Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning

ISBN 978-91-86525-44-6
SKV 305 utgåva 8

Elanders Sverige 2011

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 2011.

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 Skatteverkets ställningstaganden (sökväg: Rättsinformation/Skatteverkets ställningstaganden).

Solna i maj 2011

Vilhelm Andersson

Innehåll

Förord **3**

Förkortningslista **21**

1 Inledning **23**

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 37
2.2.3 Sambandet mellan redovisning och mervärdesskatt 38
2.2.4 Sambandet mellan redovisning och punktskatter 41

2.3 Ändring i efterhand av redovisat resultat **42**
2.3.1 Inledning 42
2.3.2 Skatterättslig praxis beträffande retroaktiva ändringar av tidigare bokslut 42
2.3.3 Civilrättsliga regler och normer för retroaktiva ändringar av tidigare bokslut 43
2.3.4 Justering av det redovisade resultatet 43

2.4 Rättspraxis m.m. **50**

3 Redovisning **53**

3.1 Redovisningens syfte och uppgifter **53**

3.2 Redovisningslagstiftning **55**

3.3 Ramlagar – normgivning **55**

3.4 God redovisningssed **56**

3.5 Rättvisande bild **60**

3.6 Grundläggande redovisningsprinciper **62**

3.7 Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter 67
3.7.1 Inledning 67
3.7.2 Grundläggande antaganden 68
3.7.3 Kvalitativa egenskaper 68
3.7.4 De finansiella rapporternas huvudgrupper 70
3.7.5 När ska en post redovisas i balans- eller resultaträkningen? 72
3.7.6 Värderingsmetoder 73
3.8 Redovisningsterminologi 73
3.9 Redovisningens hierarki 74

4 Redovisningslagar 77
4.1 Bokföringslagen 77
4.1.1 Definitioner och språk − 1 kap. 77
4.1.2 Kretsen av bokföringsskyldiga − 2 kap. 78
4.1.3 Räkenskapsår − 3 kap. 79
4.1.4 Bokföringsskyldighetens innebörd − 4 kap. 79
4.1.5 Löpande bokföring och verifikationer − 5 kap. 80
4.1.6 Hur den löpande bokföringen avslutas − 6 kap. 81
4.1.7 Arkivering av räkenskapsinformation m.m. − 7 kap. 82
4.1.8 Utvecklandet av god redovisningssed − 8 kap. 83
4.1.9 Överklagande − 9 kap. 83
4.2 Årsredovisningslagen 83
4.2.1 Inledande bestämmelser − 1 kap. 83
4.2.2 Allmänna bestämmelser om årsredovisning − 2 kap. 85
4.2.3 Balansräkning och resultaträkning − 3 kap. 86
4.2.4 Värderingsregler − 4 kap. 87
4.2.5 Tilläggsupplysningar − 5 kap. 90
4.2.6 Förvaltningsberättelse och finansieringsanalys − 6 kap. 91
4.2.7 Koncernredovisning − 7 kap. 93
4.2.8 Offentliggörande − 8 kap. 93
4.2.9 Delårsrapport − 9 kap. 94
4.2.10 Överklagande − 10 kap. 95
4.3 Lagen om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag 95
4.4 Lagen om årsredovisning i försäkringsföretag 96
4.5 EU-rätten 98

5 Normgivare 101
5.1 Bokföringsnämnden 101
5.1.1 Tillämpning av Redovisningsrådets rekommendationer 102
5.2 Rådet för finansiell rapportering 107
5.2.1 Allmänt 107

5.2.2 Rekommendationer och uttalanden ... 108
5.3 Redovisningsrådet ... 111
5.4 Far ... 111
5.5 Finansinspektionen ... 113
5.6 International Accounting Standards Board (IASB) ... 113

6 Räkenskapsinformation och dess arkivering ... 115
6.1 BFNAR 2000:5 Räkenskapsinformation och dess arkivering ... 115
6.2 BFN R 10 Systemdokumentation och behandlingshistorik ... 124
6.3 BFNAR 2004:1 Systemdokumentation och behandlingshistorik för kassaregister ... 127
6.4 Skatteverkets allmänna råd och meddelanden om förvaring av maskinläsbara medier utomlands ... 128
6.4.1 Anmälan om förvaring av maskinläsbara medier utomlands ... 128
6.4.2 Ansökan om tillstånd till förvaring av maskinläsbara medier utomlands ... 129
6.5 Skatteverkets allmänna råd och meddelanden om tillstånd att i förtid förstöra räkenskapsinformation ... 130
6.5.1 Ansökan om tillstånd för företag att i förtid förstöra räkenskapsinformation ... 130
6.5.2 Ansökan om tillstånd för kommuner, kommunalförbund och landsting att i förtid förstöra räkenskapsinformation ... 131
6.6 Annat språk än svenska, danska, norska eller engelska ... 132
6.7 Inkomstskatt ... 132
6.8 Mervärdesskatt ... 133
6.9 Rättspraxis m.m. ... 133

7 Verifikationer ... 137
7.1 BFNAR 2000:6 Verifikationer ... 137
7.2 BFN R 2 Gemensam verifikation ... 144
7.3 Lag om kassaregister m.m. ... 147
7.4 Yrkestrafiklagen ... 153
7.5 Inkomstskatt ... 154
7.5.1 Kassaregister i detaljhandel ... 155
7.5.2 Kassaregister vid tillfällig utförsäljning ... 155
7.5.3 Underlaget för bokföringen i ett taxiföretag ... 156
7.5.4 Krav på underlag vid valutaväxling ... 157
7.5.5 När får gemensam verifikation användas vid kontantförsäljning? ... 157
7.6 Mervärdesskatt ... 158
7.7 Rättspraxis m.m. ... 161

8 Löpande bokföring ... 165
8.1 BFNAR 2001:2 Löpande bokföring ... 165
8.2 BFNAR 2002:14 Redovisning av försäljning från myntautomat ... 174
8.3 Inkomstskatt ... 175
8.4 Mervärdesskatt ... 175
8.4.1 Tidpunkt för redovisning av mervärdesskatt ... 176
8.5 Rättspraxis m.m. ... 179

9 Räkenskapsår och beskattningsår ... 181
9.1 Räkenskapsår ... 181
9.2 Inkomstskatt ... 183
9.2.1 Beskattningsår för nystartad enskild näringsverksamhet ... 184
9.3 Rättspraxis m.m. ... 185

10 Gränsvärden ... 187
10.1 BFNAR 2006:11 Gränsvärden ... 187

11 Fusion ... 193
11.1 BFNAR 1999:1 Fusion av helägt aktiebolag ... 193
11.2 BFNAR 2003:2 Redovisning av fusion ... 196
11.3 Fusionsförfarandet enligt ABL ... 198
11.4 Inkomstskatt ... 199
11.4.1 Deklarationer för det upplösta bolaget ... 202
11.4.2 Årsresultat före det att koncernförhållande uppstod ... 202
11.4.3 Fusionsdifferens ... 203
11.4.4 Omvärderingar till koncernvärden ... 203
11.4.5 Fusionsgoodwill och räkenskapsenlig avskrivning ... 204
11.4.6 Avskrivning av inventarier och räkenskapsårets längd ... 205
11.4.7 Justeringar för internvinster ... 206
11.4.8 Omvänd fusion ... 207
11.4.9 Kostnader för fusion ... 207
11.5 Särskild löneskatt ... 208
11.6 Fastighetsskatt och avkastningsskatt på pensionskostnader ... 208
11.7 Övrigt ... 208
11.7.1 Part i rättsprocess efter genomförd fusion ... 208
11.7.2 Särskilda frågor med anledning av BFNAR 2003:2 ... 209
11.8 Rättspraxis m.m. ... 211

12 Redovisning i euro ... 213
12.1 Inledning ... 213
12.2 Bokföringslagen ... 213
12.3 Aktiebolagslagen ... 214
12.4 Årsredovisningslagen ... 214
12.5 Omräkningslagen ... 215
12.6 Inkomstskatt ... 217
12.6.1 Principerna för omräkningen för beskattningen ... 217
12.6.2 Justering av en felaktigt värderad balanspost ... 218
12.6.3 Avskrivning på inventarier ... 219
12.6.4 Fastigheter och värdepapper ... 220
12.6.5 Olika redovisningsvalutor i en koncern ... 220
12.6.6 Koncernbidrag ... 221
12.6.7 Uttagsbeskattning vid underprisöverlåtelser ... 221
12.6.8 Fordringar och skulder i annan valuta än euro ... 221
12.6.9 Olika räkenskapsår inom samma koncern ... 221
12.6.10 Representationsavdrag ... 222
12.6.11 Periodiseringsfond ... 222
12.7 Mervärdesskatt ... 224
12.7.1 Omräkning för beskattningsändamål ... 224
12.7.2 Uppgifter i en faktura ... 224
12.7.3 Redovisning ... 225
12.8 Löneredovisning ... 225
12.9 Omräkningskurser för företag med redovisning i euro ... 226
12.10 Rättspraxis m.m. ... 226

13 Utländska företags verksamhet i Sverige ... 227
13.1 Inledning ... 227
13.2 Bokföringslagen ... 227
13.3 Filiallagen ... 229
13.3.1 Särskilt om filialer ... 230
13.3.2 Särskilt om föreståndare ... 231
13.4 Europeiska ekonomiska intressegrupperingar, EEIG ... 232
13.5 Europabolag ... 232
13.5.1 Cilvilrättsliga bestämmelser ... 232
13.5.2 Skatterättsliga bestämmelser ... 234
13.6 Europakooperativ ... 234
13.7 Europeiska grupperingar ... 235
13.8 Inkomstskatt ... 236

13.8.1 Fast driftställe ... 236
13.8.2 Inkomstfördelning ... 236
13.9 Mervärdesskatt ... 237
13.9.1 Allmänt ... 237
13.9.2 Uppgifter i en faktura ... 237
13.9.3 Valutaomräkning ... 238
13.10 Rättspraxis m.m. ... 238

14 Redovisningen i vissa juridiska personer ... 239
14.1 Inledning ... 239
14.2 Bokföringsskyldighet ... 239
14.2.1 Understödsföreningar, häradsallmänningar, sockenallmänningar, gemensamhetsskogar m.fl. ... 239
14.2.2 Stiftelser ... 240
14.2.3 Ideella föreningar, registrerade trossamfund och samfällighetsföreningar ... 241
14.3 Öppningsbalansräkning ... 245
14.3.1 Ideella föreningar, registrerade trossamfund och registrerade organisatoriska delar av ett sådant samfund ... 245
14.4 Bokföringsskyldighetens innebörd ... 247
14.5 Räkenskapsår ... 248
14.6 Gemensam bokföring ... 248
14.6.1 Stiftelser ... 248
14.6.2 Svenska kyrkan ... 249
14.7 Hur räkenskaperna ska avslutas ... 249
14.7.1 Särregler för här aktuella juridiska personer som är bokföringsskyldiga enligt huvudregeln ... 250
14.7.2 Särregler för stiftelser ... 250
14.7.3 Särregler för ideella föreningar, registrerade trossamfund och registrerade organisatoriska delar av sådana samfund ... 252
14.7.4 Särregler för samfällighetsföreningar ... 254
14.8 Ej bokföringsskyldiga ... 254
14.8.1 Räkenskapsår ... 256
14.9 Inkomstskatt ... 256
14.10 Rättspraxis m.m. ... 256

15 Enskild näringsidkares bokföring ... 259
15.1 BFN R 11 Enskild näringsidkares bokföring ... 259
15.2 BFNAR 2004:2 Bokföringsskyldighetens upphörande i enskild näringsverksamhet ... 261
15.3 Inkomstskatt ... 263

15.3.1 Uttag av skuld i näringsverksamheten ... 263
15.3.2 Mervärdesskatt i inkomstdeklaration, kapitalunderlag för räntefördelning och koppling till företagets redovisning ... 264
15.3.3 Beskattningsår vid start/nedläggning/start samma kalenderår ... 264
15.3.4 När ska en enskild näringsverksamhet anses avslutad ... 265

15.4 Mervärdesskatt ... 265

15.5 Rättspraxis m.m. ... 266

16 K1 – Enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut ... 267

16.1 BFNAR 2006:1 Enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut ... 267
16.1.1 Tillämpning ... 267
16.1.2 Definitioner ... 268
16.1.3 Vad ska bokföras i företaget ... 269
16.1.4 Löpande bokföring ... 272
16.1.5 Det förenklade årsbokslutet ... 274
16.1.6 Balansräkningen ... 275
16.1.7 Resultaträkningen ... 285
16.1.8 Upplysningar om obeskattade reserver ... 289

16.2 Inkomstskatt ... 289
16.2.1 Särskilda bestämmelser ... 289
16.2.2 Inventarier av mindre värde ... 291
16.2.3 Hur påverkas kapitalunderlaget för räntefördelning och expansionsfond av reglerna om förenklat årsbokslut? ... 292
16.2.4 Förenklat årsbokslut och försäkringsersättning för inventarier ... 292
16.2.5 Förenklat årsbokslut och arbetsgivaravgifter ... 292
16.2.6 Förenklat årsbokslut och särskilt avdrag för avyttrade inventarier ... 292
16.2.7 Beskattningstidpunkten för näringsbidrag ... 292

16.3 Mervärdesskatt ... 293

16.4 Rättspraxis m.m. ... 294

17 K1 – Ideella föreningar som upprättar förenklat årsbokslut. 295

17.1 BFNAR 2010:1 Ideella föreningar och registrerade trossamfund som upprättar förenklat årsbokslut ... 295
17.1.1 Tillämpning ... 295
17.1.2 Definitioner ... 297
17.1.3 Vad som ska bokföras i föreningen? ... 298
17.1.4 Löpande bokföring ... 300
17.1.5 Det förenklade årsbokslutet ... 302
17.1.6 Balansräkningen ... 303
17.1.7 Resultaträkningen ... 314

17.2 Inkomstskatt ... 318
17.3 Mervärdesskatt ... 319
17.4 Rättspraxis m.m. ... 320

18 K2 – Årsredovisning i mindre aktiebolag ... 323
18.1 BFNAR 2008:1 Årsredovisning i mindre aktiebolag ... 323
18.1.1 Tillämpning ... 323
18.1.2 Grundläggande principer m.m. ... 324
18.1.3 Årsredovisningens utformning ... 326
18.1.4 Uppställningsformer för årsredovisningen ... 327
18.1.5 Förvaltningsberättelsen ... 328
18.1.6 Resultaträkningen – Rörelseintäkter ... 329
18.1.7 Resultaträkningen – Rörelsekostnader ... 336
18.1.8 Resultaträkningen – Finansiella poster m.m. ... 340
18.1.9 Balansräkningen – Tillgångar ... 341
18.1.10 Balansräkningen – Immateriella och materiella anläggningstillgångar ... 344
18.1.11 Balansräkningen – Finansiella anläggningstillgångar ... 350
18.1.12 Balansräkningen – Varulager ... 353
18.1.13 Balansräkningen – Kortfristiga fordringar ... 356
18.1.14 Balansräkningen – Kortfristiga placeringar inklusive kassa och bank ... 357
18.1.15 Balansräkningen – Eget kapital och obeskattade reserver ... 359
18.1.16 Balansräkningen – Avsättningar ... 360
18.1.17 Balansräkningen – Skulder ... 363
18.1.18 Balansräkningen – Ställda säkerheter och ansvarsförbindelser ... 364
18.1.19 Tilläggsupplysningar ... 366
18.1.20 Särskilda regler för företag som ingår i koncern eller äger andelar i intresseföretag ... 369
18.1.21 Särskilda regler första gången årsredovisning upprättas enligt det allmänna rådet. ... 372
18.2 Inkomstskatt ... 375
18.2.1 Sambandet ... 375
18.2.2 Årsredovisning i mindre aktiebolag och bokföringsmässiga grunder ... 376
18.2.3 Årsredovisning i mindre aktiebolag och periodiseringsregeln ... 376
18.2.4 Årsredovisning i mindre aktiebolag och förvärvade immateriella anläggningstillgångar ... 376
18.2.5 Inventarier av mindre värde ... 377
18.2.6 Årsredovisning i mindre aktiebolag och alternativregeln för uppdrag till fast pris ... 377
18.2.7 Inventarier och begreppet verkligt värde ... 377
18.2.8 Inventarier av mindre värde och begreppen naturligt samband och större inventarieanskaffning ... 378
18.3 Rättspraxis m.m. ... 378

19 K2 – Årsredovisning i mindre ekonomiska föreningar 379
19.1 BFNAR 2009:1 Årsredovisning i mindre ekonomiska föreningar 379
19.1.1 Tillämpning 379
19.1.2 Grundläggande principer m.m. 380
19.1.3 Årsredovisningens utformning 382
19.1.4 Uppställningsformer för årsredovisningen 383
19.1.5 Förvaltningsberättelsen 384
19.1.6 Resultaträkningen – Rörelseintäkter 385
19.1.7 Resultaträkningen – Rörelsekostnader 393
19.1.8 Resultaträkningen – Finansiella poster m.m. 396
19.1.9 Balansräkningen – Tillgångar 397
19.1.10 Balansräkningen – Immateriella och materiella anläggningstillgångar 400
19.1.11 Balansräkningen – Finansiella anläggningstillgångar 407
19.1.12 Balansräkningen – Varulager 410
19.1.13 Balansräkningen – Kortfristiga fordringar 413
19.1.14 Balansräkningen – Kortfristiga placeringar inklusive kassa och bank 414
19.1.15 Balansräkningen – Eget kapital och obeskattade reserver 416
19.1.16 Balansräkningen – Avsättningar 417
19.1.17 Balansräkningen – Skulder 420
19.1.18 Balansräkningen – Ställda säkerheter och ansvarsförbindelser 422
19.1.19 Tilläggsupplysningar 423
19.1.20 Särskilda regler för företag som ingår i koncern eller äger andelar i intresseföretag 426
19.1.21 Särskilda regler första gången årsredovisning upprättas enligt det allmänna rådet 429
19.2 Inkomstskatt 433
19.2.1 Sambandet 433
19.2.2 Årsredovisning i mindre aktiebolag och bokföringsmässiga grunder 433
19.2.3 Årsredovisning i mindre aktiebolag och periodiseringsregeln 434
19.2.4 Årsredovisning i mindre aktiebolag och förvärvade immateriella anläggningstillgångar 434
19.2.5 Inventarier av mindre värde 434
19.2.6 Årsredovisning i mindre aktiebolag och alternativregeln för uppdrag till fast pris 435
19.2.7 Inventarier och begreppet verkligt värde 435
19.2.8 Inventarier av mindre värde och begreppen naturligt samband och större inventarieanskaffning 435
19.3 Rättspraxis m.m. 436

20 Koncernredovisning 437
20.1 RR 1:00 Koncernredovisning 437
20.2 UFR 2 Koncernbidrag och aktieägartillskott 438

20.3 BFNAR 2002:12 Tolkningen av koncernbegreppet vid bedömningar som sker enligt bokföringslagen ... 439
20.4 Inkomstskatt ... 440
20.4.1 Avsättning för omstruktureringsåtgärder ... 440
20.4.2 Värdering av förvärvade tillgångar och skulder ... 440
20.4.3 Goodwill och negativ goodwill vid inkråmsförvärv ... 440
20.4.4 Justering av förvärvsanalysen ... 441
20.4.5 Koncernbidrag ... 441
20.5 Rättspraxis m.m. ... 442

21 Varulager ... 445
21.1 RR 2:02 Varulager ... 445
21.2 RR 2 Redovisning av varulager ... 449
21.3 BFNAR 2000:3 Redovisning av varulager ... 453
21.4 BFNAR 2001:4 Tillämpning av s.k. inkuranstrappa ... 454
21.5 Inkomstskatt ... 455
21.5.1 Inneliggande lager ... 456
21.5.2 Anskaffningsvärdet ... 457
21.5.3 Värdering vid byte av tillgångar ... 458
21.5.4 Kontrollproblem ... 459
21.5.5 Nettoförsäljningsvärdet ... 459
21.5.6 Lager av djur ... 462
21.5.7 Schablonavdrag och lagerreserv ... 463
21.6 Rättspraxis m.m. ... 464

22 Extraordinära intäkter och kostnader ... 467
22.1 RR 4 Redovisning av extraordinära intäkter och kostnader samt upplysningar för jämförelseändamål ... 467
22.2 Inkomstskatt ... 468
22.3 Rättspraxis m.m. ... 468

23 Byte av redovisningsprincip ... 469
23.1 RR 5 Redovisning av byte av redovisningsprincip ... 469
23.2 Inkomstskatt ... 470
23.2.1 Byte av redovisningsprincip som korrigeringspost i ingående kapital ... 470
23.2.2 Byte av redovisningsprincip med tillämpning framåt ... 472
23.2.3 Allmänt om bokföring av poster direkt mot eget kapital ... 472
23.2.4 Kontrollproblem ... 473
23.3 Rättspraxis m.m. ... 473

24 Leasingavtal ... 475
24.1 RR 6:99 Leasingavtal ... 475
24.2 BFNAR 2000:4 Redovisning av leasingavtal ... 478
24.3 BFNAR 2004:4 Redovisning vid förvärv av leasad tillgång ... 478
24.4 Inkomstskatt ... 478
24.4.1 Den verkliga innebörden av leasingavtal ... 479
24.4.2 Finansiell leasing och beskattning ... 480
24.4.3 Periodisering av leasingavgift ... 481
24.5 Mervärdesskatt ... 481
24.6 Rättspraxis m.m. ... 483

25 Kassaflöden ... 485
25.1 RR 7 Redovisning av kassaflöden ... 485
25.2 Inkomstskatt ... 486

26 Valutakurser ... 487
26.1 RR 8 Redovisning av effekter av ändrade valutakurser ... 487
26.2 Inkomstskatt ... 490
26.2.1 Värdering av balansposter i utländsk valuta ... 491
26.2.2 Omräkning av filial i utlandet ... 491
26.2.3 Omräkning av utdelning ... 494
26.2.4 Valutakurs vid ackord ... 495
26.2.5 Valutakursändringar på fordringar som är kapitaltillgångar ... 495
26.3 Mervärdesskatt ... 496
26.3.1 Omräkning för bokföring av poster i den löpande bokföringen ... 497
26.3.2 Fakturor i euro från svenska företag ... 498
26.3.3 Växlingsvinster – mervärdesskattespliktigt? ... 498
26.4 Rättspraxis m.m. ... 500

27 Inkomstskatter ... 503
27.1 RR 9 Inkomstskatt ... 503
27.2 BFNAR 2001:1 Redovisning av inkomstskatter ... 504
27.3 Inkomstskatt ... 504
27.4 Rättspraxis m.m. ... 504

28 Entreprenader och liknande uppdrag ... 505
28.1 RR 10 Entreprenader och liknande uppdrag ... 505
28.2 Inkomstskatt ... 507

28.2.1 Arbeten på löpande räkning ... 509
28.3 Mervärdesskatt ... 511
28.4 Rättspraxis m.m. ... 513

29 Intäkter ... 515
29.1 RR 11 Intäkter ... 515
29.2 BFNAR 2003:3 Redovisning av intäkter ... 518
29.3 Inkomstskatt ... 525
29.3.1 Pågående arbeten – sambandet ... 525
29.3.2 Rättsfall angående periodisering av inkomster ... 526
29.3.3 Byte av tillgångar ... 531
29.3.4 Värdering av kundfordringar ... 533
29.4 Mervärdesskatt ... 535
29.4.1 Beskattningsunderlag ... 535
29.4.2 Varor ... 538
29.4.3 Tjänster ... 539
29.5 Rättspraxis m.m. ... 539

30 Materiella anläggningstillgångar ... 543
30.1 RR 12 Materiella anläggningstillgångar ... 543
30.2 BFNAR 2001:3 Redovisning av materiella anläggningstillgångar ... 548
30.3 BFNAR 2003:1 Anläggningsregister ... 549
30.4 Inkomstskatt ... 550
30.4.1 Gränsdragningen mellan inventarier och andra tillgångar ... 552
30.4.2 Tillgångar av olika slag och beräkning av avdrag ... 553
30.4.3 Ytterligare avdrag vid lågt, totalt, verkligt värde ... 553
30.4.4 Avdragstidpunkten ... 554
30.4.5 Anskaffningsvärdet ... 555
30.4.6 Justering av anskaffningsvärde ... 556
30.4.7 För högt anskaffningsvärde ... 556
30.4.8 Avyttringar ... 557
30.4.9 Särskilt hög utgift ... 558
30.4.10 För stora avskrivningar i räkenskaperna (skattemässig överavskrivning) ... 559
30.4.11 Finansiell leasing och rätten till räkenskapsenlig avskrivning ... 560
30.4.12 Uppskrivning och rätten till räkenskapsenlig avskrivning ... 561
30.4.13 Avskrivning på inventarier i utländsk självständig filial inom EES-området ... 562
30.4.14 Övergång till restvärdesavskrivning och tidigare överavskrivningar ... 563
30.4.15 Inventarier av mindre värde och korttidsinventarier ... 563
30.4.16 Djur som är anläggningstillgångar i räkenskaperna ... 565
30.5 Mervärdesskatt ... 565

30.6 Rättspraxis m.m. ... 566

31 Intresseföretag ... 571
31.1 RR 13 Intresseföretag ... 571
31.2 Inkomstskatt ... 572
31.3 Rättspraxis m.m. ... 572

32 Joint ventures ... 573
32.1 RR 14 Joint ventures ... 573
32.2 Inkomstskatt ... 574
32.3 Rättspraxis m.m. ... 574

33 Immateriella tillgångar ... 575
33.1 RR 15 Immateriella tillgångar ... 575
33.2 BFN R 1 Redovisning av forsknings- och utvecklingskostnader ... 577
33.3 Inkomstskatt ... 578
33.3.1 Tillgångar av olika slag och beräkning av avdrag ... 579
33.3.2 Ytterligare avdrag vid lågt verkligt värde ... 580
33.3.3 Immateriella rättigheter enligt IL ... 580
33.3.4 Avdrag för datorprogram ... 581
33.3.5 Goodwill vid inkråmsförvärv ... 581
33.3.6 Egenproducerade rättigheter ... 582
33.3.7 Icke tidsbegränsade rättigheter ... 583
33.3.8 Utgifter för forskning och utveckling ... 584
33.4 Rättspraxis m.m. ... 584

34 Avsättningar ... 587
34.1 RR 16 Avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar ... 587
34.2 Inkomstskatt ... 594
34.2.1 Förpliktande händelse ... 595
34.2.2 Troligt utflöde av resurser ... 597
34.2.3 Tillförlitlig uppskattning av åtagandet/ Beloppsberäkning ... 598
34.2.4 Gottgörelser ... 598
34.2.5 Förlustkontrakt ... 599
34.2.6 Omstruktureringar ... 599
34.2.7 Begreppet löpande driftkostnader ... 600
34.3 Rättspraxis m.m. ... 601

35 Nedskrivningar ... 605
35.1 RR 17 Nedskrivningar ... 605
35.2 BFNAR 2003:1 Anläggningsregister ... 608
35.3 Inkomstskatt ... 608
35.3.1 Inventarier ... 608
35.3.2 Byggnader ... 609
35.3.3 Markanläggningar ... 610
35.3.4 Förbättringar av nyttjanderättshavare ... 610
35.3.5 Övriga tillgångar ... 610
35.4 Rättspraxis m.m. ... 610

36 Resultat per aktie ... 611
36.1 RR 18 Resultat per aktie ... 611
36.2 Inkomstskatt ... 611
36.3 Rättspraxis m.m. ... 611

37 Verksamheter under avveckling ... 613
37.1 RR 19 Verksamheter under avveckling ... 613
37.2 Inkomstskatt ... 614

38 Delårsrapportering ... 615
38.1 RR 20 Delårsrapportering ... 615
38.2 BFNAR 2007:1 Frivillig delårsrapportering ... 616
38.3 Inkomstskatt ... 616

39 Lånekostnader ... 617
39.1 RR 21 Lånekostnader ... 617
39.2 Inkomstskatt ... 617
39.2.1 Lån från delägare ... 618
39.3 Rättspraxis m.m. ... 618

40 Finansiella rapporter ... 619
40.1 Lagregler ... 619
40.2 RR 22 Utformning av finansiella rapporter ... 619
40.3 Far − RedR 1 Årsredovisning i aktiebolag ... 624
40.4 Inkomstskatt ... 625

41 Upplysningar om närstående 627
41.1 RR 23 Upplysningar om närstående 627
41.2 Inkomstskatt 628

42 Förvaltningsfastigheter 629
42.1 RR 24 Förvaltningsfastigheter 629
42.2 Inkomstskatt 630
42.3 Mervärdesskatt 631
42.4 Rättspraxis m.m. 631

43 Rapportering för segment och verksamhetsgrenar 633
43.1 RR 25 Rapportering för segment – rörelsegrenar och geografiska områden 633
43.2 BFN R 9 Redovisning av verksamhetsgrenar m.m. 635
43.3 Inkomstskatt 636

44 Händelser efter balansdagen 637
44.1 RR 26 Händelser efter balansdagen 637
44.2 Inkomstskatt 638
44.3 Rättspraxis m.m. 639

45 Finansiella instrument 641
45.1 Inledning 641
45.2 Årsredovisningslagen 642
45.3 IAS 39 Finansiella instrument 643
45.4 RR 27 Finansiella instrument: Upplysningar och klassificering 647
45.5 IAS 32 Finansiella instrument: Klassificering 649
45.6 IFRS 7 Finansiella instrument: Upplysningar 650
45.7 RedR 5 Redovisning av aktier och andelar 650
45.8 RedR 7 Redovisning av optioner, terminskontrakt samt valuta- och ränteswappar när dessa inte redovisas till verkligt värde 653
45.9 BFN R 7 Värdering av fordringar och skulder i utländsk valuta 656
45.10 Inkomstskatt 657
45.10.1 Gränsdragningsfrågor mellan lagerreglerna och kapitalreglerna 659
45.10.2 Säkringsredovisning och värdering av fordringar och skulder i utländsk valuta enligt 14 kap. 8 § IL 662
45.11 Rättspraxis m.m. 666

46 Statliga stöd ... 667
46.1 RR 28 Statliga stöd ... 667
46.2 BFN R 5 Redovisning av statliga stöd ... 670
46.3 Inkomstskatt ... 671
46.4 Mervärdesskatt ... 672
46.5 Rättspraxis m.m. ... 672

47 Ersättningar till anställda ... 673
47.1 RR 29 Ersättningar till anställda ... 673
47.2 Inkomstskatt ... 680
47.2.1 Avdrag för pensionskostnader ... 680
47.2.2 Tidpunkt för avdrag pensionskostnader ... 681
47.2.3 Övriga ersättningar till anställda ... 683
47.3 Särskild löneskatt och avkastningsskatt ... 685
47.4 Rättspraxis m.m. ... 686

48 IFRS-anpassad redovisning ... 689
48.1 Inledning ... 689
48.2 RFR 1 Kompletterande redovisningsregler för koncerner ... 689
48.3 RFR 2 Redovisning för juridiska personer ... 690
48.4 Inkomstskatt ... 709

Sakregister ... 711

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
EU	Europeiska unionen
Far	Branschorganisationen för revisorer och rådgivare
FI	Finansinspektionen
FoU	Forsknings- och utvecklingsutgifter
FR	Förvaltningsrätten
HB	Handelsbolag
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
KR	Kammarrätten
KRNG	Kammarrätten i Göteborg
KRNJ	Kammarrätten i Jönköping
KRNS	Kammarrätten i Stockholm
KRSU	Kammarrätten i Sundsvall
LR	Länsrätten

ML	Mervärdesskattelagen (1994:200)
RedR	Redovisningsrekommendation från Far
RR	Regeringsrätten (fr.o.m. 1 januari 2011 Högsta förvaltningsdomstolen)
RR x	Redovisningsrådets rekommendation
RFR	Rådet för finansiell rapportering
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SIC	Standing Interpretations Committee
SL	Stiftelselagen (1994:1220)
SOU	Statens offentliga utredningar
SRN	Skatterättsnämnden
UFR	Uttalande från Rådet för finansiell rapportering
URA	Uttalande från Redovisningsrådets akutgrupp
ÅRFL	Lagen om årsredovisning i försäkringsföretag (1995:1560)
ÅRKL	Lagen om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag (1995:1559)
ÅRL	Årsredovisningslagen (1995:1554)

1 Inledning

Sambandet

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

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

Nyheter

Utöver uppdateringar har följande tillkommit sedan föregående utgåva.

