAR 2000:1 och BFNAR 2001:5 Återbäring av överskotts-medel i Alecta (SPP) ... 221
16.4 Inkomstskatt ... 222
16.4.1 Periodisering av tjänsteuppdrag ... 222
16.4.2 Pågående arbete, tjänsteuppdrag på löpande räkning ... 224
16.4.3 Periodisering av engångsbelopp ... 224
16.4.4 Erhållet skadestånd ... 227
16.4.5 Byte av tillgångar ... 227
16.4.6 Värdering av kundfordringar ... 229
16.4.7 Olika diskonteringsräntor hos säljare och köpare ... 231
16.4.8 Ej debiterad ränta mellan koncernbolag ... 232
16.4.9 Tidpunkt för beskattning av återbäring från Alecta (SPP) ... 232
16.5 Mervärdesskatt ... 234
16.5.1 Beskattningsunderlag ... 234
16.5.2 Varor ... 236
16.5.3 Tjänster ... 237
16.6 Rättspraxis m.m. ... 237

17 Materiella anläggningstillgångar ... 241
17.1 RR 12 Materiella anläggningstillgångar ... 241

17.2 BFNAR 2001:3 Redovisning av materiella anläggningstillgångar.....246
17.3 BFNAR 2003:1 Anläggningsregister 246
17.4 Inkomstskatt 247
17.4.1 Gränsdragningen mellan inventarier och andra tillgångar 249
17.4.2 Tillgångar av olika slag och beräkning av avdrag.....250
17.4.3 Ytterligare avdrag vid lågt, totalt, verkligt värde 250
17.4.4 Avdragstidpunkten 250
17.4.5 Anskaffningsvärdet 251
17.4.6 För högt anskaffningsvärde.....252
17.4.7 Avskrivningen i räkenskaperna överstiger avdraget 253
17.4.8 Uppskrivning och rätten till räkenskapsenlig avskrivning 253
17.4.9 Övergång till restvärdesavskrivning och tidigare överavskrivningar.....255
17.4.10 Inventarier av mindre värde och korttidsinventarier 255
17.4.11 Djur som är anläggningstillgångar i räkenskaperna 256
17.5 Mervärdesskatt.....257
17.6 Rättspraxis m.m. 257

18 Intresseföretag 261
18.1 RR 13 Intresseföretag 261
18.2 Inkomstskatt 261
18.3 Rättspraxis m.m. 262

19 Joint ventures 263
19.1 RR 14 Joint ventures.....263
19.2 Inkomstskatt 264
19.3 Rättspraxis m.m. 264

20 Immateriella tillgångar 265
20.1 RR 15 Immateriella tillgångar 265
20.2 BFN R 1 Redovisning av forsknings- och utvecklingskostnader 267
20.3 Inkomstskatt 268
20.3.1 Tillgångar av olika slag och beräkning av avdrag.....269
20.3.2 Ytterligare avdrag vid lågt verkligt värde 270
20.3.3 Immateriella rättigheter enligt IL 270
20.3.4 Avdrag för datorprogram 271
20.3.5 Egenproducerade rättigheter 271
20.3.6 Icke tidsbegränsade rättigheter.....272
20.3.7 Utgifter för forskning och utveckling.....272
20.4 Rättspraxis m.m. 272

21 Avsättningar ... 275
21.1 RR 16 Avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar ... 275
21.2 Inkomstskatt ... 281
21.2.1 Förpliktande händelse ... 282
21.2.2 Troligt utflöde av resurser ... 282
21.2.3 Tillförlitlig uppskattning av åtagandet/Beloppsberäkning ... 283
21.2.4 Gottgörelser ... 284
21.2.5 Förlustkontrakt ... 284
21.2.6 Omstruktureringar ... 285
21.2.7 Begreppet löpande driftskostnader ... 285
21.3 Rättspraxis m.m. ... 286

22 Nedskrivningar ... 289
22.1 RR 17 Nedskrivningar ... 289
22.2 Inkomstskatt ... 291
22.2.1 Inventarier ... 291
22.2.2 Byggnader ... 292
22.2.3 Markanläggningar ... 292
22.2.4 Övriga tillgångar ... 292
22.3 Rättspraxis m.m. ... 293

23 Resultat per aktie ... 295
23.1 RR 18 Resultat per aktie ... 295
23.2 Inkomstskatt ... 295
23.3 Rättspraxis m.m. ... 295

24 Verksamheter under avveckling ... 297
24.1 RR 19 Verksamheter under avveckling ... 297
24.2 Inkomstskatt ... 298

25 Delårsrapportering ... 299
25.1 RR 20 Delårsrapportering ... 299
25.2 BFNAR 2002:5 Delårsrapportering ... 299
25.3 BFNAR 2007:1 Frivillig delårsrapportering ... 300
25.4 Inkomstskatt ... 301

26 Lånekostnader ... 303
26.1 RR 21 Lånekostnader ... 303
26.1 Inkomstskatt ... 303
26.1.1 Lån från delägare ... 303
26.2 Rättspraxis m.m. ... 304

27 Finansiella rapporter ... 305
27.1 Lagregler ... 305
27.2 RR 22 Utformning av finansiella rapporter ... 305
27.3 FAR SRS − RedR 1 Årsredovisning i aktiebolag ... 310
27.4 Inkomstskatt ... 310
27.5 Rättspraxis m.m. ... 311

28 Upplysningar om närstående ... 313
28.1 RR 23 Upplysningar om närstående ... 313
28.2 Inkomstskatt ... 314

29 Förvaltningsfastigheter ... 315
29.1 RR 24 Förvaltningsfastigheter ... 315
29.2 Inkomstskatt ... 316
29.3 Mervärdesskatt ... 317
29.4 Rättspraxis m.m. ... 317

30 Rapportering för segment och verksamhetsgrenar ... 319
30.1 RR 25 Rapportering för segment – rörelsegrenar och geografiska områden ... 319
30.2 BFN R 9 Redovisning av verksamhetsgrenar m.m. ... 320
30.3 Inkomstskatt ... 321

31 Händelser efter balansdagen ... 323
31.1 RR 26 Händelser efter balansdagen ... 323
31.2 Inkomstskatt ... 324
31.2.1 Tidpunkt då de finansiella rapporterna undertecknas ... 325
31.2.2 Bokslut när antagande om fortlevnad ej gäller ... 325
31.3 Rättspraxis m.m. ... 326

32 Finansiella instrument ... 327
32.1 Årsredovisningslagen ... 327
32.2 IAS 39 Finansiella instrument ... 329
32.3 RR 27 Finansiella instrument: Upplysningar och klassificering ... 332
32.4 IAS 32 Finansiella instrument: Klassificering ... 334
32.5 RedR 5 Redovisning av aktier och andelar ... 335
32.6 RedR 7 Redovisning av optioner, terminskontrakt samt valuta- och ränteswappar när dessa inte redovisas till verkligt värde ... 337
32.7 BFN R 7 Värdering av fordringar och skulder i utländsk valuta ... 341
32.8 Inkomstskatt ... 342
32.8.1 Gränsdragningsfrågor mellan lagerreglerna och kapitalreglerna ... 342
32.8.2 Säkringsredovisning och värdering av fordringar och skulder i utländsk valuta enl. 14 kap. 8 § IL ... 345
32.9 Rättspraxis m.m. ... 349

33 Statliga stöd ... 351
33.1 RR 28 Statliga stöd ... 351
33.2 BFN R 5 Redovisning av statliga stöd ... 353
33.3 Inkomstskatt ... 355
33.4 Mervärdesskatt ... 355
33.5 Rättspraxis m.m. ... 356

34 Ersättningar till anställda ... 357
34.1 RR 29 Ersättningar till anställda ... 357
34.2 Inkomstskatt ... 363
34.2.1 Avdrag för pensionskostnader ... 363
34.2.2 Övriga ersättningar till anställda ... 365
34.3 Rättspraxis m.m. ... 366

35 IAS-anpassad redovisning ... 369
35.1 Redovisningsrådets rekommendationer med anledning av IAS-anpassad redovisning ... 369
35.2 RR 30:06 Kompletterande redovisningsregler för koncerner ... 370
35.3 RR 31 Delårsrapportering för koncerner ... 371
35.4 RR 32:06 Redovisning för juridiska personer ... 372
35.5 Inkomstskatt ... 392

36 Enskild näringsidkares bokföring ... 393
36.1 BFN R 11 Enskild näringsidkares bokföring ... 393
36.2 BFNAR 2004:2 Bokföringsskyldighetens upphörande i enskild näringsverksamhet ... 396
36.3 Inkomstskatt ... 397
36.3.1 Uttag av skuld i näringsverksamheten ... 397
36.3.2 Moms i inkomstdeklaration, kapitalunderlag för räntefördelning och koppling till företagets redovisning ... 398
36.3.3 Beskattningsår vid start/nedläggning/start samma kalenderår ... 399
36.3.4 När ska en enskild näringsverksamhet anses avslutad ... 399
36.4 Mervärdesskatt ... 400
36.5 Rättspraxis m.m. ... 400

37 Fusion ... 401
37.1 BFNAR 1999:1 Fusion av helägt aktiebolag ... 401
37.2 BFNAR 2003:2 Redovisning av fusion ... 404
37.3 Fusionsförfarandet enligt ABL ... 406
37.4 Inkomstskatt ... 407
37.4.1 Deklarationer för det upplösta bolaget ... 409
37.4.2 Årsresultat före det att koncernförhållande uppstod ... 410
37.4.3 Fusionsdifferens ... 410
37.4.4 Omvärderingar till koncernvärden ... 411
37.4.5 Fusionsgoodwill och räkenskapsenlig avskrivning ... 412
37.4.6 Avskrivning av inventarier och räkenskapsårets längd ... 412
37.4.7 Justeringar för internvinster ... 413
37.4.8 Omvänd fusion ... 414
37.4.9 Kostnader för fusion ... 415
37.5 Särskild löneskatt ... 415
37.6 Fastighetsskatt och avkastningsskatt på pensionskostnader ... 415
37.7 Övrigt ... 415
37.7.1 Part i rättsprocess efter genomförd fusion ... 415
37.7.2 Särskilda frågor med anledning av BFNAR 2003:2 ... 416
37.8 Rättspraxis m.m. ... 418

38 Räkenskapsinformation och dess arkivering ... 419
38.1 BFNAR 2000:5 Räkenskapsinformation och dess arkivering ... 419
38.2 BFN R 10 Systemdokumentation och behandlingshistorik ... 428
38.3 BFNAR 2004:1 Systemdokumentation och behandlingshistorik för kassaregister ... 430

38.4 Skatteverkets allmänna råd och meddelanden om förvaring av maskinläsbara medier utomlands ... 432
38.4.1 Anmälan om förvaring av maskinläsbara medier utomlands ... 432
38.4.2 Ansökan om tillstånd till förvaring av maskinläsbara medier utomlands ... 433
38.5 Skatteverkets allmänna råd och meddelanden om tillstånd att i förtid förstöra räkenskapsinformation ... 434
38.5.1 Ansökan om tillstånd för företag att i förtid förstöra räkenskapsinformation ... 434
38.5.2 Ansökan om tillstånd för kommuner, kommunalförbund och landsting att i förtid förstöra räkenskapsinformation ... 435
38.6 Inkomstskatt ... 435
38.7 Mervärdesskatt ... 436
38.8 Rättspraxis m.m. ... 437

39 Verifikationer ... 439
39.1 BFNAR 2000:6 Verifikationer ... 439
39.2 BFN R 2 Gemensam verifikation ... 446
39.3 Alkohollagen ... 448
39.4 Yrkestrafiklagen ... 449
39.5 Inkomstskatt ... 450
39.5.1 Kassaregister i detaljhandel ... 451
39.5.2 Kassaregister vid tillfällig utförsäljning ... 451
39.5.3 Underlaget för bokföringen i ett taxiföretag ... 452
39.5.4 Krav på underlag vid valutaväxling ... 452
39.5.5 När får gemensam verifikation användas vid kontantförsäljning? ... 453
39.6 Mervärdesskatt ... 454
39.7 Rättspraxis m.m. ... 457

40 Löpande bokföring ... 459
40.1 BFNAR 2001:2 Löpande bokföring ... 459
40.2 BFNAR 2002:14 Redovisning av försäljning från myntautomat ... 468
40.3 Inkomstskatt ... 469
40.4 Mervärdesskatt ... 469
40.4.1 Tidpunkt för redovisning av moms ... 470
40.5 Rättspraxis m.m. ... 473

41 Gränsvärden ... 475
41.1 BFNAR 2006:11 Gränsvärden ... 475

42 Räkenskapsår och beskattningsår ... 481
42.1 Räkenskapsår ... 481
42.2 Inkomstskatt ... 483
42.2.1 Beskattningsår för nystartad enskild näringsverksamhet ... 484
42.3 Rättspraxis m.m. ... 486

43 Redovisning i euro ... 487
43.1 Inledning ... 487
43.2 Bokföringslagen ... 487
43.3 Aktiebolagslagen ... 488
43.4 Årsredovisningslagen ... 488
43.5 Omräkningslagen ... 489
43.6 Inkomstskatt ... 491
43.6.1 Principerna för omräkningen för beskattningen ... 491
43.6.2 Justering av en felaktigt värderad balanspost ... 492
43.6.3 Avskrivning på inventarier ... 493
43.6.4 Fastigheter och värdepapper ... 494
43.6.5 Olika redovisningsvalutor i en koncern ... 494
43.6.6 Koncernbidrag ... 494
43.6.7 Uttagsbeskattning vid underprisöverlåtelser ... 495
43.6.8 Fordringar och skulder i annan valuta än euro ... 495
43.6.9 Olika räkenskapsår inom samma koncern ... 495
43.6.10 Representationsavdrag ... 496
43.6.11 Periodiseringsfond ... 496
43.7 Mervärdesskatt ... 497
43.7.1 Omräkning för beskattningsändamål ... 497
43.7.2 Uppgifter i en faktura ... 497
43.8 Löneredovisning ... 498
43.9 Omräkningskurser för företag med redovisning i euro ... 499
43.10 Rättspraxis m.m. ... 499

44 Utländska företags verksamhet i Sverige ... 501
44.1 Inledning ... 501
44.2 Bokföringslagen ... 501
44.3 Filiallagen ... 502

44.3.1 Särskilt om filialer ... 504
44.3.2 Särskilt om föreståndare ... 505
44.4 Europeiska ekonomiska intressegrupperingar, EEIG ... 506
44.5 Europabolag ... 506
44.5.1 Cilvilrättsliga bestämmelser ... 506
44.5.2 Skatterättsliga bestämmelser ... 507
44.6 Inkomstskatt ... 508
44.6.1 Fast driftsställe ... 508
44.6.2 Inkomstfördelning ... 509
44.7 Mervärdesskatt ... 509
44.7.1 Allmänt ... 509
44.7.2 Uppgifter i en faktura ... 510
44.8 Rättspraxis m.m. ... 511

Sakregister ... 513

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
Ek.för.	Ekonomisk förening
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
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 nya rekommendationer/allmänna råd och uttalanden från Redovisningsrådet och Bokföringsnämnden (BFN) ökat kraftigt. 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.

- K1 Enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut, avsnitt 6
- Gränsvärden, avsnitt 41
- Räkenskapsår och beskattningsår, avsnitt 42
- Redovisning i euro, avsnitt 43
- Utländska företags verksamhet i Sverige, avsnitt 44

Vidare har avsnitt 32 Finansiella instrument utökats väsentligt och lagts samman med ett tidigare avsnitt om säkringsredovisning.

Struktur

Strukturen i denna handledning är uppbyggd på att var och en av Redovisningsrådets rekommendationer redovisas i ett eget avsnitt. På det viset ökar överskådligheten och det blir tydligare och enklare att återfinna en viss rekommendation i handledningen. Rådets rekommendationer presenteras i nummerordning och varje avsnitt inleds med en sammanfattning av respektive rekommendation. Samma struktur har tillämpats för övrig normgivning från BFN, dvs. sådan normgivning som

saknar motsvarighet hos Redovisningsrådet. Även här inleds varje avsnitt med en sammanfattning av respektive norm.

Strukturen i respektive avsnitt är i normalfallet uppbyggd på följande delar:

- Sammanfattande beskrivning av rekommendationen.
- Sammanfattning av allmänna råd och uttalanden.
- Redogörelse för skattemässiga konsekvenser.
- Rättspraxis m.m. Här finns en förteckning uppdelad i relevanta rättsfall, BFN:s uttalanden, Redovisningsrådets Akutgrupps uttalanden och Skatteverkets ställningstaganden.

Även redovisningen av övrig normgivning är uppbyggd enligt samma struktur.

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 Redovisningsrådet. 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 2007.

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 redovisas i avsnitt 6

Redovisningsrådets normgivning

I avsnitten 7–34 följer en beskrivning av nu gällande rekommendationer från Redovisningsrådet i enlighet med den struktur som angetts ovan. Här ges som exempel en beskrivning av hur avsnitt 16 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 samt av BFNAR 2000:1 och BFNAR 2001:5 Återbäring av överskottsmedel i Alecta (SPP). 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 på frågor är periodisering av tjänsteuppdrag, pågående arbeten (tjänsteuppdrag på löpande räkning) och periodisering av engångsbelopp. 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

uttalanden, Akutgruppens uttalanden och Skatteverkets ställningstaganden.