- K1 – Ideella föreningar och registrerade trossamfund som upprättar förenklat årsbokslut (BFNAR 2010:1), se avsnitt 17.
- Ändringar i bokföringslagen och årsredovisningslagen, som trädde i kraft den 1 januari 2011 (SFS 2010:1514 och SFS 2010:1515 m.fl.).
- Regeringsrätten har från och med den 1 januari 2011 ändrat namn till Högsta förvaltningsdomstolen. I denna handledning används genomgående det nya namnet.

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 samt årsredovisningslagarna för kreditinstitut och värdepappersbolag respektive försäkringsföretag. Även EU-rätten berörs från ett redovisningsrättsligt perspektiv.

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

Allmän normgivning m.m.

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

Bokföringsnämndens nya normgivning

Bokföringsnämndens ändrade inriktning på sin normgivning har hittills resulterat i det allmänna rådet (BFNAR 2006:1) med tillhörande vägledning; Enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut, det allmänna rådet (BFNAR 2010:1) med tillhörande vägledning; Ideella föreningar och registrerade trossamfund som upprättar förenklat årsbokslut, det allmänna rådet (BFNAR 2008:1) med tillhörande vägledning; Årsredovisning i mindre aktiebolag samt det allmänna rådet (BFNAR 2009:1) med tillhörande vägledning; Årsredovisning i mindre ekonomiska föreningar. Innehållet och tillhörande skatteaspekter redovisas i avsnitten 16, 17, 18 respektive 19.

Redovisningsrådets normgivning

I avsnitten 20–47 följer en beskrivning av nu gällande rekommendationer från Redovisningsrådet. Redovisningsrådet lades ned 2007 men rekommendationerna fyller under en övergångsperiod ett syfte inom ramen för BFN:s normgivning. Rekommendationerna kommer därför att finnas kvar i den lydelse 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. Här ges som exempel en beskrivning av hur avsnitt 27 Intäkter har byggts upp.

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

Rådet för finansiell rapportering – normer för IFRS-anpassad redovisning

I avsnitt 48 återges rekommendationer och uttalanden från Rådet för finansiell rapportering som är föranledda av IFRS-anpassad redovisning. Normera riktar sig till företag vars andelar, teckningsoptioner eller skuldebrev är upptagna till handel på en reglerad marknad inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller på en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Rekommendationerna behandlar Kompletterande redovisning för koncerner (RFR 1) och Redovisning för juridiska personer (RFR 2).

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. 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 beskrivas 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. Avdragets maximala storlek regleras i skattelag-

stiftningen. Dessutom är **e**n förutsättning för att få tillämpa räkenskapsenlig avskrivning 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. I detta sammanhang brukar också framhållas att redovisningens kvalitet är bättre än den annars skulle ha varit eftersom den är utgångspunkt för beskattningen och föremål för kontroll.

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 deklarationen för företagen. Förutsättningarna för införandet av standardiserade räkenskapsutdrag (SRU) från 1993 års taxering var dels det nära sambandet mellan redovisning och beskattning, dels förekomsten av en förhållandevis enhetlig redovisningsstruktur hos företagen. För Skatteverket innebär kopplingen fördelar både från administrativ och från kontrollmässig synvinkel.

Som nackdel med sambandet framförs ibland från Skatteverkets 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 en tidigarelagd beskattning. Detta har i viss utsträckning inneburit olika principer för den juridiska personens respektive för koncernens redovisning. 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 posterna Obeskattade reserver och Bokslutsdispositioner.

2.1.4 Sambandet enligt inkomstskattelagen

14 kap. IL

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

Bokförings-mässiga grunder och god redovisningssed

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

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

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

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

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

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

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

Några ändringar av kravet på tillämpning av bokföringsmässiga grunder för de företag som tillämpar BFNAR 2008:1 Årsredovisning i mindre aktiebolag har dock inte införts trots att även dessa företag i viss omfattning kan komma att tillämpa en kontantprincip.

Skattepliktig intäkt och avdragsgill kostnad

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

Beskattningstidpunkten

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

God redovisningssed kontra särskild skatteregel

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

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 Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) att företagets redovisning − vari de tillbytta aktierna togs upp till samma värde som de bortbytta aktierna – var förenlig med god redovisningssed. HFD gjorde enbart en uttrycklig skattemässig bedömning av aktiebytet och ansåg att de tillbytta aktierna skulle tas upp till marknadsvärdet och att vinst skulle redovisas vid beskattningen.

Balansposter

I 14 kap. 3 § IL anges att värdet av utgående lager, pågående arbeten, fordringar, skulder och avsättningar ska bedömas med hänsyn till förhållandena vid beskattningsårets utgång. 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. Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) har tillämpat kontinuitetsprincipen i åtminstone tre fall. I rättsfallet RÅ 1990 ref. 79 återfördes en ingående lagerreserv till beskattning trots att lagerreserven felaktigt hade godtagits som en utgående lagerreserv året innan. I RÅ 1995 ref. 11 medgavs inte avdrag för någon ingående varufordran eftersom någon utgående varufordran inte hade beskattats året innan. I RÅ 2007 ref. 70 avsåg ett bolag att i enlighet med god redovisningssed, vid byte av redovisningsprincip, återföra en avsättning för personaloptionsprogram direkt mot eget kapital. Skatterättsnämnden hänvisade till kontinuitetsprincipen och menade att avsättningen skulle återföras till beskattning. HFD delade denna uppfattning.

Räkenskaperna

I 14 kap. 4 § IL regleras sambandet mellan räkenskaperna och beskattningen. Om räkenskaper förs för näringsverksamheten, ska dessa läggas till grund för beräkningen av resultatet när det gäller beskattningstidpunkten. Reserv i lager och liknande ska beaktas bara vid tillämpning av 17 kap. 4 och 5 §§ samt 27 § andra stycket IL.

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

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

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

I övrigt föreligger ingen bundenhet. Om den av den skattskyldige valda redovisningsmetoden strider mot god redovisningssed föreligger sålunda ingen bundenhet. I propositionen framhålls också på s. 180 att: ”När det gäller frågan om skatteplikt eller avdragsrätt över huvud taget föreligger, saknar däremot räkenskaperna helt materiell betydelse. Dessa avgörs

enbart enligt de skatterättsliga reglerna utan hänsyn till om en intäkt tagits upp eller ett avdrag gjorts i räkenskaperna." Det innebär att om den skattskyldige inte tagit med en intäkt eller kostnad som borde ha tagits med enligt god redovisningssed ska den ändå beaktas vid fastställandet av den beskattningsbara inkomsten.

Justeringar

Som en följd av kopplingsregeln i 14 kap. 4 § IL finns det en justeringsregel i 14 kap. 5 § IL. Häri sägs att det redovisade resultatet ska justeras om en intäkts- eller kostnadspost hänförs till ett visst beskattningsår i strid med bestämmelserna i 14 kap. 2 § IL. 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 i stället ske enligt de skatterättsliga reglerna i IL.

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

Underlåten justering

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

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

utnyttjade värdeminskningsavdrag på dessa tillgångar leder inte till att det skattemässiga värdet på dessa påverkas.

Skrivelse om balansposter

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

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

Skattemässiga och redovisningsmässiga begrepp

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

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

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

> ningstillgångar 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.

Rent generellt är för de indirekta skatterna kopplingen starkast till 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 mervärdesskatt och punktskatter har i olika former i stort sett funnits alltsedan tillkomsten av dessa skatter. Exempelvis kunde redan vid mervärdesskattens införande i Sverige den 1 januari 1969 företagen efter särskilt tillstånd få redovisa mervärdesskatten efter bokföringsmässiga grunder. Denna metod utnyttjades dock endast av ett fåtal skattskyldiga. År 1981 ändrades emellertid ordningen helt för redovisning av mervärdesskatt. 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 vissa fördelar med sambandet redovisning och beskattning inom inkomstbeskattningsområdet framhållits. I stort sett gäller samma fördelar inom mervärdesskatteområdet. Som tidigare nämnts är sambandet gammalt, varför både Skatteverket och företagen har erfarenhet av sambandsproblematiken. Att mervärdesskatten knutits an till bokföringen är i huvudsak av praktisk karaktär. Mervärdesskatten bygger på ett underlag av löpande noteringar och verifikationer enligt bokföringen, vilket innebär att mervärdesskatteredovisningen blir både enklare och mera förståelig. För Skatteverket innebär detta både administrativa och kontrollmässiga fördelar.

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

I betänkandet SOU 2002:74 – Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv – föreslås också att den uttryckliga kopplingen till god redovisningssed vad gäller tidpunkten för redovisning av mervärdesskatt 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 unionsinterna förvärv. Redovisningstidpunkten för ingående skatt ska enligt förslaget sammanfalla med redovisningstidpunkten för motsvarande utgående skatt.

Fakturadatummetod

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

2.2.3 Sambandet mellan redovisning och mervärdesskatt

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

Skattskyldighet

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

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

Vid omsättning av bygg- och anläggningstjänster och av varor som omsätts i samband med sådana tjänster finns en särskild reglering i 1 kap. 3 a § ML om skattskyldighetens inträde. I dessa fall inträder skattskyldigheten när fakturan utfärdats.

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. Med faktura förstås dokument eller meddelanden i pappersform eller i elektronisk form som

uppfyller villkoren för fakturor i 11 kap. (1 kap. 17 § ML). Detta innebär att det avgörande inte är själva dokumentet utan i stället innehållet. Vidare att underlaget kan bestå av flera dokument, som sammantaget uppfyller kraven i 11 kap. ML.

Redovisning av mervärdesskatten ska ske i takt med den löpande bokföringen enligt god redovisningssed. Andra affärshändelser än kontanta in- och utbetalningar ska bokföras så snart det kan ske (5 kap. 2 § BFL). 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 kronor får dröja med att bokföra affärshändelserna tills betalning sker. Vid räkenskapsårets slut ska dock samtliga obetalda fordringar och skulder bokföras. Företag som omfattas av någon av de särskilda årsredovisningslagarna för finansiella företag eller är ett finansiellt holdingföretag som upprättar koncernredovisning enligt någon av dessa lagar får dock inte använda sig av kontantmetoden (5 kap. 2 § BFL). Som en följd av detta finns de två redovisningsmetoderna för mervärdesskatten, nämligen faktureringsmetoden och bokslutsmetoden.

Samtliga företag ska senast vid bokslutet tillämpa bokföringsmässiga grunder. För företag som inte upprättar ett förenklat årsbokslut enligt 6 kap. 10 § BFL innebär detta att fakturor som avser det innevarande räkenskapsåret och utfärdats eller mottagits senast vid brytdagen ska medtas i skattedeklarationen för räkenskapsårets sista redovisningsperiod. Brytdagen brukar kunna 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 mervärdesskatten enligt Skatteverkets uppfattning vare sig redovisas av säljaren eller medföra avdragsrätt för köparen. Det är alltså endast sådana tillhandahållanden där faktura finns på brytdagen som medför mervärdesskatteredovisning. 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. Den som tillämpar bokslutsmetoden och upprättar ett förenklat årsbokslut ska därför redovisa mervärdesskatten vid betalningstillfället för de fakturor som utfärdats/mottagits efter räkenskapsårets utgång.

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

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 EU-anpassade kraven på fakturans innehåll från den 1 januari 2004 har också skillnaden blivit större jämfört med tidigare. Vidare kan skillnaden bli väsentligt större om företaget dessutom utelämnar uppgifter enligt 5 kap. 8 § BFL. Enligt nämnda lagrum får uppgifter utelämnas, om det är förenat med svårigheter att låta uppgiften ingå i verifikationen och ett utelämnande är förenligt med god redovisningssed. Som regel kommer dock ML:s bestämmelser att styra innehållet i fakturan.

I sammanhanget bör också nämnas att i vissa fall kan enligt ML s.k. förenklad faktura användas. Sådan faktura får användas om försäljningen avser ett mindre belopp. Skatteverket har utfärdat föreskrifter (SKVFS 2005:14) där det anges att med mindre belopp ska avses 2 000 kr inklusive mervärdesskatt. Av nämnda föreskrifter framgår att förenklad faktura även får användas i vissa särskilt angivna situationer där handelsbruket i branschen, administrativ praxis eller de tekniska förutsättningarna för fakturering gör det svårt att utfärda en fullständig faktura. Även den komplettering av nämnda föreskrift som skett genom SKVFS 2007:13 avseende löpnummer i faktura

innebär förenklingar i vissa fall vid fakturering inom elbranschen och för maskinåterförsäljare.

Rättspraxis

Vägledande och prejudicerande rättspraxis vad gäller sambandet redovisning och mervärdesskatt är förhållandevis knapphändig. Rättsfall RÅ 1986 ref. 125 behandlar när en faktura enligt god redovisningssed borde ha bokförts. Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) 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 HFD i fyra domar 1999-03-25 prövat frågor om vid vilken tidpunkt avdrag för ingående mervärdesskatt tidigast får ske (RÅ 1999 ref. 16). HFD: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 senast när skattedeklaration enligt lag ska lämnas. Om deklaration lämnas tidigare ska faktura föreligga vid den tidpunkten. Metoden ska också 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 mervärdesskatten 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 mervärdesskattesammanhang viktiga avdragsrätten för ingående skatt inte aktualiseras.

Kopplingen mellan redovisning och beskattning är därför svagare på punktskatteområdet än på mervärdesskatteområdet. I vissa fall ska dock inom punktskatteområdet skattskyldighetens inträde dokumenteras genom faktura. Regelverk och problemområden är här i stort sett desamma som inom mervärdesskatteområdet. 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 tar även upp frågan om när en justering kan underlåtas samt vilket år en justering ska göras. Vidare behandlas Skatteverkets syn på retroaktiva ändringar av bokslut. Avsnittet bygger på Skatteverkets skrivelse Ändringar i efterhand av redovisat resultat av näringsverksamhet vid taxeringen, 2002-12-10, dnr 10086-02/100. Två skrivelser, Fordran på återbetalning av mervärdesskatt och hanteringen vid inkomsttaxeringen, 2007-05-22, dnr 131 281777-07/111 samt Återbetalning alternativt inbetalning av mervärdesskatt hänförlig till inventarier, 2007-05-22, dnr 131 281782-07/111 är förtydliganden till skrivelsen från 2002-12-10. Dessa skrivelser kommenteras nedan i avsnitt 2.3.5, Justering av det redovisade resultatet.

Detta gäller även förenklade årsbokslut.

2.3.2 Skatterättslig praxis beträffande retroaktiva ändringar av tidigare bokslut

Ett sätt att i efterhand begära ändring av det redovisade resultatet av näringsverksamhet har varit att den skattskyldige kommit in med ett nytt bokslut. Sedan lång tid tillbaka 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 Högsta förvaltningsdomstolen finns inte någon entydig och klar skattepraxis om vilka förutsättningar som ska vara uppfyllda för att ändrade bokslut ska godtas. I sammanhanget kan 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 Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) 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 det ena fallet konstaterade HFD 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 målet. Enligt HFD förelåg det därför inte särskilda skäl att beakta de nya årsredovisningarna.

2.3.3 Civilrättsliga regler och normer för retroaktiva ändringar av tidigare bokslut

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

Av skrivelsen framgår att enligt BFN:s uppfattning ger varken den civilrättsliga lagstiftningen eller de internationella normerna på området stöd för att retroaktiva ändringar av bokslut skulle kunna göras. 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 EU-rätten och IAS 8. BFN:s hemställan har dock inte lett till någon lagstiftningsåtgärd.

I Skatteverkets skrivelse (2002-12-10) beskrivs också 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 också att det är svårt att vägra att ta emot och offentliggöra en årsredovisning, som ges in senare, om den är formellt korrekt.

2.3.4 Justering av det redovisade resultatet

Den hänvisning som görs i 14 kap. 2 § IL till god redovisningssed tar sikte på beskattningstidpunkten. Som framgår av 14 kap. 5 § IL 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 vad gäller 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 till den deklarerade inkomsten. Det 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 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 situationer där det finns utrymme för ytterligare skattemässigt värdeminskningsavdrag och storleken på värdeminskningsavdraget är särskilt reglerat i IL. De tillgångar som inte omfattas av 14 kap. 6 § IL såsom egenuppbetade immateriella tillgångar, ligger utanför denna paragrafs tillämpningsområde. Justering på grund av att en sådan tillgång tagits upp till för lågt belopp ska därför alltid ske i enlighet med 14 kap. 5 § IL.

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

Justering kan endast underlåtas för 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.

Vid tillämpning av 14 kap. 6 § IL kommer 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 om ändringen ska göras det år som felet konstaterats eller om felet ska rättas för det år som felet hänför sig till.

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

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

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

a. Händelser som bekräftar förhållanden som förelåg på balansdagen.

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

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

Skattemässigt är frågan om rätt år inte uttryckligen reglerad vare sig i skattelagstiftningen, exempelvis IL och ML, eller i skattepraxis. Enligt Skatteverkets uppfattning torde emellertid innebörden av lagstiftningen vara den att ändringar ska hänföras till det år som felet hänför sig till. Motiven härför kan bl.a. hämtas från principen om beskattningsårets och redovisningsperiodens slutenhet.

Rätt år vid ändringar både till inkomstskatt och mervärdesskatt samt följdändringar

Om det är fråga om ändring av poster som påverkar både inkomstskatt och mervärdesskatt ska 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 ett senare beskattningsårs utgång enligt 14 kap. 3 § IL.

Redovisningsmässigt kommer 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 i stället ska dras av som kostnad. Korrigering ska också göras om det är fråga om återbetalning av mervärdesskatt. Om skattedomstolarna 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 ses som en skattepliktig intäkt det år då intäkten ska redovisas i bokföringen. Någon korrigering för icke skattepliktig intäkt ska 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. I så fall kommer ändring av den felaktiga mervärdesskatten och inkomsttaxeringen att ske för det år som felet hänför sig till.

Fordran på återbetalning av mervärdesskatt och hanteringen vid inkomsttaxeringen

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

Är förutsättningarna sådana att det enligt god redovisningssed skulle ha bokförts en fordran redan när felet uppstod (ursprungsåret) men så inte har gjorts kan Skatteverket i stället justera det beskattningsbara resultatet för ursprungsåret. Detta

förutsätter att en omprövning av ursprungsåret är tidsmässigt möjlig. Alternativt kan Skatteverket genom omprövning beskatta fordran något av beskattningsåren mellan ursprungsåret och det beskattningsår som återbetalning sker i enlighet med 14 kap. 3 § första stycket IL. Slutligen kan Skatteverket ta upp intäkten vid beskattningen när återbetalningen erhålls med stöd av 14 kap. 3 § andra stycket IL.

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

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

Återbetalning alternativt inbetalning av mervärdesskatt hänförlig till inventarier

Enligt skrivelse 2007-05-22, Återbetalning alternativt inbetalning av mervärdesskatt hänförlig till inventarier, dnr 131 281782-07/111 anser Skatteverket, att när det skattemässiga anskaffningsvärdet blir justerat ett tidigare år än i redovisningen på grund av återbetalning eller inbetalning av mervärdesskatt, som är hänförlig till inventarier som är föremål för räkenskapsenlig avskrivning så förlorar den skattskyldige rätten till räkenskapsenlig avskrivningsmetod. Grunden för detta är att värdet enligt balansräkningen inte längre stämmer överens med det skattemässiga värdet.

Skatteverket anser dock av praktiska skäl att ett alternativ till att hantera frågan är att återbetalningen eller inbetalningen av mervärdesskatten betraktas som en justering av anskaffningsvärdet det år som omprövningen sker eller dom meddelats.

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

Rätt år för särskilda skatter och avgifter

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

I normalfallet ska justering avseende exempelvis tillkommande arbetsgivaravgifter, särskild löneskatt och fastighetsskatt enligt 14 kap. 5 § IL ske det beskattningsår som kostnaden enligt god redovisningssed skulle ha 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 i stället 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

Den skattskyldige eller 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 situationer behöver inget nytt bokslut upprättas.

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. Om ändringen krävs för att uppnå överensstämmelse med god redovisningssed krävs inget nytt bokslut utan det räcker med en deklarationsjustering.

Andra 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.

Vad gäller retroaktiva ändringar av periodisering av inkomster och utgifter anser Skatteverket att den skattskyldige är 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.

Skatteverkets uppfattning är, att retroaktiva ändringar av tidigare bokförda eller ej bokförda transaktioner, 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.

När det gäller 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 ställas några särskilda krav på att förmögenhetsöverföringen ska bokföras på något visst sätt.

Retroaktiva företagsombildningar

I första kapitlet IL (1 kap. 13 §) finns 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

– Mervärdesskatt, 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 mervärdesskatt	RÅ 1999 ref. 16
– Ändring av bokslut	RÅ 2000 ref. 64

– Byte av aktier RÅ 2001 not. 146

– Koncernbidrag och värdeöverföring RÅ 2001 ref. 79

Skatteverket

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

– Mervärdesskatt – bokslutsmetoden, 1999-05-06, dnr 4838-99/100

– Ändringar i efterhand av redovisat resultat av näringsverksamheten vid taxeringen, 2002-12-10, dnr 10086-02/100

– Frågor och svar beträffande ändringar i efterhand av redovisat resultat av näringsverksamhet vid taxeringen, 2004-05-04, dnr 132222-04/113

– Balansposter som omfattas av 14 kap. 3 § IL, 2006-05-19, dnr 319080-06/111

– Fordran på återbetalning av mervärdesskatt och hanteringen vid inkomsttaxeringen, 2007-05-22, dnr 131 281777-07/111

– Återbetalning alternativt inbetalning av mervärdesskatt hänförlig till inventarier, 2007-05-22, dnr 131 281782-07/111

– Årsredovisning i mindre aktiebolag och bokföringsmässiga grunder, 2008-11-08, dnr 131 634847-08/111

3 Redovisning

3.1 Redovisningens syfte och uppgifter

Intern och extern redovisning

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

Syftet med redovisningen

Utformningen av lagar och rekommendationer beror på vad som är syftet med redovisningen. Detta påverkas av en mängd faktorer som näringslivets struktur, institutionella förhållanden, kunskapsnivå, inträffade genomgripande ekonomiska händelser m.m. Vetenskapligt föreligger knappast någon enighet om redovisningens syfte, men ett viktigt inflytande på framförallt den internationella redovisningssynen har 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 EU beslutat att inte ta på sig rollen som normgivare utan i stället inleda ett nära samarbete med IASB har denna redovisningssyn nu fått genomslag i Sverige för noterade företag. Utvecklingen har underbyggts av den stora omfattning som aktiehandeln fått världen över, och inte minst den vikt som läggs inom EU 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 verksamhet och medelsförvaltning. I ett Aktiebolag eller en Ekonomisk förening 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. För investerarna är bokslutsrapporterna ett viktigt underlag för beslut om att köpa eller sälja aktier i företaget.

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 dessutom 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 här 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 årsredovisningslagarna har implementering skett av EG:s fjärde och sjunde bolagsrättsliga direktiv. EU-anslutningen medför också att EU-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 EU godkända IAS/IFRS-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 mer 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, Rådet för finansiell rapportering, 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 som rättslig standard. 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 EU 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 fastställs av Högsta domstolen och Högsta förvaltningsdomstolen innebörden av god redovisningssed i en fråga som påverkar beskattningen.

3.5 Rättvisande bild

ÅRL och rättvisande bild

Tillkomsten av ÅRL innebar att begreppet rättvisande bild infördes i svensk redovisningslagstiftning. I 2 kap. 3 § första stycket 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 artikel 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 artikel 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 EU-

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 EU 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 EU-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 EU-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 EU-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 EU-domstolen, att grundläggande redovisningsprinciper underordnas det övergripande kravet på rättvisande bild.

3.6 Grundläggande redovisningsprinciper

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.

Föreställningsramen

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

Redovisningsprinciper i ÅRL

De grundläggande redovisningsprinciperna i ÅRL anges och kommenteras nedan:

Fortlevnad

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

Jämförbarhet

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

Försiktighet

– *Försiktighetsprincipen* innebär att man ska beakta den osäkerhet som oundvikligen är förknippad med många händelser och omständigheter. Innebörden är att tillgångar och intäkter inte får överskattas samt att skulder och kostnader inte underskattas. Försiktigheten får emellertid inte drivas för långt, utan värderingen av olika poster ska göras med iakttagande av rimlig försiktighet. Detta innebär

att företaget inte medvetet får undervärdera tillgångar och intäkter eller övervärdera skulder, avsättningar och kostnader för att på så sätt skapa dolda reserver.

Endast under räkenskapsåret konstaterade intäkter (realisationsprincipen) får tas med i resultatet. För tolkning av begreppet ”konstaterade intäkter” hänvisas i propositionen om ÅRL till IAS 18. IAS 18 motsvaras i Sverige av RR 11. Huvudprincipen i RR 11 för intäkter från varuförsäljning är att inkomsten ska redovisas när ett antal kriterier samtidigt är uppfyllda, såsom att risker och rättigheter avseende varan övergått till kunden, att det är sannolikt att betalning kommer att erhållas och att inkomster och utgifter kan beräknas tillförlitligt. Intäktsredovisning av pågående arbeten på entreprenader och tjänsteuppdrag kan enligt ÅRL ske antingen vid färdigställandet eller successivt i takt med att prestationer utförs, enligt IASB enbart successivt eftersom färdigställandemetoden inte anses avspegla intjänandet på ett neutralt sätt. Rådet för Finansiell Rapportering har infört undantag från IAS-reglerna för redovisning i juridisk person.

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

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

Periodisering

– *Bokföringsmässiga grunder eller periodiseringsprincipen.* Transaktioner och händelser bokförs i den period när de inträffar och inkomster och utgifter periodiseras på de räkenskapsår som de är hänförliga till. Betalningstidpunkten har således inte någon självständig betydelse för periodiseringen. Principen om bokföringsmässiga grunder kan även anses inrymma den s.k. matchningsprincipen. Det gäller i första hand det orsak- och verkan-synsätt som kopplar kostnadsrapporteringen till redovisade intäkter.

Även på intäktssidan kan man numera anses ha fått en matchningsprincip genom att intäkter alltmer redovisas enligt ett substance over formsynsätt där intjänandet läggs till grund för redovisningstidpunkten. BFNAR 2006:1 Enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut innebär i vissa avseenden en kontantmässig redovisning varvid bokföringsmässiga grunder i viss utsträckning frångås. Även i BFNAR 2008:1 Årsredovisning i mindre aktiebolag finns inslag av kontantmässig redovisning. Skatteverkets bedömning är att detta är förenligt med bokföringsmässiga grunder i 14 kap. 2 § första stycket IL när den kontantmässiga redovisningen avser oväsentliga belopp.

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. Oavsett 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 dvs. förändringar i det egna kapitalet. Principen har direkt koppling till kongruensprincipen.

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. overriding-regeln i artikel 2.5 i EG:s fjärde bolagsdirektiv.

Eftersom artikel 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.

EU-dom

Av intresse är också en dom i EU-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 EU-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 äldre rekommendationer, allmänna råd och uttalanden, eftersom dessa i stor omfattning bygger på IASB:s normgivning

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

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

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

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

3.7.2 Grundläggande antaganden

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

3.7.3 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 överenskommelse eller sed. Detta innebär att termen konvention egentligen kan komma ifråga på flera nivåer.

Regler

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

3.9 Redovisningens hierarki

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

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

Hierarkisk ordning

1. Redovisningslagarna, föreskrifter från FI, direktiv och förordningar från EU och i förekommande fall dess förarbeten.
2. Allmänna råd, rekommendationer m.m. från BFN, Rådet för Finansiell Rapportering och FI (i den utsträckning de inte frångåtts i rättspraxis). Under en övergångsperiod

gäller även rekommendationer som utfärdats av Redovisningsrådet. Ansvaret för dessa ligger nu hos BFN som på sikt kommer att fastställa när de ska upphöra att gälla.