Redovisningsrådets rekommendationer med anledning av IAS-anpassad redovisning

I avsnitt 35 återges innehållet i Redovisningsrådets rekommendationer som är föranledda av IAS-anpassad redovisning. Rekommendationerna, som gäller fr.o.m. den 1 januari 2005, tar i första hand sikte på företag vars värdepapper är noterade på svensk börs eller auktoriserad marknadsplats. Rekommendationerna behandlar Kompletterande normgivning för koncerner (RR 30:05), Delårsrapportering för koncerner (RR 31) och Redovisning för juridiska personer (RR 32:05).

BFN:s övriga normgivning

I avsnitten 36–41 redovisas sammanfattningar av ett urval av övrig normgivning från BFN. Med övrig normgivning avses exempelvis regler om gränsvärden och fusion samt normer av ”ordning och reda”-karaktär, dvs. normer som styr form och innehåll i företagets redovisning. Även här följer presentationen den ovan redovisade strukturen. Här ges som exempel en beskrivning av hur avsnitt 39 Verifikationer byggts upp.

Avsnittet inleds med en sammanfattning av BFN:s allmänna råd om verifikationer. Därefter följer en sammanfattning av BFN R 2 Gemensam verifikation. I avsnittet lämnas vidare en redogörelse för alkohollagens krav på kassaregister och yrkestrafiklagens krav på taxameter. Under rubriken Inkomstskatt tas frågan upp om brister i verifikationer och under rubriken Mervärdesskatt berörs olika frågor som har med fakturans innehåll att göra. Avslutningsvis finns under rubriken Rättspraxis m.m. en förteckning över rättsfall, uttalanden från BFN och Skatteverkets ställningstaganden.

Övrigt

Avslutningsvis finns avsnitten 42−44 om Räkenskapsår och beskattningsår, Redovisning i euro och Utländska företags verksamhet i Sverige.

Framtiden

Bokföringsnämnden fortsätter sitt arbete med att kategorisera redovisningen och under 2007 kommer förslag till allmänna råd med tillhörande vägledningar avseende K2 – mindre aktiebolag och K3 – större företag att remissbehandlas. Dessutom arbetar BFN med att ta fram kompletta regelverk för alla företag oavsett associationsform och storlek.

Från den 1 april 2007 har Redovisningsrådet med dess Akutgrupp ersatts av Rådet för finansiell rapportering. Det nya rådet ska självständigt bedriva normbildning på redovisningsområdet för de börsnoterade företagen och ska bl.a. ansvara för uppdateringen av nu gällande Redovisningsrådets rekommendationer för noterade företag, RR 30–32.

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 innebär i praktiken att det ofta ges ut olika redovisningsnormer för den juridiska personen och koncernen. 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 redo-visningssed

I 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 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 § 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.

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.

Beskattnings-tidpunkten

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 redovisnings-sed contra 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 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 två 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.

Räkenskaperna

I 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 4 § IL finns det en justeringsregel i 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 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 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 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 6 §.

Rättelse av fel i redovisade balansposter i enlighet med 3 § första stycket ska normalt ske för det senaste beskattningsåret även om felet uppstått tidigare. Någon tillämpning av 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 3 § eller 5 § tillämpas. Skatteverket anser

även att regeln om underlåten justering av vissa balansposter i 6 § kan tillämpas på såväl första stycket i 3 § som 5 §.

Skattemässiga och redovisnings-mässiga 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 sambands-

problematiken. 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.

SOU 2002:74

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. Betänkandet har ännu inte medfört några förändringar av lagstiftningen.

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 mer-

värdesskattens 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. En vara anses normalt levererad vid samma tidpunkt som när den enligt köplagens bestämmelser ska anses avlämnad. En tjänst anses i regel tillhandahållen när den som har utfört tjänsten har fullgjort vad som ankommer på honom, dvs. när en beställare har godkänt fullgjord prestation. 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.

Redovisningsskyldighet

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 ombygg-

nad 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 när det gäller försäljning till annan näringsidkare eller juridisk person.

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.

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. Framställan bygger på Skatteverkets skrivelse Ändringar i efterhand av redovisat resultat av näringsverksamhet vid taxeringen, 2002-12-10 (dnr 10086-02/100).

2.3.2 Inkomstskattelagens regler om beräkning av resultat av näringsverksamhet

De grundläggande bestämmelserna för inkomstslaget näringsverksamhet, bl.a. de om sambandet mellan redovisning och beskattning, finns i 14 kap. IL Beräkning av resultatet av näringsverksamhet. Såväl den s.k. kopplingsregeln och justeringsregeln har i detta kapitel i IL fått en annan utformning än motsvarande bestämmelser i KL. De för behandling av frågan viktigaste paragraferna i 14 kap. IL återges nedan i sammandrag.

Av 14 kap. 2 § framgår bl.a. att det skattemässiga resultatet ska beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Vidare framgår att inkomster och utgifter ska tas upp som intäkter och kostnader det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed om inget annat är särskilt föreskrivet i lag. I 14 kap. 3 § finns regler om utgående och ingående balansposter. Bl.a. anges det att bedömning av värdet av utgående balansposter ska ske med hänsyn till förhållandena vid beskattningsårets utgång och att det skattemässiga utgående värdet på en balanspost ett visst år även blir det skattemässiga ingående värdet på balansposten efterföljande år. Av 14 kap. 4 § framgår att om det förs räkenskaper för näringsverksamheten ska dessa läggas till grund för beräkningen av resultatet när det gäller beskattningstidpunkten. I 14 kap. 5 § finns regler om justering av det redovisade resultatet avseende beskattningstidpunkten. Slutligen finns i 14 kap. 6 § bestämmelser om att inte justera det skattemässiga resultatet på grund av en felaktigt värderad balanspost.

2.3.3 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.

2.3.4 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.

2.3.5 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 redo-

visningsperiodens 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.

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 är förenlig 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 vill Skatteverket framföra att enligt verkets uppfattning är den skattskyldige bunden av den periodisering som valts i räkenskaperna antingen den skattskyldige inkommer med en deklarationsjustering 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.

1. 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.
2. 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 företags-ombildningar

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

Skatteverkets ställningstagande

– Tidpunkt för redovisning av mervärdesskatt, 1999-04-15 (dnr 4105-99/110)

- 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)

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 övriga komponenter är budgetering och produkt-/projekt-kalkylering. Till redovisningen hänförs då, förutom extern-redovisningen 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 framställan begränsas begreppet redovisning till den *externa redovisningen*. Den externa redovisningen omfattar löpande bokföring, arkivering, årsbokslut, års- och koncern-redovisning samt delårsrapporter. Registrerade uppgifter system-atiseras ofta genom att föras till olika försystem eller sido-ordnade system, exempelvis system för löneredovisning, lager-bokföring, 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 redovisning. Detta påverkas av en mängd faktorer som näringslivets struktur, institutionella förhållanden, kunskapsnivå, inträffade genomgripande ekonomiska händel-ser 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* som 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 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.

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 ord-

förande 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 Kvalitativa 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 Presentation. 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 överens-

kommelse 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. Om särskilda skatteregler saknas följs vid beskattningen en redovisning upprättad enligt god redovisningssed. I vissa fall finns särskilda skatteregler, men dessa tillåter att en redovisning i räkenskaperna enligt god redovisningssed följs om den inte strider mot skatterättens minimiregler. I båda dessa fall får den redovisningsrättsliga hierarkin betydelse för beskattningen. 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, Redovisningsrådet och FI, i den utsträckning de inte frångåtts i rättspraxis.
3. Redovisningssätt hos ett enskilt företag eller hos företag i viss bransch.

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.

Definitioner (kap. 1)

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

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.

Räkenskapsinformation

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.

Språk

Av 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.

Kretsen av bokföringsskyldiga (kap. 2)

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 44 Utländska företags verksamhet i Sverige.

Räkenskapsår (kap. 3)

Tillåtna

Tillåtna räkenskapsår är enligt 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 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 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 § 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 8 § ha kalenderår, om inte reglerna i 3 § om förkortat eller förlängt räkenskapsår är tillämpliga.

Se även avsnitt 42 Räkenskapsår och beskattningsår.

Bokföringsskyldighetens innebörd (kap. 4)

Bokföringsskyldigheten innebär enligt 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 2 § anges att bokföringsskyldigheten ska fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed.

Öppningsbalansräkning

Av 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 43 Redovisning i euro.

Löpande bokföring och verifikationer (kap. 5)

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 40 Löpande bokföring.

Verifikationer

Regler om verifikationer finns i 6–9 §§. Dessa regler behandlas närmare i avsnitt 39 Verifikationer.

System-dokumentation och behandlings-historik

Av 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 38.2 BFN R 10 Systemdokumentation och behandlingshistorik.

Hur den löpande bokföringen avslutas (kap. 6)

Årsredovisning

I 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 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 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 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 6 om innehållet i det förenklade årsbokslutet för enskilda näringsidkare.

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.

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

Arkivering av räkenskapsinformation m.m. (kap. 7)

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 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 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 38 Räkenskapsinformation och dess arkivering.

Utvecklandet av god redovisningssed (kap. 8)

BFN har enligt 1 § första stycket det övergripande ansvaret för normgivningen på redovisningsområdet i Sverige för företag som omfattas av ÅRL. Även Redovisningsrådet utpekas i förarbetena som kvalificerad normgivare och ansvarar för frågor som har med års- och koncernredovisning för publika företag att göra. BFN har dock en i förhållande till Redovisningsrådet överordnad ställning. BFN ska således ingripa med uttalanden om behövlig normgivning inte kommer till stånd, om uttalanden eller rekommendationer från Redovisningsrådet strider mot lag eller bindande föreskrift eller om Redovisningsrådets normgivning ur allmän synpunkt är otillfredsställande.

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.

Överklagande (kap. 9)

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.

Inledande bestämmelser (kap. 1)

Av 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

större företag:

- företag vars andelar, teckningsoptioner eller skuldebrev är noterade vid en börs, en auktoriserad marknadsplats eller någon annan reglerad marknad 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 41) 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.

Allmänna bestämmelser om årsredovisning (kap. 2)

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.

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 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.

Balansräkning och resultaträkning (kap. 3)

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

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 noterade vid en börs, en auktoriserad marknadsplats eller någon annan reglerad marknad inom EES-området.

Större företag 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.

Enligt 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.

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

Värderingsregler (kap. 4)

Definitioner

I 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.

Immateriella anläggningstillgångar

Utgifter för FoU och liknande arbeten av väsentlig betydelse för rörelsen under kommande år får enligt 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.

Anskaffningsvärde samt av-, ned- och uppskrivning av 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 kostnader. Ränta på kapital som lånats för att finansiera 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 under 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 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 7 § finns regler om ianspråktagande av uppskrivningsfonden och i 8 § regler om hur av- och nedskrivningar samt avyttringar av en tillgång påverkar uppskrivningsfonden.

Värdering av omsättningstillgångar

Enligt 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.

Anskaffningsvärdet för varulager av likartade tillgångar får, enligt 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 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 15 Entreprenader och liknande uppdrag och avsnitt 16 Intäkter.

Redovisning till bestämd mängd och fast värde

Av 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 13 Valutakurser.

Värdering av finansiella instrument

I 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 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 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 råvaror ska anses som derivatinstrument.

Enligt 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. 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 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 14 g § finns regler om hur värdeförändringar avseende tillgångar enligt 14 f § ska redovisas

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

Tilläggsupplysningar (kap. 5)

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

Förvaltningsberättelse och finansieringsanalys (kap. 6)

Rättvisande översikt

Förvaltningsberättelsen ska enligt 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 AB och Ek.för. ska även lämnas förslag till dispositioner av bolagets eller föreningens vinst- och förlust samt om överföringar från fritt till bundet eget kapital. För Ek.för. tillkommer uppgifter om förändringar i medlemsantal, insatsbelopp som ska återbetalas, rätt till utdelning på förlagsinsatser samt om uppsagda förlagsinsatser.

Krav på noterade företag

I ett AB vars aktier är noterade vid en börs, en auktoriserad marknadsplats eller någon annan reglerad marknad 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 parti 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.

Koncernredovisning (kap. 7)

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 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 32 § får tillämpa motsvarande bestämmelser.

Offentliggörande (kap. 8)

Bolagsverket

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

Årsredovisningen ska lämnas till revisorerna:

- senast sex veckor före ordinarie bolagsstämma (AB)
- senast en månad före ordinarie föreningsstämma (Ek.för)
- senast fyra månader efter räkenskapsårets utgång (Övriga företag)

Bestyrkta kopior av årsredovisningen ska ha inkommit till registreringsmyndigheten eller hållas tillgängliga hos företaget:

- inom en månad efter bolagsstämman eller föreningsstämman
- inom sex månader efter utgången av räkenskapsåret (HB med jur. person som delägare, stiftelser och övriga företag).

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 14 och 15 §§.

Delårsrapport (kap. 9)

Noterade företag

Delårsrapport måste lämnas av företag vars andelar eller skuldebrev är noterade vid en börs, en auktoriserad marknadsplats eller någon annan reglerad marknad samt 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.

Överklagande (kap. 10)

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 koncernföretag 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 nedskriv-

ningsregler tillämpas när placeringstillgångar värderas med utgångspunkt i anskaffningsvärdet.

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

Enligt 5 § kan flertalet placeringstillgångar även värderas till verkligt värde. Sådan värdering ska alltid ske för sådana placeringstillgångar för vilka livförsäkringstagaren bär placeringsrisken (D). Enligt 6 § ska vinster och förluster som uppkommer på grund av en sådan värdering redovisas var för sig i resultaträkningen. Dessutom ska vinst som uppkommer vid tillämpning av 5 § till följd av att verkligt värde överstiger det bokförda värdet avsättas till en fond för orealiserade vinster.

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 tas upp i balansräkningen i enlighet med beräkningssättet i försäkringsrörelselagen.

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 finna 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 35 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 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 tio ledamöter som utses av regeringen och besluten i nämnden bereds av ett kansli.

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 normgivningen på redovisningsområdet i Sverige. Även Redovisningsrådet utpekas som kvalificerad normgivare och ansvarar för frågor som har med års- och koncernredovisning för publika företag att göra. BFN har dock en i förhållande till Redovisningsrådet överordnad ställning. BFN ska således ingripa med uttalanden om behövlig normgivning inte kommer till stånd, om uttalanden eller rekommendationer från Redovisningsrådet strider mot lag eller bindande föreskrift eller om Redovisningsrådets normgivning ur allmän synpunkt är otillfredsställande. BFN har det primära ansvaret för den löpande bokföringen och arkiveringsfrågorna i samtliga företag och har dessutom ett särskilt ansvar för årsboksluten i de onoterade företagen. Nämnden uttalar sig även om i vilken omfattning Redovisningsrådets rekommendationer enligt god redovisningssed ska tillämpas också av andra kategorier av bokföringsskyldiga.

Under 2004 beslutade BFN att ändra inriktning på arbetet med att ta fram regler för onoterade företag. Omläggningen innebär dels att inte i nuvarande form gå vidare med att anpassa Redovisningsrådets rekommendationer för onoterade företag, dels att nämnden kommer att ta fram samlade regelverk för några 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 6).

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

Ett allmänt råd är som regel ensamt otillräckligt för att ge en fullständig bild av vad som gäller i den aktuella frågan. För mera övergripande frågor ges därför ut en vägledning, till vilken det allmänna rådet fogas som bilaga. Vägledningen är 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

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.

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 träder nya gränsvärden i kraft, vilket bl.a. styr hur företag ska avsluta sin löpande bokföring, se vidare avsnitt 41 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. Rådet har t.o.m. augusti 2004 utfärdar 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 kommer därför inte att fortsätta att uppdatera dessa rekommendationer utan de ersätts för denna målgrupp av tre nya rekommendationer, RR 30–RR 32 (se vidare avsnitt 35).

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.

De noterade företagen ska i fortsättningen följa internationella redovisningsstandarder i sin koncernredovisning. Med noterade företag avses enligt IAS-förordningen och ÅRL företag vars andelar eller skuldebrev är noterade vid en börs, en auktoriserad marknadsplats eller någon annan reglerad marknad inom det Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. I Sverige är detta de marknadsplatser som innehas av Stockholmsbörsen AB, Nordic Growth Market NGM AB och Aktietorget AB. Kompletterande normgivning beträffande koncernredovisningen samt *moderföretagets* årsredovisningar tas fram i särskild ordning av Redovisningsrådet. Dessa företag omfattas därför, liksom tidigare, inte av det allmänna rådet. 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 Rådet eller Rådets 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 5a–5c).

Av punkt 5a framgår att icke-noterade företag som tillämpat Rådets 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 5b 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 när de upprättar koncernredovisning.

Enligt punkt 5c ska icke-noterade företag som enligt 7 kap. 33 § ÅRL valt att upprätta koncernredovisning med tillämpning av internationella redovisningsstandarder i sin årsredovisning tillämpa Rådets rekommendation RR 32. Icke-noterade företag som omfattas av en koncernredovisning som upprättas med tillämpning av internationella redovisningsstandarder får tillämpa RR 32. Andra icke-noterade företag får inte tillämpa RR 32.

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 Rådet. 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 Rådets 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 Rådet bör det får förekomma.

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 Rådet 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 Rådets rekommendationer anger detta och följer i övrigt de upplysningskrav som Rådet och ÅRL ställer.