3. Branschpraxis.

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

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

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

4 Redovisningslagar

4.1 Bokföringslagen

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

4.1.1 Definitioner och språk − 1 kap.

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

Företag

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

Verksamhet

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

Moderföretag, koncern

Moderföretag och koncern, hänvisning görs till bestämmelser i ÅRL.

Bokföringspost

Bokföringspost är varje enskild notering i grundbokföringen och huvudbokföringen.

Affärshändelse

Affärshändelse är samtliga förändringar i storleken och sammansättningen av företagets förmögenhet som beror på företagets ekonomiska relationer med omvärlden som in- och utbetalningar, uppkomna fordringar och skulder samt egna tillskott till och uttag ur verksamheten av pengar, varor och annat.

Verifikation

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

Räkenskaps-information

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

Nettoomsättning

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

Språk

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

4.1.2 Kretsen av bokföringsskyldiga − 2 kap.

Juridisk person

En juridisk person är bokföringsskyldig, utom i de fall som anges nedan. Ideella föreningar, registrerade trossamfund, samfällighetsföreningar, viltvårdsområdesföreningar och fiskevårdsområdesföreningar är bokföringsskyldiga enbart om värdet av deras tillgångar överstiger en och en halv miljon kronor. Juridiska personer som bedriver näringsverksamhet eller är moderföretag i en koncern är dock alltid bokföringsskyldiga.

Stiftelser är bokföringsskyldiga när värdet av tillgångarna överstiger en och en halv miljon kr. 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 enligt BFL:

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

Fysisk person

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

Utländska filialer

Utländska filialer är bokföringsskyldiga. Hänvisning görs till lagen om utländska filialer. Se vidare avsnitt 13.

4.1.3 Räkenskapsår − 3 kap.

Enligt 3 kap. 1 § ska för juridiska personer ett räkenskapsår omfatta tolv kalendermånader. Räkenskapsåret ska påbörjas den första dagen i en kalendermånad och omfatta en period om tolv hela månader. För fysiska personer gäller kalenderår. Skatteverket får dock enligt 3 kap. 2 § efter ansökan i ett enskilt fall medge att en annan period av tolv kalendermånader än som följer av 1 § andra stycket får utgöra räkenskapsår.

Byte

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

Förkortning och förlängning

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

Koncern

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

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

Se även avsnitt 9 Räkenskapsår och beskattningsår.

4.1.4 Bokföringsskyldighetens innebörd − 4 kap.

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

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

- bevara räkenskapsinformation och sådan utrustning och sådana system som behövs för att presentera räkenskapsinformationen.
- upprätta öppningsbalansräkning
- avsluta den löpande bokföringen med årsredovisning eller årsbokslut

God redovisningssed

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

Öppningsbalansräkning

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

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

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

Euro

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

4.1.5 Löpande bokföring och verifikationer − 5 kap.

Grundbokföring och huvudbokföring

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

Tidpunkten för bokföring

Kapitlet innehåller även bestämmelser om tidpunkten för bokföring. Bestämmelserna innebär att kontanta in- och utbetalningar ska bokföras senast påföljande arbetsdag och andra affärshändelser så snart det kan ske. Alla icke finansiella före-

tag vars årliga nettoomsättning uppgår till högst tre miljoner kr får dröja med att bokföra affärshändelserna tills betalning sker. Vid räkenskapsårets slut ska dock samtliga då obetalda fordringar och skulder bokföras.

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

Verifikationer

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

System-dokumentation och behandlings-historik

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

4.1.6 Hur den löpande bokföringen avslutas − 6 kap.

Årsredovisning

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

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

- medelantalet anställda i företaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,
- företagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kr
- företagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kr.

Motsvarande gäller även för moderföretag i koncern.

Årsbokslut

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

Av 6 kap. 4 § framgår att ett årsbokslut ska bestå av en resultaträkning och en balansräkning samt upprättas i vanlig läsbar form

eller i elektronisk form. Beloppen i årsbokslutet ska anges i svenska kronor. Dessutom anges vilka bestämmelser i ÅRL som ska tillämpas vid upprättandet av årsbokslutet. Av 6 kap. 5§ framgår vilka tilläggsupplysningar som ska lämnas.

Förenklat årsbokslut

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

I 6 kap. 6 § 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 eller i elektronisk form. Se vidare avsnitt 16.

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 bestämmelserna i BFL om årsbokslut följas. Motsvarande gäller om ett företag upprättat en årsredovisning i stället för ett årsbokslut.

Tidpunkt för årsbokslut

Enligt 6 kap. 7 § ska årsbokslutet fastställas så snart det kan ske, dock senast sex månader, för stiftelser fyra månader, efter räkenskapsårets utgång.

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

Former för bevarande

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

Förvaring

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

De efterföljande paragraferna 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 sjuårsperioden.

Dessa frågor behandlas närmare i avsnitt 6.

4.1.8 Utvecklandet av god redovisningssed − 8 kap.

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

4.1.9 Överklagande − 9 kap.

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

4.2 Årsredovisningslagen

Allmänt

ÅRL (1995:1554, prop. 1995/96:10 och SOU 1994:17) innebär att den svenska redovisningslagstiftningen anpassats till EU:s regelverk på redovisningsområdet. Regelverket består bl.a. av 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.

4.2.1 Inledande bestämmelser − 1 kap.

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

Definitioner

I denna lag betyder

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

andelar: aktier och andra andelar i juridiska personer.

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

större företag:

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

– företag som uppfyller mer än ett av följande villkor:

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

  b. företagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kr,

  c. företagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 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 40 miljoner kr,

c. koncernföretagens redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kr.

mindre koncerner: koncerner som inte är större koncerner.

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

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

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

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

4.2.2 Allmänna bestämmelser om årsredovisning − 2 kap.

Består av

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

Innehåll

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

Språk och form

Årsredovisningen ska avfattas på svenska i vanlig läsbar form. eller i elektronisk form. Beloppen ska anges i företagets redovisningsvaluta och får dessutom anges i annan valuta enligt omräkningskursen på balansdagen. Vid övergång till euro ska balansräkningen för föregående räkenskapsår räknas om enligt

den kurs som fastställts av Europeiska centralbanken för räkenskapsårets sista bankdag. Den omräknade balansräkningen ska utgöra ingående balans för det nya räkenskapsåret.

Undertecknande

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

4.2.3 Balansräkning och resultaträkning – 3 kap.

Uppställningsformer

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

Större och mindre företag

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

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

Större periodiseringsposter

Större 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.

Avsättningar

Enligt 3 kap. 9 § ska som avsättningar redovisas sådana förpliktelser som är hänförliga till räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår och som på balansdagen är säkra eller sannolika till sin förekomst men ovissa till belopp eller till den tidpunkt då

de ska infrias. I balansräkningen redovisas avsättningar under tre underrubriker, (1) avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser, (2) avsättningar för skatter och (3) övriga avsättningar. Större företag ska i balansräkningen eller i en not specificera större avsättningar som tagits upp under Övriga avsättningar.

Resultaträkning i förkortad form

Mindre företag får lämna resultaträkning i förkortad form. Uppgift måste då, om inte Bolagsverket medger undantag, lämnas om nettoomsättningen.

4.2.4 Värderingsregler − 4 kap.

Definitioner

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

Djur

Immateriella anläggningstillgångar

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

Materiella och finansiella anläggningstillgångar

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

Anläggningstillgångar med begränsad nyttjandeperiod ska skrivas av systematiskt över denna period. Har en materiell anläggningstillgång på balansdagen ett lägre verkligt värde än anskaffningsvärdet efter avdrag för sådana systematiska avskrivningar, och värdenedgången kan antas vara bestående, ska nedskrivning göras. För finansiella anläggningstillgångar får nedskrivning göras även om värdenedgången inte kan antas

vara bestående. En nedskrivning ska återföras när det inte längre finns skäl för den.

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

Värdering av omsättningstillgångar

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

Varulager

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

Värdering av pågående arbeten

Enligt 4 kap. 10 § får pågående arbeten värderas över anskaffningsvärdet, om det finns särskilda skäl och är förenligt med god redovisningssed och kravet på rättvisande bild. Enligt författningskommentaren avser bestämmelsen olika slag av entreprenadarbeten liksom tjänsteuppdrag. Se vidare avsnitt 28 och 29.

Redovisning till bestämd mängd och fast värde

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

Omräkning av fordringar och skulder

Fordringar och skulder i annan valuta än redovisningsvalutan får omräknas till redovisningsvalutan enligt växelkursen på balansdagen, om detta är förenligt med god redovisningssed och rättvisande bild. Enligt RR 8 punkt 7 ska monetära tillgångar och skulder i utländsk valuta redovisas i rapportvalutan omräknade enligt balansdagskurs, se avsnitt 26.

Värdering av finansiella instrument

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

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

Värdering av vissa tillgångar till verkligt värde

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

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

Reglerna i 4 kap. 14 f och 14 g §§ får tillämpas först för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2011.

4.2.5 Tilläggsupplysningar – 5 kap.

Upplysningarna ska normalt lämnas i noter men kan lämnas i balans- och resultaträkningen om inte kravet på överskådlighet äventyras. I vissa fall är kraven mer omfattande för större företag jämfört med mindre företag. Uppgifter ska lämnas om

- Värderings- och omräkningsprinciper
- Anläggningstillgångar
- 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
- Ekonomiska arrangemang som inte redovisas i balansräkningen
- Lån till ledande befattningshavare
- Transaktioner med närstående
- Konvertibla lån
- Aktiebolags eller ekonomisk förenings egna kapital
- Skatter
- Medelantalet anställda
- Könsfördelning bland ledande befattningshavare
- Löner och andra ersättningar samt sociala kostnader
- Ersättningar till revisorer
- Pensioner och liknande förmåner samt avtal om avgångsvederlag för styrelseledamöter, VD och ledande befattningshavare.
- Moderföretag

– Särskilt om europabolag och europakooperativ

4.2.6 Förvaltningsberättelse och finansieringsanalys – 6 kap.

Rättvisande översikt

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

1. sådana förhållanden som inte 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.

Punkterna 3–5 behöver inte lämnas av mindre företag.

I aktiebolag och ekonomiska föreningar ska även lämnas förslag till dispositioner av bolagets eller föreningens vinst och förlust. För ekonomiska föreningar tillkommer uppgifter om

förändringar i medlemsantal, insatsbelopp som ska återbetalas, rätt till utdelning på förlagsinsatser samt om uppsagda förlagsinsatser.

Krav på noterade företag

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

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

11. sådana avtal mellan bolaget och styrelseledamöter eller anställda som föreskriver ersättningar om dessa säger upp sig, sägs upp utan skälig grund eller om deras anställning upphör som följd av ett offentligt uppköpserbjudande avseende aktier i bolaget.

I finansieringsanalysen ska redovisas företagets finansiering och kapitalinvesteringar.

4.2.7 Koncernredovisning − 7 kap.

Skyldiga/ undantagna

I kapitlet ges bestämmelser om vilka som är skyldiga att upprätta koncernredovisning respektive undantagna från skyldigheten. 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 är förenliga med ÅRL. Har olika principer använts ska upplysning om detta och om skälen för avvikelsen lämnas i not.

Eliminering

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

Metoder

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

IFRS-företag

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

4.2.8 Offentliggörande − 8 kap.

Bolagsverket

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

Årsredovisningen ska lämnas till revisorerna:

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

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

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

Förseningsavgifter

Regler om förseningsavgifter för aktiebolag finns i 5–11 §§. Om kopia av årsredovisning och revisionsberättelse inte sänts in till registreringsmyndigheten 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 8 kap. 14 och 15 §§.

4.2.9 Delårsrapport – 9 kap.

Delårsrapport

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

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

Form

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

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

4.2.10 Överklagande – 10 kap.

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

4.3 Lagen om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag

ÅRKL (1995:1559, prop. 1995/96:10 och SOU 1994:17) utgår från EG:s direktiv om årsbokslut och sammanställd redovisning för banker och andra finansiella institut (86 365 EEG).

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 2008:25.

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 (91 674 EEG).

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

Kapitel 3 innehåller regler om balansräkning och resultaträkning. Av bilaga 1 till ÅRFL framgår att posterna i balansräkningen är uppställda i samma likviditetsordning som i ÅRL. Däremot finns det ingen uppdelning mellan omsättnings- och anläggningstillgångar. En branschspecifik och väsentlig till-

gångspost 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 ett flertal branschspecifika poster. Det är framförallt fråga om olika poster under Försäkringstekniska avsättningar (DD), med underindelning 1−6. En speciell post för livförsäkringsbolagen är återbäringsmedel, som redovisas vid EE. Posten avser medel som fördelats på försäkringstagarna. De är dock inte slutligt garanterade försäkringstagarna utan kan tas i anspråk av försäkringsföretaget för täckande av förlust.

Resultaträkningen

Resultaträkningen (bilaga 2) 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 skade- 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 hänförs till finansrörelsen 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. Balansräkningen för försäkringsföretag innehåller som nämnts ingen uppdelning på anläggnings- respektive omsättningstillgångar, men av 2 § framgår vilka värderingsprinciper som ska användas på olika slag av tillgångposter. Utmärkande för ÅRFL är de utökade möjligheterna och kraven på värdering av tillgångar till verkligt värde. Placeringstillgångar, för vilka försäkringstagarna bär placeringsrisken, måste alltid tas upp till verkligt värde. Vidare måste finansiella instrument tas upp till verkligt värde om det är förenligt med 4 kap. 14 a § ÅRL. Tillgångar som inte värderas till verkligt värde ska som huvudprincip värderas som anläggningstillgångar enligt ÅRL med de tillägg och inskränkningar som följer av kapitlet. Uppskrivning av andelar i koncern- och intresseföretag kräver tillstånd från FI.

Enligt 4 § ska periodisering ske av överkurs och underkurs för räntebärande värdepapper eller lånefordringar om de inte tas upp till verkligt värde.

Enligt 5 § får andra placeringstillgångar (C) än finansiella instrument tas upp till verkligt värde endast under förutsättning att alla tillgångar som ingår i samma post värderas på samma sätt. Enligt 6 § ska vinster och förluster som uppkommer på grund av värdering till verkligt värde redovisas som särskilda poster i resultaträkningen om inte värdeförändringen ska redovisas i fonden för verkligt värde under eget kapital.

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

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

Finansinspektionen har utfärdat föreskrifter och allmänna råd om årsredovisning i försäkringsföretag, FFFS 2008:26.

4.5 EU-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 offentliggöras i sin helhet på vart och ett av gemenskapens officiella språk i form av en förordning från kommissionen.

Kommissionen har under 2003 antagit merparten av alla IAS/IFRS med tillhörande SIC/IFRIC-tolkningar som förelåg den 14 september 2002. Se förordningen 1725/2003. Denna förordning samt ytterligare förordningar om antagna IAS/IFRS med tillhörande SIC/IFRIC-tolkningar finnas publicerade i Europeiska unionens officiella tidning (EUT), se www.europa.eu. För uppgift om vilka standarder och tolkningar som helt eller delvis är antagna av kommissionen för tillämpning inom EU per den 1 januari 2011 se avsnitt 48 IFRS-anpassad redovisning.

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

Moderniserings-direktivet

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

5 Normgivare

5.1 Bokföringsnämnden

Allmänt

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

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

BFN har enligt BFL det övergripande ansvaret för utvecklingen av god redovisningssed i Sverige. Rådet för finansiell rapportering ger ut rekommendationer för noterade företag. Under 2004 beslutade BFN att ändra inriktning på arbetet med att ta fram regler för onoterade företag. Omläggningen innebär dels att inte gå vidare med att anpassa dåvarande Redovisningsrådets rekommendationer för onoterade företag, dels att nämnden kommer att ta fram samlade regelverk för olika kategorier av företag. Omläggningen har hittills resulterat i fyra allmänna råd med tillhörande vägledningar dels för kategorin (K1) enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut (se vidare avsnitt 16) och ideella föreningar och registrerade trossamfund som upprättar förenklat bokslut (se vidare avsnitt 17), dels för kategorin (K2) årsredovisning i mindre aktiebolag (se vidare avsnitt 18) och årsredovisning i mindre ekonomiska föreningar (se vidare avsnitt 19). Vidare har BFN under 2010 publicerat en remissversion av Årsredovisning i större företag (K3). K3 bygger på IFRS för SME (små och medelstora företag), som publicerades av IASB den 9 juli 2009.

Normgivning

BFN:s normgivning sker bl.a. genom att nämnden ger ut allmänna råd (BFNAR) med tillhörande vägledningar och uttalanden i frågor om löpande bokföring och bokslut. I enlig-

het med vad som gäller för statliga myndigheter kommer de allmänna råden endast att innehålla normer eller tolkningar som BFN själv beslutat. Tidigare ingick dessa normer eller tolkningar i vad som benämndes rekommendationer eller uttalanden. Rekommendationerna behandlade mera övergripande redovisningsfrågor medan uttalandena tog sikte på redovisningsproblem i mera avgränsade frågor.

Allmänt råd, vägledning och uttalande

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

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

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

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

5.1.1 Tillämpning av Redovisningsrådets rekommendationer

Noterat respektive icke-noterat företag

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

Det som i BFNAR 2000:2 avses med noterade företag ska från den 1 november 2007 i stället gälla företag vars andelar, teckningsoptioner eller skuldebrev är upptagna till handel på en reglerad marknad inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller på en motsvarande marknad utanför Europeiska

ekonomiska samarbetsområdet och det som avses med icke-noterade företag ska gälla övriga företag. Reglerad marknad i Sverige är OMX Nordic Exchange Stockholm AB (före detta Stockholmsbörsen AB) och Nordic Growth Market NGM AB.

Inledning

Enligt IAS-förordningen (1606/2002) ska noterade företag fr.o.m. 2005 upprätta koncernredovisning i enlighet med internationella redovisningsprinciper (IAS/IFRS). Med anledning härav har ÅRL ändrats. Förändringen innebär bl.a. att även icke-noterade företag har möjlighet att i sin koncernredovisning tillämpa internationella redovisningsstandarder.

BFN har mot denna bakgrund beslutat att ändra i BFNAR 2000:2. Den tidigare vägledningen till det allmänna rådet har ersatts med ett nytt uttalande. Fr.o.m. den 1 november 2010 har nya gränsvärden trätt i kraft, vilket bl.a. styr hur företag ska avsluta sin löpande bokföring, se vidare avsnitt 10.

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

Redovisningsrådets rekommendationer har liksom uttalanden från Redovisningsrådets Akutgrupp tagit sikte på företag vars aktier är föremål för offentlig handel eller som genom sin storlek har ett stort allmänt intresse. Redovisningsrådet hade t.o.m. augusti 2004 utfärdat 29 rekommendationer (RR 1–RR 29), varav alla utom RR 3 fortfarande gäller. En konsekvens av IAS-förordningen är att dessa fr.o.m. den 1 januari 2005 inte längre är tillämpliga vid upprättande av koncernredovisning i företag vars koncernredovisning upprättas i enlighet med IAS/IFRS. Redovisningsrådet har med anledning därav upphört. I stället har Rådet för finansiell rapportering instiftats, se avsnitt 5.2. Redovisningsrådets rekommendationer, RR 1−RR 29, kommer därför inte att uppdateras utan de ersätts för denna målgrupp av tre nya rekommendationer, RR 30–RR 32 (se vidare avsnitt 48, IAS-anpassad redovisning). Rådet för finansiell rapportering har övertagit ansvaret för RR 30–RR 32. RR 30 benämns nu RFR 1, Kompletterande redovisningsregler för koncerner, medan RR32 nu benämns RFR 2,

Redovisning för juridiska personer. RR 31 Delårsrapportering har dragits tillbaka.

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

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

Tillämpningsområde

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

Företag som är noterade ska följa internationella redovisningsstandarder i sin koncernredovisning. Kompletterande normgivning beträffande koncernredovisningen samt moderföretagens årsredovisningar tas fram i särskild ordning av Rådet för finansiell rapportering. Dessa företag omfattas därför inte av detta allmänna råd. Däremot omfattar det allmänna rådet de enskilda dotterföretagen i en koncern där moderföretaget är noterat.

Storlekskategorier

I punkt 2 anges att vid BFN:s tillämpningsnormering av Redovisningsrådets rekommendationer används de definitioner av mindre och större företag som anges i 1 kap. 3 § första stycket 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 stycket 5–6 i ÅRL används.

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

Vilka kompletterande normer ska följas?

I punkten 5 anges att icke-noterade företag, för varje område, antingen ska tillämpa ett allmänt råd från BFN som innehåller en anpassning av en rekommendation från Redovisningsrådet eller Redovisningsrådets motsvarande rekommendation (RR 1–RR 29). Det valda allmänna rådet eller den valda rekommendationen ska tillämpas i sin helhet om inte annat anges i rådet eller rekommendationen. Särskilda regler gäller för vissa icke-noterade företag (se nedan punkt 5 a–5 c).

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

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

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

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

Valmöjlighet

Företagen bör i avvaktan på en framtida mera sammanhållen struktur av kompletterande normgivning ges en betydande möjlighet att välja och anpassa sin redovisning efter de speci-

fika förutsättningarna i företaget. Även företag som ingår i koncern har möjlighet att utnyttja valfriheten mellan normer från BFN och Redovisningsrådet. Vilka normer moderföretagets årsredovisning ska upprättas efter bestäms utifrån koncernens storlekstillhörighet. Skälet till detta är att moderföretaget enligt 7 kap. 12 § ÅRL normalt ska upprätta koncernredovisningen och årsredovisningen med tillämpning av gemensamma principer för värdering av tillgångar, avsättningar och skulder.

God redovisningssed

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

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

Väsentlighet

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

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

Vid bedömning av om t.ex. en post är väsentlig kan beloppets relativa storlek i vissa fall ha avgörande betydelse. I andra fall kan andra bedömningsgrunder vara avgörande. Avgörandet måste ske på basis av en professionell bedömning som i det enskilda fallet tar hänsyn till de aktuella förhållandena. Exempel

på information som är av betydelse med utgångspunkt från en annan bedömningsgrund än beloppets relativa storlek är uppgifter som krävs enligt lag, föreskrifter eller redovisningsrekommendationer, där det är uppenbart att beloppens storlek inte är av avgörande betydelse.

Beskrivning av tillämpade redovisningsprinciper

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

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

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

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

5.2 Rådet för finansiell rapportering

5.2.1 Allmänt

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

1998 bildades nuvarande Föreningen för utvecklande av god redovisningssed som övertog stiftelsens uppgifter. År 2005 blev Föreningen för god sed på värdepappersmarknaden huvudman för Redovisningsrådet. Föreningen genomförde med verkan från den 1 april 2007 en omorganisation, då bl.a. Rådet för finansiell rapportering bildades som ersättare för Redovisningsrådet (se nedan under avsnitt 5.3 Redovisnings-

rådet). Föreningen för god sed på värdepappersmarknaden ansvarar för organen för näringslivets självreglering på aktiemarknadsområdet, dvs. utöver Rådet för finansiell rapportering, Aktiemarknadsnämnden, Kollegiet för Svensk Bolagsstyrning och Näringslivets Börskommitté.

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

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

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

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

5.2.2 Rekommendationer och uttalanden

Inledning

Rekommendationer och uttalanden från Rådet för finansiell rapportering avseende koncernredovisning avser endast uppgiftskrav som enligt svensk lagstiftning gäller, utöver de som

ställs i IFRS och IFRIC-tolkningar och förhållanden som bedöms vara särsvenska.

Rådet för finansiell rapportering anser att även redovisningen för juridiska personer i princip ska ske enligt IFRS. Det finns dock vissa hinder för att fullt ut genomföra detta. Det beror dels på att årsredovisningslagarna förhindrar att IFRS tillämpas fullt ut i redovisningen för juridiska personer, dels på sambandet mellan redovisning och beskattning.

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

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

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

RFR 1 Kompletterande redovisningsregler för koncerner

Enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder ska, fr.o.m. den 1 januari 2005, företag vars värdepapper på balansdagen är noterade på en reglerad marknad inom EU upprätta koncernredovisning i

enlighet med av Europakommissionen (EU) antagna IFRS/IAS. Förutom IFRS/IAS ska emellertid de noterade företagen vid upprättande av koncernredovisning tillämpa vissa bestämmelser i årsredovisningslagen (se 7 kap. 32 § ÅRL samt prop. 2004/05:24). Det rör sig bl.a. om bestämmelser som reglerar när ett företag är moderföretag, om skyldighet och undantag från skyldighet att upprätta koncernredovisning, om förvaltningsberättelse, om delårsrapport och om offentliggörande. Denna rekommendation, RFR 1, innehåller kompletterande normgivning avseende nämnda lagbestämmelser.

RFR 2 Redovisning för noterade juridiska personer

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

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

Uttalanden

Följande uttalanden föreligger från Rådet för finansiell rapportering:

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

5.3 Redovisningsrådet

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

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

5.4 Far

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

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

Fars rekommendationer har utarbetats av Fars redovisningskommitté och fastställts av styrelsen, i vissa fall efter remiss till Fars medlemmar.

Far har utfärdat följande rekommendationer:

RedR 1 Årsredovisning i aktiebolag

RedR 2 Kontrollbalansräkning

RedR 3 Redovisning av ställda säkerheter

RedR 4 Redovisning av pensionsskuld och pensionskostnad

RedR 5 Redovisning av aktier och andelar

RedR 6 Redovisning av fakturakredit och factoring

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

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

Far har gett ut följande uttalanden:

RedU 1 Redovisning av bankcertifikat

RedU 2 Redovisning av företagscertifikat och statsskuldväxlar

RedU 3 har upphävts (f.d. Vederlagsfri pantsättning)

RedU 4 Fastighetsskatt, särskild löneskatt och avkastningsskatt på pensionsmedel

RedU 5 Redovisning av gemensamt bankkonto i koncern

RedU 6 Pensionsförsäkring i Alecta

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

RedU 8 Redovisning av värdet på inköpsrätt till aktier

RedU 9 Bostadsrättsföreningars förvärv av fastighet i aktiebolag

RedU10 Redovisning av skattekonsekvenserna av negativ justerad anskaffningsutgift i handelsbolagsandelar

RedU 11 Samförvaltade stiftelser

5.5 Finansinspektionen

Föreskrifter

Finansinspektionen är en statlig myndighet med uppgift att utöva tillsyn över finansiella marknader, kreditinstitut och det enskilda försäkringsväsendet. Inspektionen har genom olika författningar bemyndigats att utfärda föreskrifter på redovisningsområdet. Enligt 1 kap. 5 § ÅRKL och 1 kap. 4 § ÅRFL får FI utfärda föreskrifter om kreditinstituts, värdepappersbolags och försäkringsföretags löpande bokföring, årsbokslut och årsredovisning. Regeringen har utnyttjat denna rätt att delegera föreskriftsrätt till FI. Föreskriftsrätten utgör normgivning i regeringsformens bemärkelse.

Allmänna råd

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

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

5.6 International Accounting Standards Board (IASB)

Allmänt

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

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

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

SAC har ca fyrtio medlemmar och är ett forum som möjliggör för organisationer och individer med ett intresse för interna-

tionell finansiell rapportering att delta i normgivningsprocessen. Medlemmarna ska ha en skiftande geografisk och erfarenhetsmässig bakgrund.

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

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

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

Rekommendationer

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

6 Räkenskapsinformation och dess arkivering

6.1 BFNAR 2000:5 Räkenskapsinformation och dess arkivering

Inledning

I detta avsnitt sammanfattas BFNAR 2000:5 med tillhörande vägledning. BFNAR 2000:5 trädde i kraft den 1 januari 2001 och ska tillämpas av samtliga företag som är bokföringsskyldiga enligt BFL.

Föråldrade punkter

Efter ikraftträdande av BFNAR 2000:5 har ändringar gjorts i BFL och ÅRL. I respektive avsnitt nedan anges, i kursiv stil, vad som numera gäller.

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, kassaregisterlagen och aktiebolagslagen.

I Vägledningen finns flera exempel som belyser arkiveringsbestämmelserna.

Räkenskapsinformation

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

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

Till primär räkenskapsinformation hör bl.a. faktura, kvitto, bokföringsorder och annat som används i bokföringen för att visa att en affärshändelse inträffat och vad den avser. Andra exempel på primär räkenskapsinformation är en bokföring för presentation i registreringsordning och i systematisk ordning (jfr avsnitt 8), en

öppningsbalansräkning, 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 7).

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

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

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

Formen för räkenskapsinformation

Enligt BFL godkänns följande tre lagringsformer för räkenskapsinformation:

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

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

Företaget får välja mellan att antingen bevara sin räkenskapsinformation i direkt läsbar form (pappersdokument), i mikroskrift eller i maskinläsbar form.

Även årsredovisning, årsbokslut och förenklat årsbokslut får upprättas i vanlig läsbar form eller i elektronisk form (2 kap. 5 § ÅRL, 6 kap. 4 § BFL och 6 kap. 10 § BFL).

Räkenskapsinformation som ett företag tagit emot från annan

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

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 sin information mellan

olika elektroniska lagringsmedier, allt under förutsättning att informationsinnehållet inte förändras.

Räkenskapsinformation som den bokföringsskyldige själv har upprättat

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

Gränsdragning

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

Maskinell utrustning

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

Observandum

Från och med den 1 januari 2011 gäller samma regler för räkenskapsinformation som företaget tagit emot från någon annan och räkenskapsinformation som den bokföringsskyldige själv upprättat. De nya reglerna innebär, att det är tillåtet att överföra räkenskapsinformation från och till vilket som helst av de tillåtna materialen för bevarande av räkenskapsinformation, t.ex. från ett dokument till ett maskinläsbart medium eller från ett dokument till ett annat dokument. Det ursprungliga materialet ska sparas i tre år och får förstöras först från och med det fjärde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades (SFS 2010:1514).

Förutsättningar

Varaktighet

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

Språk

Räkenskapsinformation som företaget självt upprättar ska avfattas på svenska, danska, norska eller engelska. Om det finns särskilda skäl får Skatteverket tillåta att ett företag upprättar räkenskapsinformationen på ett annat språk (se nedan avsnitt 6.6).

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

Kryptering

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

Arkivering på betryggande sätt

Bedömningen av vad som är förvaring på betryggande sätt måste ytterst alltid göras i det enskilda fallet. Utgångspunkten är en analys av vilka risker det finns för att informationen ska förstöras. Bedömningen påverkas emellertid också av faktorer som avser räkenskapsinformationens vikt och möjligheterna att återskapa denna. De risker som finns med den valda förvaringsplatsen bör närmare analyseras. Informationen ska förvaras på ett sätt som en normalt aktsam person förvarar viktigare handlingar. Vad nu sagts gäller emellertid inte för all räkenskapsinformation. Det finns räkenskapsinformation som är särskilt viktig för att bedöma företaget samtidigt som den

inte går att återskapa. Motsvarande gäller om informationen är nödvändig för åtkomst till annan räkenskapsinformation, såsom t.ex. krypteringsnycklar. För denna typ av information är kraven på säkerhet högre. Här kan det vara nödvändigt att låsa in informationen i ett säkerhetsskåp. Kravet på säkerhet gäller även under transport av räkenskapsinformation.

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

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

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

Överskådlighet och åtkomlighet

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

Arkivplan

vändigt 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.

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.

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

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

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

Tid för bevarande

Maskinutrustning och system som behövs för att presentera räkenskapsinformation i vanlig läsbar form eller mikroskrift ska hållas tillgängliga fram till och med det tionde året efter

utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. Detta innebär att en bokföringsskyldig måste se till att under hela arkiveringstiden ha tillgång till sådan utrustning och sådana system som fordras för att avläsa räkenskapsinformationen. Den bokföringsskyldige är emellertid oförhindrad att byta ut äldre utrustning mot ny av liknande slag.

Observandum

Från och med den 1 januari 2011 gäller att arkiveringstiden är sju år efter utgången av det kalenderår under vilket räkenskapsåret avslutades (SFS 2010:1514).

Förstöring av räkenskaps-information

BFL skiljer mellan överföring av räkenskapsinformation och (annan) förstöring av räkenskapsinformation. Förstöring 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 och är av det slag som företaget normalt bevarar på maskinläsbart medium får förstöras, efter betryggande överföring till annan tillåten lagringsform, först från och med det fjärde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades.

Observandum

Från och med den 1 januari 2011 gäller samma regler för räkenskapsinformation som företaget tagit emot från någon annan och räkenskapsinformation som den bokföringsskyldige själv upprättat. De nya reglerna innebär, att det är tillåtet att överföra räkenskapsinformation från och till vilket som helst

av de tillåtna materialen för bevarande av räkenskapsinformation, t.ex. från ett dokument till ett maskinläsbart medium eller från ett dokument till ett annat dokument. Det ursprungliga materialet ska sparas i tre år och får förstöras först från och med det fjärde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades (SFS 2010:1514).

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 kan åtal väckas mot den fysiska person som är ansvarig för att bokföringsskyldigheten inte fullgjorts. Beroende på vad i företaget det är som har brustit kan det då bli aktuellt att ställa styrelse, VD eller den som faktiskt haft att handha arkiveringen till ansvar.

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

Konkurs

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

Betydelsen av avtal

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

6.2 BFN R 10 Systemdokumentation och behandlingshistorik

Ikraftträdande

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

Tillämpningsområde

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

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

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

Definitioner

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

Allmänna utgångspunkter

I varje bokföringssystem ska det vara möjligt att utan svårighet följa bokföringsposterna genom redovisningen och förstå redovisade bokföringsuppgifter. Detta är viktigt för att även tillgodose externa granskningsbehov, t.ex. vid externrevision, skatterevision eller konkursutredningar. Genom att i dokument tillhörande den löpande bokföringen och årsbokslutet tydligt redovisa verifieringskedjor och bokföringsuppgifter begränsas behovet av särskild dokumentation samtidigt som möjligheter att överblicka bokföringssystemet ökar.

System-dokumentation

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

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

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

- om hänvisningar och identifieringstecken inte klart framgår av räkenskaperna,
- om verifieringskedjor byggts upp på olika sätt för olika bokföringsposter,

- om det inte klart framgår i vilka dokument och var i dessa dokument bokföringsuppgifterna redovisas samt
- om ytterligare siffermaterial behövs utöver vad som anges i verifikationer och bokföringsnoteringar för att kunna förstå och återfinna bokföringsuppgifterna.

Kompletterande system-dokumentation

Om bokföringssystemet utformats så att det trots ovanstående dokumentation är svårt att följa bokföringsposterna genom redovisningen och förstå redovisade bokföringsuppgifter behövs en kompletterande systemdokumentation. Översiktliga beskrivningar av informationsflöden är värdefulla. Alla flöden som berör bokföringssystemet inklusive försystem som skapar och/eller bearbetar bokföringsposter bör ingå. Om bokförings-posterna 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 bok-föringsuppgifterna eller skapar helt nya bokföringsposter.

Behandlings-historik

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 räken-skaperna 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 för-ändringen och tidpunkten för dess införande. I de fall behand-lingshistoriken är svår att förstå eller då dokumenterade upp-gifter är svåra att återfinna ska utformningen av behandlings-historiken beskrivas särskilt.

Exempel på systemdokumentation och behandlingshistorik

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

6.3 BFNAR 2004:1 Systemdokumentation och behandlingshistorik för kassaregister

Ikraftträdande

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

Tillämpning

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

Bakgrund m.m.

I BFL finns det inte någon bestämmelse om att bokföringsskyldiga ska använda kassaregister för att dokumentera sin kontantförsäljning. För vissa branscher har dock i annan lagstiftning införts bestämmelser om användning av kassaregister. För restauranger med serveringstillstånd gäller, enligt 8 kap. 5 a § alkohollagen (1994:1738), att all försäljning ska registreras i kassaregister. Statens folkhälsoinstitut har gett ut föreskrifter för tillämpningen av bestämmelsen i alkohollagen (FHIFS 2003:2). För företag som driver taxitrafik enligt yrkestrafiklagen (1998:490) gäller Vägverkets föreskrifter (VVFS 1999:177). Fr.o.m. den 1 januari 2010 ska den som i näringsverksamhet säljer varor eller tjänster mot kontant betalning registrera all försäljning i ett certifierat kassaregister och erbjuda kunden kvitto (Lag om kassaregister m.m. (2007:592). Se avsnitt 7.4.

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 System-

dokumentation 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 det allmänna rådet 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.

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

6.4.1 Anmälan om förvaring av maskinläsbara medier utomlands

Anmälan

Sedan den 1 januari 2004 får maskinläsbara medier, maskinutrustning och system hållas tillgängliga i annat EU-land (7 kap. 3 a § BFL). En förutsättning för detta är att företaget anmäler

platsen för arkiveringen till Skatteverket eller till Finansinspektionen, när det gäller företag som står under inspektionens tillsyn. Företaget ska dessutom på begäran av Skatteverket eller Tullverket medge omedelbar elektronisk åtkomst till räkenskapsinformationen under hela arkiveringstiden. Företaget måste även genom omedelbar utskrift kunna ta fram räkenskapsinformationen i Sverige i läsbar form eller i mikroskrift.

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

SKV A 2004:17

Skatteverket har gett ut allmänna råd för tillämpningen av 7 kap. 3 a § BFL, 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 2005:1

Skatteverket har även gett ut ett meddelande (SKV M 2005:1) som kompletterar det allmänna rådet. Meddelandet innehåller information om i vilka fall en anmälan ska göras, hur en anmälan ska göras, vad som gäller vid anlitande av servicebyrå, vid sekretess, vid ändrade förhållanden m.m.

6.4.2 Ansökan om tillstånd till förvaring av maskinläsbara medier utomlands

Ansökan om tillstånd

Om ett företag önskar förvara maskinläsbara medier, maskinutrustning och system i andra länder än EU-länder samt vissa andra länder (för närvarande 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 7 kap. 4 § BFL, 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 2005:2

Skatteverket har gett ut ett meddelande (SKV M 2005:2) som kompletterar det allmänna rådet. Meddelandet innehåller information om i vilka fall en ansökan om tillstånd ska göras, när ansökan ska göras, vad företagets ansökan bör innehålla för uppgifter, vad som gäller beträffande sekretess, överklagande m.m.

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

6.5.1 Ansökan om tillstånd för företag att i förtid förstöra räkenskapsinformation

Ansökan om tillstånd

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

Observandum

Från och med den 1 januari 2011 gäller att arkiveringstiden är sju år efter utgången av det kalenderår under vilket räkenskapsåret avslutades (SFS 2010:1514).

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 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 företag som skannar inkommande pappersfakturor och använder den skannade informationen i sitt redovisningssystem.

SKV M 2005:25

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

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

Ansökan om tillstånd

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

Observandum

Från och med den 1 januari 2011 gäller att arkiveringstiden är sju år efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades (SFS 2010:1514).

SKV A 2005:30

Skatteverket har gett ut allmänna råd för tillämpningen av bestämmelsen, SKV A 2005:30. Av det allmänna rådet framgår bl.a. att med särskilda skäl bör normalt förstås att räkenskapsinformationen för den enskilda kommunen eller landstinget kräver mer betydande arkiveringsutrymmen som medför onormalt höga arkiveringskostnader. Det allmänna rådet ger utrymme för Skatteverket att ge tillstånd till förstöring vid sådana inträffade skador som företaget inte kunnat råda över, t.ex. vattenskada, brandskada eller liknande. För sådan räkenskapsinformation som är av särskild betydelse för bedömning av kommunens eller landstingets ekonomiska förhållanden bör tillstånd normalt inte medges. Av det allmänna rådet framgår att ett tillstånd till förstöring av räkenskapsinformation normalt bör förenas med krav på att uppgifterna under betryggande former bevaras på annat sätt, t.ex. på maskinläsbart medium, och under en tid av minst tre år efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. Sistnämnda regler har tillkommit främst för de kommuner och landsting som skannar inkommande pappersfaktor och använder den skannade informationen i sitt redovisningssystem.

SKV M 2005:26

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

6.6 Annat språk än svenska, danska, norska eller engelska

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

SKV A 2008:2 och SKV M 2008:1

Om det finns särskilda skäl får Skatteverket tillåta att ett företag, trots bestämmelsen, upprättar sådan räkenskapsinformation på annat språk (dispens). Dispens för att använda annat språk än som nämnts ovan kan enligt förarbetena (prop. 2005/06:116) komma i fråga framför allt om skälen är de följande:

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

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

6.7 Inkomstskatt

Reglerna om räkenskapsinformation har stor betydelse för skattekontrollen genom kravet i bokföringslagen att företag ska bevara räkenskapsinformation i tio år. Syftet med arkiveringsbestämmelserna är att säkerställa framtida åtkomst av informationen när tidigare affärshändelser i ett företags verksamhet behöver kontrolleras eller på annat vis följas upp.

Observandum

Från och med den 1 januari 2011 gäller att arkiveringstiden är sju år efter utgången av det kalenderår under vilket räkenskapsåret avslutades (2010:1514).

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

6.8 Mervärdesskatt

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

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

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

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

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

6.9 Rättspraxis m.m.

Rättspraxis	– Bristfällig räkenskapsinformation bidragande orsak till skönsmässiga bedömningar	KRNG 2005-07-19, mål nr 330-04, KRNS 2006-05-09 mål nr 3056-04
Skatteverket	– Skatteverkets allmänna råd om tillåtelse i vissa fall för företag att förvara maskinläsbara medier m.m. utomlands	SKV A 2004:16

– Skatteverkets information om tillåtelse i vissa fall för företag att förvara maskinläsbara medier m.m. utomlands	SKV M 2005:2
– Skatteverkets allmänna råd om anmälan att ett företag förvarar maskinläsbara medier utomlands	SKV A 2004:17
– Skatteverkets information om anmälan om förvaring av maskinläsbara medier m.m. utomlands	SKV M 2005:1
– Skatteverkets allmänna råd om tillstånd för företag att i förtid förstöra räkenskapsinformation	SKV A 2005:29
– Skatteverkets information om tillstånd för företag att i förtid förstöra räkenskapsinformation	SKV M 2005:25
– Skatteverkets allmänna råd om tillstånd för kommuner, kommunalförbund och landsting att i förtid förstöra räkenskapsinformation	SKV A 2005:30
– Skatteverkets information om tillstånd för kommuner, kommunalförbund och landsting att i förtid förstöra räkenskapsinformation	SKV M 2005:26
– Skatteverkets allmänna råd om tillstånd, dispens, att i räkenskapsinformation som företaget självt upprättar använda annat språk än svenska, danska, norska eller engelska	SKV A 2008:2
– Skatteverkets information om tillstånd, dispens, att i räkenskapsinformation som företaget självt upprättar använda annat språk än svenska, danska, norska eller engelska	SKV M 2008:1
– Arkiveringsskyldighet för fastighetsmäklares uppdragsjournal	1997:5

– Fråga om arbetsordrar är bokförings-material	1997:15
– Frågor beträffande verifiering av för-säljning av storpack till näringsidkare	1997:21
– Krav på behandlingshistorik	1998:9
– Verifiering av inköp i bärhandel	1998:10
– Frågor om arkiveringsskyldighet för öltappsrapporter	1998:13
– Krav på kassaapparat m.m.	1999:3
– Räkenskapsinformation – arbetskort	2002:5
– Krav på underlag vid valutaväxling, dnr 131 706948-05/111	2006-01-13,

7 Verifikationer

7.1 BFNAR 2000:6 Verifikationer

Inledning

I detta avsnitt sammanfattas BFNAR 2000:6 med tillhörande vägledning. 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 2011.

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.

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.

Observandum

Genom en ändring i 7 kap. 6 § BFL (SFS:1514) får ett företag från och med den 1 januari 2011 förstöra sådant material för bevarande av räkenskapsinformation som avses i 1 §, om räkenskapsinformationen på ett betryggande sätt överförs till något annat sådant material. Om materialet är sådant som avses i 1 § andra stycket, får det dock förstöras först från och med det fjärde året efter det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. Ändringen innebär en likformig reglering för

bevarande av räkenskapsinformation, eftersom man inte skiljer på material som företaget själv har upprättat och material som kommit in till företaget. Ändringen innebär också, att det är tillåtet att överföra räkenskapsinformation från och till vilket som helst av de tillåtna materialen för bevarande av räkenskapsinformation, t.ex. från ett dokument till ett maskinläsbart medium eller från ett dokument till ett annat dokument.

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 den mottagna faxhandlingen, kan det finnas skäl att bevara även denna senare mottagna handling 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.

Observandum

Genom en ändring i 7 kap. 6 § BFL (SFS:1514) får ett företag från och med den 1 januari 2011 förstöra sådant material för

bevarande av räkenskapsinformation som avses i 1 §, om räkenskapsinformationen på ett betryggande sätt överförs till något annat sådant material. Om materialet är sådant som avses i 1 § andra stycket, får det dock förstöras först från och med det fjärde året efter det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. Ändringen innebär en likformig reglering för bevarande av räkenskapsinformation, eftersom man inte skiljer på material som företaget själv har upprättat och material som kommit in till företaget. Ändringen innebär också, att det är tillåtet att överföra räkenskapsinformation från och till vilket som helst av de tillåtna materialen för bevarande av räkenskapsinformation, t.ex. från ett dokument till ett maskinläsbart medium eller från ett dokument till ett annat dokument.

Om det inte förekommer några mottagna uppgifter i samband med en affärshändelse, åligger det den bokföringsskyldige att själv sammanställa en verifikation som innehåller samtliga obligatoriska uppgifter. Bestämmelsen tar främst sikte på situationer då den bokföringsskyldige inte har fått något underlag i samband med ett inköp av en vara eller en tjänst, men kan även aktualiseras i samband med en enskild näringsidkares uttag ur näringsverksamheten eller ett företags behov av att upprätta bevis för andra bokföringsposter än sådana som avser affärshändelser, t.ex. bokslutstransaktioner.

Hänvisnings-verifikation

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

Uppgifter i en verifikation

En verifikation ska innehålla uppgift om

- när den har sammanställts,
- när affärshändelsen har inträffat,
- vad denna avser,
- vilket belopp den gäller och
- vilken motpart den berör, samt i förekommande fall även innefatta upplysning om

– handlingar eller andra uppgifter som har legat till grund för affärshändelser samt var dessa finns tillgängliga.

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

Utelämnande av uppgifter i verifikation

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

De fall som i första hand kan inrymmas under denna bestämmelse är sådana där verifikationen kommer till uttryck i uppgifter från ett kassaregister, en kassarapport eller annan handling som endast anger summan av erhållen betalning vid kontanta försäljningar av varor och tjänster. Oftast handlar dessa transaktioner om mindre belopp och med en kundkrets som huvudsakligen är anonym. Finns däremot uppgifterna att tillgå, med möjlighet att utan alltför stor svårighet infoga dessa i verifikationen, ska bestämmelserna tillämpas mer restriktivt.

Verifikationsnummer

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.

Skatteverket har i ställningstagandet Löpnummer på fakturor, 2009-12-15, dnr 131 932140-09/111, slagit fast att en tillförlitlig hantering kräver att fakturorna ska vara försedda med en löpande nummerserie som är obruten under hela räkenskapsåret. Detta gäller också för s.k. kontantfakturor, dvs. fakturor som både upprättas och betalas vid försäljningstillfället.

Verifikations-nummerserier

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

Ett företag har således stor frihet att välja antalet serier så länge de affärshändelser som brutits ut numreras konsekvent inom den angivna serien. Motsvarande gäller även för andra bokföringsposter än affärshändelser. Om ett företag bedriver organisatoriskt eller geografiskt åtskilda verksamheter får företaget använda sig av flera olika verifikationsnummerserier i respektive verksamhet. Det är däremot inte förenligt med god redovisningssed att organisera bokföringen i en koncern så att den löpande redovisningen är gemensam för flera koncernbolag i vidare utsträckning än vad som medges enligt bestämmelserna i 4 kap. 5 § BFL om gemensam bokföring för flera bokföringsskyldiga.

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

Kontering på verifikation

Kontering på verifikation ska ske om det behövs för att säkerställa sambandet mellan en verifikation och en bokföringspost. Om konteringen behöver tillföras själva verifikationen eller enbart framgå av bokföringens presentation i registreringsordning och systematisk ordning, ska bedömas mot bakgrund av kravet på att sambandet mellan verifikation och bokförd post alltid ska kunna fastställas utan svårighet. Vid den bedömningen ska hänsyn bl.a. tas till sådana omständigheter som

bokföringssystemets utformning och enkelhet, företagets rutiner för hantering av verifikationer, antalet verifikationer och dess standard i informationshänseende. Det föreligger inte något krav, för ett företag som infört konteringsrutiner, att kontera samtliga verifikationer. Det är möjligt att underlåta kontering om sambandet mellan verifikationerna och bokföringsposterna ändå kan säkerställas.

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

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

Komplettering av mottagna uppgifter

En bokföringsskyldig som tar emot uppgifter rörande en affärshändelse bör alltid sträva efter att uppgifterna är kompletta. Om så inte är fallet ska den bokföringsskyldige komplettera uppgifterna. En sådan komplettering, liksom komplettering av identifieringstecken och andra uppgifter som en verifikation också ska vara försedd med, får inte medföra att innehållet i de mottagna uppgifterna på något sätt förändras. Syftet är att kompletteringen ska ske så att verifikationen i sin slutliga form kan tjäna som bevis för affärshändelsen.

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

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

Rättelse av verifikation

Behöver ändringar eller tillägg ske i en verifikation efter det att den mottagits eller upprättats och ändringarna inte utgör kom-

pletteringar enligt ovan, ska ändringarna ske i form av en rättelse. Rättelsen ska ske på sådant sätt att den ursprungliga uppgiften klart framgår.

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

Gemensam verifikation

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

Observandum

Genom en ändring i 5 kap. 6 § tredje stycket BFL (SFS 2010:1514) tas från och med den 1 januari 2011 kravet på att det skulle vara förenat med svårigheter att upprätta verifikationer för de olika affärshändelserna bort, för att få dokumentera en dags försäljning genom en gemensam verifikation.

Fakturor i komprimerad form på lista

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

- En och samma lista får som mest avse faktureringen under en dag.
- Varje i listan ingående faktura ska vara klart avskiljd från övriga fakturor.
- Varje faktura ska vara försedd med fakturanummer.
- Varje faktura ska uppfylla samtliga de i lag angivna kraven på vilka uppgifter en verifikation ska innehålla.

7.2 BFN R 2 Gemensam verifikation

Ikraftträdande

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

Tillämpningsområde

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, över-

ensstämmer 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 mervärdesskatt 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 eller dylikt kan erhållas från andra handlingar såsom kontoutdrag, fakturor eller liknande. Sistnämnda handlingar utgör i sådana fall räkenskapsinformation. Ett grundläggande krav är att de resultat som uppkommer vid den automatiska bearbetningen bevaras i den utsträckning som erfordras för att man i efterhand på ett betryggande sätt och utan svårighet ska kunna fastställa sambandet mellan grunddata, gemensam verifikation och bokförd post (se avsnitt 6.2 BFN R 10 Systemdokumentation och behandlingshistorik).

Gemensam verifikation vid kontantförsäljning

Förutsättningar för att få använda gemensam verifikation

Gemensam verifikation får användas för inbetalningar under en dag vid kontant försäljning av varor och tjänster, om försäljningen sker under sådana förhållanden att fullständig

verifikation ej kan upprättas utan svårighet. I sådant fall får gemensam verifikation utgöras av kontrollremsa från kassaapparat, kassarapport eller annan handling som anger summan av erhållna betalningar.

Vilka företag får använda gemensam verifikation?

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

– Fullständig verifikation kan inte upprättas utan svårighet.

Observandum

Genom en ändring i 5 kap. 6 § tredje stycket BFL (SFS 2010:1514) tas från och med den 1 januari 2011 kravet på att det skulle vara förenat med svårigheter att upprätta verifikationer för de olika affärshändelserna bort, för att få dokumentera en dags försäljning genom en gemensam verifikation.

– 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 eller dylikt 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 räkenskapsinforma-

tion. En förutsättning för att kontrollremsa ska kunna ersättas av kassarapport är att företaget har ett väl fungerande system för intern kontroll av att kassarapporten överensstämmer med kontrollremsorna.

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

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

Tolkning av BFN R2

Högsta Domstolen har i NJA 2005 s. 252 prövat om ett taxiföretag brutit mot BFL:s bestämmelser om bevarande av räkenskapsinformation genom att uppgifter om de enskilda köruppdragen klippts bort från taxameterns körrapporter. I domskälen har HD kommenterat förutsättningarna för att använda gemensam verifikation, se vidare nedan i avsnitt 7.5.3.

7.3 Lag om kassaregister m.m.

Kontantbranschen

En allmän lag om kassaregister har införts genom prop. 2006/07:105 Konkurrens på lika villkor i kontantbranschen. Lagen (2007:592) om kassaregister m.m. innebär att den som i näringsverksamhet säljer varor eller tjänster mot kontant betalning ska registrera all försäljning i ett kassaregister och erbjuda kunden ett kvitto. Denna skyldighet gäller fr.o.m. den 1 januari 2010. Enligt 11 § ska näringsidkare till Skatteverket anmäla de kassaregister som finns i verksamheten och vid förändrade förhållanden ska ny anmälan göras. Sådan anmälan kan göras på Skatteverkets webbplats. Kassaregistret ska enligt 12 § lagen om kassaregister vara certifierat av ett organ som är ackrediterat för uppgiften enligt lagen (1992:1119) om teknisk kontroll. Enligt förordningen (2007:597) får Skatteverket meddela föreskrifter om krav på kassaregister, teknisk kontroll och användning av kassaregister samt undantag från skyldigheter enligt kassaregisterlagen.

Skatteverkets föreskrifter

Skatteverket har utfärdat följande föreskrifter avseende kassaregister:

- Skatteverkets föreskrifter (SKVFS 2009:1) om krav på kassaregister
- Skatteverkets föreskrifter (SKVFS 2009:2) om kontrollenhet till kassaregister
- Skatteverkets föreskrifter (SKVFS 2009:3) om användning av kassaregister
- Skatteverkets föreskrifter (SKVFS 2009:20) om undantag från skyldigheter enligt lagen om kassaregister
- Skatteverkets föreskrifter (SKVFS 2010:25) om undantag under år 2011 för försäljning som registreras i terminalsystem.

Kassaregister – begrepp m.m.

Av 5 § lagen om kassaregister framgår att med kassaregister avses kassaapparat, kassaterminal, kassasystem och liknande apparatur för försäljning av varor och tjänster mot kontant betalning. Av 1 § SKVFS 2009:1 framgår att som en del i systemet med kassaregister ska alltid ingå en kontrollenhet som uppfyller kraven i SKVFS 2009:2. I 14 § SKVFS 2009:1 finns ett generellt undantag från kravet på certifierat kassaregister. Detta undantag gäller kassaregister som har en tillverkardeklaration som uppvisar överensstämmelse med kraven i SKVFS 2009:1 under förutsättning att kassaregistret är anslutet till en certifierad kontrollenhet enligt SKVFS 2009:2. Några särskilda föreskrifter om certifierade kassaregister har Skatteverket inte tagit fram.

SKVFS 2009:1 – krav på kassaregister

Föreskrifterna SKVFS 2009:1 om krav på kassaregister innehåller 34 paragrafer och har bl.a. bestämmer om vilka uppgifter som ska finnas på ett kassakvitto och på rapporter. Av 32 § framgår att för varje version av en kassaregistermodell eller ett kassaregisterprogram som ska tillhandahållas på den svenska marknaden ska det finnas en tillverkardeklaration. Av deklarationen ska framgå att modellen eller programmet är testat. Av 34 § framgår att tillverkardeklarationen ska sändas till Skatteverket senast två veckor före det att kassaregistermodellen eller kassaregisterprogrammet tillhandahålls på den svenska marknaden. Skatteverket har tagit fram en blankett för tillverkardeklaration av kassaregister, SKV 1509. På Skatteverkets webbplats publiceras uppgifter om tillverkardeklarerade kassaregister. Ur skattekontrollsynpunkt är bestämmelsen

i 13 § särskilt betydelsefull. Där anges att ett kassaregister enbart ska kunna registrera försäljningsbelopp om ansluten kontrollenhet är i funktion och kan generera en sådan kontrollkod som anges i Skatteverkets föreskrifter (SKVFS 2009:2) om kontrollenhet till kassaregister.

SKVFS 2009:2 – kontrollenhet till kassaregister

Föreskrifterna SKVFS 2009:2 om kontrollenhet till kassaregister är relativt omfattande. SKVFS 2009:2 är på 26 sidor och är indelat i 14 kapitel. Säkerheten ur skattekontrollsynpunkt bygger på att kassaregistret skickar kvittodata till ansluten kontrollenhet. Kontrollenheten genererar en unik kontrollkod som identifierar varje enskilt kassakvitto. Kvittodata och kontrollkod lagras på ett säkert sätt i kontrollenheten och är där endast åtkomligt för Skatteverket. Kontrollenheten skickar också en kopia av kontrollkoden till kassaregistret för lagring i elektronisk form eller för utskrift på kontrollremsa. Den för varje kassakvitto unika kontrollkoden genereras genom krypteringsnycklar som är individuella för varje kontrollenhet. De individuella krypteringsnycklarna är i sin tur genererade i tillverkningsprocessen genom att tillverkaren använder en huvudkrypteringsnyckel som Skatteverket tillhandahåller. Skatteverket har tagit fram en blankett för ansökan om huvudnyckel, SKV 1511.

SKVFS 2009:3 – användning av kassaregister

Föreskrifterna SKVFS 2009:3 om användning av kassaregister innehåller 30 paragrafer som avser bestämmelser om innehavarens användning av kassaregister. Ett företag som har gemensam bokföring med ett annat företag anses vid tillämpningen av dessa föreskrifter som ett enda företag för den gemensamt bedrivna verksamheten avseende försäljning av varor och tjänster mot kontant betalning (2 §). I 11 § är reglerat att kassaregistrets klocka ska vara ställd enligt svensk normaltid och justerad för sommartid. Ett företag får ha ett gemensamt kassaregister med ett annat företag om kassaregistret på ett säkert sätt kan hantera mer än ett företags registreringar (13 §). Om ett företag har gemensamt kassaregister med ett annat företag ska kassaregistret ha en kontrollenhet av typ C. En kontrollenhet av typ A eller B får dock användas om kassaregistret har en kontrollenhet för varje företag som använder det gemensamma kassaregistret (14 §). Till varje kassaregister ska det finnas en kassalåda för förvaring av inkomna betalningsmedel. Kassalådan kan vara fristående eller integrerad med kassaregistret (15 §). Enligt 19 § ska under en försäljningsdag minst ett kassaregister vara i funktion då försäljning sker mot kontant betalning. Om ett

kassaregister inte fungerar ska detta dokumenteras och företaget ska utan dröjsmål anmäla detta till Skatteverket. Av 20 § framgår att vid varje försäljningsdags början ska den växelkassa som hör till ett kassaregister registreras. I 29§ finns bestämmelsen om att kassaregister och dess kontrollenhet ska förvaras i Sverige. Ett kassaregister och dess kontrollenhet får dock förvaras utanför Sverige om det används på transportmedel som går i person- eller godstrafik till och från Sverige. Enligt 30 § ska vid avyttring eller skrotning av ett kassaregister dess kontrollenhet bevaras i minst tolv månader.

SKVFS 2009:20 – om undantag från skyldigheter enligt lagen om kassaregister

Föreskrifterna SKVFS 2009:20 om undantag från kravet på registrering i kassaregister enligt 9 § lagen (2007:592) om kassaregister m.m. innehåller fyra paragrafer. I 2 § definieras vad som avses med företag, kontant betalning, obemannad försäljning och försäljningslokal. I 3 § anges att försäljning som sker i försäljningslokal som är anpassad för obemannad försäljning inte omfattas av kravet på registrering i kassaregister. Då ett företag använder sin försäljningslokal både för obemannad och bemannad försäljning ska försäljningslokalen anses anpassad för obemannad försäljning om

- det genom tydlig skyltning framgår under vilka tider eller dagar som försäljningen är obemannad,
- det genom tydlig skyltning framgår att obemannad försäljning pågår,
- försäljningslokalen samtidigt inte används för bemannad försäljning och
- företagets kassaregister inte förvaras i försäljningslokalen.