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

5.2 Redovisningsrådet

5.2.1 Allmänt

Stiftelsen för utvecklande av god redovisningssed bildade 1989 Redovisningsrådet. Stiftare var staten genom BFN, FAR och Sveriges Industriförbund. Efter tillkomsten av Redovisningsrådet har FAR upphört med sin rekommendationsutgivning, men vissa ännu gällande rekommendationer och uttalanden har betydelse för tolkning av god redovisningssed.

Bakgrunden till bildandet av ett nytt gemensamt organ var att det framstod som en nackdel att normgivningen på redovisningsområdet var splittrad mellan flera olika organ, vilket tillsammans med internationell påverkan tenderade att skapa en splittrad redovisningspraxis. 1998 bildades nuvarande Föreningen för utvecklande av god redovisningssed som övertog stiftelsens uppgifter. I föreningen finns inte BFN eller något annat statligt organ representerat. Föreningen verkar genom Redovisningsrådet, Redovisningsrådets Akutgrupp och Övervakningspanelen.

5.2.2 Rekommendationer

RR 1–RR 29

Redovisningsrådet har till uppgift att utfärda redovisningsrekommendationer och sprida information i redovisningsfrågor. Rådet har genom åren utarbetat rekommendationerna RR 1–RR 29, som i första hand tar sikte på de företag vars aktier är föremål för offentlig handel eller som genom sin storlek har ett stort allmänt intresse. Vid upprättandet av finansiella rapporter för räkenskapsår som inletts den i januari 2005 eller senare kommer Rådets rekommendationer RR 1–RR 29 inte längre att vara tillämpliga för de företag vars värdepapper är noterade på en börs eller en auktoriserad marknadsplats. Rekommendationerna kan dock under en övergångsperiod fylla ett syfte inom ramen för BFN:s normgivning för övriga företag. Redovisningsrådet har därför beslutat att RR 1–RR 29 ska finnas kvar i de lydelser de hade per den 1 januari 2005. Rådet kommer inte längre att uppdatera innehållet i rekommendationerna. BFN kommer att ge ut information om i vilken utsträckning rekommendationerna ska tillämpas av dessa företag.

RR 30–RR 32

Inriktningen är att Rådets rekommendationer ska följa IAS/IFRS och att avvikelser ska förekomma endast om svensk lag lägger hinder för en redovisning enligt IAS/IFRS eller om det finns andra starka skäl. Denna utgångspunkt ligger till grund för utformningen av de tre nya rekommendationerna som gäller från den 1 januari 2005, dvs. RR 30–RR 32 och som i första hand tar sikte på företag vars värdepapper är noterade på svensk börs eller auktoriserad marknadsplats. Dessa rekommendationer rör kompletterande redovisningsregler för koncerner, delårsrapportering för koncerner och redovisning för juridiska personer.

Utkast till nya rekommendationer publiceras på Redovisningsrådets webbplats, www.redovisningsradet.se. Därmed ges alla som är intresserade av redovisningsfrågor möjlighet att lämna synpunkter och påverka innehållet i den slutliga utformningen av en rekommendation. Redovisningsrådets rekommendationer har fått god acceptans, som förstärkts genom att det i noteringsavtalet med Stockholms Fondbörs har föreskrivits att börsbolagen inte utan särskild motivering kan avvika från Redovisningsrådets rekommendationer.

5.2.3 Akutgruppens uttalanden

Normgivningen omfattar också uttalanden från akutgruppen. Dessa ingår i en serie betecknad URA och består för närvarande av 47 uttalanden.

Uttalandena inleds med en referens till den eller de rekommendationer som den ställda frågan berör och som ska tolkas. I det fall uttalandet baseras på ett uttalande från SIC anges även detta. Uttalanden är oftast strukturerade på frågeställning, bedömning, överväganden samt i vissa fall exempel. Uttalandena refererar till följande rekommendationer:

RR 1:00	URA 3, 4, 5, 6, 9, 12, 18, 20, 30, 35 och 40
RR 2:02	URA 14
RR 4	URA 10
RR 6:99	URA 8, 22 och 34
RR 8	URA 17, 27 och 37
RR 9	URA 11, 29 och 33
RR 11	URA 34 och 38
RR 12	URA 21 och 31
RR 13	URA 16, 28 och 40
RR 14	URA 21
RR 15	URA 9 och 39
RR 18	URA 32
RR 21	URA 6 och 15
RR 22	URA 26, 34 och 36
RR 27	URA 24 och 25
RR 28	URA 19
RR 29	URA 2, 13, 41, 42, 43, 44 och 45

För företag vars värdepapper på balansdagen är noterade på börs eller auktoriserad marknadsplats och sådana företag som genom sin storlek har ett stort allmänt intresse vilka valt att tillämpa IAS/IFRS, ska följande uttalanden fortsätta att tillämpas i koncernredovisningen och/eller i redovisningen för juridiska personer:

URA 4–7 och 42–47

Detta innebär att URA 1–3 och URA 8–41 upphörde att gälla per den 1 januari 2005 för angiven kategori av företag.

Övervakningspanelens verksamhet

Föreningen för utvecklande av god redovisningssed har under våren 2003 bildat en ny tredje enhet, Panelen för övervakning av finansiell rapportering. De tre enheterna använder sig av gemensamma resurser för utredningar och administration. Panelen består av tio ledamöter som ska övervaka att svenska

aktiebolag som har aktier noterade vid Stockholmsbörsen eller vid annan svensk börs eller auktoriserad marknadsplats, upprättar finansiella rapporter i enlighet med Redovisningsrådets rekommendationer samt tillämplig lag eller annan författning. En årlig genomgång av årsredovisningarna ska göras. Panelen kommer att, utifrån kriterierna om väsentlighet och risk, välja att ta upp fall som förelagts panelen eller uppmärksammats. Panelens uttalanden kommer att offentliggöras. Eventuella sanktioner utdöms av börsen eller marknadsplatsen.

5.3 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.

5.4 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 nitton 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 femtio medlemmar och är ett forum som möjliggör för organisationer och individer med ett intresse för internationell finansiell rapportering att delta i normgivningsprocessen. Medlemmarna väljs på tre år och 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 för närvarande också två icke-röstberättigade observatörer, en från EU och en från IOSCO.

Anledningen till omstruktureringen 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 K1 – Enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut

6.1 BFNAR 2006:1 Enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut

6.1.1 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. Fysisk person som är moderföretag i koncern får inte tillämpa det allmänna rådet. Även fysiska personer som bedriver verksamhet i enkelt bolag med en total nettoomsättning som normalt uppgår till högst tre miljoner kronor får upprätta ett förenklat årsbokslut. 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.

6.1.2 Definitioner

Företaget är den del av en fysisk persons aktiviteter som avser enskild näringsverksamhet respektive enkelt bolag.

Företagaren är en fysisk person som bedriver enskild näringsverksamhet respektive enkelt bolag.

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.

6.1.3 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 tomtrörelser 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.

6.1.4 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 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 ut 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.

6.1.5 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.

6.1.6 Balansräkningen

Förteckning över anläggningstillgångar

En immateriell eller materiell anläggningstillgång som tar 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 i enlighet 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

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 i balansräkningen utan får redovisas som kostnad i sin helhet samma år som förvärvet sker. Undantaget motsvarar vad som skattemässigt behandlas som omedelbart avdrag. 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 är förenligt med det skatterättsliga. En utgångspunkt vid bedömningen kan vara den typiska livslängden för en 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 direkt 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 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. En värdenedgång på 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 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.

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.

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 givetvis 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 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 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 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 vid årets slut. På kontoutdraget kan företaget notera justeringar 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.

Med definitionen av förskott kombinerat med bestämmelsen att endast förskott på mer än 5 000 kr behöver tas upp borde det vara ganska sällsynt att posten förskott blir aktuell att redovisa.

Värdering

Ett företag ska ta upp sina övriga skulder till det belopp, exklusive moms, som anges på faktura, avtal eller liknande handling.

6.1.7 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 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 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 inte ska redovisas som intäkt 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 avskrivningsunderlaget.

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 anläggnings-tillgångar

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 moms, som företaget gjort med anledning av utgifter för inköp,
- skillnaden mellan företagets skulder, exklusive 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 moms, vid räkenskapsårets ingång och utgång, samt
- skillnaden mellan varulagrets värde vid räkenskapsårets utgång och ingång.

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 årets kostand måste de dras av vid beräkningen.

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 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.

Posterna övriga externa kostnader och kostnader för anställd personal beräknas på motsvarande sätt som för varulagerposterna.

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.

6.1.8 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 intäkter som till viss del är obeskattade för att ge en mer rättvisande bild av företagets ställning. Det innebär att upplysningar ska lämnas om skogskonto, insatsemissioner, upphovsmannakonto och avbetalningsplan på skog.

Det allmänna rådet med tillhörande vägledningen innehåller avslutningsvis en fyllig exempelsamling, vars syfte är att illustrera hur reglerna fungerar.

6.2 Inkomstskatt

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.

Periodiseringsfrågor

I 14 kap. 2 § IL införs ett nytt stycke 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, nämligen såvitt avser upplupna intäkter och kostnader. Även beträffande förutbetalda intäkter och kostnader gäller i viss mån en kontantprincip. Sådana poster ska nämligen bara tas med i balansräkningen om de uppgår till mer än 5 000 kr. Det förenklade årsbokslutet skulle därmed inte kunna läggas till grund för beskattningen utan ytterligare justeringar. 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 stryks 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.

Anskaffningsvärde för lager och inventarier

I 17 kap. 2 § IL införs 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 införs 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 ändras därför 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 tas därför bort, 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 införs 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 införs 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 ska i stället drav av direkt. Eftersom det finns uttryckliga bestämmelser om värdering av lager i 17 kap. IL kan nämnda regel inte tillämpas vid beskattningen. IL ändras därför 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 anläggningstillgångar. En naturlig följd av detta skulle vara att sådana kostnader inte heller skulle räknas in i värdet av pågående arbeten. Det kan därför inte vara särskilt meningsfullt att redovisa några pågående arbeten över huvudtaget taget eftersom värdet av dessa i allt väsentligt består av nedlagt arbete. 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 införs 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.

Många mindre företag gör år efter år skattemässiga avskrivningar på ett mycket lågt avskrivningsunderlag. Detta kan antas bero på att företagaren inte kan reglerna om räkenskapsenlig avskrivning eller tillämpar restvärdeavskrivning. I BFN:s allmänna råd anges att 5 000 kr genomgående ska behandlas som ett oväsentligt belopp. En inventarie som inte har ett högre anskaffningsvärde ska kostnadsföras direkt och behöver inte tas upp i balansräkningen. Av det skälet innehåller det allmänna rådet även en bestämmelse om att i det fall avskrivningsunderlaget inte uppgår till mer än 5 000 kr kan hela beloppet skrivas av. Motsvarande bestämmelse införs således i IL.

6.3 Mervärdesskatt

Utökad bokslutsmetod

I ML har införts bestämmelser som underlättar momsredovisningen 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.

Brytdagsredovisning 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.

7 Koncernredovisning

7.1 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), R 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 moderföretaget. 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 poolingmetoden vid upprättande av koncernredovisningen.

URA 7

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.

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.

7.2 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.

7.3 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.

7.4 Inkomstskatt

Sambandet

I Sverige är koncernen inte något skattesubjekt. De skattefrågor som aktualiseras av denna rekommendation är därför framförallt hänförbara till inkråmsförvärv.

7.4.1 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.

7.4.2 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.

7.4.3 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.

7.4.4 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.

7.4.5 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.

7.5 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
Akutgruppens uttalanden	– Byte av räkenskapsår	URA 3
	– Koncernmässig omstrukturering	URA 4
	– Nedskrivning av aktier i dotterföretag i samband med en koncern intern omstrukturering	URA 5
	– Aktivering av ränteutgifter i koncernredovisningen	URA 6
	– Koncernbidrag och aktieägartillskott	URA 7
	– Intellektuellt kapital	URA 9

	– Poolingmetodens tillämplighet	URA 12
	– Företagsförvärv eller samgående	URA 18
	– När skall ett specialföretag omfattas av koncernredovisningen	URA 20
	– Justering av förvärvsanalys på grund av ofullständiga eller oriktiga uppgifter	URA 30
	– Koncernredovisning – vad avses med ”transaktionsdagen” och hur fastställs det verkliga värdet på egetkapitalinstrument	URA 35
	– Hur påverkas koncernredovisningen och tillämpningen av kapitalandelsmetoden av förekomsten av potentiella röstberättigade aktier	URA 40
Skatteverkets ställningstaganden	– 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)	

8 Varulager

8.1 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 26 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.

8.2 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 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 26 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.

8.3 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 nettoförsäljningsvärdet behöver ränta under en varas lagringstid eller andra lagerhållningskostnader under produktionsprocessen inte inräknas i anskaffningsvärdet. 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. Enligt RR 2 ska man i försäljningskostnaden även inräkna en skälig andel av indirekta försäljningskostnader och allmänna administrationskostnader. Lagringskostnader och ränta under lagringstid och kredittid behöver inte beaktas, vilket däremot måste göras enligt RR 2 om lagringstiden är lång eller lagret är onormalt stort. Se mera härom under Inkomstskatt nedan.

För medelstora respektive stora företag (enligt BFN:s definitioner t.o.m. år 2006) 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.

8.4 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 8.6.6)

8.5 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 nettoanskaffningsvärde 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 sammanlagda 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.

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.

Ett särskilt problem är hur värdering ska ske av tillgångar som enligt 4 kap. 12 § ÅRL får tas upp till en bestämd mängd och ett fast värde. Frågan har ännu inte fått sin lösning i rättspraxis.

8.5.1 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.

8.5.2 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.

Som framgår ovan finns en viss skillnad mellan bestämmelserna i IL och dem i ÅRL. Skatteverket har i en skrivelse 1997-01-24 (dnr 389-97/513) behandlat de skattemässiga konsekvenserna av ny lagstiftning om årsredovisning. Enligt Skatteverket krävs bl.a. för att få tillämpa genomsnittsberäkning att varulagret består av identiskt lika eller nästan identiskt lika produkter. Vidare bör med hänsyn till det uttryckliga förbud som finns i 4 kap. 12 § ÅRL för SIFU-principen genomsnittsmetoder som står närmare SIFU-metoden än FIFU-metoden inte få användas.

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, som nyss nämnt, 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 33 Statliga stöd).

8.5.3 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. Domen utvecklas mera under avsnitt 15 Intäkter. 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.

8.5.4 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 2 ska som huvudregel omräkning ske till den kurs som gäller då inköpet bokförs. Detta är i överensstämmelse med skatterätten. Se här vidare under avsnitt 13 Valutakurser och avsnitt 32 Säkringsredovisning. I avsnitt 13 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.

8.5.5 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. Som tidigare nämnts skiljer sig Redovisningsrådets och BFN:s normer åt i fråga om vad som ska ingå i ”beräknad försäljningskostnad”. Även skattemässigt är det osäkert hur nämnda kostnader ska beräknas.

Avdrag får göras för de med försäljningen förknippade kostnaderna, dvs. särkostnaderna. De slag av kostnader som får dras av är skälig del av indirekta försäljningskostnader inberäknat skälig del av kostnader för allmän administration. Lagringskostnader och ränta under lagringstid och kredittid behöver inte – men får – enligt BFN:s rekommendationer 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 år 2000 utgivna vägledning 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 8.4). 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;

d. att det finns ett tillförlitligt underlag,

e. att metoden används konsekvent och

f. 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.

8.5.6 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 till skillnad från de äldre bestämmelserna i jordbruks-

bokföringslagen 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 2007 års taxering framgår av Skatteverkets föreskrifter resp. allmänna råd SKVFS 2006:26, SKVFS 2006:27 och SKV A 2006:30 (lagervärden för djur i jordbruk och renskötsel).

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 16 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.

8.5.7 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.

8.6 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
BFN:s uttalanden	– 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
Akutgruppens uttalanden	– Olika metoder för att fastställa ett varulagers anskaffningsvärde	URA 14
Skatteverkets ställningstaganden	– Skatteverkets föreskrifter om beräkning av den genomsnittliga produktionsutgiften för djur i jordbruk att tillämpas vid 2007 års taxering	SKVFS 2006:26
	– Skatteverkets föreskrifter om beräkning av den genomsnittliga produktionsutgiften för djur i renskötsel att tillämpas vid 2007 års taxering	SKVFS 2006:27
	– Skatteverkets allmänna råd om beräkning av nettoförsäljningsvärden för hästar i jordbruk att tillämpas vid 2007 års taxering	SKV A 2006:30
	– 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)

9 Extraordinära intäkter och kostnader

9.1 RR 4 Redovisning av extraordinära intäkter och kostnader samt upplysningar för jämförelseändamål

Tillämpnings-område

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.

9.2 Inkomstskatt

Särskilda skatteregler saknas för extraordinära poster. Upplysningar om extraordinära poster kan dock vara av intresse i skattekontrollen.

9.3 Rättspraxis m.m.

Akutgruppens uttalanden

– Jämförelsestörande poster URA 10

10 Byte av redovisnings-princip

10.1 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.

10.2 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.

10.2.1 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.

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.

10.2.2 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.

10.2.3 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.

10.2.4 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.

10.3 Rättspraxis m.m.

Skatteverkets ställningstaganden

– Skattekonsekvenser vid ändring av redovisningsmetod	1995:17
– Terminsaffärer och byte av redovisningsprincip	2000:1

11 Leasingavtal

11.1 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. 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.