Enligt 4 § medges undantag för sådant bingospel som sker med tillstånd enligt lotterilagen (1994:100).

SKVFS 2010:25 – Undantag under år 2011 för försäljning som registreras i terminalsystem

Skatteverkets föreskrifter (SKVFS 2010:25) om undantag under år 2011 för försäljning som registreras i terminalsystem. Från kravet på registrering i kassaregister enligt 9 § lagen (2007:597) om kassaregister m.m. medges undantag under 2011 för försäljning som registreras i

- Aktiebolaget Trav och Galopps terminalsystem
- AB Svenska Spels terminalsystem
- Ticnet AB:s terminalsystem.

Obetydlig omfattning

Skyldigheten att registrera försäljningen i ett certifierat kassaregister gäller enligt 3 § punkt 1 lagen om kassaregister inte den näringsidkare som endast i obetydlig omfattning säljer varor eller tjänster mot kontant betalning. Med obetydlig omfattning anges i propositionen ett riktvärde för försäljningen på fyra prisbasbelopp (prop. 2006/07:105 s. 38). Med obetydlig omfattning avses enligt propositionen även kontant betalning som i rena undantagsfall sker i ett företag och som bara uppgår till någon procent av omsättningen.

SKV A 2009:2 – obetydlig omfattning

Skatteverket har utfärdat allmänna råd om tolkningen av begreppet obetydlig omfattning, SKV A 2009:2. De allmänna råden kompletteras med information i meddelande SKV M 2009:2. I de allmänna råden har Skatteverket preciserat att med försäljning i obetydlig omfattning avses försäljning som för ett räkenskapsår om tolv månader normalt uppgår till högst fyra prisbasbelopp. Det är enbart företagets kontanta försäljning inklusive mervärdesskatt som ska bedömas. Det har ingen betydelse att företaget kan ha en omfattande kreditförsäljning vid sidan om den kontanta försäljningen.

Om försäljningen sker under endast en del av ett kalenderår bör den omräknas till försäljning på årsbasis för att bedöma om riktvärdet på fyra prisbasbelopp överskrids eller inte. En sådan omräkning bör enligt SKV A 2009:2 inte göras om försäljningen sker under högst 30 dagar under ett kalenderår. Vid omräkning till försäljning på årsbasis är det den kontanta försäljningen som ska räknas om med hänsyn till försäljningsperiodens längd under året. Det omräknade beloppet jämförs med riktvärdet fyra prisbasbelopp för att bedöma om kassaregisterlagens skyldigheter gäller eller inte gäller för verksamheten.

Enligt SKV A 2009:2 avses med försäljning i obetydlig omfattning även försäljning som sker i rena i undantagsfall i ett företag och som är av liten omfattning i förhållande till företagets omsättning. Försäljning som sker fler än tolv dagar per år eller överstiger två procent av företagets omsättning bör normalt inte anses utgöra försäljning i obetydlig omfattning.

Övriga undantag

Skyldigheten att registrera försäljningen i ett certifierat kassaregister gäller enligt 3 § kassaregisterlagen inte för den som är befriad från skattskyldighet enligt inkomstskattelagen, för taxi, för försäljning genom distansavtal eller hemförsäljningsavtal, för försäljning i varuautomat och för automatspel. Skyldigheten att registrera försäljningen i ett certifierat kassaregister gäller enligt 3 § p.7 första stycket inte heller den som bedriver

sådan torg- och marknadshandel som avses i lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m. Detta gäller enligt andra stycket inte den som enligt 8 kap.1 § första stycket alkohollagen (2010:1622) har tillstånd för servering till allmänheten.

Undantag i enskilda fall

Skatteverket kan enligt 30 § lagen om kassaregister i enskilda fall medge undantag från skyldigheter enligt lagstiftningen om 1. behovet av tillförlitligt underlag för skattekontroll kan tillgodoses på annat sätt, eller 2. en viss skyldighet av tekniska orsaker är oskälig.

SKV A 2009:3 – undantag i enskilda fall

Skatteverket har utfärdat allmänna råd om undantag i enskilda fall, SKV A 2009:3. De allmänna råden kompletteras med information i meddelande SKV M 2009:3. I de allmänna råden behandlas vad som bör krävas för att behovet av tillförlitligt underlag för skattekontroll kan anses vara uppfyllt på annat sätt än att företaget har certifierat kassaregister. I de allmänna råden SKV A 2009:3 har preciserats att tillförlitligt underlag för skattekontroll bör avse två olika situationer, nämligen förhållandena i det enskilda företaget och företag som ingår i en kedja av företag med gemensamt system för kassaregister.

Förhållandena i det enskilda företaget

När det gäller förhållandena i ett enskilt företag anges i SKV A 2009:3 att det bör krävas att någon person med ägarinflytande eller närstående till denna varken deltar i den kontanta kassaredovisningen eller i den löpande bokföringen. Dessutom bör företaget ha en tydlig arbets- och ansvarsfördelning för kassaredovisningen och ha interna kontrollrutiner som säkerställer en korrekt kassaredovisning.

Företag som ingår i en kedja av företag med gemensamt system för kassaregister

När det gäller företag som ingår i en kedja av företag anges att företagets samtliga kassaregister bör ingå i det gemensamma systemet och att det finns centrala rutiner som säkerställer att de enskilda företagens kassaredovisningar är riktiga.

Villkor för undantag

Enligt 30 § lagen om kassaregister kan ett undantag förenas med villkor. I SKV A 2009:3 anses att ett beslut om undantag första gången det meddelas för ett företag bör medges för högst tre år. Skatteverket har tagit fram en blankett för ansökan om undantag, SKV 1510.

Skatteverket har inte gett ut något allmänt råd avseende tillämpningen av möjlighet till att medge undantag i enskilt fall för att en viss skyldighet av tekniska orsaker är oskälig.

Tillsyn och särskilda kontrollåtgärder

Skatteverket har fått en *tillsynsfunktion* över att näringsidkare som omfattas eller kan omfattas av skyldigheter enligt lagstiftningen har kassaregister och att de kassaregister som används i verksamheten uppfyller föreskrivna krav. Genom lagstiftningen har Skatteverket fått nya befogenheter, *särskilda kontrollåtgärder*. Med särskilda kontrollåtgärder får Skatteverket göra kundräkning, kontrollköp, kontrollera att kvitto lämnas till kund (kvittokontroll) och göra kassainventering. De särskilda kontrollåtgärderna är inte en del av revisionsinstitutet enligt reglerna för t.ex. revision i taxeringslagen (1990:324), utan utgör ett fristående kontrollinstitut där syftet enbart är, att Skatteverket ska kunna kontrollera om ett företag använder sina kassaregister för att registrera försäljningsbelopp.

Kontrollavgift

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

7.4 Yrkestrafiklagen

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

Swedacs föreskrifter om taxametrar

Swedac har meddelat föreskrifter och allmänna råd om taxametrar, STAFS 2006:11. Swedac har också meddelat föreskrifter och allmänna råd om installation och besiktning av taxameterutrustning, STAFS 2006:19. Dessa föreskrifter trädde i

kraft den 30 oktober 2006 och samtidigt upphörde Vägverkets tidigare föreskrifter om taxitrafik VVFS 1999:177 att gälla. Vissa övergångsbestämmelser gäller dock för VVFS 1999:177.

Vägverkets föreskrifter om taxitrafik

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

7.5 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 Högsta förvaltningsdomstolen (HFD). Däremot har HFD 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 7.5.1–7.5.2 följer en redogörelse för de båda fallen. I brottmål har Högsta Domstolen (HD) däremot dömt en företagare för försvårande av skattekontroll för att taxirörelsens körpassrapporter inte bevarats i komplett skick. HD:s dom är kommenterad nedan i avsnitt 7.5.3.

7.5.1 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 mervärdesskatt och ej redovisade arbetsgivaravgifter. I sina domskäl anförde KRNS 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, KRNS:s dom den 10 januari 2002 (mål nr 7405−7408-1999) Företaget överklagade till Högsta förvaltningsdomstolen som 2003-03-25 beslutade att inte meddela prövningstillstånd (mål nr 1818-2002).

7.5.2 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 KRNJ 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 KRNJ:s mening finns det därmed inte grund för att underkänna kassarapporter som redovisningsunderlag för företag som har tillgång till en kassaapparat men som inte sparar eventuella kontrollremsor eller tömningskvitton som kassaverifikationer. Sammanfattningsvis konstaterade KRNJ att bolagets redovisningsmetod med kassarapporter inte stred mot god redovisningssed och fann att någon skönsbeskattning

inte skulle ske, KRNJ:s dom den 23 april 2001 (mål nr 4243−4244-1999). RSV överklagade till Högsta förvaltningsdomstolen som 2002-05-02 beslutade att inte meddela prövningstillstånd (mål nr 3971-2001).

7.5.3 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 7.5). 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.

I enlighet med BFN:s hemställan har 5 kap. 6 § tredje stycket ändrats, vilket innebär att kravet på att det skulle vara förenat med svårigheter att upprätta verifikationer för de olika affärshändelserna tagits bort. Lagändringen träder i kraft den 1 januari 2011 (SFS 2010:1514).

7.5.4 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 (2009:62) om åtgärder mot penningtvätt (penningtvättslagen). Av 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 2009:1.

Identitetskontroll

I FFFS 2009:1 har närmare preciserats vad som normalt avses med inledande av affärsförbindelser och hur identitetskontroll ska göras. Av Skatteverkets skrivelse framgår att om ett företag vid valutaväxling har gjort identitetskontroll enligt penningtvättslagen innebär detta att företaget har sammanställt, eller borde ha sammanställt, de uppgifter som krävs för en fullständig verifikation enligt 5 kap. 7 § BFL. Att enstaka fullständiga verifikationer får ingå i en gemensam verifikations totalbelopp framgår av punkt 23 i BFN R2.

7.5.5 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 7.2). Företag som normalt får använda sig av gemensam verifikation får göra detta för alla kontanta transaktioner och det oavsett om motparten är näringsidkare eller om den enskilda försäljningstransaktionen avser ett större belopp.

Försäljning till privatpersoner

Typexempel på när gemensam verifikation får användas är kontantförsäljning som sker till privatpersoner över disk. För företag som har sin huvudsakliga försäljning till näringsidkare gäller däremot som huvudregel omvänt att fullständiga verifikationer ska upprättas vid alla kontanta försäljningstransaktioner, dvs. även vid mindre försäljningsbelopp till privatpersoner. Ett typexempel på detta är grossistförsäljning. I vissa fall kan frågan om verifikationstyp inte avgöras för ett företag som helhet utan måste bestämmas per verksamhetsgren. Vad som i detta avseende utgör olika verksamhetsgrenar i ett företag är inte klarlagt vare sig i normgivningen eller i rättspraxis. Det torde dock stå klart t.ex. att en stormarknad som har varusortiment som vänder sig även till näringsidkare inte är skyldigt enligt BFL eller enligt god redovisningssed att för sin egen bokföring upprätta fullständiga verifikationer vid kontantförsäljning till näringsidkare. Vid sådan försäljning är omständigheterna normalt sådana att stormarknaden inte har kännedom om den person som gör inköpet är näringsidkare eller privatperson. En näringsidkare som gör kontanta inköp för sin verksamhet har emellertid intresse av att få en godtagbart verifikation för sin bokföring och begär därför många gånger att få en fullständig verifikation. Uppgår inköpet till 2000 kr eller mer måste näringsidkaren ha en handling som uppfyller mervärdesskattebestämmelsernas krav på faktura, se nedan avsnitt 7.6.

Försäljning till näringsidkare

Stormarknad

7.6 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 mervärdesskatt endast om den kan styrkas genom faktura.

Ej krav på faktura vid försäljning till privatpersoner

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

Selfbilling och Outsourcing

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

Fakturans innehåll

Med faktura avses ett dokument eller meddelande i pappersform eller elektronisk form som uppfyller vissa bestämda krav i ML. Om inte innehållet i fakturan uppfyller dessa krav är det inte en faktura enligt ML. Samtliga uppgifter behöver inte återfinnas på ett enda dokument. Vissa uppgifter kan finnas på en följesedel eller orderbekräftelse och andra uppgifter på exempelvis själva räkningen. Om hänvisning sker till de olika dokumenten och de tillsammans har de uppgifter som krävs enligt ML så föreligger en faktura enligt ML.

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

- Datum för utfärdandet (fakturadatum)
- Ett unikt löpnummer för varje faktura baserat på en eller flera serier
- Säljarens registreringsnummer till mervärdesskatt
- Kundens registreringsnummer till mervärdesskatt vid s.k. omvänd skattskyldighet eller vid unionsintern 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 mervärdesskattesats
- Tillämpad mervärdesskattesats
- Den mervärdesskatt som ska betalas
- Vid befrielse från mervärdesskatt eller när kunden ska betala momsen – särskilda uppgifter
- Vid leverans av nya transportmedel – särskilda uppgifter
- Vid tillämpning av vinstmarginalsystemen – särskilda uppgifter

Förenklad faktura

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

En förenklad faktura ska alltid innehålla följande uppgifter:

- Datum för utfärdandet (fakturadatum)
- Identifiering av säljaren
- Identifiering av vilken typ av varor som levererats eller tjänster som har tillhandahållits
- Den mervärdesskatt som ska betalas eller uppgifter som gör det möjligt att beräkna mervärdesskatten

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

En slags förenklad faktura som medför att löpnummer inte behöver anges kan också användas i vissa fall när fakturor för

olika säljare utfärdas i samma handling. Detta gäller vid omsättning av el och upplåtelse av elnät i samma handling samt vid inbyte av maskiner m.m. hos en återförsäljare som utfärdar faktura för inbytet och sin egen omsättning i samma handling (SKVFS 2007:13).

Samlingsfaktura

Det finns en bestämmelse i ML som tillåter att en samlingsfaktura får utfärdas för flera separata leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster. Samma krav ställs på en samlingsfaktura som på andra fakturor.

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 mervärdesskattesammanhang ska den innehålla uppgift om ändringen, en otvetydig hänvisning till den ursprungliga fakturan, om eventuell omvänd skattskyldighet samt minskningen av mervärdesskatten enligt kreditnotan.

7.7 Rättspraxis m.m.

Rättspraxis	– Butiksförsäljning av konkurslager (kassaregister)	KRNJ mål nr 4243–4244-1999
	– Butiksförsäljning (kassaregister)	KRNS mål nr 7405–7408-1999
	– Bevarande av verifikationer i taxirörelse	NJA 2005 s. 252 (mål nr B 2879-03)
Bokförings-nämnden	– Gemensam verifikation	BFN R2
	– Systemdokumentation och behandlingshistorik för kassaregister	BFNAR 2004:1
Skatteverket	– Skatteverkets föreskrifter om krav på kassaregister (ändrad genom SKVFS 2009:11 och SKVFS 2010:05)	SKVFS 2009:1
	– Skatteverkets föreskrifter om kontrollenhet till kassaregister (ändrad genom SKVFS 2009:12)	SKVFS 2009:2
	– Skatteverkets föreskrifter om användning av kassaregister (ändrad genom SKVFS 2009:21 och 2009:35)	SKVFS 2009:3

– Skatteverkets föreskrifter om undantag från skyldigheter enligt lagen om kassaregister (ändrad genom SKVFS 2010:01)	SKVFS 2009:20
– Skatteverkets föreskrifter om undantag under år 2011 för försäljning som registreras i terminalsystem	SKVFS 2010:25
– Skatteverkets föreskrifter om förenklad faktura enligt mervärdesskattelagen (ändrad genom SKVFS 2007:13)	SKVFS 2005:14
– Skatteverket allmänna råd om vad som är försäljning i obetydlig omfattning enligt lagen om kassaregister	SKV A 2009:2
– Skatteverkets information om vad som är försäljning i obetydlig omfattning enligt lagen om kassaregister	SKV M 2009:2
– Skatteverkets allmänna råd om undantag i enskilda fall från skyldigheter enligt lagen om kassaregister	SKV A 2009:3
– Skatteverkets information om undantag i enskilda fall från skyldigheter enligt lagen om kassaregister	SKV M 2009:3
– 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 fakturerings-regler 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 mervärdes-skatt, 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 mervärdes-skatt, 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 conto-betalningar, upprättande av samlingsfaktura m.m., 2005-03-07, dnr 130 135753-05/111
- 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 beskattnings-underlaget samt köparens avdragsrätt, 2006-07-06, dnr 131 416724-06/111
- Faktura vid exekutiv försäljning, 2006-12-13, dnr 131 706451-06/111
- Faktura vid försäljning och distribution av telefonkort, 2007-12-05, dnr 131 617242-07/111
- Kassaregister – hantering av kvittodata i en kontrollenhet, särskilt om returkvitton och räknarna B, F, G och H, 2009-11-03, dnr 131 808278-09/111
- Löpnummer på fakturor, 2009-12-15, dnr 131 932140-09/111

8 Löpande bokföring

Regler om löpande bokföring finns även i avsnitt 16 för de företag som tillämpar BFNAR 2006:1 och i avsnitt 17 för ideella föreningar och trossamfund som tillämpar BFNAR 2010:1.

8.1 BFNAR 2001:2 Löpande bokföring

Inledning

I detta avsnitt sammanfattas BFNAR 2001:2 med tillhörande vägledning som ska tillämpas av samtliga företag som är bokföringsskyldiga enligt BFL. Enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut i enlighet med BFNAR 2006:1 och ideella föreningar och trossamfund som upprättar förenklat årsbokslut i enlighet med BFNAR 2010:1 och tillämpar kontantmetoden, omfattas dock inte av BFNAR 2001:2.

Utgångspunkter

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

Att bokföra löpande

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

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

Bokföringen kan också vara organiserad kring flera *delsystem* i vilka affärshändelserna bokförs, s.k. hierarkiska bokföringssystem. Delsystemen kan ha olika funktioner såsom kassajournal, fakturajournal etc. och vara både manuella och dator-

baserade. Kännetecknande är att varje delsystem omfattar vissa likartade affärshändelser.

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

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

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

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

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

Uppgifter i den löpande bokföringen

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

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

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

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

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

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

Presentation i registreringsordning och i systematisk ordning

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

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

Presentation i registreringsordning

Syftet med presentationen i registreringsordning är att kunna återfinna bokföringsposterna i den ordning de har tillförts bokföringssystemet och därigenom kontrollera fullständigheten i den upprättade bokföringen. Presentationen ska också möjliggöra en kontroll i efterhand av bokförda poster mot verifikationerna.

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

Presentation i systematisk ordning

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

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

Redovisningsvaluta

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

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

Tidpunkten för bokföring

Huvudprincipen är att bokföringen ska ske löpande i anslutning till affärshändelsen i syfte att skapa en fortlöpande överblick, men reglerna skiljer sig åt beroende på om affärs-

händelsen 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 att 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.

Observandum

Från och med den 1 januari 2011 gäller att det endast krävs skäl (tidigare särskilda skäl) och är förenligt med god redovisningssed för att senarelägga bokföringen (SFS 2010:1514).

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.

Observandum

Metoden får från och med den 1 januari 2011 tillämpas av alla företag, som inte är finansiella företag, vars årliga netto-

omsättning normalt uppgår till högst tre miljoner kronor (SFS 2010:1514).

Vid räkenskapsårets slut ska samtliga då obetalda fordringar och skulder förtecknas och bokföras. Bestämmelsen avser samtliga företag som tillämpar kontantmetoden.

Även ett företag som tillämpar kontantmetoden får senarelägga bokföringen. Vid bedömningen när en affärshändelse inträffat ska tiden räknas från betalningstillfället.

Sidoordnad bokföring

Konton över tillgångar, avsättningar, skulder och eget kapital ska specificeras i en sidoordnad bokföring om det behövs för att ge en tillfredsställande kontroll och överblick. Väljer företaget att bokföra affärshändelserna i sammandrag för presentation i systematisk ordning kan en specifikation över dessa konton vara nödvändig för att uppfylla lagens krav på kontroll och överblick.

Sidoordnad bokföring är inte obligatorisk för alla bokföringsskyldiga. Är verksamheten av mindre omfattning kan ofta överblick och kontroll erhållas ändå.

Den sidoordnade bokföringen ska följas upp och stämmas av enligt fasta rutiner, vilka bör framgå av företagets systemdokumentation.

Bokslutstransaktioner

I samband med att den löpande bokföringen avslutas ska sådana poster som är nödvändiga för att bestämma räkenskapsårets intäkter och kostnader och den finansiella ställningen på balansdagen bokföras.

Med bokslutstransaktioner avses främst fördelning av intäkter och kostnader som helt eller delvis hänför sig till annat räkenskapsår än det då inkomsten eller utgiften uppstår. Begreppet inrymmer även andra typer av transaktioner som ska bokföras när den löpande bokföringen avslutas med ett årsbokslut eller en årsredovisning, t.ex. uppskrivningar och omföringar inom eget kapital.

Rättelse av bokföringspost

Om en bokföringspost rättas ska det anges när rättelsen har skett och vem som har gjort den. Sker rättelsen genom en särskild rättelsepost, ska det samtidigt säkerställas att det vid en granskning av den rättade bokföringsposten utan svårighet går att få kännedom om rättelsen. En rättelsepost utgör en ny bokföringspost och förutsätter därför en särskild verifikation.

Den bokföringsskyldige bör ha i förväg fastställda rättelserutiner. Dessa bör framgå av systemdokumentationen.

Bokföring av flera verksamheter

Huvudregeln är att ett företag måste ha en enda bokföring som avser all verksamhet som företaget bedriver. Inte ens om företaget bedriver flera verksamheter som är fristående från varandra är det som huvudregel tillåtet att dela upp bokföringen. Det utesluter emellertid inte att företaget i 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 aktiebolag, ekonomiska föreningar 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.

Kontanta inbetalningar och insättningen av dessa på en bank eller plusgiro får aldrig bokföras som en enda affärshändelse.

Skanning

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

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

8.2 BFNAR 2002:14 Redovisning av försäljning från myntautomat

Ikraftträdande

Det allmänna rådet trädde i kraft den 1 januari 2003 och ska tillämpas på räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2003 eller senare.

Bokförings-tidpunkten

Försäljning genom varuautomater med myntinkast utgör kontantförsäljning. Affärshändelsen inträffar vid försäljningstillfället. Enligt 5 kap. 2 § BFL ska bokföringen ske senast arbetsdagen närmast efter försäljningstransaktionen, om det inte finns särskilda skäl och är förenligt med god redovisningssed. En ordning som innebär att bokföring alltid ska ske dagen efter försäljning skulle innebära ett ovillkorligt krav på att myntautomater töms dagligen. Ett sådant krav är praktiskt omöjligt att uppfylla och enligt BFNAR 2002:14 är det därför tillåtet att bokföra försäljningstransaktionerna senare än dagen efter försäljningen. Bokföringsskyldigheten knyts till tidpunkten för tömningen i stället 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.

8.3 Inkomstskatt

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

8.4 Mervärdesskatt

Sambandet

BFN:s allmänna råd och tillhörande vägledning om löpande bokföring är av stor betydelse för när bokföring ska ske enligt god redovisningssed. Den behandlar tidpunkten för bokföringsskyldighetens inträde och vilka som kan använda den s.k. kontantmetoden i sin bokföring.

I ML:s regler om redovisningstidpunkt för utgående och ingående skatt finns en utrycklig koppling till god redovisningssed för den som använder sig av den s.k. faktureringsmetoden vid redovisning av mervärdesskatt. Utöver faktureringsmetoden finns också den s.k. bokslutsmetoden som innebär att redovisning av mervärdesskatten under löpande år kan ske enligt en kontantprincip. Mervärdesskatten på fordringar och skulder ska dock bokföras vid räkenskapsårets utgång. Denna metod får tillämpas av alla företag vars årsomsättning normalt uppgår till högst tre miljoner kronor. Företag som omfattas av någon av de särskilda årsredovisningslagarna för finansiella företag eller är ett finansiellt holdingföretag som upprättar koncernredovisning enligt någon av dessa lagar får dock inte använda

sig av bokslutsmetoden (13 kap. 8 § ML). 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 som kan använda bokslutmetoden vid redovisning av mervärdesskatt.

Enligt ML ska, vid faktureringsmetoden, 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 mervärdesskatteredovisning ske när betalning erhålls. Detta innebär att denna typ av betalningar måste särbehandlas för att mervärdesskatteredovisningen ska bli korrekt.

För bygg- och anläggningstjänster finns en särskild, från god redovisningssed fristående, fakturadatummetod. Tidpunkten för redovisning enligt fakturadatummetoden kommer dock ofta att överensstämma med tidpunkten för bokföring enligt god redovisningssed. Fakturadatummetoden beskrivs utförligare i avsnitt 26.3.

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. unionsinterna förvärv (GIF), dvs. förvärv av varor från andra EU-länder, ska köparen 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 i stället redovisas vid utfärdandet. Detta förutsätter att leverans har skett. Utgående skatt avseende unionsinterna förvärv ska aldrig redovisas i deklarationen för en redovisningsperiod under vilken en faktura är utställd om leveransen skett under en senare redovisningsperiod. När betalning görs har ingen betydelse för denna redovisning.

Den uttryckliga kopplingen i ML till god redovisningssed medför således att BFNAR 2001:2 har betydelse för i vilken redovisningsperiod ingående skatt respektive utgående skatt ska redovisas.

8.4.1 Tidpunkt för redovisning av mervärdesskatt

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. I stället 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 mervärdesskatt redovisats i rätt redovisningsperiod.

Rättsfall – utgående skatt

I fråga om utgående skatt har Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) i RÅ 1986 ref. 125 prövat när en faktura enligt god redovisningssed borde ha bokförts. Ett företag inom anläggningsbranschen utfärdade den 19 oktober 1978 en slutfaktura avseende en entreprenad. Fakturan avsändes till beställaren den 25 oktober 1978. HFD slog fast att det inte kunde komma i fråga att grundnotera utgående fakturor senare än per den dag då faktura sänds till kunden. Mervärdesskatten enligt slutfakturan hade därför bort redovisas i deklarationen för redovisningsperioden oktober 1978. Från den 1 januari 2008 gäller särskilda regler vid omsättning av bygg- och anläggningstjänster. Domen kan dock fortfarande vara av intresse för andra omsättningar där kopplingen till god redovisningssed finns kvar.

Rättsfall – ingående skatt

Frågan om när avdrag för ingående mervärdesskatt tidigast får redovisas har varit föremål för prövning i Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) 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. HFD 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 HFD inte uppfattas så att den skattskyldige måste ha erhållit en faktura före utgång-

en 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 anser att tidpunkten för redovisning av mervärdesskatt, för 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. Skatteverket anser 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 (Skatteverket 1999-04-15, dnr 4105-99/110).

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 mervärdesskatt 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 mervärdesskatteredovisning. 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 i stället att redovisning av mervärdesskatt ska ske när betalning erhålls eller lämnas i de fall då faktura inte utfärdats/mottagits vid räkenskapsårets utgång. Att den särskilda fakturadatummetoden ska tillämpas såväl vid redovisning av utgående som ingående skatt vid omsättning av bygg- och anläggningstjänster måste också beaktas i samband med brytdagsredovisning. Denna metod ska dock inte användas av den som har bokslutsmetoden.

Mervärdesskatte-direktivet

EU-domstolen har uttalat att artikel 18.2 i sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388EEG) (artikel 179 i mervärdesskattedirektivet) 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 (C-152/02 Terra Baubedarf). Skatteverket anser att domen inte ska innebära någon ändring av den tolkning av tidpunkten för avdragsrättens inträde som gäller enligt ML:s bestämmelser (Skatteverket 2004-09-23, dnr 130 565227-04/113). 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. Sådana omperiodiseringar som anges i skrivelsen 1999-04-15 får dock inte göras när redovisning ska ske enligt fakturadatummetoden. För fakturadatummetoden är god redovisningssed inte vägledande utan redovisning sker enligt mervärdesskattedirektivets bestämmelser som inte har någon koppling till god redovisningssed.

8.5 Rättspraxis m.m.

Rättspraxis

– Redovisning av utgående mervärdesskatt, tidpunkt för bokföring av kundfakturor	RÅ 1986 ref. 125
– Avdrag för ingående mervärdesskatt i leveransmånaden, tidpunkt för bokföring av leverantörsfakturor	RÅ 1999 ref. 16

Bokförings-nämnden

– Redovisning av försäljning från myntautomat	BFNAR 2002:14

	– Bokföring i konkurs	BFN U 87:10
	– Bokföring av tvistiga skulder	BFN U 88:11
	– Bokföringsskyldighetens fullgörande i partrederi	BFN U 88:17
	– Försäljning mot kontokort	BFN U 89:11
	– Bokföring av redovisningsmedel	BFN U 90:5
	– Redovisning i avkastningsstiftelser	BFN U 95:3
Skatteverket	– Ombokning av skuld till kapital-tillskott i enskild näringsverksamhet	2001:3
	– Tidpunkt för redovisning av mervärdesskatt, 1999-04-15, dnr 4105-99/110	
	– Mervärdesskatt – bokslutsmetoden, 1999-05-06, dnr 4838-99/100	
	– Frågor om tillämpning av EU-domstolens dom i målet C-152/02 Terra Baubedarf-Handel, 2004-09-23, dnr 130 565227-04/113	
	– Tilldelning av redovisningsmetod för delägare i enkla bolag, 2006-01-31, dnr 131 25306-06/111	

9 Räkenskapsår och beskattningsår

9.1 Räkenskapsår

Fysiska personer, handelsbolag och samfälligheter

Ett räkenskapsår ska omfatta tolv kalendermånader (3 kap. 1 § första stycket BFL). Med månader menas hela och obrutna månader. Fysiska personer ska ha kalenderår som räkenskapsår. Detta gäller också handelsbolag där en fysisk person ska beskattas för hela eller del av bolagets inkomst. Det gäller också sådana juridiska personer som förvaltar samfällighet och är av det slag som avses i 6 kap. 6 § andra stycket IL (se vidare avsnitt 14.5 och 14.8.1).