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 fall av ”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.

11.2 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 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.

De allmänna råden ska tillämpas på räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2001 eller senare och får tillämpas på räkenskapsår som påbörjats tidigare.

11.3 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.

11.4 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.

11.4.1 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.

Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked (RÅ 2006 not. 26) besvarat frågan om ersättningen vid avyttring av ett flygplan skulle tas upp som intäkt och om anskaffningsutgiften var avdragsgill. Förhandsbeskedet lämnades under en rad förutsättningar, bl.a. i ägandefrågan. Regeringsrätten ansåg att förhandsbeskedet meddelats på ett otillräckligt underlag, varför beskedet undanröjdes. Rättsfallet har därför begränsat principiellt intresse.

11.4.2 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).

11.4.3 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.

11.5 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.

RR har bedömt en fråga om sale and lease back i RÅ 1988 ref. 106. Målet avsåg dock tillämpningen av lagen (1968:430) om mervärdesskatt. Omsättningsbegreppet har förändrats efter detta avgörande, vilket skedde 1994 vid införandet av ML. Definitionen i ML om vad som avses med omsättning av vara ska också sedan EG-inträdet tolkas mot bakgrund av motsvarande begrepp i EG:s sjätte direktiv. Det går därför inte utifrån detta rättsfall dra några vidare slutsatser hur en sale lease back transaktion ska behandlas.

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.

11.6 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
– Ett avtal om sale and leaseback ansågs inte medföra momsplikt på grund av att leverans inte skett.	RÅ 1988 ref. 106
– 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
	– Undanröjt förhandsbesked, konsekvenser vid avyttring av egendom där leasegivaren inte tillerkänts värdeminskningsavdrag	RÅ 2006 not. 26
Akutgruppens uttalanden	– 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
Skatteverkets ställningstaganden	– Finansiell leasing och beskattning, 2004-10-07 (dnr 130 583520-04/111)	

12 Kassaflöden

12.1 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.

13 Valutakurser

13.1 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.

13.2 Inkomstskatt

Sambandet

RR 8 behandlar inte säkringsredovisning i juridisk person utan hänvisar i detta avseende till BFN R 7. ÅRL tillåter dock fr.o.m. den 1 januari 2004 att finansiella instrument redovisas till verkligt värde och detta även vid säkringsredovisning, se avsnitt 4.2 Årsredovisningslagen och avsnitt 32 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.

13.2.1 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. Av RÅ 2000 not. 160 framgår att kursändringarna vid räkenskapsårets utgång ska beaktas vid beskattningen även i de fall en näringsidkare inte avslutar räkenskaperna med årsbokslut.

Regeln i 14 kap. 8 § IL innehåller även en bestämmelse om valutasäkring. Den bestämmelsen kommenteras i avsnitt 32 Finansiella instrument.

13.2.2 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). Den differens som då uppstår ska enligt RR 8 föras direkt mot eget kapital. Härvid uppstår flera frågor. En första fråga som kan ställas är om denna omräkningsdifferens är skattepliktig respektive avdragsgill, dvs. om den ska tas med som en skattemässig justeringspost i deklarationen.

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 redo-

visade 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, 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.

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.

13.2.3 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).

13.2.4 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.

13.3 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 11 C. 2 andra stycket i sjätte momsdirektivet. 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. Dessa kurser ligger till grund för bl.a. Riksbankens och massmedias valutanoteringar. I skrivelsen anges med hänvisning till RR:s dom att omräkning ska ske till de dagligen publicerade säljkurserna. Under helgdagar och andra dagar för vilka valutanoteringar saknas bör den senast noterade säljkursen anges.

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.

13.3.1 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.

13.3.2 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.

13.3.3 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.

13.4 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
Akutgruppens uttalanden	– 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
Skatteverkets ställningstaganden	– 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)
- Förenklad faktura vid vinstmarginalbeskattning 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)

14 Inkomstskatter

14.1 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. 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.

14.2 BFNAR 2001:1 Redovisning av inkomstskatter

Mindre företag och mindre koncerner behöver inte redovisa uppskjuten skatteskuld eller uppskjuten skattefordran. Större företag och större koncerner ska följa RR 9 utom vad gäller Upplysningar, där BFN istället hänvisar till 5 kap. 16−17 §§ ÅRL.

14.3 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.

14.4 Rättspraxis m.m.

Akutgruppens uttalanden

– 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

15 Entreprenader och liknande uppdrag

15.1 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.

15.2 Inkomstskatt

Inledning

RR 10 omfattar alla företag som utför entreprenader och liknande uppdrag enligt särskilt framförhandlat avtal (se BFNAR 2000:2). Det handlar således om tillverkning av en materiell tillgång enligt ett individuellt 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 reglerna i RR 11 om utförande av tjänsteuppdrag, som i princip överensstämmer med 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 inte omfattas av ovan nämnda regler i IL. Av förarbetena till ÅRL (prop. 1995/96:10 s. 73–75 och 207) framgår att reglerna om pågående arbeten för annans räkning är avsedda att tillämpas av företag som bedriver olika slag av entreprenadverksamhet liksom av företag som utför vissa slag av tjänsteuppdrag. Vidare sägs att de närmare riktlinjerna för när reglerna får tillämpas bör dras upp i praxis med ledning av rekommendationer från normgivande organ. I den rekommendation som därefter utfärdades (RR 10) definieras entreprenadverksamhet som ett uppdrag om produktion av ett eller flera objekt som särskilt framförhandlats. Detta innebär enligt Skatteverket att företag som inte omfattas av reglerna i 17 kap. 23–33 §§ IL men väl av RR 10 och 4 kap. 10 § ÅRL kan tillämpa successiv vinstavräkning vid beskattningen, mot bakgrund av bestämmelsen om god redovisningssed i 14 kap. 2 § IL. Dessa företag kan alternativt använda den vanliga färdigställandemetoden.

15.2.1 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 ställningstagande 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 16 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.

15.3 Mervärdesskatt

Förskott och a conto

I 13 kap. 14 § ML finns en särskild regel om redovisning av förskott och a contobetalningar på bygg- och anläggningsentreprenader. Redovisningsskyldigheten för den som tillhandahållit tjänsten inträder då senast två månader efter det att slutbesiktning eller jämförlig åtgärd vidtagits. Detta gäller enbart om a conton fakturerats utan moms. Har moms debiterats på a contofakturorna ska denna dock redovisas enligt vad som gäller för andra förskott eller a contobetalningar, dvs. vid tidpunkten för betalning (13 kap. 6 § p. 3 ML).

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. Någon möjlighet föreligger då inte för förvärvaren att vänta med redovisning av momsen enligt 13 kap. 14 § ML. Detta beror på att den svenske förvärvaren av tjänsterna inte har tillhandahållit byggtjänsterna. Från och med den 1 juli 2007 ändras dock bestämmelsen i 13 kap. 14 § ML så att bestämmelsen även kan tillämpas när en förvärvare ska redovisa mervärdesskatten.

Förvärvaren skattskyldig

Från och med den 1 juli 2007 införs också nya 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.

Slutredovisning

När det gäller slutredovisning av entreprenad (andra belopp än förskott och a contobetalningar) gäller de vanliga reglerna för redovisningsskyldighetens inträde i 13 kap. 6 § p. 1 ML. Redovisningsskyldigheten inträder när en affärshändelse, genom vilken skattskyldighet har inträtt, enligt god redovisningssed bokförs eller borde ha bokförts. Detta innebär för byggbranschen i praktiken att slutredovisningen kan anstå till dess entreprenaden är avslutad och entreprenörens fordran har preciserats i en slutfaktura. I normalfallet skickas slutfaktura några dagar efter slutbesiktning, dock senast någon månad efter slutbesiktning. Vad avser tilläggs- och ändringsarbeten finns i Allmänna bestämmelser för byggnads-, anläggnings- och installationsentreprenader (AB 92 och AB 04) en regel som säger att sådana arbeten måste faktureras inom sex månader från slutbesiktning annars preskriberas denna fordran. Av praktiska skäl har denna sexmånaders gräns även fått styra senaste tidpunkt för slutfakturering.

I RÅ 1986 ref. 125 har prövats när en faktura enligt god redovisningssed borde ha bokförts. Ett företag utfärdade den 19 oktober 1978 en slutfaktura avseende en entreprenad. Fakturan avsändes till beställaren den 25 oktober 1978. Företaget redovisade momsen på fakturan först i redovisningsperioden november 1978. RR slog fast att det inte kunde komma ifråga att grundnotera utgående fakturor avseende anläggningsarbeten senare än per den dag då faktura sänds till kunden. Momsen enligt slutfakturan borde därför ha redovisats i deklarationen för redovisningsperioden oktober 1978.

15.4 Rättspraxis m.m.

Rättspraxis

– Bokföringstidpunkt för faktura	RÅ 1986 ref. 125
– 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
Skatteverkets ställningstaganden	– 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)	

16 Intäkter

16.1 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.

16.2 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 dess 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.

16.3 BFNAR 2000:1 och BFNAR 2001:5 Återbäring av överskottsmedel i Alecta (SPP)

Med anledning av att SPP (numera Alecta) i december 1998 offentliggjorde ett beslut om att en del av SPPs överkonsolidering skulle tillgodoföras kundföretagen gav BFN ut ett allmänt råd om redovisning av återbäringen (BFNAR 2000:1). Enligt BFNAR 2000:1 ska SPP:s kundföretag redovisa den återbäring som SPP beslutat som tillgång i balansräkningen när företaget tagit del av SPP:s gällande villkor och kunnat göra en bedömning av på vilket sätt och i vilken takt återbäringsmedlen kan nyttjas. Beroende på omständigheterna i det enskilda fallet kan redovisningen därmed aktualiseras i april 2000 eller vid en senare tidpunkt. Återbäringen ska nuvärdesberäknas.

Alecta meddelade i augusti 2001 att villkoren för utnyttjande av överskottsmedlen ändrats och att en möjlighet till direktutbetalning av återstående företagsanknutna medel införts. Med anledning därav gav BFN ut BFNAR 2001:5 Redovisning av ändrade villkor för återbäring av överskottsmedel i Alecta (f.d. SPP). Enligt BFNAR 2001:5 ska företag som har outnyttjade företagsanknutna medel och som avser att ansöka om direktutbetalning normalt omvärdera ett redovisat, diskonterat fordringsbelopp först när förhandlingar med de fackliga organisationerna slutförts.

16.4 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 intäkt om ingen särskild skatteregel säger något annat.

När det gäller pågående arbete 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.

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 26 § 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. Se även avsnitt 15 Entreprenader och liknande uppdrag.

16.4.1 Periodisering av tjänsteuppdrag

Ett område av särskilt intresse är hur inkomster för åtaganden som sträcker sig över mer än ett räkenskapsår ska periodiseras. Det är inte alldeles enkelt att bestämma när intäkten ska anses realiserad.

Key Code-målet

En för intäktsredovisningen principiellt viktig dom är RÅ 1999 ref. 32 (Key Code-målet). Ett bolags verksamhet bestod 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.

Sammanfattningsvis kan konstateras att rättsfallet har stor principiell betydelse. Enligt Skatteverkets uppfattning ger domen 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.

Anslutnings-avgifter

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. RR konstaterade inledningsvis att bolagets redovisningssätt inte var förenligt med god redovisningssed och prövade därefter frågan om avgifterna i sin helhet borde intäktsföras eller om viss del av avgifterna skulle ha kunnat redovisas som förutbetalda intäkter. RR konstaterade att anslutningsavgifterna borde ha tagits upp som intäkter under räkenskapsåret och uttalade följande. 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. Se även BFN:s yttrande i målet.

16.4.2 Pågående arbete, tjänsteuppdrag på löpande räkning

Bestämmelserna i 17 kap. 26 § IL innebär att endast sådana arbeten som har fakturerats ska tas upp till beskattning och att värdet av pågående arbeten inte behöver tas upp som tillgång. Emellertid föreskrivs i 17 kap. 23 § IL att den redovisning som gjorts i räkenskaperna av pågående arbeten ska följas vid beskattningen om den inte strider mot de följande bestämmelserna i detta kapitel.

Regeringsrätten har i RÅ 2006 ref. 28 konstaterat att vid beskattningen behöver endast det belopp som fakturerats tas upp som intäkt. Vid denna bedömning saknas det anledning att gå in på frågan om 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.

16.4.3 Periodisering av engångsbelopp

Röjningsbidrag

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 bidraget skulle i stället ses som ett näringsbidrag, vilket skulle beskattas under det beskattningsår som beslutet om stödet erhölls. RR delade SRN:s bedömning.

Markarrende

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 arrende-

tiden. 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. Synsättet i domen överensstämmer till viss del med det som redovisats i rättsfallet RÅ 1999 ref. 32, dvs. att ett avtal som ska fullgöras successivt under avtalsperioden leder till att även ersättningen ska redovisas successivt. En förklaring till att det blev olika utgångar i RÅ 1997 not. 51 och RÅ 2002 ref. 84 kan vara att engångsersättningen i det första fallet skulle ses dels som ett näringsbidrag, dels som en ersättning som inte till någon del är knuten till en framtida prestation.

Upplåtelse av kaj

I RÅ 2003 not. 127 var frågan om en engångsersättning vid upplåtelse av kajer. Hamnen hade i avtal upplåtit kajer till ett företag och som ersättning erhållit ett engångsbelopp på 4 mkr avseende upplåtelsen av kajerna och därmed sammanhängande avgifter. Avtalet löpte på 50 år. Enligt avtalet har hamnen 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 hamnen hade gjort i räkenskaperna. 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

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.

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 ett ställningstagande 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 periodiseras över avtalstiden. Se vidare Skatteverkets skrivelse 2005-02-14, dnr 130 84518-05/111, Inkomst från naturvårdsavtal.

16.4.4 Erhållet skadestånd

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.

16.4.5 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.

16.4.6 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. En sådan kollektiv värdering kan vara nödvändig för att uppnå en rättvisande bild av företagets resultat i exempelvis avbetalningshandel eller postorderhandel där kundfordringarna består av många fordringar som var och en endast uppgår till obetydligt belopp.

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. Den skatterättsliga praxisen har dock intagit en restriktiv hållning. 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.

Generell nedskrivning, dvs. kollektiv värdering, bör medges endast i undantagsfall. Den skatterättsliga praxisen är relativt restriktiv men avdrag har medgetts vid generell nedskrivning i ett antal fall, se exempelvis RÅ 1968 Fi 696 och RÅ 1970 Fi 2149. För att en generell nedskrivning ska godtas vid beskattningen måste den kollektiva värderingen vara förenlig med god redovisningssed och ge en rättvisande bild av företagets resultat och ställning, jämför 2 kap. 4 § 1 st. 5 och 2 st. ÅRL.

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, 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.

16.4.7 Olika diskonteringsräntor hos säljare och köpare

En felförräntad fordran/skuld ska redovisas hos säljaren och köparen på ett analogt sätt. Den dolda räntan beräknas approximativt motsvara skillnaden mellan kreditpris och kontantpris i en tänkt situation, där köparen erbjuds frihet att välja mellan kontantinköp och kreditinköp. Hos säljaren kan kreditpriset beräknas antingen med ledning av den räntesats till vilken han kan öka sin egen upplåning eller med ledning av den räntesats som han använder i sin produktkalkylering. Vid redovisningen hos köparen kan dennes marginella upplåningsränta tjäna som utgångspunkt för bestämmande av den dolda räntan. Detta innebär att säljare och köpare enligt rekommendationen inte nödvändigtvis måste beräkna räntan på identiskt samma sätt.

Ovanstående innebär att säljare och köpare kan göra olika nuvärdesberäkningar av t.ex. försäljningsvärdet respektive anskaffningsvärdet av en maskin som sålts mot betalning av en

räntelös fordran som löper på fem år. Om olika räntesatser används vid nuvärdesberäkningen leder detta till att säljaren bokförda försäljningspris inte överensstämmer med det bokförda anskaffningsvärdet hos köparen.

Vid beskattningen gäller att det verkliga försäljningsvärdet och det verkliga anskaffningsvärdet ska läggas till grund för inkomstberäkningen. Den bristande reciprociteten mellan försäljningspris och anskaffningsvärde som kan uppkomma kan därför även godtas vid beskattningen.

16.4.8 Ej debiterad ränta mellan koncernbolag

Om ränta ej debiteras på lån mellan koncernbolag är detta att anse som ett bidrag från långivaren till låntagaren. För det fall det föreligger koncernbidragsrätt mellan koncernbolagen behöver någon korrigering inte ske vid beskattningen. Om koncernbidragsrätt saknas blir det däremot annorlunda. Då kan en beskattning av den ej debiterade räntan aktualiseras. Beskattning av givaren kan ske enligt bestämmelserna om uttagsbeskattning i 22 kap. IL. Är det fråga om en utländsk mottagare kan en korrigering ske med stöd av bestämmelserna i 14 kap. 19 § IL, den s.k. korrigeringsregeln.

16.4.9 Tidpunkt för beskattning av återbäring från Alecta (SPP)

Beskattning av återbäring från Alecta (f.d. SPP) ska ske när intäkten enligt god redovisningssed ska redovisas i räkenskaperna (SRN 1999-11-03).

Skatteverket har i en skrivelse 2000-10-25, dnr 9678-00/110, uttryckt sin syn på vissa skatterättsliga frågor med anledning av återbetalningen från Alecta. En sådan fråga är om företag med bokslut den sista april 2000 skulle ta upp en fordran på återbäring utöver kontantdelen. I denna skrivelse anser Skatteverket att en fordran ska tas upp och beskattas vid nämnda bokslutstidpunkt.

Regeringsrätten har i en dom den 12 april 2007, mål nr 4717-04 kommit fram till ett motsatt slut. Förhållandena var i korthet följande. I årsredovisningen per den 30 april 2000 tog bolaget endast upp kontantdelen av återbäringen, trots att bolaget skulle erhålla en högre summa än den kontanta från SPP. BFN yttrade sig i målet. BFN konstaterar först i sitt yttrande att BFNAR 2000:1 inte hade trätt i kraft vid tidpunkten när bolaget fastställde sin årsredovisning. Däremot fanns sedan augusti 1999 det uttalande från Redovisningsrådets Akutgrupp,

URA 13, som BFN genom BFNAR 2000:1 i princip ansluter sig till. Enligt BFN fanns det före ikraftträdandet av BFNAR 2000:1, för företag som inte var skyldiga att följa Redovisningsrådets rekommendationer, i vart fall två alternativ som rymdes inom god redovisningssed. Det första alternativet var att redovisa fordran och intäkt i linje med BFNAR 2000:1. Det andra alternativet var att inte redovisa någon fordran, eftersom företagen kunde ha gjort bedömningen att de allokerade medlen inte var tillräckligt säkra för att definieras som en tillgång som kunde tas in i balansräkningen. BFN:s slutsats var därför att för de bolag som inte hade valt eller varit tvingade att tillämpa Redovisningsrådets rekommendationer fanns för tiden före den 25 oktober 2000 inom god redovisningssed flera alternativ för redovisning av allokerade medel från SPP utöver den kontanta utbetalningen.

Regeringsrätten säger i sin dom att det av utredningen i målet inte framgår annat än att det av bolaget valda förfaringssättet ligger inom ramen för vad som vid den aktuella tiden kunde anses utgöra god redovisningssed beträffande allokerade medel från SPP. Bolagets intäktsredovisning ska därför läggas till grund för bolagets inkomsttaxering 2001.

Regeringsrätten har också i en dom daterad den 12 april 2007, mål nr 4391-04, ansett att fordran på SPP inte behövde tas upp, utöver kontantdelen. I detta fall slutade räkenskapsåret den 30 juni 2000. Bolaget, som inte var skyldigt att tillämpa Redovisningsrådets rekommendationer och inte heller hade valt att göra det, hade inte tagit upp fordran på återbäring av medel från SPP i sin årsredovisning, utöver kontantdelen. BFN yttrade sig även i detta mål och uttalade att det sätt som bolaget hade redovisat på inte kunde anses utgöra god redovisningssed. En fordran borde ha tagits upp och intäktsredovisats även avseende de medel som översteg den kontanta utbetalningen. BFN anförde som skäl att årsredovisningen fastställdes den 30 oktober 2000 och att BFNAR 2000:1 trädde i kraft den 25 oktober 2000. Enligt tillhörande vägledning ska bokslut som fastställts efter detta datum upprättas i enlighet med det allmänna rådet. Att bokslutet var färdigställt vid en tidigare tidpunkt saknar betydelse. I domen hänvisar dock Regeringsrätten till BFN:s yttrande i mål nr 4717-04 och säger att av det framgår ”att vid den tidpunkt då bolagets aktuella räkenskapsår avslutades, och även under en väsentlig tid av den tid under vilken bolaget därefter förberedde sin årsredovisning, fanns det godtagbara alternativa

sätt att redovisa allokeringen av medel från SPP." Regeringsrätten säger vidare: "Av utredningen i målet framgår inte annat än att det av bolaget valda förfaringssättet ligger inom ramen för vad som vid den aktuella tiden kunde anses utgöra god redovisningssed." Regeringsrätten lade därför bolagets redovisning till grund för bolagets inkomsttaxering 2001.

Domarna får anses innebära att företag vars räkenskapsår avslutas senast den 25 oktober 2000, dvs. det av BFN angivna ikraftträdandet av BFNAR 2000:1, normalt inte behöver ta upp någon annan fordran avseende återbäringen än vad som motsvarar kontantbeloppet. Vad som i den frågan sägs i ovan nämnd skrivelse gäller därför inte längre för icke-noterade företag.

Företag vars räkenskapsår avslutas efter den 25 oktober 2000 ska däremot, i enlighet med skrivelsen, ta upp ett belopp som motsvarar hela den allokerade återbäringen. I undantagsfall, exempelvis om företaget var under avveckling eller hotat av konkurs kan det dock vara motiverat att sätta ett lägre värde eller inget värde alls på den framtida återbäringen utöver kontantbeloppet.

Skatteverket har i skrivelse 2001-12-13, dnr 12113-01/110 (också som Svar på redovisningsfrågor 2001:9) redovisat sin syn på hur fordran av överskottsmedel från Alecta skulle värderas i bokslut för räkenskapsår som slutade vid utgången av april, juni eller augusti 2001, med anledning av att Alecta den 30 augusti 2001 offentliggjort ändrade villkor för återbetalningen. Av skrivelsen framgår att Alectas beslut inte skulle medföra att fordran skulle värderas upp av de företag som hade bokslut den sista april, juni eller augusti 2001.

16.5 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.

16.5.1 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).

Vinstmarginal-beskattning

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. 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 a § 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 a § 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.

16.5.2 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.

Vid bedömningen av om det har skett en leverans i ML:s mening kan ledning hämtas från köplagens (1990:931) regler om vid vilken tidpunkt en vara ska anses som avlämnad. En vara anses normalt som avlämnad då säljaren enligt försälj-

ningsvillkoren fullgjort vad som ankommer på honom för att köparen ska komma i besittning av varan. I mål C-320/88 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. En bedömning som liknar den i RR 11 och BFNAR 2003:3 om försäljning av varor får då göras. Bokföringen eller den nationella civilrätten kan dock inte vara direkt avgörande för om en vara momsmässigt ska anses levererad.

16.5.3 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.

16.6 Rättspraxis m.m.

Rättspraxis

– 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
– Anticimex (saknar numera prejudikatsvärde)	RÅ 1977 ref. 13
– Redovisning av fordran på försäkringsersättning	RÅ 1986 ref. 153
– Redovisning av intäkter från garantiserviceavtal (saknar numera prejudikatsvärde)	RÅ 1987 not. 533
– Anslutningsavgifter för el, periodisering	RÅ 1994 ref. 2
– Orealiserad värdeökning av s.k. nollkupongsobligation	RÅ 1994 ref. 19

	– Ränteberäkning av real nollkupongs-obligation	RÅ 1995 ref.71 II
	– Ekonomiskt bidrag till fruktodlare	RÅ 1997 not. 51
	– Periodisering av intäkter	RÅ 1999 ref. 32
	– Byte av aktier	RÅ 2001 not. 146
	– Skillnad mellan ett konverteringslån och dess nuvärde har i visst fall inte ansett utgöra någon kostnad för det låntagande bolaget	RÅ 2002 ref. 77
	– 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
	– Periodisering av engångsbelopp	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	RR 2007-04-12, mål nr 4717-04 och 4391-04
	– Tidpunkt för beskattning av åter-bäring från SPP	SRN 1999-11-03
BFN:s uttalanden	– Redovisning av s.k. utvecklings-kapital – royalty	BFN U 88:13
	– Redovisning av lokaliseringsbidrag	BFN U 89:7
	– Redovisning av nollkupongs-obligationer	BFN U 92:3
Akutgruppens uttalanden	– Bedömning av den ekonomiska inne-börden av transaktioner som inne-fattar ett leasingavtal	URA 34

	– Intäktsredovisning i samband med byte av reklamtjänster	URA 38
Skatteverkets ställningstaganden	– 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
	– 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
	– Reservering av intäkter i patentbyråverksamhet	1997:18

– 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

- SPP-återbetalningen, 2000-10-25 (dnr 9678-00/110)
- 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)

17 Materiella anläggnings-tillgångar

17.1 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 anskaffningstidpunkten

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.

17.2 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

Vid beräkning av anskaffningsvärdet behöver inte, till skillnad från RR 12, beräknade utgifter för nedmontering och bortforsling av tillgångar och återställande av plats eller område där tillgången varit installerad respektive uppförd medräknas. Dessa ska enligt RR 12 i regel ingå i anskaffningsvärdet till den del sådana beräknade kostnader uppfyller kriterierna för när en avsättning ska redovisas i balansräkningen enligt RR 16 (se ovan under beskrivningen av RR 12, kantrubrik Värderingsfrågor i samband med anskaffningen).

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 §).

Slutligen har BFN i vägledningen närmare utvecklat sin syn på redovisning av korttidsinventarier och inventarier av mindre värde. När det inte rör sig om väsentliga belopp kan anskaffningsutgiften under vissa förutsättningar kostnadsföras direkt.

17.3 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.

17.4 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 avgörande 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”. En lagertillgång definieras i 17 kap. 3 § som en tillgång som är avsedd för omsättning eller förbrukning.

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.

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.

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 ersätt-

ning 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).

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.

17.4.1 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. klippverktyg, 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.

17.4.2 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.

17.4.3 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.

17.4.4 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 egentillverkade inventarier kan inte samma leveransbegrepp tillämpas eftersom dessa ofta består av en blandning av eget arbete, komponenter från varulager och inköpta komponenter. 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.

17.4.5 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 mening saknas det rätt till avdrag för sådana beräknade kost-

nader. Skatteverket anser därför 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.

Enligt redovisningsnormerna ska tillgångens anskaffningsvärde reduceras med beräknat restvärde för att få fram det avskrivningsbara beloppet. Vid beskattningen ska dock inte något restvärde beaktas.

17.4.6 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.

17.4.7 Avskrivningen i räkenskaperna överstiger avdraget

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. 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 §.

17.4.8 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 kompletterings-

regeln. 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.

17.4.9 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 så 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.

17.4.10 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 Skatte-

verkets 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.

Fr.o.m. tax 2004

Skatteverket har lämnat allmänna råd om inventarier av mindre värde att tillämpas fr.o.m. 2004 års taxering (RSV 2003:9). Dessa allmänna råd gäller t.o.m. 2007 års taxering. Av de allmänna råden framgår, att för små företag bör som inventarium som är av mindre värde normalt räknas ett inventarium vars anskaffningsvärde exklusive mervärdesskatt uppgår till högst 5 000 kr. För medelstora företag gäller beloppsgränsen 10 000 kr och för stora företag 20 000 kr. Skatteverket har i skrivelsen 2005-03-03, dnr 130 133554-05/111, Inventarier av mindre värde och mervärdesskatt, uttalat att beloppsgränserna får anses innebära att omedelbart avdrag får göras med högst 5 000 kr (eller 10 000 kr eller 20 000 kr) med tillägg för mervärdesskatt till den del denna inte ska dras av eller återbetalas enligt ML.

Fr.o.m. tax 2008

Skatteverket har lämnat nya 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.

17.4.11 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 anläggningstillgångar. Skattemässigt är emellertid sådana djur alltid lagertillgångar. 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 förut-

sättning 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.

17.5 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.

17.6 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
BFN:s uttalanden	– 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
Akutgruppens uttalanden	– Redovisning av försäkringsersättning m.m.	URA 22
	– Större besiktnings- och översynskostnader avseende materiella anläggningstillgångar	URA 31
Skatteverkets ställningstaganden	– Riksskatteverkets allmänna råd om inventarier av mindre värde att tillämpas fr.o.m. 2004 års taxering	RSV 2003:9
	– 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
– Starttidpunkt för skattemässig avskrivning av inventarier	1997:10
– 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)

18 Intresseföretag

18.1 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.

18.2 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.

18.3 Rättspraxis m.m.

Akutgruppens uttalanden

– Eliminering av orealiserade vinster och förluster i samband med transaktioner med intresseföretag	URA 16
– Redovisning av förluster i samband med tillämpning av kapitalandelsmetoden	URA 28
– Hur påverkas koncernredovisningen och tillämpningen av kapitalandelsmetoden av förekomsten av potentiella röstberättigade aktier	URA 40

19 Joint ventures

19.1 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.

19.2 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.

19.3 Rättspraxis m.m.

Akutgruppens uttalanden

– Överföring av icke-monetära tillgångar från en samägare till ett joint venture i form av ett gemensamt styrt företag	URA 21

20 Immateriella tillgångar

20.1 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 § ÄRL.

20.2 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.

20.3 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).

20.3.1 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.

20.3.2 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.

20.3.3 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.

20.3.4 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.

20.3.5 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.

20.3.6 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 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.

20.3.7 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.

20.4 Rättspraxis m.m.

Rättspraxis

– Trafikrättigheter	RÅ 1975 ref. 9
– Ledningsrätter, ej avdrag	RÅ 1987 ref. 172
– Filmrättigheter	RÅ 1993 ref. 92
– 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
BFN:s uttalanden	– 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
Akutgruppens uttalanden	– Intellektuellt kapital	URA 9
	– Redovisning av utgifter för hemsidor	URA 39
Skatteverkets ställningstaganden	– 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)	

21 Avsättningar

21.1 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

c. 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

d. 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

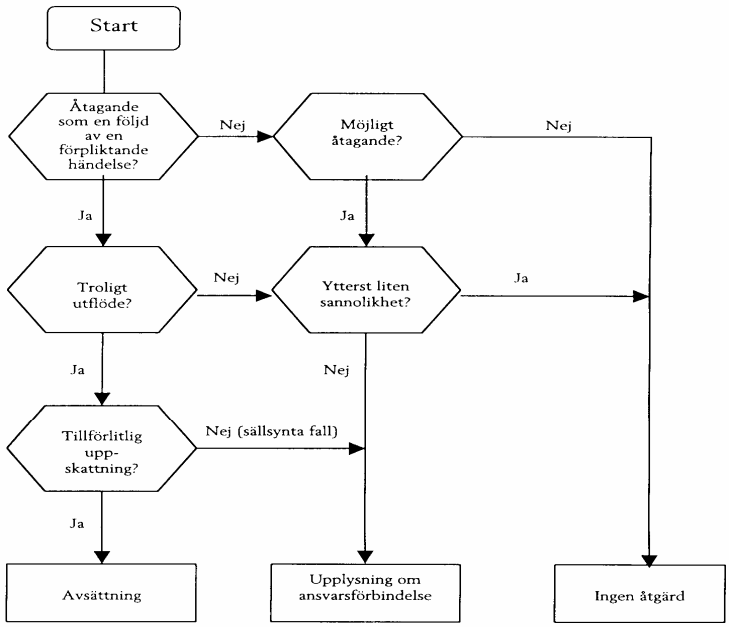
a. ett företag har ett åtagande (legalt eller informellt) som en följd av en inträffad händelse,

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. I det senare fallet 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. Där det finns ett intervall av möjliga utfall, och varje punkt i detta intervall är lika sannolik som någon annan, används intervallets mittpunkt.

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.

21.2 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 34.

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 åtar 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 2003:7 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.

21.2.1 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. Det innebär att när en förpliktelse är hänförbar till innehavet av en tillgång eller en verksamhet ska det inte vara möjligt för företaget att undvika utgiften genom att avyttra tillgången eller ändra det sätt på vilket verksamheten bedrivs. Företaget kan dock genom sitt agerande skapa ett informellt åtagande att man kommer att infria förpliktelsen.

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.

21.2.2 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.

21.2.3 Tillförlitlig uppskattning av åtagandet/Beloppsberäkning

I RR 16 anges att ”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 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 för-

längas. Svårigheterna omfattar såväl uppskattningen av utgifterna som den period som nuvärdeberäkningen ska omfatta.

21.2.4 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 högre än vad gäller bedömningen om en avsättning ska redovisas, där det endast krävs att ett utflöde av ekonomiska resurser är trolig.

21.2.5 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 framgår 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."

21.2.6 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.

21.2.7 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 kostnads-

föras 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.

21.3 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 leasingbilar	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
BFN:s uttalanden	– Periodisering av utgifter vid nedläggning och försäljning av verksamhet	BFN U 90:8
	– Ospecificerad reserv för skulder till leverantörer	BFN U 96:5
Skatteverkets ställningstaganden	– 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 2005:50
	– 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 108311-05/11)

– Omstruktureringsreserv vid inkråmsförvärv, 2006-12-01 (dnr 131 726886-06/111)

22 Nedskrivningar

22.1 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 likvärda 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.

22.2 Inkomstskatt

Sambandet

Avdrag för värdeförändringar medges enligt reglerna för värdeminskningsavdrag, och inte med ledning av god redovisningssed. RR 17 har därför ingen egentlig betydelse för beskattningen. RR 17 innehåller för övrigt begrepp som inte återfinns i IL, t.ex. nyttjandevärde och återvinningsvärde. Beräkningen av värdeminskningsavdrag utgår i stället från anskaffningsvärdet.

22.2.1 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 medger en individuell värdering.

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

22.2.2 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).

22.2.3 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).

22.2.4 Övriga tillgångar

Vad gäller aktier och andelar i dotterföretag, intresseföretag och joint ventures medges inte avdrag för värdenedgångar under innehavstiden. Detsamma gäller mark.

22.3 Rättspraxis m.m.

Skatteverkets ställningstaganden

- 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)

23 Resultat per aktie

23.1 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.