Andra företag

Andra företag, dvs. bl.a. aktiebolag och ekonomiska föreningar, får tillämpa annat räkenskapsår än kalenderår (brutet räkenskapsår). Ett brutet räkenskapsår ska påbörjas den första dagen i en kalendermånad och omfatta en period av tolv hela månader. Banker, hypoteksinstitut och försäkringsföretag ska dock alltid ha kalenderår som räkenskapsår, utom då bokföringsskyldigheten inträder eller upphör (3 kap. 8 § BFL).

Brutet räkenskapsår efter tillstånd

Fysiska personer, handelsbolag där en fysisk person ska beskattas för hela eller del av bolagets inkomst samt juridiska personer som förvaltar samfällighet ska som ovan nämnts ha kalenderår som räkenskapsår. Om det med hänsyn till det allmännas ekonomiska intresse eller andra omständigheter finns synnerliga skäl, får Skatteverket i ett enskilt fall medge att en annan period av tolv kalendermånader (brutet räkenskapsår) än kalenderår får utgöra räkenskapsår (3 kap. 2 § BFL). Skatteverkets tillståndsprövning 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. Samtliga ansökningar om ändring av räkenskapsår handläggs av västra regionen inom Skatteverket.

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. Tillstånd har också getts för en koncern och dess företag att använda olika räkenskapsår då det ingick ett försäkringsbolag som enligt lag måste tillämpa kalenderår som räkenskapsår.

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). Om moderföretaget (dvs. den fysiske personen) är skyldig att upprätta koncernredovisning ska alla koncernföretag ha samma räkenskapsår. Om skyldighet att upprätta koncernredovisning inte föreligger, får bolaget ha brutet räkenskapsår trots att ägaren (moderföretaget) 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 och dylikt. 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 räkenskapsår 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 förvaltningsrätten. Förvaltningsrättens 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 § första stycket). 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. Högsta förvaltningsdomstolen 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 räkenskapsår 1 juli–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. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att bolaget vid 1989 års taxering fick använda det förlängda räkenskapsåret.

Broschyr

Skatteverket har tillsammans med Bolagsverket gett ut en broschyr med praktiskt inriktad information om omläggning av räkenskapsår (SKV 424).

9.2 Inkomstskatt

Beskattningsår

Beskattningsåret för en näringsverksamhet sammanfaller i regel med räkenskapsåret. Bestämmelser om beskattningsår finns i 1 kap. 13–15 §§ IL och bestämmelser om räkenskapsår i 3 kap. BFL.

Huvudregeln för fysiska personer är att beskattningsåret är kalenderåret före taxeringsåret. För en enskild näringsidkare som har ett räkenskapsår som inte sammanfaller med kalender-

året (t.ex. vid bokföringsskyldighetens upphörande) är i stället detta år beskattningsår.

Eftersom beskattningsåret för en näringsverksamhet i regel sammanfaller med räkenskapsåret förlängs eller förkortas beskattningsåret för näringsverksamheten 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 räkenskapsår 1 juli−30 juni. Övriga andelar ägs av fysiska personer. Aktiebolaget ska taxeras år 2009 för sin inkomst, inklusive inkomsten från handelsbolaget, under sitt beskattningsår 1 juli 2007–30 juni 2008. Handelsbolaget har kalenderår som räkenskapsår och ska genom delägarna taxeras år 2008 och 2009 för sina inkomster under räkenskapsåret 2007 resp. 2008, trots att dessa inkomster redovisas i aktiebolagets räkenskaper under räkenskapsåren 2007/2008 och 2008/2009.

9.2.1 Beskattningsår för nystartad enskild näringsverksamhet

Som tidigare har nämnts får räkenskapsåret när bokföringsskyldigheten inträder vara kortare eller längre än tolv månader, dock längst arton månader. För en enskild näringsverksamhet ska kalenderår användas som räkenskapsår (från tillståndsfallen bortses). Detta innebär för enskild näringsverksamhet att om näringsverksamheten påbörjas under tiden 1 januari–30 juni måste det första räkenskapsåret avslutas den 31 december samma år.

Om verksamheten påbörjas under perioden 1 juli–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 1 mars–30 juni 2003. Som andra räkenskapsår fick han välja mellan 1 augusti–31 december 2003 och 1 augusti 2003–31 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. 1 augusti 2003−31 januari 2004, komma att utgöra beskattningsår vid 2005 års taxering.

9.3 Rättspraxis m.m.

Rättspraxis	– Beskattningsår vid omläggning av räkenskapsår	RÅ 1993 ref. 17
Bokförings-nämnden	– Bokföringsskyldighetens upphörande i enskild näringsverksamhet	BFNAR 2004:2

Skatteverket	– Skatteverkets allmänna råd om tillstånd till omläggning av räkenskapsår enligt 3 kap. 6 § bokföringslagen	SKV A 2005:24
	– Skatteverkets information om tillstånd till omläggning av räkenskapsår enligt 3 kap. 6 § bokföringslagen	SKV M 2005:20
	– Beskattningsår vid start/nedläggning/start samma kalenderår, 2005-01-18, dnr 130 743397-04/111	
	– Räkenskapsår vid konkurs	1997:11

10 Gränsvärden

10.1 BFNAR 2006:11 Gränsvärden

Inledning

Olika redovisningsregler gäller för olika företag. För att kunna klassificera företagen måste vissa gränsvärden beräknas. Dessa värden ska beräknas utifrån vad som är större företag respektive större koncerner i svensk redovisningslagstiftning med utgångspunkt i medelantal anställda, balansomslutning och nettoomsättning.

Lagregler

Bestämmelserna om gränsvärden finns i 1 kap. 3 § ÅRL:

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

4. *större företag*:

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

– företag som uppfyller mer än ett av följande villkor:

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

   b. företagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kr,

   c. företagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kr,

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

6. *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 40 miljoner kr,

c. koncernföretagens redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kr,

7. *mindre koncerner*: koncerner som inte är större koncerner.

Vid tillämpning av första stycket 6 b och c ska fordringar och skulder mellan koncernföretag, liksom internvinster, elimineras. Detsamma gäller för intäkter och kostnader som hänför sig till transaktioner mellan koncernföretag, liksom förändring av internvinst.

Företag som avses i 2 kap. 2 § första stycket och 3 § BFL ska vid tillämpningen av första stycket 4−7 och 5 kap. 6 § ÅRL till nettoomsättningen lägga bidrag, gåvor, medlemsavgifter och andra liknande intäkter.

- - - -

Motsvarande gränsvärden finns även i 8 kap. 5 § lagen om ekonomiska föreningar, 4 kap. 4 § stiftelselagen, 6 kap. 1 § BFL samt 9 kap. 13 § ABL.

Tillämpning

Det allmänna rådet gäller för alla företag som är bokföringsskyldiga. Gränsvärdena har i BFL betydelse för om vissa bokföringsskyldiga ska upprätta årsredovisning eller inte. I ÅRL påverkar gränsvärdena bl.a. vilka tilläggsupplysningar som företaget är skyldigt att lämna.

Det allmänna rådet ska tillämpas för räkenskapsår som inleds den 1 januari 2007 eller senare. BFNAR 2002:7 Innebörden av begreppet medelantal anställda upphörde att gälla den 31 december 2006. Genom de allmänna råden BFNAR 2007:2 och 2007:3 har vissa ändringar gjorts. Dessa ska tillämpas för räkenskapsår som inleds den 1 maj 2007 eller senare respektive från den 1 november 2007.

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 (1982:80) om anställningsskydd (LAS). En person är i likhet med vad som sägs i LAS att anse som arbetstagare i företagets tjänst och anställd även om personen är undantagen från LAS, t.ex. på grund av att arbetstagaren har en arbetsledande ställning. Definitionen omfattar också arbetstagare hos ett utländskt dotterföretag även om inte LAS gäller. Vägledning för tillämpning kan hämtas från arbetsrättslig praxis. Anställd anses exempelvis arbetstagare i företagets tjänst vara som är verkställande direktör, men däremot inte den som bara fått i uppdrag att sitta i ett aktiebolags styrelse. Anställd anses inte heller den vara som bara är uppdragstagare även om denne arbetar med samma uppgifter som anställda.

Större eller mindre företag?

Ett företag vars andelar, teckningsoptioner eller skuldebrev är upptagna till handel på en reglerad marknad inom EES-området eller på en motsvarande marknad utanför EES är alltid ett större företag. I Sverige är det Finansinspektionen som ger tillstånd till en börs eller ett annat företag att driva en eller flera reglerade marknader. I de flesta fall ska även kreditinstitut, värdepappersbolag och försäkringsföretag tillämpa reglerna för större företag om inte annat framgår av ÅRKL och ÅRFL.

Vid bedömningen av om ett företag är större eller mindre avses med

a. *medelantalet anställda* det antal anställda som framgår av beräkningen nedan,

b. *företagets redovisade balansomslutning* värdet av företagets tillgångar enligt balansräkningen, och

c. *företagets redovisade nettoomsättning* detsamma som i 1 kap. 3 § första stycket 3 ÅRL, dvs. även med avdrag för punktskatter. Nettoomsättningen ska justeras om räkenskapsåret omfattar annan tid än tolv månader.

Bedömningen enligt a–c ovan ska avse vart och ett av de två senaste räkenskapsåren.

Med *vart och ett av de två senaste räkenskapsåren* avses de två räkenskapsår som närmast föregår det räkenskapsår som räkenskapshandlingarna avser. Eftersom respektive gränsvärde ska vara uppfyllt två år i följd blir ett nystartat företag alltid klassificerat som mindre de två första åren. Det innebär också att ett företag som varit ett större företag år 1 och år 2 och som understiger gränsvärdena år 3 ändå kommer att klassificeras som större år 3.

Medelantalet anställda

Medelantalet anställda ska beräknas på individnivå och utvisa antalet heltidstjänster enligt de villkor som gäller på arbetsstället. Personer som varit anställda på heltid under hela räkenskapsåret kan vid denna beräkning beaktas per individ. För personer anställda på säsongsbasis, deltid eller som börjat eller slutat under året måste korrigeringar göras. För dessa anställda beaktas den tid för vilken lön eller annan ersättning har utgått från företaget i utbyte mot arbete. Företaget kan utgå från ersatta timmar, dagar eller annan tid för att mäta den arbetsvolym som ska omräknas till heltidstjänster.

Företaget får alternativt beräkna medelantalet anställda som summan av antalet arbetade timmar dividerad med normal årsarbetstid. Arbetade timmar är den tid som företaget har betalt lön eller annan ersättning för i utbyte mot arbete. I arbetade timmar ska av företaget betald frånvarotid ingå. Annan frånvarotid beaktas inte. Inte heller beaktas olika slag av oavlönat eller ideellt arbete. Eftersom beräkningen syftar till att återspegla antalet heltidstjänster ska arbetad övertid eller inarbetad flextid inte ingå i beräkningen av arbetstiden.

Normal årsarbetstid ska i första hand bestämmas enligt villkoren för anställningen, tjänstebestämmelser eller kollektivavtal för motsvarande kategori arbetstagare. Normal årsarbetstid får i andra hand av förenklingsskäl bestämmas till 1 920 timmar.

Omfattar räkenskapsåret annan tid än tolv månader ska årsarbetstiden justeras. De olika metoderna kan tillämpas parallellt. Det innebär att arbetstiden kan beräknas individuellt för vissa anställda och för andra bestämmas enligt schablonen 1 920 timmar.

Ytterligare ett alternativ är att beräkna medelantalet anställda med utgångspunkt från två eller flera mätningar av antalet anställda under räkenskapsåret. De tidpunkter som väljs ska vara representativa eftersom ungefär samma resultat bör uppnås i de enskilda fallen som om beräkningen gjorts utifrån ett antal individer eller antalet arbetade timmar använts vid beräkningen. Även vid denna beräkningsmetod måste justeringar göras för personer som har annan anställning än heltid.

Oavlönade eller ideellt arbetande ska inte beaktas. Ideella föreningar och trossamfund ska inte ta med anställda som uppburit högst ett halvt prisbasbelopp i ersättning under året. Eftersom ersättningen är så låg anses arbetet som utförts som ideellt.

Nettoomsättning

Enligt 1 kap. 3 § första stycket 3 ÅRL ska nettoomsättningen omfatta intäkter från försålda varor och utförda tjänster som

ingår i företagets normala verksamhet. Det innebär att försäljningsintäkten från exempelvis en fastighetsförsäljning inte ska ingå i nettoomsättningen om företagets normala 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.

Bokföringsskyldiga ideella föreningar, registrerade trossamfund, stiftelser m.fl. ska lägga bidrag, gåvor, medlemsavgifter och andra liknande intäkter till nettoomsättningen vid tillämpning av de bestämmelser i bl.a. redovisningslagstiftningen som är knutna till nettoomsättningens storlek. Andra liknande intäkter kan vara anslag från stat och kommun, förvärv på grund av testamente och avgifter som medlemmar i exempelvis en samfällighetsförening betalar till föreningen.

Omfattar räkenskapsåret annan tid än tolv månader ska nettoomsättningen justeras.

Större eller mindre koncern

Utgångspunkten är att medelantalet anställda för en koncern ska beräknas på samma sätt som för ett enskilt företag men med hänsyn till att koncernen är den relevanta ekonomiska enheten. Vid beräkningen av medelantalet anställda i en koncern beaktas de anställda i de olika koncernföretagen (se definition av koncernföretag i 1 kap. 4 § ÅRL). Av 7 kap. 8 § ÅRL följer att samtliga anställda i dotterföretag ska beaktas, även om dotterföretaget inte är helägt. Däremot ska anställda i intresseföretag inte beaktas.

Vid bedömningen utgår man från summan av de enskilda koncernföretagens balansomslutningar respektive summan av de enskilda koncernföretagens nettoomsättningar efter avdrag för koncerninterna transaktioner. Eftersom koncernföretagens tillgångar summeras vid beräkningen av gränsvärdet för koncernens balansomslutning är det endast koncerninterna fordringar och utgående internvinster som ska dras av. En koncernintern fordran i ett koncernföretag motsvaras av en koncernintern skuld i ett annat koncernföretag.

Att summera koncernföretagens balansomslutningar respektive nettoomsättningar och därefter dra av koncerninterna trans-

aktioner är en förenkling jämfört med att göra en fullständig koncernkonsolidering (koncernredovisning).

Det allmänna rådet med tillhörande vägledning innehåller avslutningsvis ett antal exempel, vars syfte är att illustrera hur reglerna fungerar.

11 Fusion

11.1 BFNAR 1999:1 Fusion av helägt aktiebolag

Tillämpnings-område

Det allmänna rådet BFNAR 1999:1 och vägledningen behandlar hur redovisning av fusion av helägt aktiebolag ska ske och är tillämpligt både om det övertagande företaget är ett aktiebolag eller en ekonomisk förening.

Definitioner

Med *det överlåtande bolaget* avses det helägda aktiebolag som upplöses genom fusionen och vars tillgångar och skulder övergår till moderföretaget. Med *det övertagande företaget* avses det moderföretag som genom fusionen övertar det överlåtande bolagets tillgångar och skulder. Med *fusionsdag* avses den dag på vilken Bolagsverket registrerar beslut om tillstånd att verkställa fusion. Med *skulder* avses både skulder och avsättningar.

Vägledningen och dess innehåll

En fusion av ett helägt AB innebär för det övertagande företaget att ett indirekt ägande av dotterbolagets tillgångar och skulder ersätts med ett direkt ägande. Aktierna i dotterbolaget byts i balansräkningen ut mot de tillgångar och skulder de tidigare har representerat. Bytet påverkar normalt det egna kapitalet i det övertagande företaget. De effekter fusionen får på det övertagande företagets kapital, utöver de som beror på det överlåtande bolagets resultat under dess sista räkenskapsår, kallas för *fusionsdifferens*.

Grundtanken i BFNAR 1999:1 är att redovisningen så långt som möjligt ska återspegla att en fusion av ett helägt AB är en koncernintern omstrukturering. Koncernredovisningen tjänar därför som vägledning för hur redovisningen av fusionen i den övertagande juridiska personen ska gå till.

Löpande bokföring

Till dess att fusionen registreras av Bolagsverket och bolaget därmed upplöses är det överlåtande bolaget en självständig juridisk person. Därför ska bolagens löpande bokföringar hållas åtskilda fram till denna tidpunkt. I praktiken finns två alternativ för hur den löpande bokföringen överförs från det överlåtande företaget till det övertagande. Antingen överförs

saldona på huvudbokskontona i det överlåtande bolaget på fusionsdagen konto för konto till det övertagande företaget eller också överförs det överlåtande bolagets huvudbokssaldon per senaste balansdag till det övertagande företaget och de därefter inträffande affärshändelserna – affärshändelse för affärshändelse – till det övertagande företaget.

Oavsett vilket alternativ som väljs blir från fusionsdagen bokföringen i det överlåtande bolaget under dess sista räkenskapsår räkenskapsinformation både i det överlåtande och i det övertagande företaget. Fram till fusionsdagen ska den löpande bokföringen skötas på vanligt sätt i det överlåtande bolaget.

Värdering

Det finns två metoder för att värdera de tillgångar och skulder som övertas genom en fusion. *Bokfördavärdemetoden* innebär att tillgångarna och skulderna tas in i det övertagande företaget till de värden de haft i det överlåtande bolaget före fusionen. *Koncernvärdemetoden* innebär att man i de fall då det finns skillnader mellan de bokförda värdena och de värden som tillgångar och skulder redovisats till i koncernredovisningen i stället väljer de senare. I koncernredovisningen utgår värderingen av förvärvade företag från den analys som upprättas i samband med ett företagsförvärv. I förvärvsanalysen analyseras hur anskaffningsvärdet för andelar i ett dotterföretag fördelar sig på verkliga värden för identifierbara tillgångar och skulder. Till den del anskaffningsvärdet inte kan hänföras till identifierbara tillgångar och skulder utgör det positiv eller negativ koncernmässig goodwill.

Undantag från koncernvärdemetoden

Koncernvärdemetoden ska tillämpas utom i fall då metoderna ger endast oväsentliga skillnader. I sådant fall får tillgångar och skulder överföras till sina bokförda värden i det överlåtande företaget. Detta gäller alla företag, även de som är skyldiga att avge en koncernredovisning.

Företag som inte behöver upprätta koncernredovisning

För att företag som på grund av sin storlek inte behöver upprätta någon koncernredovisning ska kunna tillämpa koncernvärdemetoden finns vissa lättnader. Övervärden m.m. fördelas enligt principer som är desamma som de som ligger till grund för en förvärvsanalys. Saknas möjlighet att närmare bedöma fördelningen får t.ex. det sammantagna övervärdet hänföras till goodwill under förutsättning att en sådan fördelning är rimlig. Fördelningen ska ske utifrån de uppgifter företagen har eller utan svårighet kan skaffa sig tillgång till.

Värderings-tidpunkt

Fusionsdagen är värderingstidpunkt för såväl de poster som överförs som de koncernmässiga justeringsposterna vilka måste bokföras särskilt.

Överlåtande bolags årsresultat

Fusionsårets resultat i det överlåtande bolaget ska redovisas i det övertagande företagets resultaträkning medan övriga effekter på eget kapital som fusionen ger upphov till – fusionsdifferensen – ska föras direkt till det övertagande företagets eget kapital.

Överlåtande bolags årsredovisning

Det överlåtande bolaget ska inte avsluta fusionsårets räkenskaper med ett årsbokslut eller en årsredovisning. BFN anser att det inte finns vare sig skyldighet eller möjlighet för ett genom fusion upplöst bolag att upprätta ett årsbokslut eller avge en årsredovisning. Kravet på information om verksamheten under ett upplöst bolags sista räkenskapsår kan tillgodoses inom ramen för det i fusionen övertagande företagets resultat- och balansräkningar samt tilläggsupplysningar.

Fusionsdifferens

Fusionsdifferensen beräknas på så sätt att det övertagande företagets redovisade nettotillgångar vid ingången av det sista räkenskapsåret ökas/minskas med ett belopp som motsvarar effekten av de koncernmässiga tilläggen och justeringarna. De obeskattade reserverna behandlas därvid i sin helhet som en skuld. Det framräknade beloppet jämförs med det bokförda värdet på aktierna vid samma tidpunkt i det överlåtande bolaget. Skillnadsbeloppet är fusionsdifferensen, vilken ska föras direkt mot eget kapital.

Bundet eget kapital m.m.

Det överlåtande bolagets egna kapital kommer att elimineras i samband med fusionen. Detta innebär att aktiekapitalet i bolaget försvinner. Inte heller det överlåtande bolagets reservfond, överkursfond eller uppskrivningsfond kommer att redovisas i det övertagande företaget.

Det allmänna rådet innehåller bestämmelser som begränsar möjligheterna att dela ut kapital som annars skulle bli fritt genom fusionen. Uppskrivningsfond i det överlåtande bolaget liksom aktiekapital som tillkommit genom uppskrivning ska föras till uppskrivningsfonden i det övertagande företaget om uppskrivningen företagits sedan den övertagande företaget förvärvat det överlåtande bolaget och uppskrivningsbeloppet ökat koncernens egna kapital.

De internvinster som uppkommit vid försäljning från det överlåtande bolaget till det övertagande företaget ska föras till

det övertagande företagets uppskrivningsfond i den mån de skulle ha eliminerats i koncernredovisningen.

Tilläggsupplysningar i årsredovisningen

De upplysningar som ska lämnas av det övertagande företaget ersätter det överlåtande bolagets årsredovisning. Upplysningarnas syfte är att tillförsäkra intressenterna i det överlåtande bolaget och det övertagande företaget den information de kan ha behov av för att kontrollera att de inte förfördelats genom fusionen.

Exempel

I vägledningen finns utförliga exempel som visar hur redovisning av fusion av helägt aktiebolag kan göras.

11.2 BFNAR 2003:2 Redovisning av fusion

Tillämpningsområde

Det allmänna rådet och vägledningen behandlar hur andra fusioner i ABL än fusion av helägt AB ska redovisas. Vid fusion av helägt AB ska i stället BFNAR 1999:1 tillämpas.

Definitioner

Med *det överlåtande bolaget* avses det AB som upplöses genom fusion. Med *det övertagande bolaget* avses det AB som genom fusionen övertar det överlåtande bolagets tillgångar och skulder. Med *koncernvärdemetoden* avses den metod som utvecklats i BFNAR 1999:1 och som innebär att tillgångar och skulder övertas till de koncernmässiga värdena. En *reell anskaffning* avser en transaktion som leder till att ett bolag efter fusionen direkt eller indirekt äger tillgångar eller har skulder som det inte direkt eller indirekt ägde eller hade före fusionen. Med *skulder* avses både skulder och avsättningar. Med *koncernintern omstrukturering* avses en fusion som inte innefattar någon reell anskaffning. Med *fusionsdag* avses den dag Bolagsverket registrerar bolagets anmälan om genomförd fusion.

Vägledningen och dess innehåll

I ABL finns regler om fusion av helägt dotterbolag, absorption och kombination. En absorption innebär att ett företags tillgångar och skulder förs över till ett annat redan existerande företag, varefter det upplöses utan något likvidationsförfarande. En kombination innebär att två eller flera företag överlåter sina tillgångar och skulder till ett företag som bildas genom fusionen varefter de överlåtande företagen upplöses utan något likvidationsförfarande.

Utgångspunkten för det allmänna rådet är att redovisning av en fusion så långt möjligt ska ske utifrån transaktionens ekonomiska innebörd och att det därför ska bli samma redo-

visningsmässiga 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). Ett företag som ingår i en koncern som upprättar koncernredovisning enligt IAS-förordningen ska redovisa enligt de koncernredovisningsregler som följder av denna. Fusioner som inte innefattar en reell anskaffning ska antingen redovisas enligt koncernvärdemetoden såsom den utvecklats i BFNAR 1999:1 eller i vissa fall till bokförda värden.

Oäkta koncerner

Bokfördavärdemetoden ska användas vid fusion mellan två bolag som ingår i en s.k. oäkta koncern (dvs. bolagen ägs av samma fysiska person) eller när fusion sker mellan bolag som i väsentligen samma proportioner ägs av samma fysiska personer.

Fusioner som delvis innefattar en reell anskaffning

I de fall en fusion delvis innefattaren reell anskaffning ska verkliga värden och koncernmässiga värden (historiska verkliga värden) tillämpas parallellt på samma fusion.

Tilläggsupplysningar

De upplysningar som ska lämnas av det övertagande företaget ersätter det överlåtande bolagets årsredovisning.

Övriga bestämmelser

I det allmänna rådet hänvisas till principerna i BFNAR 1999:1 beträffande hur obeskattade reserver och eget kapital ska redovisas.

Exempel

I vägledningen finns flera mycket utförliga exempel som visar hur redovisningen kan upprättas vid olika typer av fusioner. Ett av exemplen innehåller även förslag till hur tilläggsupplysningar kan utformas i det övertagande bolagets årsredovisning.

11.3 Fusionsförfarandet enligt ABL

Fusionsförfarandet är detaljerat reglerat i 23 kap. ABL. Under 2008 infördes regler om gränsöverskridande fusioner i ABL (SFS 2008:12). Flertalet bestämmelser som gäller för en fusion mellan svenska företag ska tillämpas även i fråga om en gränsöverskridande fusion. Därutöver finns vissa särbestämmelser.

En fusion av ett helägt AB kan förenklat beskrivas i följande sju moment.

1. En fusionsplan upprättas av styrelserna för övertagande och överlåtande bolag.
2. Fusionsplanen granskas av revisorerna i övertagande och överlåtande bolag.
3. Fusionsplanen registreras av Bolagsverket.
4. Underrättelse till kända borgenärer om fusionsplanen.
5. Ansökan hos Bolagsverket om att få verkställa fusionsplanen.
6. Bolagsverket kallar det överlåtande bolagets borgenärer för eventuell bestridande av ansökan.
7. Bolagsverket registrerar beslut om tillstånd att verkställa fusionsplanen.

När Bolagsverket har registrerat beslutet om tillstånd är det helägda aktiebolaget upplöst. Stegen för genomförande av övriga typer av fusioner enligt ABL överensstämmer i stort med vad som gäller för fusion av helägt AB. För absorption och kombination tillkommer följande två moment.

1. Anmälan till Bolagsverket om genomförd fusion (med intyg från revisor att det överlåtande bolagets tillgångar överlämnats till det övertagande bolaget).
2. Bolagsverket registrerar anmälan varvid överlåtande bolaget är upplöst.

Vid fusion av helägt aktiebolag ska något *fusionsvederlag* inte lämnas, beroende på att moderbolaget äger samtliga aktier i dotterföretaget. Vid övriga fusioner, absorption och kombination, utgår normalt vederlag till aktieägarna i de bolag som går upp i ett annat existerande bolag (det övertagande bolaget). Fusionsvederlaget kan lämnas i form av (vanligtvis nyemitterade) aktier i det övertagande bolaget eller i kontanter, eller en kombination av aktier och kontanter. Fusionsvederlag i form av aktier i det övertagande bolaget tillfaller aktieägarna när Bolagsverket registrerar anmälan och det överlåtande bolaget är upplöst.

11.4 Inkomstskatt

Sambandet

Inledning

I svensk skatterätt har under lång tid funnits särskilda kontinuitetsregler för fusioner, som medger att beskattningen skjuts upp. Utan sådana skatteregler hade en fusion medfört att det överlåtande bolaget, enligt allmänna principer (oneröst fång), skulle ha beskattats för de genom fusionen överlåtna tillgångarna. Hos aktieägarna hade vidare, utan särskilda undantagsbestämmelser, en fusion utlöst kapitalvinstbeskattning. I Handledning för beskattning av inkomst 2011 (SKV 336), 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 ha varit skattskyldig i Sverige för åtminstone en del av näringsverksamheten. Inkomsten får inte ha varit helt undantagen från beskattning på grund av skatteavtal.
- Det övertagande företaget ska omedelbart efter fusionen vara skattskyldig i Sverige för inkomst av sådan näringsverksamhet som det överlåtande företagets beskattats för.
- Fusionsvederlag får endast betalas till andra andelsägare i det överlåtande företaget än det övertagande företaget.
- Beskattningsåret för den genom fusion överlåtna näringsverksamheten får inte överstiga arton månader.
- Om det överlåtande företaget är ett privatbostadsföretag ska det övertagande företaget vara en bostadsrättsförening som är ett privatbostadsföretag (ej aktiebolag).

Skattereglerna för överlåtande och övertagande företag innebär följande.

- Det överlåtande företaget ska inte ta upp någon inkomst eller dra av någon utgift på grund av fusionen. Det ska heller inte beskattas för resultatet av det beskattningsår som avslutas genom att fusionen genomförs.
- Inkomsten hos det övertagande företaget – för det beskattningsår då fusionen genomförs – beräknas med hänsyn till de ingående balansposterna hos det överlåtande företaget. Övertagandet anses ha skett retroaktivt, vilket innebär bl.a. att avdrag medges för underskott som har uppkommit i det överlåtande företaget under fusionsåret.

- Den skattemässiga karaktären av de överlåtna tillgångarna (inventarier, lager- eller kapitaltillgångar) behålls i det övertagande företaget. Kontinuitetsregeln har företräde framför reglerna i 27 kap. IL om att fastigheter som anskaffats av den som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter ska anses utgöra omsättningstillgångar.
- Kontinuitetsregeln innebär vidare rätt till avdrag för underskott i näringsverksamheten och outnyttjade avdrag för kapitalförluster (aktiefållan). Det finns dock vissa begränsningar när det gäller rätten att nyttja gamla underskott. Begränsningarna träder in i de fall det övertagande företaget inte hade bestämmande inflytande över det överlåtande företaget redan före fusionen och när det inte fanns möjligheter att lämna koncernbidrag mellan företagen före fusionen. Begränsningsreglerna vid fusion i 37 kap. 21−26 §§ IL är uppbyggda på ett sätt som liknar begränsningarna vid andra typer av ägarförändringar. Fusionsspärren kan dock sägas vara hårdare eftersom den i vissa lägen träffar även underskott som uppkommit ägarförändringsåret eller senare. För fåmansföretag är rätten att överta ”fållanförluster” begränsad.
- Om ett övertagande företag tar upp värdet av övertagna inventarier till högre värde än det värde som gällde för det överlåtande företaget får det övertagande företaget behålla rätten till räkenskapsenlig avskrivning, om mellanskillnaden tas upp som intäkt under fusionsåret eller med en tredjedel detta år och med en tredjedel vardera de följande två åren.
- Om det övertagande företaget innehar värdepapper som har getts ut av det överlåtande företaget blir den skattemässiga behandlingen beroende av om dessa utgör kapitaltillgångar eller lagertillgångar. Kapitaltillgångar anses inte avyttrade i och med fusionen, lagertillgångar anses avyttrade till skattemässigt värde.

Samordning mellan olika omstruktureringsregler

För att de bestämmelser som reglerar omstruktureringar m.m. inte ska konkurrera med varandra har man lagreglerat i vilken ordning de ska tillämpas. I Handledning för beskattning av inkomst 2011 (SKV 336) avsnitt 20, framgår att bestämmelserna om kvalificerade fusioner enligt 37 kap. IL i vissa fall kan kollidera med andra omstruktureringsregler. Vid eventuella kollisioner gäller att bestämmelserna i 37 kap. har företräde.

11.4.1 Deklarationer för det upplösta bolaget

Av BFNAR 1999:1 och BFNAR 2003:2 framgår att det genom fusion upplösta företaget inte ska upprätta något årsbokslut eller någon årsredovisning för fusionsåret. De tilläggsupplysningar som det övertagande företaget ska lämna i sin årsredovisning ersätter årsredovisningen för det överlåtande företaget.

Enligt 37 kap. 17 § IL ska det överlåtande företaget inte beskattas för inkomst av näringsverksamhet för det beskattningsår som avslutas med fusion (det sista beskattningsåret). Det upplösta företaget fullgör sin deklarationsskyldighet genom att i inkomstskattedeklarationen för det sista beskattningsåret upplysa att bolaget upplösts genom fusion. Det övertagande företaget är i stället enligt 37 kap. 18 § skattskyldig och därmed deklarationsskyldig för det överlåtande företagets sista beskattningsår.

För mervärdesskatt och arbetsgivaravgifter gäller att det överlåtande företaget ska lämna skattedeklarationer så länge företaget inte är upplöst. Från fusionsdagen övergår skyldigheten på det övertagande företaget att redovisa skatter och avgifter i sina skattedeklarationer avseende det överlåtande företagets verksamhet.

11.4.2 Årsresultat före det att koncernförhållande uppstod

Av BFNAR 1999:1 (och BFNAR 2003:2) framgår att om en del av det överlåtande bolagets resultat avser tid före det att koncernförhållandet mellan företagen uppstått, ska denna del inte tas med i det övertagande företagets resultaträkning. I sådant fall ska det övertagande företaget i sin årsredovisning som tilläggsupplysning ange den del av det överlåtande bolagets årsresultat som inte redovisats i det övertagande företagets resultaträkning.

Om detta är fallet ska det finnas en korrigeringspost i det övertagande företagets inkomstdeklaration. Posten ska innefatta den del av det överlåtande företagets årsresultat som inte tagits med i det övertagande företagets resultaträkning.

I samband med fusion mellan bolag i en oäkta koncern ska hela resultatet från överlåtande bolag ingå i övertagarens resultaträkning oavsett hur länge aktierna ägts, se BFNAR 2003:2. Någon skattemässig justering blir alltså inte aktuell i dessa fall.

11.4.3 Fusionsdifferens

En tillämpning av de allmänna råden innebär att det vanligtvis uppkommer en fusionsdifferens. Detta beror på att det övertagande företagets indirekta ägande (aktier) av det överlåtande företagets tillgångar och skulder ersätts med ett direkt ägande. Hur fusionsdifferensen beräknas framgår närmare av de exempel som finns i BFN:s vägledningar. Enligt de allmänna råden ska en fusionsdifferens redovisas direkt mot eget kapital. Denna differens är vare sig avdragsgill eller skattepliktig.

11.4.4 Omvärderingar till koncernvärden

Vid tillämpningen av koncernvärdemetoden omvärderas vid fusionen det överlåtande företagets tillgångar och skulder från bokfört värde till de koncernmässiga värdena. Omvärderingen medför vissa skattekonsekvenser.

Antag att ett bolag A förvärvat samtliga aktier i bolag B för 1000 med ett eget kapital på 400. Av den förvärvsanalys som upprättats för koncernredovisningen (enligt Redovisningsrådets rekommendation RR 1:00) framgår att övervärdet 600 fördelar sig på posterna lager, inventarier, fastighet och goodwill (allmänt affärsvärde).

De övervärden som framkommer vid fusionen ska skattemässigt hanteras enligt följande.

Lager

Skillnaden mellan bokfört värde i bolag B och det värde som tas upp i bolag A på grund av fusionen beskattas. Detta är inte särskilt lagreglerat. Av allmänna beskattningsprinciper följer dock att det övertagande företaget ska ta upp skillnaden som intäkt.

Inventarier

Konsekvensen av att bolag A tar upp inventarierna till högre värden än bokfört värde hos bolag B är reglerad i 37 kap. 20 § IL. För att behålla rätten till räkenskapsenlig avskrivning måste A ta upp mellanskillnaden till beskattning. A kan välja mellan att ta upp hela beloppet fusionsåret och att fördela det på tre år.

Av RÅ 2006 ref. 71 och Skatteverkets skrivelse 2006-12-20, dnr 131 728829-06/111, Värdeminskningsavdrag efter att inventarierna övertagits genom fusion, framgår att även om värdet av inventarierna efter uppskrivningen uppgår till ett högre belopp än anskaffningsvärdet kan avdrag medges såväl enligt huvudregeln som kompletteringsregeln vid räkenskapsenlig avskrivning.

Vid användning av huvudregeln utgör det uppskrivna värdet avskrivningsunderlag först under beskattningsåret efter fusionen. Detta följer av att avskrivningsunderlaget för fusionsåret enligt 18 kap. 13 § andra stycket IL är begränsat till att utgå från värdet av inventarierna i balansräkningen vid det föregående beskattningsårets utgång.

Fastighet

Om fastigheten hos bolag B har karaktär av kapitaltillgång medför fusionen inte några beskattningskonsekvenser, oavsett vilket värde den åsätts vid fusionen. Detta eftersom upp- eller nedskrivning av en kapitaltillgång inte beaktas vid beskattningen. Om fastigheten har karaktär av lager gäller allmänna beskattningsprinciper, dvs. att eventuellt framkommet övervärde vid fusionen beskattas. Fastigheten behåller den skattemässiga karaktär som den hade hos bolag B, även efter fusionen.

Goodwill

En tillämpning av BFN:s allmänna råd innebär att i det övertagande företaget kan en tillgångspost goodwill uppkomma, som inte existerar i överlåtande företag, men som fanns i koncernredovisningen på fusionsdagen. Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2003 ref. 47 fastställt SRN:s förhandsbesked att en sådan goodwillpost inte anses förvärvad från dotterbolaget och är därmed inte att betrakta som ett inventarium vid beskattningen (jfr 18 kap. 1 § IL). Därmed är bestämmelserna i 37 kap. 20 § IL (som innebär att en intäkt ska tas upp om inventarier tas upp till ett högre värde i det övertagande bolaget än de hade i det överlåtande och räkenskapsenlig avskrivning ska tillämpas) inte tillämpliga. Av domen framgår att det inte heller har någon betydelse om goodwillposten redovisas i en gemensam post tillsammans med s.k. inkråmsgoodwill.

Sedan Högsta förvaltningsdomstolen fastslagit att goodwillpost som uppkommit vid fusion inte är att betrakta som ett inventarium kvarstår ändå en viss oklarhet om vad som gäller vid en ej skattemässigt kvalificerad fusion. Ska goodwillposten tas upp som skattepliktig intäkt och skrivas av enligt god redovisningssed?

Skattekonsekvenserna av omvärderingarna ovan medför justeringsposter i inkomstdeklarationen.

11.4.5 Fusionsgoodwill och räkenskapsenlig avskrivning

Av föregående avsnitt, 11.4.4 *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 2008-10-17, dnr 131 548012-08/111, Finansiell leasing och räkenskapsenlig avskrivning framgår följande: Skatteverket anser att en skattskyldig inte förlorar rätten till räkenskapsenlig avskrivning bara därför att leasade tillgångar redovisas som inventarier i bokföringen. 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 så ordnad och presentationen sker på så sätt i årsredovisningen eller årsbokslutet att de leasade tillgångarnas anskaffningsvärde, ackumulerade avskrivningar och årets avskrivning på dessa kan särskiljas. Det ovannämnda ställningstagandet utgör stöd för att redovisning av fusionsgoodwill och inkråmsgoodwill i en sammanslagen post inte innebär att rätten till räkenskapsenlig avskrivning går förlorad så länge som avskrivningarna på de olika goodwillposterna kan särskiljas i redovisningen.

11.4.6 Avskrivning av inventarier och räkenskapsårets längd

Värdeminskningsavdrag på inventarier får uppgå till högst viss procentsats av avskrivningsunderlaget för år räknat. Detta innebär att om räkenskapsåret för den övertagna verksamheten inte sammanfaller med det övertagande företagets räkenskapsår är det nödvändigt att skilja mellan de inventarier som övertagits vid fusionen och det övertagande företagets egna inventarier.

Räkenskapsårets längd är – såvitt avser den övertagna verksamheten – från ingången av räkenskapsåret för det överlåtande företaget till utgången av räkenskapsåret för det övertagande företaget. Räkenskapsårets längd får dock vara högst 18 månader (37 kap. 19 § IL). Anta att ett överlåtande företag har kalenderår som räkenskapsår och det övertagande företaget har räkenskapsår 1 juli–30 juni. Fusionen sker den 1 oktober. Beskattningsåret för den överlåtna verksamheten blir då 1 januari–30 juni påföljande år. I exemplet kommer de högsta tillåtna avskrivningsprocenten för inventarierna i den överlåtna verksamheten att vara 45 % för räkenskapsenlig avskrivning

enligt huvudregeln, 30 % enligt kompletteringsregeln och 37,5 % vid restvärdesavskrivning medan den kommer att vara 30 %, 20 % respektive 25 % för de befintliga inventarierna i det övertagande företaget.

11.4.7 Justeringar för internvinster

Av de allmänna råden framgår att justeringar ska göras för internvinster. Detta ska ske i den utsträckning de skulle ha eliminerats i koncernredovisningen. I vägledningen till BFNAR 1999:1 åskådliggörs hur internvinster ska justeras i redovisningen vid en fusion. Med balansdag menas det övertagande företagets senaste balansdag. Följande fyra typer av internvinster åskådliggörs.

a) Moderbolaget har sålt till dotterbolaget före balansdagen

Försäljningen har medfört att tillgången, i ett koncernperspektiv, tagits upp till för högt värde i dotterbolagets balansräkning. Detta justeras i fusionen genom att vid beräkningen av fusionsdifferensen tillgången tas upp till det koncernmässiga anskaffningsvärdet. Internvinsten kommer på så sätt att motsvaras av en lika stor negativ justeringspost vid beräkningen av värdet på fusionsdifferensen. Eftersom nedvärderingen av den överlåtna tillgången justeras mot fusionsdifferensen (och uppskjuten skatt) påverkas inte årets resultat. En sådan nedvärdering i bokföringen medför vissa skattemässiga komplikationer. Är det fråga om en *kapitaltillgång* bör inte omvärderingen medföra några särskilda beskattningsfrågor, med bortseende från utredningssvårigheter avseende det skattemässiga anskaffningsvärdet för tillgången ifråga. Avser internvinsten en *lagertillgång* uppkommer problematiken att det bokförda anskaffningsvärdet är lägre än det skattemässiga anskaffningsvärdet. Det får anses vara oklart när avdrag för detta mellanskillnadsbelopp kan medges. Skatteverket anser att avdrag bör kunna medges som ett deklarationsavdrag det beskattningsår då fusionen genomförs. Avser internvinsten en *inventarietillgång* kommer det bokförda värdet inte att överensstämma med det skattemässiga restvärdet, vilket innebär att rätten till räkenskapsenlig avskrivning kan gå förlorad.

b) Dotterbolaget har sålt till moderföretaget före balansdagen

Ett belopp motsvarande internvinsten överförs till uppskrivningsfond i det övertagande företaget, om vinsten på fusionsdagen skulle ha eliminerats i koncernredovisningen. Genom att minska fria reserver och öka bundna reserver görs

vinsten inte utdelningsbar. Justeringen medför inga beskattningskonsekvenser.

c) Moderbolaget har sålt till dotterbolaget efter balansdagen

Det redovisade resultatet ska minskas i det övertagande företaget. Minskningen uppgår till internvinsten minus uppskjuten skatt. Denna justering av årets vinst är inte avdragsgill och ska återläggas i deklarationen. Samtidigt ska en motsvarande redovisningsmässig minskning av värdet av den överlåtna tillgången ske. I denna situation uppkommer samma skattemässiga frågeställningar som i a) ovan.

d) Dotterbolaget har sålt till moderföretaget efter balansdagen

Internvinsten har inte beaktats när fusionsdifferensen beräknades eftersom vinsten uppkommit efter balansdagen. Den internvinst som övertagits från det överlåtande bolaget ska minska årets resultat och föras till uppskrivningsfonden. Denna justering av årets vinst är inte avdragsgill och ska återläggas i deklarationen.

11.4.8 Omvänd fusion

Med omvänd fusion avses att ett moderbolag fusioneras in i sitt dotterbolag, s.k. nedströmsfusion. Skälet till att omvänd fusion används är att det är ett praktiskt förfarande att avsluta ett koncernförhållande när det finns ett rörelsedrivande dotterbolag med ett moderbolag vars enda tillgång är aktierna i dotterbolaget. BFN anger i BFNAR 2003:2 att det allmänna rådet inte behandlar redovisning av moderbolag som fusioneras in i dotterföretag.

Skattemässigt har omvänd fusion bl.a. prövats i RÅ 2009 ref. 5 (överklagat förhandsbesked) samt av SRN i förhandsbesked 1999-11-24. Av SRN:s förhandsbesked framgår att SRN i båda fallen utgått från att den omvända fusionen inte stred mot ABL. Vidare framgår att de särskilda skattemässiga lättnadsreglerna i 37 kap. IL var tillämpliga för den omvända fusionen.

11.4.9 Kostnader för fusion

Av 16 kap. 7 § IL framgår att utgifter som överlåtande och övertagande företag har i samband med fusion eller fission är avdragsgilla.

11.5 Särskild löneskatt

Hur särskild löneskatt på pensionskostnader (SLP) ska hanteras vid fusioner är inte reglerat i lag. Genom RÅ 2000 ref. 36 (förhandsbesked) har dock rättsläget klarlagts. I domen fastslog HFD att det ska vara kontinuitet vid beräkningen av underlaget för SLP. Det övertagande företaget medgavs rätt att överta det överlåtande företagets negativa beskattningsunderlag för SLP, dvs. från beskattningsår före det år då fusionen genomfördes. I domskälen uttalades att starka materiella och taxeringstekniska skäl talade för att låta uttag av SLP följa den ordning som gäller vid inkomstbeskattningen.

11.6 Fastighetsskatt och avkastningsskatt på pensionskostnader

Hur fastighetsskatt och avkastningsskatt på pensionskostnader ska hanteras vid en fusion är inte särskilt reglerat i lag. Frågan är heller inte prövad i rättspraxis. Enligt Skatteverkets uppfattning bör det synsätt som HFD tillämpade vid beräkning av underlag för SLP i RÅ 2000 ref. 36, att övertagande företag träder i överlåtarens ställe, tillämpas även ifråga om avkastningsskatt. Om något av de fusionerade företagen har räkenskapsår som inte sammanfaller med kalenderår ska det övertagande företaget i sin deklaration redovisa kapitalunderlaget i två delar. På så sätt beaktas att kapitalunderlaget som utgör underlag för avkastningsskatt ska beräknas vid ingången av beskattningsåret. Skattesatsen bör vad avser de båda delarna jämkas med hänsyn till beskattningsårets längd. Se vidare i Handledning för beskattning av inkomst 2011 (SKV 336), avsnitt 13.

Även för fastighetsskatt kan skäl anföras för att kontinuitetsprincipen bör tillämpas. Frågan har diskuterats i Skattenytt 2002 (s. 577).

11.7 Övrigt

11.7.1 Part i rättsprocess efter genomförd fusion

Ett bolag som upplösts genom fusion saknar rättshandlingsförmåga och kan inte vara part i en process. Detta innebär inte att en process avseende det upplösta bolaget som pågår då bolaget upplösts måste läggas ned eller att den inte kan inledas sedan bolaget upplösts. Part i den fortsatta eller nya processen blir det övertagande bolaget, till vilket det upplösa bolagets tillgångar och skulder övergått (RÅ 2002 ref. 82).

11.7.2 Särskilda frågor med anledning av BFNAR 2003:2

Det allmänna rådet BFNAR 2003:2 innehåller inte några egna värderingsregler för tillgångar och skulder som överförs vid en fusion.

Det allmänna rådet hänvisar i stället 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 del 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 11.4.

Goodwill

Hur en goodwillpost som framkommer vid en fusion på grund av en tillämpning av RR 1:00 ska hanteras skattemässigt är inte klarlagt. Som framgår av avsnitt 11.4 har HFD 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. HFD hade i det fallet att utgå från att det avsåg en fusion mellan moderbolag och helägt aktiebolag och där det i koncernredovisningen 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 även här oklart hur en goodwillpost uppkommen vid en tillämpning av RR 1:00 ska hanteras skattemässigt om det är fråga om en ej skattemässigt kvalificerad fusion.

Fusionsvederlag

Om det övertagande företaget inte äger samtliga aktier i det överlåtande bolaget utgår normalt fusionsvederlag i form av aktier eller pengar till aktieägarna i det överlåtande bolaget. Om t.ex. ett moderbolag önskar fusionera två helägda dotterbolag med varandra ska det övertagande dotterbolaget utge fusionsvederlag till moderbolaget. Beroende på om fusionsvederlaget över- eller understiger det bokförda värdet på aktierna i det överlåtande bolaget uppstår en realisationsvinst/-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 § IL). Vid en fusion anses andelarna avyttrade när det bolag som gett ut dem är upplöst genom fusion (44 kap. 8 § IL). Om fusionsvederlaget i stället utgår i form av aktier i det övertagande företaget blir reglerna om andelsbyten i kapitel 48a och 49 IL tillämpliga. Kapitalvinsten kommer i ett sådant fall att tas upp till beskattning vid ett senare tillfälle än vad om gäller enligt huvudregeln.

Överlåtande bolags årsresultat

Det överlåtande företagets årsresultat för fusionsåret ska redovisas i det övertagande företagets resultaträkning bara till den del det motsvarar dess ägarandel och avser tid under vilket det övertagande företaget ägt det överlåtande företaget. Det innebär att vid en kvalificerad fusion måste en justeringspost avseende den del av resultatet som inte redovisas tas upp i deklarationen. Vid en fusion mellan bolag i en oäkta koncern ska dock hela överlåtarens årsresultat redovisas hos övertagande företag oavsett innehavstid.

11.8 Rättspraxis m.m.

Rättspraxis	– Omvänd fusion	SRN 1999-11-24 RÅ 2009 ref. 5
	– 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 utgör inte inventarium	RÅ 2003 ref. 47
	– Värdeminskningsavdrag inventarier efter fusion	RÅ 2006 ref. 71
Skatteverket	– Värdeminskningsavdrag efter att inventarier övertagits i samband med fusion, 2006-12-20, dnr 131 728829-06/112	
	– Finansiell leasing och räkenskapsenlig avskrivning, 2008-10-17, dnr 131 548012-08/111	

12 Redovisning i euro

12.1 Inledning

Sedan den 1 januari 2001 får aktiebolag, ekonomiska föreningar och vissa banker och försäkringsföretag ha sin redovisning i euro i stället för i svenska kronor. Möjligheten för företag att ha sin redovisning i euro infördes genom beslut av förslagen i prop. 1999/2000:23 Redovisning och aktiekapital i euro.

Deklarationer i svenska kronor

De företag som har sin redovisning i euro ska i likhet med alla andra företag avge skattedeklarationer m.m. i svenska kronor. Enligt 1 kap. 9 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter ska uppgifter till sina belopp anges i svenska kronor. Motsvarande bestämmelse finns i 1 kap. 7 § skattebetalningslagen (1997:483).

De civilrättsliga reglerna om redovisning i euro kommenteras med utgångspunkt från bestämmelserna i bokföringslagen, aktiebolagslagen och årsredovisningslagen. Civilrättsliga bestämmelser om redovisning i euro finns också i andra lagar såsom i lagen om ekonomiska föreningar, bankrörelselagen, lagen om värdepappersrörelse, ÅRKL, ÅRFL m.fl. lagar.

De skatterättsliga reglerna kommenteras med utgångspunkt från den särskilda omräkningslagen (2000:46) för företag som har sin redovisning i euro.

12.2 Bokföringslagen

Vilka företag?

I 4 kap. 6 § första stycket BFL finns den grundläggande bestämmelsen att affärshändelserna *ska kunna presenteras* i en och samma redovisningsvaluta. Redovisningsvalutan ska vara svenska kronor. Aktiebolag, ekonomiska föreningar, sparbanker, medlemsbanker, understödsföreningar, försäkringsaktiebolag och ömsesidiga försäkringsbolag får i stället ha euro som redovisningsvaluta. Detsamma gäller för utländska företags filialer i Sverige.

Ska kunna presenteras

Uttrycket ”ska kunna presenteras” innebär nödvändigtvis inte att den enskilda affärshändelsen måste noteras i bokförings-

systemet 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 BFL 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. Dispenser om byte av redovisningsvaluta handläggs av västra regionen.

Filial i utlandet

Av 4 kap. 6 § fjärde stycket BFL framgår att en filial i ett annat land än Sverige får ha sin redovisning i en valuta som i det landet godtas som redovisningsvaluta.

12.3 Aktiebolagslagen

Av 1 kap. 4 § ABL framgår att ett aktiebolags aktiekapital ska vara bestämt i bolagets redovisningsvaluta enligt 4 kap. 6 § BFL, dvs. i svenska kronor eller euro. 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 bolagsordningen ska anmälas till Bolagsverket. Beslutet om att ändra aktiekapitalet till euro får verkan först från och med det räkenskapsår som inleds närmast efter registreringen hos Bolagsverket, 3 kap. 8 § ABL.

12.4 Årsredovisningslagen

Av 2 kap. 6 § första stycket ÅRL framgår att beloppen i årsredovisningen ska anges i företagets redovisningsvaluta enligt 4 kap. 6 § BFL, dvs. i svenska kronor eller i euro. I årsredovisningen får dessutom beloppen anges i annan valuta, vid sidan om svenska kronor eller euro. I sådant fall ska upplysning om omräkningskursen på balansdagen anges i en not.

Enligt 2 kap. 6 § andra stycket ÅRL ska, vid byte av redovisningsvaluta, balansräkningen för det gamla räkenskapsåret räknas om till den nya redovisningsvalutan enligt den växel-

kurs som har fastställts av Europeiska centralbanken den sista svenska bankdagen under räkenskapsåret. Den omräknade balansräkningen utgör ingående balans för det nya räkenskapsåret.

12.5 Omräkningslagen

Av prop. 1999/2000:23 framgår att reformen med möjlighet för aktiebolag och vissa andra företag att ha sin redovisning i euro infördes för att svenska företags konkurrenskraft inte skulle missgynnas i förhållande till företag i andra EU-länder.

Schabloniserad omräkning

I propositionen gjorde regeringen bedömningen att ett företag inte torde ha intresse av bokföring och redovisning i euro annat än om företaget också får tillämpa förenklade omräkningsregler för skatteändamål. Ett schabloniserat omräkningsförfarande har därför införts för inkomstskatten, mervärdesskatten och reklamskatten, dvs. för de skatter där det råder ett starkt 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 företagen inte har 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 avsättning till periodiseringsfond enligt 30 kap. IL 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 kr 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. Kurserna som ska användas anges på Skatteverkets webbsida. Om det inte har fastställts någon kurs för dagen för beskattningsårets utgång ska kursen för närmast föregående svenska bankdag användas.

12.6 Inkomstskatt

12.6.1 Principerna för omräkningen för beskattningen

För inkomstbeskattningen gäller enligt 4 § omräkningslagen att företagets bokföringsmässiga resultat i euro först ska räknas om till svenska kronor. Detta omräknade resultat ska vara utgångspunkt för de justeringar som ska göras vid den skattemässiga inkomstberäkningen. Justeringar ska göras avseende ej skattepliktiga intäkter respektive ej avdragsgilla kostnader som finns med i det bokförda resultatet samt skattepliktiga intäkter respektive avdragsgilla kostnader som inte finns med i det bokförda resultatet. Resultaträkningen ska räknas om till kronor enligt beskattningsårets genomsnittskurs (5 §). Balansräkningen ska räknas om enligt balansdagens kurs (6 §).

I balansräkningen ska årets resultat räknas om enligt beskattningsårets genomsnittliga växelkurs. För periodiseringsfond gäller särskilda regler, se 12.6.11.

Den differens som uppkommer på grund av att årets resultat ska räknas om till genomsnittskurs och övriga poster i balansräkningen till balansdagskurs ska inte resultatföras utan enbart noteras i den omräknade balansräkningen som en korrigeringspost (så att tillgångs- och skuldsidan blir lika stora). Denna differens är inte skattepliktig eller avdragsgill.

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. Det belopp i euro som har påverkat det bokförda resultatet ska behandlas som vilken skattemässig justering som helst dvs. räknas om till kronor enligt genomsnittskurs och återföras till beskattning respektive rensas från det skattemässiga resultatet. Därefter ska dessa belopp ersättas med de skattepliktiga respektive avdragsgilla beloppen i svenska kronor.

12.6.2 Justering av en felaktigt värderad balanspost

Om värdet på en balanspost ändras ska ändringsbeloppet fastställas till sitt värde i kronor. Den resultatpåverkande posten ska justeras med hänsyn till skillnaden mellan balansdagens kurs och den genomsnittliga kursen. Ett sifferexempel hämtat från prop. 1999/2000:23 s. 167–168 får illustrera.

Ett företag har år 1 följande resultat- och balansräkning uttryckt i euro:

Resultaträkning (euro)

Intäkter	10 000
Kostnader	- 7 000
Årets vinst	3 000

Balansräkning (euro)

Fastighet	10 000	Årets vinst	3 000
Kundfordring	1 000	Övrigt eget kapital	8 000
Kassa	3 000	Skulder	3 000
	14 000		14 000

Om genomsnittskursen är 9 kr och balansdagens kurs 10 kr får vi följande resultat- och balansräkning omräknade till kronor.

Omräknad resultaträkning (kr)

Intäkter	90 000
Kostnader	- 63 000
Årets vinst	27 000

Omräknad balansräkning (kr)

Fastighet	100 000	Årets vinst	27 000
Kundfordring	10 000	Övrigt eget kapital	80 000
Kassa	30 000	Skulder	30 000
	-	Omräkningsdifferens	3 000
	140 000		140 000

Antag att Skatteverket inte godkänner företagets värdering av kundfordringarna och att de ska värderas till 1 100 euro, dvs. till ett 100 euro högre belopp. Enligt normala bokföringsmässiga principer ska en höjning av värdet på kundfordringarna med 1 000 kr (100 euro x balansdagens kurs 10 kr) öka vinsten med lika mycket. I det här fallet skulle emellertid en sådan höjning av vinsten bli för stor. Detta följer av att resultatposter ska räknas om enligt genomsnittskursen. Höjningen på 100 euro ska bara påverka beskattningen med 900 kr (100 euro x 9 kr). Under det påföljande beskattningsåret kommer intäkten på 100 euro fram i bokslutet. Företaget ska inte beskattas en gång till för samma intäkt. Den skattepliktiga intäkten ska därför år 2 sättas ned med ett belopp motsvarande 100 euro. Nedsättning görs i kronor med belopp som 100 euro räknas om till enligt den för år 2 gällande genomsnittliga växelkursen.

12.6.3 Avskrivning på inventarier

Räkenskapsenlig avskrivning

Vid tillämpning av den räkenskapsenliga avskrivningsmetoden ska inventarierna ha samma värde i bokföringen som vid beskattningen (18 kap. IL). För företag som har bokföringen i euro medför denna regel att avskrivningarna ska beräknas utifrån anskaffningsvärdena i euro. I likhet med övriga resultatposter räknas de sedan om i deklarationen enligt genomsnittskursen. När ett företag byter redovisningsvaluta ska det

ingående balansvärdet beräknas utifrån balansdagens kurs vid utgången av det beskattningsår som föregår bytet.

Särskilt om kompletteringsregeln

Om företaget har bytt redovisningsvaluta och yrkar avdrag enligt kompletteringsregeln ska anskaffningsvärdet för de tre senaste årens anskaffningar − eller så många år som behövs för en korrekt beräkning – räknas om enligt balansdagens kurs vid utgången av det beskattningsår som föregår bytet av redovisningsvaluta.

Restvärdemetoden

För restvärdesmetoden finns det inte något krav på att samma värde ska gälla vid bokföring och beskattning. Avskrivningar ska därför behandlas på samma sätt som avskrivningar på byggnader, dvs. återläggning av bokförda avskrivningar, omräknade enligt genomsnittskurs (se avsnitt 12.6.4). Vid beskattningen medges avdrag med belopp beräknat med utgångspunkt från anskaffningsvärdena i kronor. Detta innebär att företaget i sitt anläggningsregister måste ha uppgifter om anskaffningsvärdena både i euro och i kronor.