23.2 Inkomstskatt

Inkomstbeskattningen berörs inte av redovisningsreglerna. Dessa har intresse främst ur aktieägarperspektiv.

23.3 Rättspraxis m.m.

Akutgruppens uttalanden

– Beräkning av resultat per aktie när företag ingått avtal som kan resultera i en emission av aktier	URA 32

24 Verksamheter under avveckling

24.1 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.

24.2 Inkomstskatt

Rekommendationen behandlar upplysningsplikten och har inga direkta skattekonsekvenser För kontrollverksamheten kan informationen vara av intresse.

25 Delårsrapportering

25.1 RR 20 Delårsrapportering

Tillämpnings-område

Lagregler om vilka företag som ska lämna delårsrapport finns i 9 kap. ÅRL. 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 enligt denna rekommendation. 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.

25.2 BFNAR 2002:5 Delårsrapportering

BFN behandlar i sitt allmänna råd och vägledning delårsrapportering i icke-noterade företag med utgångspunkt från ÅRL:s bestämmelser samt RR 20 Delårsrapportering.

Obligatorisk delårsrapport enligt ÅRL ska lämnas av företag och koncerner som är skyldiga att lämna finansieringsanalys. Ett företag är oförhindrat att upprätta de periodrapporter som det vill. Några regler för hur dessa ska tas fram finns inte. Ordet delårsrapport är reserverat för rapporter enligt BFNAR 2002:5 eller RR 20 och rapporter med sådan beteckning måste följa angivna regler.

Innehållet i en delårsrapport är mindre omfattande än det enligt RR 20. En översiktlig redogörelse för verksamheten och resultatutvecklingen ska lämnas, liksom uppgifter om investeringar och förändringar i likviditet och finansiering sedan föregående räkenskapsårs utgång. Beloppsuppgifter ska lämnas om nettoomsättningen och resultatet före bokslutsdispositioner och skatt under rapportperioden. Om det finns särskilda skäl, får ungefärlig beloppsuppgift om resultatet lämnas.

De icke-noterade företagen kan välja mellan att tillämpa BFNAR 2002:5 och RR 20. BFNAR 2002:5 har för företag vars räkenskapsår påbörjas fr.o.m. 1 jan 2007 ersatts av BFNAR 2007:1.

25.3 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.

25.4 Inkomstskatt

Beskattningen sker för beskattningsår/räkenskapsår. Rekommendationerna har ingen direkt betydelse för inkomstskatten men kan vara av intresse för skattekontrollen.

26 Lånekostnader

26.1 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.

26.1 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.

26.1.1 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 vad gäller räntekostnaden och därmed också kommer att styra det skattemässiga avdraget får avgöras från

fall till fall. Vägledning kan hämtas från RR 16. 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).

26.2 Rättspraxis m.m.

Akutgruppens uttalanden

– Aktivering av ränteutgifter i koncernredovisningen	URA 6
– Konsekvent redovisning av lånekostnader	URA 15

Skatteverkets ställningstaganden

– Skatteavdrag vid utbetalning av ränta från fåmansföretag till delägare, 2002-12-20 (dnr 10712-02/100)

27 Finansiella rapporter

27.1 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.

27.2 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.

27.3 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 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 i enlighet med 7 kap. 32−33 §§ ÅRL, RR 30 och RR 32.

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 30 april 2005.

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.

27.4 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.

27.5 Rättspraxis m.m.

Akutgruppens uttalanden

– 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
– Omräkning från värderingsvaluta till rapportvaluta	URA 37
– Upplysningar om aktierelaterade ersättningar till anställda	URA 41

28 Upplysningar om närstående

28.1 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.

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 en redogörelse för de upplysningskrav som följer av årsredovisningslagarna.

28.2 Inkomstskatt

Rekommendationen har viss betydelse i kontrollhänseende.

29 Förvaltningsfastigheter

29.1 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.

29.2 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.

29.3 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 om avdragsrätt inte föreligger.

29.4 Rättspraxis m.m.

Skatteverkets ställningstagande

– Avdragsrätt för fastighetsmäklararvode 2001-08-10 (dnr 8325-01/100)

30 Rapportering för segment och verksamhetsgrenar

30.1 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 orsaker 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.

30.2 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 Redovisningsrådets Rekommendation RR 32 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.

30.3 Inkomstskatt

Rekommendationerna behandlar upplysningsplikten och har inga direkta skattekonsekvenser. För kontrollverksamheten kan informationen vara av intresse.

31 Händelser efter balansdagen

31.1 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.

31.2 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 rekommendationen avser i första hand 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 intäktsbokföras.

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.

31.2.1 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.

31.2.2 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.

31.3 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
Skatteverkets ställningstaganden	– Händelser efter balansdagen	2002:7

32 Finansiella instrument

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, 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 och förmögenhet m.m. vid 2007 års taxering avsnitt 38.

32.1 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.

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 derivatinstrument. I dessa fall redovisas förändringen mot en fond för verkligt värde

32.2 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: Upplysningar och klassificering.

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 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 80–120 %. 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 redovisade 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.

32.3 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 ett 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.

32.4 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. 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 RR 32:06 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. 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.
- IAS 32 trädde ikraft den 1 januari 1996 medan RR 27 trädde ikraft den 1 januari 2003.

32.5 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 anskaffningskostnad

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 före-

tagets 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.

32.6 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.

Redovisning av ränteoptioner

Utfärdaren av köpoption

Erhållen premie skuldförs. Om obligationerna finns i utfärdarens ägo ska vid beräkning enligt lägsta värdets princip anskaffningsvärdet beräknas som lösenbelopp plus skuldförd premie. 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 (netting) 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.

32.7 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 årsredovis-

ningen 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.

32.8 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. Värderingsreglerna är dock särskilt skatterättsligt reglerade. 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 anskaffningsvärde. 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.

32.8.1 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 än handelsbolag 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 omständligheter/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.

32.8.2 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 och förmögenhet m.m. vid 2007 års taxering del 1 avsnitt 38.2.3).

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.

32.9 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
Skatteverkets ställningstaganden	– Valutasäkring (hedging)	1996:2
	– Fartygslån i utländsk valuta – säkringsredovisning (hedge)	1996:18
	– Terminsaffärer och byte av redo-visningsprincip	2000:1
Akutgruppens uttalanden	– Återköp av egetkapitalinstrument	URA 24
	– Redovisning av kostnader i samband med emission och återköp av egetkapitalinstrument	URA 25

33 Statliga stöd

33.1 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 över-avskrivningar. 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.

33.2 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.

33.3 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 s.k. Kyotoenheter (utsläpps-minskningsenheter och certifierade utsläppsminskningar) 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 nörings-bidrag 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 och förmögenhet m.m. vid 2007 års taxering, del 2 finns ett utförligt avsnitt, avsnitt 17, om Näringsbidrag m.m.

33.4 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 a § ML anges också att bidrag som är direkt kopp-lade till priset av en vara eller tjänst ska ingå i beskattnings-underlaget. 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.

33.5 Rättspraxis m.m.

BFN:s uttalanden	– 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
Akutgruppens uttalanden	Statligt stöd utan uttryckligt samband med företagets löpande verksamhet	URA 19
Skatteverkets ställningstaganden	– Redovisning och beskattning av bidrag till forskningsverksamhet	2001:2

34 Ersättningar till anställda

34.1 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 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 den period som de anställda utfört de tjänster som berättigar till ersättningarna exempelvis löner och sociala kostnader, betald semester och betald sjukfrånvaro, vinstandelar och bonus. Ersättningar i form av sjuk-

vård, bostad, bil eller subventionerade varor och tjänster till nuvarande anställda.

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 legala enheten och koncernredovisningen. I den legala enheten ska reglerna i 28 kapitlet inkomstskattelagen, tryggandelagen, finansinspektionens föreskrifter och FAR:s rekommendation nr 4 tillämpas. I koncernredovisningen ska reglerna i denna rekommendation, som beskrivs nedan, däremot tillämpas.

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 ”korridorsreglerna”. 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 som inte redovisas enligt rekommendationen

c. minus eventuella aktuariella förluster som inte redovisas enligt rekommendationen

d. minus eventuella kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder som inte än har redovisats

e. 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 Redo-

visningsrådet 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 ”korridorsregeln”

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.).

Redovisning av pensionsplaner 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. enligt Redovisningsrådets rekommendation nr 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.

34.2 Inkomstskatt

34.2.1 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.

Olika former för att trygga den framtida pensionsutbetalningen

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 och förmögenhet m.m. vid 2007 års taxering, del 3 avsnitt 11.

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.

Särskild löneskatt och avkastningsskatt

När pensionsutfästelser tryggas eller när pensionen betalas ut ska arbetsgivaren även betala s.k. särskild löneskatt 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 och förmögenhet m.m. vid 2007 års taxering, del 3 avsnitt 12 och 13.)

34.2.2 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.

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.

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.

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.

34.3 Rättspraxis m.m.

Rättspraxis

Angående rättsfall om avdrag för pensionskostnader, särskild löneskatt och avkastningsskatt, se Skatteverkets Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2007 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
	– Avsättning för gratifikationer	RÅ2006 ref. 68
BFN:s uttalanden	– Redovisning av särskild löneskatt på pensionskostnader och avkastningsskatt på pensionsmedel vid tryggande genom särskild redovisning av pensionsskuld	BFN U 91:3
	– Redovisning av vinstandelar till anställda	BFN U 96:1
Akutgruppens uttalanden	– Upplysningar om aktierelaterade ersättningar till anställda	URA 41
	– Klassificering av ITP-planer som finansieras genom försäkring i Alecta	URA 42
	– Redovisning av särskild löneskatt och avkastningsskatt	URA 43
Skatteverkets ställningstaganden	– Avsättning för avgångsvederlag	2003:4

- Avdrag vid inkomstbeskattningen för reserverade AMF-avgifter på löneskulder 2001-02-20 (dnr 354-00/540)

35 IAS-anpassad redovisning

35.1 Redovisningsrådets rekommendationer med anledning av IAS-anpassad redovisning

Bakgrund

För räkenskapsår som inleds den 1 januari 2005 eller senare ska företag vars värdepapper på balansdagen är noterade på en börs eller auktoriserad marknadsplats 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 före-

slagna 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 alternativt omfattas av en koncernredovisning som upprättas med tillämpning av de internationella redovisningsstandarderna.

Inriktningen på Redovisningsrådets 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 ligger till grund för utformningen av Redovisningsrådets tre nya rekommendationer som gäller fr.o.m. 1 januari 2005, dvs. RR 30–RR 32. Rekommendationerna innehåller redovisningsregler för koncerner, delårsrapportering för koncerner och redovisning för juridiska personer. Redovisningsrådets normgivning för noterade företag omfattar även URA 4–7 och 42–47. För räkenskapsår som börjar den 1 januari 2007 eller senare gäller rekommendationerna 30:06 och 32:06.

En följd av den ändrade normgivningen från Redovisningsrådet är att Redovisningsrådets rekommendationer, RR 1–RR 29 och uttalandena URA 1–3 och 8–41, 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. Redovisningsrådet kommer därför fortsättningsvis inte att uppdatera dessa rekommendationer. 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.

35.2 RR 30:06 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 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, om delårsrapport 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.

Tillämpnings-område

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 2007. Tidigare tillämpning uppmuntras. För räkenskapsår som påbörjas under 2006 kan RR 30:05 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.

35.3 RR 31 Delårsrapportering för koncerner

Inledning

EG-förordningen omfattar inte delårsrapportering. Däremot behandlar årsredovisningslagen delårsrapportering men den anger inte vilka redovisningsprinciper som ska tillämpas. Redovisningsrådets uppfattning är att den finansiella rapporteringen för delårsperioder ska vara konsistent med rapporteringen för helår. För att upprätthålla detta kvalitetskrav anger rekommendationen att, utöver bestämmelserna i 9 kap. ÅRL, ska IAS 34 tillämpas. Av IAS 34 följer bl.a. att ett företag ska tillämpa samma redovisningsprinciper i delårsrapporten som i helårsrapporten.

Tillämpnings-område

Rekommendationen ska tillämpas av företag vars värdepapper på balansdagen är noterat vid upprättande av delårsrapporten för koncernen. Rekommendationen ska tillämpas vid utformningen av delårsrapporter som avser perioder som påbörjas fr.o.m. 1 januari 2005.

Sammanfattning

Vid upprättandet av delårsrapporter ska ett företag, utöver bestämmelserna i 9 kap. ÅRL, tillämpa IAS 34 Delårsrapportering. Av IAS 34 följer bland annat att ett företag ska tillämpa

samma redovisningsprinciper i delårsrapporteringen som i rapporteringen för helår. Ett företag ska således i sina delårsrapporter för koncernen tillämpa de redovisningsprinciper som anges i samtliga IFRS/IAS som antagits av EG-kommissionen för tillämpning fr.o.m. 1 januari 2005.

35.4 RR 32:06 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). Redovisningsrådets 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, RR 32:06, 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 RR 32:06 vissa undantag och tillägg, beroende på lagbestämmelser, främst i ÅRL, samt på sambandet mellan redovisning och beskattning. RR 32:06 ersätter Redovisningsrådets nuvarande rekommendationer, RR 1–RR 29, vilka alltså inte ska tillämpas för noterade företag fr.o.m. 2005. Motsvarande gäller uttalanden, URA 1–3 och 8–41, från Redovisningsrådets Akutgrupp. RR 32:05 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 Redovisningsrådet att bedöma behovet av undantag från och tillägg till IFRS/IAS samt att ge ut nya versioner av RR 32:06.

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 2007. Tidigare tillämpning uppmuntras. För räkenskapsår som

påbörjas under 2006 kan RR 32:05 tillämpas. Företag som inte börjar tillämpa IFRS/IAS i koncernredovisningen förrän för räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2007 behöver inte tillämpa RR 32:06 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 EG-kommissionen för tillämpning inom EU fr.o.m. den 1 januari 2007, enligt förteckning i bilaga 1, med de undantag och tillägg som anges i rekommendationen.

Undantag och tillägg

I rekommendationens punkter 4–93 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 och föreskrifter från Finansinspektionen har nödvändiggjort undantag från reglerna för redovisning av förmånsbestämda pensionplaner i IAS 19, Ersättningar till anställda.

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*

Företag som omfattas av Finansinspektionens föreskrifter ska tillämpa IFRS 4 med de undantag och tillägg som framgår av dessa föreskrifter.

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*

Banker och liknande finansiella institut som lyder under Finansinspektionen är skyldiga att lämna upplysningar enligt deras föreskrifter.

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 84 i IAS 1 avseende 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.

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 omedelbart. 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.

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*

På grund av sambandet mellan redovisning och beskattning får tjänsteuppdrag i juridisk person alternativt resultatredovisas enligt 2 kap. 4 § ÅRL när uppdraget är fullgjort. Intill dess redovisas pågående arbeten för annans räkning avseende tjänsteuppdrag enligt 4 kap. 9 § ÅRL.

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. En anteciperad utdelning kan ett moderföretag redovisa 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 och föreskrifter från Finansinspektionen 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 styrelseledamöter, verkställande direktörer eller motsvarande befattningshavare.

g. Om avtal avseende avgångsvederlag eller liknande förmåner till styrelseledamöter, verkställande direktörer eller andra personer i företagets ledning.

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.

När det gäller valutasäkringar i övrigt får ett företag välja att tillämpa punkt 71.

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 51–54 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 51–54 i denna rekommendation tillämpas.

IAS 32 *IAS 32 Finansiella instrument: Upplysningar och 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. IAS 34 ska tillämpas vid utformningen av delårsrapporter för juridiska personer som inte ingår i en koncern.

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 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.

För banker och liknande finansiella institut som omfattas av Finansinspektionens föreskrifter och redovisar enligt verkligt värde kan hämta vägledning i dessa.

Reglerna om finansiella garantiavtal i IAS 39 p. 43, 47 c och 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.

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 RR 32 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 fösta gången i sin koncernredovisning får i den juridiska personen tillämpa vissa lättnadsregler som återfinns i punkt 4 i rekommendationen.

Ikraftträdande

RR 32:06 ska tillämpas för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2007 eller senare. Förtida tillämpning uppmuntras. Förtidstillämpning kan ske enbart för punkterna 4, 31, 43, 70 och 71. Företag som inte tillämpar IFRS/IAS i koncernredovisningen förrän för räkenskapsår som inleds efter den 31 december 2007 behöver inte tillämpa RR32:06 förrän vid denna tidpunkt.

Jämförelse mellan utgåva RR 32 och RR 32:06

Versionen av RR 32, RR 32:06, trädde ikraft den 1 januari 2007. Ändringarna i punkterna d), h), i) och j) nedan trädde dock ikraft redan under 2005 enligt separata ändringsmeddelanden från Redovisningsrådet.

RR 32:06 avviker från RR 32 i följande avseenden:

a. Rekommendationen har redigerats om så att alla IFRS/IAS som antagits av EG-kommissionen kommenteras i rekommendationen. En följd av detta är att bilaga 1 i rekommendationen har utgått. Där återfanns i RR 32 en uppräkning av de antagna IFRS/IAS rekommendationerna.

b. För varje IFRS/IAS anges mer exakt vilken version som avses.

c. I punkterna 21, 29, 31, 40, 65, 71, 72 och 74 har årtalet 2006 i motsvarande punkter i RR 32 ändrats till 2009. Det beror på att tillämpningstidpunkten för bestämmelserna om redovisning och värdering av materiella och immateriella tillgångar till verkligt värde skjutits fram.

d. I RR 32:05 p. 28 anges att segmentsinformation inte behöver lämnas för juridisk person. Denna ska inte tillämpas utan istället ska viss information lämnas enligt ÅRL. Punkten saknar motsvarighet i RR 32.

e. Enligt p. 32 i RR 32:05 ska inte skattemässiga extraavskrivningar redovisas för tillgångar där de skattemässiga avskrivningarna är frikopplade såsom det är för fastigheter. Upplysningar ska istället lämnas i not. Punkten motsvaras av p. 26 i RR 32.

f. En ny punkt har lagts till under p. 37, under IAS 18. I punkten anges att ett moderföretag under vissa förutsättningar ska redovisa anteciperad vinstutdelning från dotterföretag.

g. I RR 32:05 har upplysningskraven för förmånsbestämda pensionsplaner förtydligats. Punkten motsvaras av p. 31 i RR 32.

h. I RR 32:05 p. 42 klargörs att ett företag har fritt val mellan svenska kronor och euro som redovisningsvaluta men att man inte kan välja någon annan redovisningsvaluta även om denna är företagets funktionella valuta.

i. Ett nytt undantag från IAS 21, Effekter av ändrade valutakurser, har införts i RR 32:05 p. 43. Där anges att kursdifferenser på monetära poster som utgör en del av det rapporterande företagets nettoinvestering i en utlandsverksamhet inte ska redovisas enligt IAS 21 utan enligt ÅRL.

j. I RR 32:05 klargörs att juridiska personer vars värdepapper på balansdagen är noterade och som inte ingår i en koncern ska upprätta delårsrapporter med beaktande av de undantag från och tillägg till IFRS/IAS som anges i RR 32. Punkten motsvaras av p. 51 i RR 32.

k. I punkt 71 i RR 32:05 har avsnitten e) och f), vilka behandlar skattemässiga extraavskrivningar, utgått. Istället har det lagts till ett avsnitt som anger att om en förvaltningsfastighet skrivits av eller skrivits ned uteslutande av skatteskäl ska upplysning lämnas i not och en eventuell skillnad mellan förvaltningstillgångens redovisade värde och det skattemässiga värdet ska redovisas enligt reglerna om inkomstskatter IAS 12. Punkten motsvaras av p. 61 i RR 32.

l. Punkt 89 i RR 32:05 har omarbetats för att klargöra att den anger övergångsbestämmelser vid ändringar i RR 32:05. Punkten motsvaras av p. 64 i RR 32.

m. Punkt 65 i RR32 har utgått då den behandlar vissa övergångsregler som inte är tillämpliga fr.o.m. 2006. En hänvisning till lättnadsreglerna för förstagångstillämparen har lagts till i p. 4.

n. I RR 32:05 p. 90 har den speciella ikraftträdanderegeln för IAS 39, Finansiella instrument: Redovisning och värdering, utgått eftersom den inte är tillämplig fr.o.m. 2006.

Jämförelse mellan RR 32:06 och föregående utgåva RR 32:05

Den nya versionen trädde i kraft den 1 januari 2007. RR 32:05 gavs ut i december 2005 och gällde fr.o.m. den 1 januari 2006. RR 32:06 avviker från RR 32:05 i följande avseenden.

a. En ny punkt 70 har tillkommit under IAS 39. Punkten anger att moderföretag inte behöver tillämpa tillägget i IAS 39 avseende redovisning och värdering av finansiella garantiavtal till förmån för dotter- och intresseföretag samt joint ventures.

b. En ny punkt 71 har lagts till under IAS 39. I punkten framgår det att en tillämpning av IAS 39 inte behöver ske utan

en värderingsmetod med utgångspunkt i anskaffningsvärdet enligt ÅRL är tillåten.

c. Punkt 43 har lagts till under IAS 21. Den anger att skulder som utgör ett säkringsinstrument avseende aktier i dotter-/intresseföretag/joint ventures inte behöver värderas om till balansdagens kurs.

d. IAS 30 har ersatts av IFRS 7.

e. I p. 37 i RR32:06 har i andra stycket lagts till att en redovisning av aktuariella vinster och förluster i enlighet med principen i IAS 19 p. 93 A inte ska tillämpas i juridisk person då den inte är förenlig med ÅRL.

f. I p. 37 i RR 32:06 har lagts till ett upplysningskrav i punkten j) som anger att en juridisk person ska lämna upplysningar om de avgifter som väntas bli betalda till planen under det räkenskapsåret som påbörjas efter balansdagen.

g. I p. 38 i RR 32:06 har ett tillägg gjorts i punkterna e) och f) som anger att samtliga personer i bolagets ledning ingår i den krets för vilka löner och ersättningar respektive kostnader och förpliktelser avseende pensioner och liknande förmåner ska särredovisas. Antalet personer ska anges. Motsvarande upplysningar ska lämnas för var och en av styrelseledamöterna och verksällande direktör samt f.d. sådana befattningshavare. Arbetstagarrepresentanter är undantagna från detta krav.

h. I p. 4 i RR 32:06 har fyra nya punkter tillkommit för att tydliggöra lättnadsreglerna i IFRS 1 och tillämpningen av IFRS 5.

i. I p. 31 i RR 32:06 har en anvisning lagts till som anger att s.k. treårsinventarier kan kostnadsföras direkt.

j. I p.69 (vilken motsvaras av p. 70 i RR 32:05) i RR 32:06 har en hänvisning lagts till avseende vägledning vid redovisning av finansiella instrument till verkligt värde i banker och liknande finansiella institut som omfattas av Finansinspektionens föreskrifter.

k. P. 11 till IFRS 7 i RR 32:06 motsvarar p. 57 i IAS 30 i RR 32:05.

l. RR 32:06 har den tryckta versionen av IFRS 2006 som förlaga. I Bound Volume 2006 ingår de av IASB utgivna standarder som ska tillämpas på finansiella rapporter för

redovisningsperioder som påbörjas den 1 januari 2007 eller senare.

Nedan återfinns en bilaga med 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 2007.

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
IAS 1	Utformning av finansiella rapporter
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

	IAS 24	Upplysningar om närstående
	IAS 26[1]	Redovisning av pensionsstiftelser
	IAS 27	Koncernredovisning och separata finansiella rapporter
	IAS 28	Innehav i intresseföretag
	IAS 29[1]	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[2]	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

[1] IFRS 1, IAS 26 och IAS 29 är inte tillämpliga för svenska juridiska personer

[2] 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
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

35.5 Inkomstskatt

RR 30:06 I Sverige är koncernen inget skattesubjekt. Trots detta aktualiseras skattefrågor av rekommendationen RR 30:06 om koncernredovisning eftersom vissa principer även tillämpas i den juridiska personen, se avsnitt 7.4.

RR 31 Rekommendationen RR:31 har ingen direkt betydelse för inkomstskatten men kan vara av intresse för skattekontrollen.

RR 32:06 Rekommendationen RR 32:06 har betydelse för beskattningen i den mån det inte finns särskilda skatteregler.

36 Enskild näringsidkares bokföring

36.1 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. Vad som sägs i rekommendationen gäller i tillämpliga delar alla enskilda näringsidkare och således även sådana som inte är skyldiga att upprätta bokslut.

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.

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.

36.2 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 vi 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

En enskild näringsidkare som är skyldig att avsluta räkenskaperna 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.

36.3 Inkomstskatt

Sambandet

Vilka tillgångar och skulder som ska hänföras till näringsidkaren privat respektive till näringsverksamheten har betydelse i skattesammanhang. Det är inte bara förmögenhetstaxeringen som kan komma att påverkas utan även när det gäller 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.

36.3.1 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.

36.3.2 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 i balansräkningen eller motsvarande underlag för de näringsidkare som inte behöver upprätta bokslut 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.

36.3.3 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. Vilket eller vilka beskattningsår 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.

36.3.4 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.

36.4 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 mervärdeskatt 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.

36.5 Rättspraxis m.m.

Rättspraxis

- Räntefördelning och ombokning av skuld mot kapitalkontot — RÅ 2004 not 186

Skatteverkets ställningstaganden

- 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).

37 Fusion

37.1 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.

Koncernvärdemetoden ska tillämpas utom i fall då metoderna ger endast oväsentliga skillnader. I sådant fall får bokfördavärdemetoden tillämpas.

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.

Undantag från koncernvärdemetoden

I de fall en redovisning enligt koncernvärdemetoden skulle ge endast oväsentliga skillnader i förhållande till bokfördavärdemetoden får den senare metoden tillämpas. Detta gäller alla företag, även de som är skyldiga att avge en koncernredovisning.

Värderingstidpunkt

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.

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.

37.2 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 ekono-

miska 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.

37.3 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.
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.

37.4 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), 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 och förmögenhet m.m. (2007), 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 före-

tagets 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 inskränkningar när det gäller att ta över gamla underskott. 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.

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 och förmögenhet m.m. (2007), 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.

37.4.1 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 övertagande 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.

37.4.2 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.

37.4.3 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.

37.4.4 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 (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 reglerat 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 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.

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 det överlåtande företag, men som l 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.

Beskattningskonsekvenserna ovan kan medföra justeringsposter i inkomstdeklarationen.

37.4.5 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.

37.4.6 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.

37.4.7 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 ett lika stort negativt värde på fusionsdifferensen. Eftersom nedvärderingen av den överlåtna tillgången justeras mot fusionsdifferensen (och latent skatteskuld) 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 *lager-*

tillgång 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 latent skatt. 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 förs till uppskrivningsfonden. Denna justering av årets vinst är inte avdragsgill och ska återläggas i deklarationen.

37.4.8 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.

37.4.9 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

37.5 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.

37.6 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. Med hänsyn till vad RR har uttalat i RÅ 2000 ref. 36 avseende SLP kan skäl anföras för att kontinuitetsprincipen kan tillämpas även i dessa fall. Frågan har diskuterats i Skattenytt 2002 (sid. 577).

37.7 Övrigt

37.7.1 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).

37.7.2 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. Om fusionsvederlaget överstiger 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). Om fusionsvederlaget istället utgå i form av aktier i det övertagande företaget blir reglerna om andelsbyten 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.

37.8 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
Skatteverkets ställningstaganden	– Värdeminskningsavdrag efter att inventarier övertagits i samband med fusion, 2006-1220 (dnr 131 728829-06/112)	
	– Redovisning av djur i jordbruk och renskötsel, 2002-09-19 (dnr 7431-02/110)	

38 Räkenskapsinformation och dess arkivering

38.1 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 skett i BFL. I respektive avsnitt nedan anges, i kursiv stil, vad som gäller enligt BFL per den 1 januari 2007.

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 är räkenskapsinformation hänförligt till endera av följande tre kategorier:

- primär räkenskapsinformation
- avtal och andra viktigare handlingar
- 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 och generella prisöverenskommelser räkenskapsinformation.

Formen för räkenskapsinformation

BFL godkänner följande tre lagringsformer för räkenskapsinformation:

- vanlig läsbar form (dokument)
- mikroskrift
- 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 har en grundläggande frihet att 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 just det dokument som kommit till företaget. Dokumentet får inte ersättas med något annat dokument, t.ex. en fotokopia. Det får inte heller ersättas med lagring i annan form, såsom elektronisk lagring genom scanning. Däremot är det tillåtet att använda scanningstekniken i det praktiska bokföringsarbetet under förutsättning att originalverifikationen också arkiveras (jfr avsnitt 40 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 eller dylikt. Företaget är också oförhindrat att därefter flytta 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 t.ex. 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 alltjämt kan läsas vid arkiveringstidens utgång.

Språk

I BFL anges att ett årsbokslut ska vara avfattat på svenska. ÅRL innehåller en motsvarande reglering för årsredovisningar. Därutöver saknas i svensk rätt bestämmelser som uttryckligen anger vilket språk bokföringens olika delar ska föras på.

Observandum

BFL har ändrats efter det att BFNAR 2000:5 trätt i kraft. Från den 1 januari 2007 är i 1 kap. 4 § BFL reglerat att räkenskapsinformation som företaget självt upprättar ska avfattas på svenska, danska, norska eller

> *engelska. I samma paragraf anges vidare att Skatteverket, om det finns särskilda skäl, får tillåta att ett företag upprättar räkenskapsinformation på annat språk. Ett företag som fått ett sådant tillstånd ska dock, om en myndighet begär det, på egen bekostnad, översätta räkenskapsinformationen till något av de språk som angetts ovan.*

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. Enligt kap. 7 3a § 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 38.4, 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.

38.2 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
- 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.

38.3 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 lag-

stiftning 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 kassaregister. 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.

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

38.4.1 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.

38.4.2 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.

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

38.5.1 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 scannar inkommande pappersfakturor och använder den scannade 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.

38.5.2 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 scannar inkommande pappersfaktor och använder den scannade 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 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.

38.6 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 såsom framgår av flera kammarrättsdomar (jfr bl.a. Kammarrätten i Göteborg 2005-07-19, mål nr 330-04 och Kammarrätten i Stockholm 2006-05-09, mål nr 3056-04).

38.7 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 implementerades 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 läsbar under hela lagringstiden.

Avseende lagringen av fakturor i övrigt hänvisar 14 kap. 2 b § i SBL till de bestämmelser om arkivering av räkenskapsinformation som finns i BFL. Även för de 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 ur mervärdesskattesynpunkt.

38.8 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
Skatteverkets ställningstaganden	– 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
	– 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, 2006-01-13 (dnr 131 706948-05/111)

39 Verifikationer

39.1 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 2007.

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 under-

lag 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 kom-

plettering 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 39.2.

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.

39.2 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 38.2 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 39.5 Inkomstskatt.

39.3 Alkohollagen

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.

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.

39.4 Yrkestrafiklagen

Enligt 8 kap. 2 § yrkestrafiklagen (1998:490) får regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer meddela före-

skrifter om taxameterutrustning för taxitrafik. Vägverket är den myndighet som har denna föreskriftsrätt.

Föreskrifter om taxitrafik, VVFS 1999:177

Vägverkets föreskrifter om taxitrafik har beteckningen VVFS 1999:177. Av föreskrifterna framgår bl.a. att en taxameter ska vara av en typ som godkänts av Vägverket. 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.).

Föreskrifterna om taxitrafik är tillgängliga på Vägverkets webbplats, www.vv.se.

39.5 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 avsnitten 39.5.2–39.5.3 följer en redogörelse för de båda fallen. I brottmål har Högsta Domstolen (HD) däremot dömt en företagare för för-

svårande av skattekontroll för att taxirörelsens körpassrapporter inte bevarats i komplett skick. HD:s dom är kommenterad nedan i avsnitt 39.5.4.

39.5.1 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).

39.5.2 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 kassaverifika-

tioner. 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).

39.5.3 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.

39.5.4 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.

Penningtvätts-lagen

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.

39.5.5 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 39.2). 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 mervärdesskattebestämmelserna krav på faktura, se nedan avsnitt 39.6.

39.6 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. Den tidigare faktureringsskyldigheten vid försäljningar till privatpersoner är borttagen fr.o.m. 1 januari 2004 (dock krav på faktura 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. 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 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

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, momsen enligt fakturan samt minskningen av momsen enligt kreditnotan.

39.7 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)
BFN:s uttalanden	– Gemensam verifikation	BFN R2
Skatteverkets ställningstagande	– Skatteverkets föreskrifter om förenklad faktura enligt mervärdesskattelagen	SKVFS 2005:14
	– 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)

40 Löpande bokföring

40.1 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.

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 registrerings-ordning

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.

Redovisnings-valuta

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 bokförings-skyldiga. 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 system-dokumentation.

Bokslutstransaktioner

I samband med att den löpande bokföringen avslutas ska sådana poster som är nödvändiga för att bestämma räkenskaps-årets 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 rättelse-rutiner. 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 bokföringen 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.

Scanning

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.

40.2 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 automat 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.

40.3 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 (TL), blir följden.

40.4 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 ford-

ringarna 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.

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.

40.4.1 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.

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 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.

40.5 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
BFN:s uttalanden	– Redovisning av försäljning från myntautomat	BFNAR 2002:14
	– Bokföring i konkurs	BFN U 87:10
	– Bokföringsskyldighetens fullgörande i partrederi	BFN U 88:17
	– Försäljning mot kontokort	BFN U 89:11
	– Bokföring av redovisningsmedel	BFN U 90:5
Skatteverkets ställningstaganden	– God affärssed för bokföring av affärshändelser	1996:12
	– Räkenskapsår vid konkurs	1997:11
	– Fråga om en eller flera förvärvskällor	1997:20
	– Ombokning av skuld till kapitaltillskott i enskild näringsverksamhet	2001:3
	– Räkenskapsår i ideella föreningar	2002:6
	– 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)

41 Gränsvärden

41.1 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:

…

3. *Större företag*:

– företag var andelar, teckningsoptioner eller skuldebrev är noterade vid en börs, en auktoriserad marknadsplats eller någon annan reglerad marknad 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,

4. *mindre företag*: företag som inte är större företag,

5. *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,

6. *mindre koncerner*: koncerner som inte är större koncerner. Vid tillämpning av första stycket 5 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.

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 noterade vid en börs, en auktoriserad marknadsplats eller någon annan reglerad marknad är alltid ett större företag. En reglerad marknad är det som utgör en sådan enligt EG:s investeringstjänstedirektiv (Rådets direktiv 93/22/EG av den

10 maj 1993). I Sverige är det Finansinspektionen som auktoriserar börser och marknadsplatser och som upprättar den förteckning som ska skickas till EU-kommissionen. 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 3 kap. 12 § ÅRL 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 3 kap. 12 § 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 verksamhet 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.

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.

42 Räkenskapsår och beskattningsår

42.1 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.

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).

42.2 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 2007 för sin inkomst, inkl. inkomsten från handelsbolaget, under beskattningsåret den 1 juli 2005–den 30 juni 2006. Handelsbolaget har kalenderår som räkenskapsår och ska genom delägarna taxeras år 2006 och 2007 för sina inkomster under räkenskapsåret 2005 resp. 2006, trots att dessa inkomster redovisas under aktiebolagets räkenskapsår (och beskattningsår) 2005/2006 och 2006/2007.

42.2.1 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.

42.3 Rättspraxis m.m.

Rättspraxis	– Beskattningsår vid omläggning av räkenskapsår	RÅ 1993 ref. 17
Skatteverkets ställningstaganden	– 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)	

43 Redovisning i euro

43.1 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.

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.

43.2 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.

43.3 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).

43.4 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.

43.5 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.

43.6 Inkomstskatt

43.6.1 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 43.6.11.

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.

43.6.2 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.

43.6.3 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 återläggas behandlas på samma sätt som avskrivningar på byggnader, dvs. återläggning av bokförda avskrivningar, omräknade enligt genomsnittskurs (se avsnitt 43.6.4). 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.

43.6.4 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.

43.6.5 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 43.6.6 och 43.6.7. En annan regel med sådan innebörd är 5 § omräkningslagen som innebär att alla euroredovisande koncernföretag ska räkna om sina resultaträkningar enligt samma genomsnittskurs (se avsnitt 43.6.8).

43.6.6 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.

43.6.7 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.

43.6.8 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.

43.6.9 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 inte införts någon särreglering för omräkningen för beskattningsändamål.

43.6.10 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).

43.6.11 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 beklarationen 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 beklarationen 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.

43.7 Mervärdesskatt

43.7.1 Omräkning för beskattningsändamål

För mervärdesskatten gäller enligt 15 § omräkningslagen att vid redovisning av uppgifter enligt SBL ska omräkning ske enligt redovisningsperiodens genomsnittskurs.

43.7.2 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/a 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.

43.8 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.

43.9 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.

43.10 Rättspraxis m.m.

Akutgruppens uttalanden

- 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

Skatteverkets ställningstaganden

- 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 a contobetalningar, upprättande av samlingsfaktura m.m., 2005-03-08, (dnr 130 135753-05/111)

44 Utländska företags verksamhet i Sverige

44.1 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.

44.2 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 44.3).

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 att ett företag upprättar räkenskapsinformation på annat språk. 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 43 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 42 Räkenskapsår och beskattningsår).

44.3 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 gäller också

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 filiallagen 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 rättssubjekt

Av 4 § filiallagen framgår att utländska företag och utomlands bosatta utländska medborgare ska anses som svenska rättssubjekt 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.

44.3.1 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 – bokföringsskyldig?

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.

44.3.2 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).

44.4 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.

Rättkapacitet

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.

44.5 Europabolag

44.5.1 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.

44.5.2 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.

44.6 Inkomstskatt

44.6.1 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 2006.

44.6.2 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 2006.

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.

44.7 Mervärdesskatt

44.7.1 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 40 i Handledning för mervärdesskatt del 2, 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.

44.7.2 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.

44.8 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

Skatteverkets ställningstaganden

– Bokföringsskyldighet för utländskt bolag med byggnadsverksamhet i Sverige, 2004-10-08 (dnr 130- 58767404/111)

Sakregister

A contobetalning, 207
Ackordsvinst, 193
Aktieägartillskott, 140
Aktuell skatt, 199
Akutgruppen, 109
Alkohollagen, 448
– kassaregister, 448
Anläggningsregister, 246
Antagande om fortlevnad, 307
Anteciperad utdelning, 193
Avdragsgill, 30
Avkastningsskatt, 364
Avsättningar, 275
– eventualtillgång, 276
– förlustkontrakt, 276, 279, 284
– förpliktande händelse, 275, 277, 282
– garantiutgift, 281
– gottgörelse, 279, 284
– hyreskontrakt, 284
– informellt åtagande, 275
– legalt åtagande, 275
– löpande driftskostnad, 285
– nuvärde, 278
– omstrukturering, 141, 276, 279
– tillförlitlig uppskattning, 278, 283
Balanspost, 31
Balansposter i utländsk valuta, 190
Balansräkning
– anläggningstillgång, 308
– eget kapital, 309
– omsättningstillgång, 308
– verksamhetscykel, 308
Beskattningstidpunkt, 29
Beskattningsår, 483
– fysiska personer, 484
– handelsbolag, 484
– juridiska personer, 484
– nystartad enskild näringsverksamhet, 484
Bokföringslagen, 77
– affärshändelse, 77
– arkivering, 82
– bokföringspost, 77
– bokföringsskyldigheten, 79
– fysisk person, 78
– förenklat årsbokslut, 82
– företag, 77
– grundbokföring, 80
– huvudbokföring, 80
– juridisk person, 78
– räkenskapsinformation, 78
– räkenskapsår, 79
– språk, 78
– tidpunkten för bokföring, 80
– verifikation, 78
– årsbokslut, 81
– årsredovisning, 81
– öppningsbalansräkning, 80
Bokföringsmässiga grunder, 29
Bokföringsnämnden, 101
– kompletterande normgivning, 103
– noterade företag, 104
Borgenärsperspektiv, 53
Byte av redovisningsprincip, 169
– korrigeringspost i ingående kapital, 170
– tillämpning framåt, 172

Byte av tillgångar, 159, 227
Börsnoterade aktier, 335
Datorprogram, 271
Delårsrapport, 94, 299
Derivat, 330
Diskontering, 231
EEIG, 506
EG-rätt, 98
– bolagsrättsliga direktiv, 98
– IAS-förordningen, 99
– moderniseringsdirektiv, 99, 100
Enskild näringsidkare, 393
– beskattningsår vid start/nedläggning/start, 399
– bokföring av sista uttaget, 396
– bokföringsskyldighetens upphörande, 396
– eget kapital, 394
– kapitalunderlag för räntefördelning, 398
– moms i inkomstdeklaration, 398
– obeskattade reserver, 394
– resultaträkning, 395
– skattemässigt upphört, 399
– skulder, 394
– uttag av skuld, 397
Entreprenader, 201
– förlustkontrakt, 203
– garantiutgift, 206
– successiv vinstavräkning, 206
– uppdragsinkomst, 202
– uppdragsutgift, 202
Ersättningar till anställda, 357
– pensioner, 363
– övriga ersättningar, 365
Euro, 487
– deklarationer i svenska kronor, 487
– redovisning i euro, 487
– redovisningsvaluta, 487
– vilka företag?, 487
Europabolag, 506
Extern redovisning, 53
Extraordinära intäkter och kostnader, 167
Faktura enligt ML
– fakturans innehåll, 455
– förenklad faktura, 456
Faktura i euro, 196
Fastprisuppdrag, 201, 215
Filiallagen, 502
– filial, 503
– föreståndare, 503
– undantag, 503
Finansiella rapporter, 305
Finansiellt instrument, 333
Finansinspektionen, 110
Fordringar och skulder i utländsk valuta, 341
Forsknings- och utvecklingskostnader, 266, 267
Fusion, 401
– avkastningsskatt på pensionskostnader, 415
– deklaration för det upplösta bolaget, 409
– fastighetsskatt, 415
– fusionsdifferens, 403, 410
– fusionsförfarande, 406
– fusionsgoodwill, 412
– fusionsvederlag, 407, 417
– goodwill, 416
– inkråmsgoodwill, 412
– internvinst, 403
– justering för internvinst, 413
– kvalificerad fusion, 408
– löpande bokföring, 401, 405
– omvänd fusion, 414
– omvärdering till koncernvärde, 411
– särskild löneskatt, 415
– värdering, 402, 405
– överlåtande bolag, 401
– överlåtande bolags årsresultat, 403, 417
– övertagande företag, 401

Förenklat årsbokslut, 113
– bilar, 115
– bokslutshändelser, 119
– brytdagsredovisning, 136
– byggnader och markanläggningar, 120
– eget kapital, 116
– faktureringsmetoden, 117
– företagarens uttag, 131
– immateriella anläggningstillgångar, 120
– kontantmetoden, 117
– kundfordringar, 126
– leverantörsskulder, 128
– maskiner och inventarier, 122
– offentligt stöd, 130
– periodiseringsfrågor, 133
– ränteutgifter, 133
– skadeståndsersättning, 133
– utökad bokslutsmetod, 136
– varulager, 124
Förenlig med god redovisningssed, 33
Föreskrifter om kassaregister
– Statens Folkhälsoinstitut, 449
Föreställningsram, 66
Förvaltningsfastighet, 315
Förvärsanalys, 142
Gemensam verifikation, 446
– kassakontrollremsor, 450
– kontantförsäljning, 447
– likartade affärshändelser, 446
– verifikationens form, 448
Gemenskapsinterna förvärv, 195
God redovisningssed, 30, 56
Goodwill, 142
Grundläggande redovisningsprinciper, 62
– bokföringsmässiga grunder, 64, 67
– fortlevnadsprincipen, 63, 67
– försiktighetsprincipen, 63
– kongruensprincipen, 63
– kontinuitetsprincipen, 65
– kvittningsförbud, 65
– post för post-principen, 64
– väsentlighetsprincipen, 63
Gränsvärden, 475
– mindre företag, 475
– mindre koncerner, 476
– större företag, 475
– större koncerner, 475
Handel med värdepapper, 342
Handelsbolag, 336
Händelser efter balansdagen, 323
– antagande om fortlevnad, 324
IASB, 110
Icke-monetära tillgångar och skulder, 188
Immateriella rättigheter, 268
– egenproducerade rättigheter, 271
– forskning och utveckling, 272
– icke tidsbegränsade rättigheter, 272
Immateriella tillgångar, 265
Inkråmsförvärv, 139, 141
Inköpsfaktura i utländsk valuta, 195
Integrerad utlandsverksamhet, 189
Intern redovisning, 53
Intresseföretag, 261
Intäkt, 211
– byte av tillgångar, 227
– ej debiterad ränta mellan koncernbolag, 232
– en eller flera transaktioner, 216
– fast pris – alternativregel, 219
– fast pris – huvudregel, 218
– försäljning av varor, 212, 216
– löpande räkning – alternativregel, 218
– löpande räkning – huvudregel, 217
– olika diskonteringsräntor hos säljare och köpare, 231
– periodisering av engångsbelopp, 224

– periodisering av tjänsteuppdrag, 222
– pågående arbete, tjänsteuppdrag på löpande räkning, 224
– royalty, 213, 220
– ränta, 213, 220
– skadestånd, 227
– tjänsteuppdrag, 217
– utdelning, 192, 213, 220
– utförande av tjänsteuppdrag, 212
– värdering av kundfordringar, 229
Inventarier
– anskaffningsvärde, 251
– djur, 256
– korttidsinventarie, 255
– mindre värde, 255
– uppskrivning, 253
Joint ventures, 263
Justeringsregeln, 33
Jämförbarhet, 69
Kapitaltillgång, 35
Kassaflöden, 185
– finansieringsanalys, 185
Kommunala stöd, 353
Koncernbidrag, 140, 142
Koncernredovisning, 93, 139
Konsekvent utformning, 307
Kundfordran, 229
Kvittning, 308
Lager av finansiella instrument, 342
Lagertillgång, 35
Leasing
– ekonomisk innebörd, 176
– finansiell leasing, 175, 179
– operationell leasing, 175, 179
– verklig innebörd, 178
Leasingavtal, 175
– leasingavgift, 180
– omsättning, 181
Lån från delägare, 303
Lånekostnad, 303
Löpande bokföring, 459
– bokföras senare, 464
– flera verksamheter, 467
– gemensam bokföring, 467
– kontanta in- och utbetalningar, 463
– kontantmetod, 465
– registreringsordning, 461
– systematisk ordning, 461
– tidpunkt för bokföring, 462
– tidpunkt för redovisning av moms, 470
Löpande räkningsuppdrag, 201, 215
Materiella anläggningstillgångar, 241
– anskaffningsvärde, 242, 243
– avskrivning, 241, 244
– avskrivningsbart belopp, 241
– nyttjandeperiod, 241
– redovisat värde, 242
– restvärde, 241
– verkligt värde, 242
Mervärdesskatt
– bokslutsmetod, 39
– brytdag, 39
– faktura, 40
– faktureringsmetod, 39
– förenklad faktura, 40
– löpande noteringar, 37
Monetära tillgångar och skulder, 188
Nedskrivningar, 289
– byggnader, 292
– inventarier, 291
– markanläggningar, 292
Negativ goodwill, 142
Näringsbidrag, 355
Närstående, 313
Omräkning av filial i utlandet, 191
Omräkning av utdelning, 192
Omräkningslagen, 489
– det kopplade området, 492
– ej kopplade poster, 492
– schabloniserad omräkning, 489
Omstruktureringsåtgärder, 141
Optioner, 337

Pension, 359
– avgiftsbestämd plan, 360
– förmånsbestämd pensionsplan, 361
Pensionskostnader, 363
– direktutbetalda, 364
Pågående arbete, 204
– löpande räkning, 205
Ramlag, 55
Ramlagstiftning, 55, 56
Rapportvaluta, 187
Redovisning och indirekt beskattning, 36
Redovisning och inkomstbeskattning, 27
Redovisningsprinciper, 307
– periodiseringsprincipen, 307
Redovisningsrådet, 107
– rekommendationer, 369
Redovisningsrådets rekommendationer
– IAS-anpassad redovisning, 369
Redovisningsskyldighet
– årsbokslut, 471
Relevans, 68
Resultat per aktie, 295
Resultaträkning, 309
Retroaktiva ändringar av bokslut, 42
Räkenskaper, 32
Räkenskapsinformation, 419
– ansvarig för arkivering, 426
– arkivering på betryggande sätt, 423
– behandlingshistorik, 428
– förstöra, 426
– förvaring utomlands, 432, 434, 435
– kassaregister, 430
– primär räkenskapsinformation, 419
– själv har upprättat, 422
– språk, 422
– systemdokumentation, 428
– tagit emot från annan, 421
– överskådlighet och åtkomlighet, 424
Räkenskapsår, 481
– brutet räkenskapsår, 481
– förkortat räkenskapsår, 482
– förlängt räkenskapsår, 482
– jordbruk i aktiebolag, 482
– koncern, 482
– omläggning, 482
– tillstånd, 482
Ränteswappar, 340
Rättvisande bild, 59, 69
– avstegsregel, 60
– substance and form, 61
– true and fair view, 60
Rörelsefastighet, 315
Samband, 27
– formellt, 27
– materiellt, 27
Segment, 319
– geografiskt område, 319
– rörelsegren, 319
Självständig utlandsverksamhet, 189
Skattepliktig, 30
Slutredovisning, 204
Statliga stöd, 351, 353
Säkringsredovisning, 331
Särskild löneskatt på pensionskostnader, 364
Tillförlitlighet, 68
Transaktion i utländsk valuta, 188
Underlåten justering, 34
Uppskjuten skatt, 199
URA, 109
Utländsk filial, 191
Utländska företag, 501
– verksamhet i Sverige, 501
Valuta
– omräkning, 497, 510
Valutakurser, 187
Valutaswappar, 340
Valutasäkring, 345
Varulager, 145

– anskaffningsvärde, 158
– BFNAR 2000:3 Redovisning av varulager, 152
– byte, 159
– djur, 162
– djur i jordbruk, 156
– FIFU, 150
– inkurans, 164
– inkuranstrappa, 154, 161
– inneliggande lager, 157
– inventering, 156
– lagerreserv, 164
– lägsta värdets princip, 150
– nettoförsäljningsvärde, 160
– näringsbidrag, 159
– RR 2 Redovisning av varulager, 149
– RR 2:02 Varulager, 145
– värdering, 145, 155
Verifikationer, 439
– egenupprättade uppgifter om affärshändelser, 441
– komplettering, 444
– kontering, 444
– mottagna uppgifter om affärshändelse, 439
– rättelse, 445
– scanning, 441
– uppgifter i en verifikation, 442
– verifikationens form, 439
– verifikationsnummer, 443
– verifikationsnummerserier, 443
Verksamhet under avveckling, 297
Verksamhetsgrenar, 320
Värderingsmetoder, 73
Växlingsvinster, 196
Årsbokslut, 471
Årsredovisning i aktiebolag, 310
Årsredovisning i försäkringsföretag, 96
Årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag, 95
Årsredovisningslagen, 83
– anläggningstillgång, 88
– bestämd mängd och ett fast värde, 89
– finansiella instrument, 89
– finansieringsanalys, 93
– företag, 84
– förvaltningsberättelse, 91
– intresseföretag, 85
– koncern, 85
– koncernredovisning, 93
– mindre företag, 84
– mindre koncerner, 85
– omsättningstillgång, 88
– pågående arbeten, 89
– större företag, 84
– större koncerner, 84
– uppställningsformer, 86
– URA, 109
– verkligt värde, 90
– värderingsregler, 87
Ändring av redovisat resultat, 41
Övervakningspanelen, 107