12.6.4 Fastigheter och värdepapper

För kapitaltillgångar, dvs. i huvudsak fastigheter och värdepapper som inte utgör lagertillgångar, finns det ingen koppling mellan redovisningen och beskattningen. Det innebär att samtliga av-, ned- och uppskrivningar samt kapitalvinster och kapitalförluster som har påverkat den bokförda vinsten ska återläggas i deklarationen för att ersättas med de skattepliktiga respektive avdragsgilla beloppen.

För företag som har euro som redovisningsvaluta gäller att avskrivningar på fastigheter respektive kapitalvinst och kapitalförlust på fastigheter och värdepapper ska beräknas till sina belopp i kronor. De belopp som återförs till beskattning respektive rensas från resultatet är de omräknade beloppen i kronor enligt genomsnittskursen.

Att kapitalvinst och kapitalförlust ska beräknas till sina belopp i kronor innebär att ett företag vid övergång till redovisning i euro måste behålla aktuella uppgifter om skattemässiga anskaffningsutgifter i kronor. Dessutom måste företaget hålla reda på förbättringsutgifter i kronor.

12.6.5 Olika redovisningsvalutor i en koncern

Det har inte ställts upp något krav på att företag inom samma koncern ska ha samma redovisningsvaluta. För att företagen inte ska ha möjlighet att utnyttja skillnader i valutakurser för

att uppnå otillbörliga skattefördelar har i stället införts särskilda skatteregler om koncernbidrag och om uttagsbeskattning vid underprisöverlåtelser, se avsnitt 12.6.6 och 12.6.7. En annan regel med sådan innebörd är 5 § omräkningslagen som innebär att alla euroredovisande koncernföretag ska räkna om sina resultaträkningar enligt samma genomsnittskurs.

12.6.6 Koncernbidrag

Enligt 9 § omräkningslagen ska koncernbidrag bestämmas till ett belopp i kronor och givaren får inte avdrag med ett större belopp än vad mottagaren tar upp. Deklarationsmässigt innebär detta att de koncernbidrag som finns i räkenskaperna ska återföras respektive rensas från det bokförda resultatet för att ersättas med det skattemässiga kronbeloppet om koncernbidraget har bokförts över resultaträkningen. Bestämmelsen är tillämplig på såväl företag som har euro som redovisningsvaluta som företag som har kronor som redovisningsvaluta.

12.6.7 Uttagsbeskattning vid underprisöverlåtelser

Enligt 10 § omräkningslagen ska underprisöverlåtelser av tillgångar utlösa uttagsbeskattning om inte köpare och säljare har samma redovisningsvaluta. Bestämmelsen är en särreglering för att förhindra att vinster flyttas mellan företag med olika redovisningsvaluta med den påföljden att ett koncernbolag får avdrag med ett större belopp än vad ett annat beskattas för.

12.6.8 Fordringar och skulder i annan valuta än euro

Främmande valuta – SEK

Bestämmelsen i 11 § omräkningslagen att fordringar, skulder, avsättningar och kontanter i annan valuta än euro ska värderas till kursen vid beskattningsårets utgång har sin motsvarighet i 14 kap. 8 § IL. Bestämmelsen i 11 § är dock utformad så att den beaktar det förhållandet att svenska kronor är en främmande valuta för ett euroredovisande företag.

12.6.9 Olika räkenskapsår inom samma koncern

Samma omräkningskurs i en koncern

Enligt huvudregeln i 3 kap. 5 § första stycket BFL ska samtliga bolag i en koncern ha samma räkenskapsår. När bokföringsskyldigheten inträder eller räkenskapsåret läggs om får räkenskapsåret emellertid omfatta kortare tid än tolv månader eller utsträckas att omfatta högst arton månader. Koncernanpassningen innebär att nybildade bolag kommer att beskattas för ett kortare eller längre beskattningsår än tolv månader. Detsamma gäller bolag som förvärvas om bolaget har ett annat räkenskapsår än övriga koncernbolag. Utan någon specialreglering

skulle alltså olika genomsnittskurser gälla för olika koncernbolag med samma bokslutsdag. I 5 § andra stycket omräkningslagen har därför införts en bestämmelse med innebörd att om ett företag har ett beskattningsår som inte är identiskt med det beskattningsår som gäller för övriga koncernföretag ska företaget räkna om resultaträkningen med den genomsnittliga växelkurs som gäller för övriga koncernföretag.

Permanent olika räkenskapsår

I 3 kap. 5 § andra stycket BFL finns en undantagsbestämmelse som gör det möjligt för koncernföretag att permanent ha olika räkenskapsår. För att få rätt att ha olika räkenskapsår krävs dels att det föreligger synnerliga skäl, dels att Skatteverket ger tillstånd till det. På grund av dessa krav och då företagen kommer att ha lika långa beskattningsår har det i denna situation inte införts någon särreglering för omräkningen för beskattningsändamål.

12.6.10 Representationsavdrag

Enligt 12 § omräkningslagen medges avdrag för måltid i samband med representation med det belopp i euro som motsvarar 90 kr ett visst kalenderår. Det avdragsgilla beloppet fastställs utifrån den genomsnittliga växelkursen under november året före. Bestämmelsen har utformats för att företag före ett räkenskapsårs ingång ska veta vilket belopp i euro som är avdragsgillt. Företag med brutet räkenskapsår kommer att ha två olika avdragsgilla belopp under ett och samma räkenskapsår (om inte genomsnittskursen för två påföljande novembermånader skulle sammanfalla).

12.6.11 Periodiseringsfond

Periodiseringsfond tillhör det kopplade området på så sätt att avdrag inte medges med högre belopp än vad som för det året har satts av i räkenskaperna (30 kap. 3 § första stycket IL).

Beräknas i kronor

Bokförs i euro till balansdagens kurs

För euroredovisande företag gäller enligt 8 § omräkningslagen att avsättning till periodiseringsfond ska beräknas till ett belopp i kronor, vilket är en följd av att underlaget för avdraget är överskottet av näringsverksamheten före avdraget. Detta är ett undantag från principen att eurobeloppen gäller inom det kopplade området. Det avdrag som beräknas i kronor måste företaget sedan räkna om till euro för att ta in som årets avsättning i bokföringen. Eftersom balansdagens kurs används vid omräkning av balansräkningen från euro till kronor måste samma kurs användas när periodiseringsfonden räknas om från kronor till euro. I annat fall skulle den avsättning som finns i

balansräkningen (omräknad till kronor) avvika från avdraget som beräknats i deklarationen.

Redovisning i deklarationen

Eftersom balansdagens kurs används för att räkna om balansräkningen till kronor medan den genomsnittliga kursen används för att räkna om resultaträkningen, kommer regelmässigt avdraget i den omräknade resultaträkningen att skilja sig från avsättningen uttryckt i kronor. För att öka överskådligheten i deklarationen kan det vara lämpligt att ett företag återför avdraget i räkenskaperna (omräknat till genomsnittskurs) till beskattning för att sedan belasta det skattemässiga resultatet med den avdragsgilla avsättningen.

Skattemässig justering vid omvärdering

Enligt 8 § omräkningslagen gäller också att förändringar under senare år av periodiseringsfondens bokförda värde som beror på förändrade valutakurser inte ska påverka det skattemässiga resultatet.

När fondens värde löpande omvärderas enligt gällande balansdagskurs, kommer även resultatet att påverkas (om inte förändringarna bokförs direkt mot eget kapital). Ett exempel får illustrera.

En fond på 1 000 000 kr som sätts av till kursen 10 kommer att ha ett värde i bokföringen på 100 000 euro. Om kursen nästa år är 9 kommer fonden att skrivas upp med 11 111 euro till 111 111 euro (vilket motsvarar en miljon kr som är fondens skattemässiga värde). I exemplet ska den bokförda kostnaden på 11 111 euro omräknat till genomsnittskursen återföras till beskattning i enlighet med 8 § omräkningslagen.

Omräknings-kursen ska vara oförändrad

Av 6 § omräkningslagen framgår att periodiseringsfond som avsatts tidigare beskattningsår ska räknas om med samma kurs som har använts i räkenskaperna för det beskattningsår som deklarationen avser.

I RÅ 2010 ref. 10 konstaterade Högsta förvaltningsdomstolen att det avseende återföring av tidigare avsättning till periodiseringsfond saknas uttryckliga bestämmelser. Syftet med kravet på redovisning av avsättning till periodiseringsfond är att förhindra utdelning av obeskattade vinstmedel. Detta syfte saknar enligt Högsta förvaltningsdomstolen relevans vid återföring av periodiseringsfonderna till beskattning. Överensstämmelse krävs därför inte mellan redovisningen och beskattningen när återföring av periodiseringsfonden sker i beskattningen utan motsvarande återföring i redovisningen. Med anledning av domen har därför Skatteverket ersatt ställningstagandet från

2004-09-25, dnr 130 553834-04/113, med ställningstagande 131 432770-10/111 från 2010-06-21, där det framgår att så länge det skattemässiga avdraget inte återförts krävs att periodiseringsfonden kvarstår i räkenskaperna. Däremot finns det inget krav på att en fond i räkenskaperna ska upplösas enbart för att motsvarande fond har återförts vid beskattningen. Nämnda skrivelse behandlar dock inte den särskilda problematiken med periodiseringsfond i företag som har euro som redovisningsvaluta.

12.7 Mervärdesskatt

12.7.1 Omräkning för beskattningsändamål

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

12.7.2 Uppgifter i en faktura

Fakturering i annan valuta än euro

Enligt 11 kap. 11 § första stycket ML ska ett företag, som har svenska kronor eller euro som redovisningsvaluta, ange mervärdesskattebeloppet både i redovisningsvalutan och valutan 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 tidpunkten för skattskyldighetens inträde dvs. vid leverans eller betalning i förskott/a conto dessförinnan.

Fakturering i euro

Av 11 kap. 11 § tredje stycket ML framgår att ett företag, som har euro som redovisningsvaluta och som fakturerar i euro, endast behöver ange mervärdesskatten i euro.

Bokföring av mervärdesskatt

Säljaren och köparen ska bokföra det mervärdesskattebelopp i fakturan som motsvarar hans redovisningsvaluta.

Mottagna fakturor i kronor

En köpare som har euro som redovisningsvaluta och som får en faktura som är utfärdad i svenska kronor måste själv räkna om valutan till euro för att kunna bokföra fakturan. Det är omräkningskursen på leveransdagen som ska tillämpas. Enligt Skatteverkets skrivelse 2005-03-08, dnr 130 135753-05/111, får vid successiva tillhandahållanden av t.ex. el och gas där något leveransdatum inte kan fastställas, valutakursen för den sista dagen i leveransperioden användas. Motsvarande gäller vid successiva tillhandahållanden av tjänster.

Mottagna fakturor i euro

RSV har i en skrivelse 2002-02-19, dnr 1681-02/100, tagit upp frågan om vad som gäller avseende fakturor från svenska leverantörer där fakturabeloppet endast är angivet i euro trots att leverantörerna har svenska kronor som redovisningsvaluta.

12.7.3 Redovisning

Redovisning

De uppgifter om mervärdesskatt som lämnas i skattedeklaration eller i periodisk sammanställning ska vara uttryckta i svenska kronor (1 kap. 7 § SBL). För företag som har euro som redovisningsvaluta ska omräkning ske med den genomsnittliga växelkursen för den period som redovisningen avser (15 § omräkningslagen).

12.8 Löneredovisning

För löneredovisningen gäller samma krav på företag som har sin redovisning i euro som på företag som redovisar i svenska kronor. Följande exempel illustrerar vilka konsekvenser som kan uppstå vid hantering av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter på utbetalda löner i ett företag som har sin redovisning i euro (se prop. 1999/2000:23 s. 190–191).

Antag att företaget betalar ut lön på 10 000 kr. Företaget fullgör samtidigt sin skyldighet att göra skatteavdrag. Skatteavdraget beräknas till 3 000 kr. Valutakursen är 8 kr per euro vid löneutbetalningstillfället varvid företaget bokför löneutbetalning 1 250 euro (10 000 kr / 8) och innehållen skatt 375 euro (3 000 kr / 8). Påföljande månad ska företaget lämna in sin skattedeklaration. Antag att kursen ändrats till 7 kr per euro. I bokföringen finns ett belopp på 375 euro avseende avdragen skatt. Om detta belopp räknas om till svenska kronor enligt dagskursen motsvarar det 2 625 kr (375 euro x 7), dvs. 375 kr mindre än det kronbelopp som drogs av vid löneutbetalningstillfället. Det omräknade lönebeloppet – som ligger till grund för beräkningen av arbetsgivaravgifter – motsvarar 8 750 kr (1 250 euro x 7), dvs. 1 250 kr mindre än det verkliga lönebeloppet.

Särskild bokföring av löner

Företag som väljer att ha sin redovisning i euro måste därför, för att undvika de misstämningar som omräkning kan medföra vid en flytande växelkurs, i en särskild bokföring redovisa såväl gjorda löneutbetalningar som avdragen skatt i svenska kronor. När det gäller uppgifter som ska tas upp i kontrolluppgiften ställs motsvarande krav, dvs. samma belopp som betalats ut i lön respektive innehållits som preliminär skatt ska tas upp i kontrolluppgiften. Uppgift om utbetald ersättning i kontrolluppgiften bör vara omräknad till svenska kronor efter

den kurs som gällde vid utbetalningstillfället. Detsamma gäller i fråga om det underlag för beräkning av arbetsgivaravgifter som ska anges i skattedeklarationen.

12.9 Omräkningskurser för företag med redovisning i euro

På Skatteverkets webbplats (www.skatteverket.se) publiceras löpande de kurser som företagen ska använda vid omräkning för beskattningsändamål.

12.10 Rättspraxis m.m.

Rättspraxis	– Omräkningslagen	SRN 2011-02-22
Redovisningsrådet	– Införande av euro	URA 17
	– Val av rapportvaluta i RR 8 Redovisning av effekter av ändrade valutakurser	URA 27
	– Omräkning från värderingsvaluta till rapportvaluta	URA 37
Skatteverket	– Fakturor i euro från svenska företag, 2002-02-19, dnr 1681-02/100	
	– Periodiseringsfond – frågan om överensstämmelse mellan avdrag och avsättning i räkenskaperna, 2010-06-21, dnr 131 432770-10/111	
	– Omräkning av valuta vid fakturering av förskotts- och a conto-betalningar, upprättande av samlingsfaktura m.m., 2005-03-08, dnr 130 135753-05/111	

13 Utländska företags verksamhet i Sverige

13.1 Inledning

Filial eller AB

Utländska företag kan välja mellan att bedriva verksamhet i Sverige genom en filial till en redan befintlig näringsverksamhet i hemstaten eller indirekt genom ett i Sverige bildat dotterbolag. En utländsk koncerns svenska dotterbolag behandlas på samma sätt som andra aktiebolag som är bildade i Sverige.

Filiallagen

Om verksamheten bedrivs i filialform gäller lagen (1992:160) om utländska filialer m.m., i det följande benämnd *filiallagen*.

Utomlands bosatta fysiska personer

Filiallagen omfattar också näringsverksamhet som bedrivs i Sverige av utomlands bosatta svenska eller utländska medborgare.

13.2 Bokföringslagen

Bokförings-skyldigheten

I 2 kap. 7 § BFL anges att det i filiallagen finns bestämmelser om bokföringsskyldighet för näringsverksamhet som bedrivs i Sverige av utländska företag och utomlands bosatta svenska eller utländska medborgare.

Paragrafen är en hänvisningsparagraf och stadgar inte någon bokföringsskyldighet för nämnda näringsidkare. Bokförings-skyldigheten är reglerad i filiallagen, men i denna lag finns hänvisningar som innebär att BFL:s regler i huvudsak blir tillämpliga, se avsnitt 13.3.

Näringsverk-samhet

Begreppet näringsverksamhet i filiallagen har samma innebörd som i annan civilrättslig lagstiftning, prop. 1991/92:88 s. 21 f. I frågan om vilka verksamheter som omfattas av begreppet näringsverksamhet kan ledning fås av förarbetena till 1968 års filiallagstiftning, prop. 1968:98 s. 70–75. Där framgår bl.a. att omständigheter som medför att en verksamhet är att anse som näringsidkande i första hand är att utövaren uppträder som självständig företagare. Verksamheten får inte vara alltför obetydlig i sin omfattning och det ska normalt ingå ett väsentligt ekono-

miskt moment genom att verksamheten bedrivs i vinst- eller förvärvssyfte. Verksamheten ska ha en viss varaktighet eller åtminstone vara inriktad på en serie affärshändelser. För att företag med internationellt betonad verksamhet ska anses driva näringsverksamhet här fordras att verksamheten erhållit en tämligen fast anknytning till Sverige. Enbart det förhållandet att ett utländskt företag befordrar varor eller passagerare medför inte att företaget bedriver näringsverksamhet i Sverige i filiallagens mening.

Språket i bokföringen

Enligt 1 kap. 4 § BFL ska räkenskapsinformation som ett företag självt upprättar avfattas på svenska, danska, norska eller engelska. Om det finns särskilda skäl får Skatteverket tillåta (dispens) att ett företag upprättar räkenskapsinformation på annat språk. Skattverket har utfärdat allmänna råd (SKV A 2008:2) och ett meddelande (SKV M 2008:1) om dispensregeln se avsnitt 6.6. Dispenserna handläggs av Skatteverkets västra region. 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 BFL ska affärshändelserna kunna presenteras i en och samma redovisningsvaluta. Redovisningsvalutan ska vara svenska kronor. Aktiebolag och vissa andra företag får dock i stället ha euro som redovisningsvaluta. Detsamma gäller för utländska företags filialer i Sverige, se avsnitt 12 Redovisning i euro.

Räkenskapsår

Utöver kalenderår är för flertalet juridiska personer brutet räkenskapsår tillåtet, vilket ska omfatta tolv kalendermånader enligt 3 kap. 1 § BFL. Enligt 3 kap. 2 § BFL kan Skatteverket (västra regionen handlägger), om det finns synnerliga skäl, medge att en annan period av tolv kalendermånader får utgöra räkenskapsår. Nämnda bestämmelser är även tillämpliga på utländska företag som driver verksamhet i Sverige, se avsnitt 9 Räkenskapsår och beskattningsår.

13.3 Filiallagen

Formerna för näringsverksamheten

Av 1 § första stycket filiallagen framgår att lagen gäller formerna för näringsverksamhet som bedrivs i Sverige av utländska företag och utomlands bosatta svenska eller utländska medborgare.

Annan lagstiftning

Av 1 § andra stycket framgår att för verksamhet som omfattas av lagen gäller även andra föreskrifter om näringsverksamhet i Sverige.

Företag – filial

Enligt 2 § första stycket ska utländska företag bedriva sin näringsverksamhet i Sverige genom ett avdelningskontor med självständig förvaltning (filial).

Fysisk person – föreståndare

Enligt 2 § andra stycket ska det för näringsverksamhet som bedrivs i Sverige av svenska eller utländska medborgare som är bosatta utanför EES finnas 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.

13.3.1 Särskilt om filialer

Ingen separat juridisk person

En filial är inte en separat juridisk person utan en del av det utländska företaget. Filialen har inget eget insatskapital (aktiekapital eller motsvarande), utan dess tillgångar och skulder är en 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

Filialen ska ha egen bokföring, som är skild från det utländska företagets bokföring i övrigt (11 §).

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

Filialens förvaltning och räkenskaper ska granskas av auktoriserad eller godkänd revisor (12 §).

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 inge dessa handlingar till Bolagsverket. Dessa

filialer behöver inte heller upprätta årsredovisning, men ska då i stället upprätta ett årsbokslut. Hänvisningen till hur räkenskaperna ska upprättas och avslutas finns i 14 §.

Anmälan till Bolagsverket

Filialens verkställande direktör ska enligt 15 § första stycket anmäla filialen till Bolagsverket som för ett filialregister.

EU-dom: Filialregistrering fick ej nekas

I målet C-212/97 hade det i England registrerade Centros Ltd ansökt om registrering av filial i Danmark för att där bedriva hela sin näringsverksamhet. Centros Ltd bedrev 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. EU-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 först när anmälan om registrering skett till Bolagsverket.

Avregistrering

I 18 § finns bestämmelser om att filialen ska avregistreras bl.a. om det utländska företaget träder i likvidation eller går i konkurs eller om filialen saknar behörig verkställande direktör.

Verksamhet ej tillåten

Av 21 § framgår att om avregistrering sker får det utländska företaget inte driva verksamhet i Sverige genom filial.

13.3.2 Särskilt om föreståndare

Fullmakt

Enligt 24 § filiallagen ska näringsidkaren utfärda fullmakt för föreståndaren att i alla frågor, som rör verksamheten i Sverige, handla på näringsidkarens vägnar samt ta emot stämning för näringsidkaren och själv eller genom annan tala och svara för denne.

Registreras hos Bolagsverket

Enligt 25 § ska skriftlig anmälan inges till Bolagsverket om vem som är föreståndare och fullmakt för denne.

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 (skrivelse 2004-10-08, dnr 130 587674-04/111).

13.4 Europeiska ekonomiska intressegrupperingar, EEIG

EEIG

Av 1 § tredje stycket filiallagen framgår att filiallagen inte gäller för europeiska ekonomiska intressegrupperingar.

I lagen (1994:1927) om europeiska ekonomiska intressegrupperingar (nedan EEIG-lagen) finns bestämmelser som kompletterar rådets förordning (EEG) nr 2137/85 av den 25 juli 1985 om europeiska ekonomiska intressegrupperingar.

Över gränserna

Registrering hos Bolagsverket

En europeisk ekonomisk intressegruppering (EEIG) kan liknas vid ett handelsbolag som verkar över gränserna. Några kännetecken är att de som avser att bilda en gruppering ska ingå ett avtal och låta registrera grupperingen. Bolagsverket är registreringsmyndighet för EEIG.

Rättskapacitet

En EEIG har rättskapacitet och får från dagen för registreringen 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 en EEIG är bokföringsskyldig enligt BFL. En bokföringsskyldig EEIG 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.

Inkomstskatt

Av 5 kap. IL framgår att en EEIG inte är skattskyldig, utan dess inkomster ska i stället beskattas hos delägarna. Vad som sägs i IL om svenska handelsbolag gäller också vid beskattningen av en EEIG.

13.5 Europabolag

13.5.1 Cilvilrättsliga bestämmelser

SE-förordningen

Ett europabolag är en associationsform för gränsöverskridande verksamhet i aktiebolagsform. Reglerna grundar sig på förordning (EG) nr 2157/2001 av den 8 oktober 2001 om stadga för europabolag (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 bestämmelser i ABL är tillämpliga på europabolag. Sverige har antagit en lag (2004:575) om europabolag och en därtill hörande förordning (2004:703) 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.

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.

Finansinspektionen

Enligt 9 a § lag om europabolag har Finansinspektionen rätt att under vissa förutsättningar motsätta sig att ett europabolag, som står under inspektionens tillsyn, flyttar sitt säte till en annan stat.

Skatteverket

Skatteverket får besluta om att det under en viss tid om högst tolv månader föreligger hinder mot flyttning av säte till en annan stat. Som förutsättning gäller 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. Tiden får förlängas om det finns särskilda skäl.

Särskilt bokslut

Enligt 26 a § lag om europabolag ska ett särskilt bokslut upprättas om ett europabolag flyttar sitt säte. Bokslutet ska omfatta den tid för vilken årsredovisning inte tidigare har upprättats fram till den dag då flyttning av säte har blivit gällande. Ett särskilt bokslut ska också upprättas om ett vanligt aktiebolag deltar i bildandet av ett europabolag genom fusion och europabolaget får säte i en annan stat än Sverige.

Ombildning till aktiebolag

Ett europabolag kan enligt artikel 66 SE-förordningen ombildas till ett nationellt publikt aktiebolag. En sådan ombildning får ske tidigast två år efter europabolagets registrering och inte förrän de två första årsredovisningarna godkänts.

13.5.2 Skatterättsliga bestämmelser

Jämställs med aktiebolag

Av 2 kap. 4 § IL framgår att ett europabolag räknas som ett aktiebolag. Bestämmelser i IL som avser aktiebolag är tillämpliga på såväl europabolag med säte i Sverige som europabolag som har säte i en annan stat. Bestämmelser som uttryckligen bara avser svenska aktiebolag blir däremot tillämpliga på europabolag med säte i Sverige (prop. 2003/04:134 s. 16).

Omvandlingen av ett svenskt aktiebolag till ett europabolag innebär inte att aktiebolaget avvecklas eller att en ny juridisk person bildas. Därför föreligger ingen avyttring av andelarna i den mening som avses i IL. Inte heller omvandling av ett europabolag till aktiebolag innebär en avyttring av andelar (prop. 2003/04:134 s. 19 f.).

Vid flyttning av säte

Ett europabolag kan flytta sitt säte från Sverige till en annan unionsstat 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. För det fall tillgångar i en verksamhet förs ut från svensk beskattningsjurisdiktion kommer uttagsbeskattning enligt bestämmelserna i 22 kap. IL att aktualiseras. Verksamhet kan dock komma att fortsätta i Sverige. Vid sådant förhållande kommer den svenska verksamheten 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 driftställe

Beskattningsinträde

När skattskyldighet inträder i Sverige för en näringsverksamhet som inte tidigare har varit skattskyldig tillämpas reglerna om beskattningsinträde i 20 a kap. IL. Det kan bli fallet för ett europabolag t.ex. när det bildas genom fusion eller flyttar sitt säte till Sverige

13.6 Europakooperativ

Sedan augusti 2006 tillämpas EG-förordning nr 1435/2003 av den 22 juli 2003 om stadga för europeiska kooperativa föreningar (europakooperativ). Ett europakooperativ utgör en europeisk associationsform för gränsöverskridande samverkan i form av vad närmast kan liknas vid en ekonomisk förening. Sverige har antagit en lag (2006:595) om europakooperativ

och en därtill hörande förordning (2006:922) med kompletterande bestämmelser för kooperativ med säte i Sverige. Såväl EU-förordningen som de kompletterande bestämmelserna för europakooperativ är i delar likartade med vad som gäller för ekonomiska föreningar för att i andra delar likna de som gäller för aktiebolag.

Bokförings-skyldighet

Ett europakooperativ med säte i Sverige omfattas av bestämmelserna i BFL och ÅRL. För det fall verksamhet bedrivs i Sverige men kooperativet har säte i annan stat aktualiseras bestämmelserna i filiallagen. På samma sätt som för europabolag ska ett europakooperativ under vissa förhållanden upprätta ett särskilt bokslut.

Inkomstskatt

Ett europakooperativ ska vid inkomstbeskattningen enligt 2 kap. 4 b § IL likställas med en ekonomisk förening. Ett kooperativ som bedriver motsvarande verksamhet som en understödsförening ska beskattas som en sådan. Medlemmar i europakooperativ ska vid beskattningen behandlas på samma sätt som medlemmar i nationella ekonomiska föreningar.

13.7 Europeiska grupperingar

EGTS

Från augusti 2007 ska EG-förordningen nr 1081/2006 av den 5 juli 2006 om en europeisk gruppering för territoriellt samarbete (EGTS) tillämpas. En sådan gruppering är en juridisk person med syfte att underlätta och främja gränsöverskridande, transnationellt och/eller interregionalt samarbete. En gruppering bildas av bl.a. stater, kommuner och statliga myndigheter. Grupperingen ska bestå av medlemmar från minst två unionsstater. En gruppering kan ha som uppgift att förvalta program och projekt för territoriellt samarbete som delvis finansieras av EU genom strukturfonder.

Genom lagen (2009:704) om europeiska grupperingar för territoriellt samarbete m.m. infördes kompletterande svenska bestämmelser för EGTS. En svensk medlems deltagande i en EGTS ska godkännas av regeringen. Bolagsverket ska föra register över grupperingar med säte i Sverige.

Bokförings-skyldighet

En EGTS omfattas av bestämmelserna i BFL, ÅRL och revisionslagen. En gruppering med säte i Sverige ska enligt 6 kap. 1 § BFL för varje räkenskapsår upprätta en årsredovisning, som ska inges till Bolagsverket. För det fall verksamhet bedrivs i Sverige men grupperingen har säte i annan stat aktualiseras bestämmelserna i filiallagen.

Inkomstskatt

En EGTS ska enligt 2 kap. 4 b § IL vid inkomstbeskattningen behandlas som en ekonomisk förening. Medlemmar i en gruppering ska behandlas på samma sätt som medlemmar i en ekonomisk förening.

13.8 Inkomstskatt

13.8.1 Fast driftställe

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 2010 (SKV 352).

13.8.2 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 när en utomlands bosatt person driver enskild näringsverksamhet utomlands och samtidigt i Sverige bedriver sådan verksamhet som innebär krav på föreståndare enligt filiallagen.

Beskattningsinträde

I 20 a kap. IL finns bestämmelser för att beräkna anskaffningsvärden och anskaffningsutgifter när tillgångar och förpliktelser förs in i det svenska beskattningssystemet (beskattningsinträde). Bestämmelserna är kommenterade i avsnitt 3.1.18 i Handledning för internationell beskattning 2010 (SKV 352).

God redovisningssed

Av RÅ 1971 ref. 50 framgår att inkomsten för en filial som är hänförlig till ett fast driftställe ska beräknas med utgångspunkt i det fasta driftställets resultaträkning och inte efter någon schablonmässig fördelning av företagets totala inkomst. Även vid mellanhavanden med huvudkontoret ska inkomsten beräknas som om filialen utgjort ett fristående företag. Denna inkomst är i allmänhet densamma som kan antas ha bestämts med tillämpning av reglerna om god redovisningssed i affärsförhållanden. Skatteverket är inte bunden av filialens bokföring utan får pröva om viss intäkt bör hänföras till det fasta driftstället eller huvudkontoret (prop. 1955:87 s. 64). Det kan

dock visa sig nödvändigt att fördela allmänna förvaltningsutgifter som samlats hos huvudkontoret och som ska fördelas på företagets olika delar efter någon schablonmässig grund.

13.9 Mervärdesskatt

13.9.1 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 inom EU och 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 39.5.1 i Handledning för mervärdesskatt (SKV 554).

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 § ML redovisa utgående skatt när skattskyldigheten inträder och enligt 17 § ML, redovisa ingående skatt i den redovisningsperiod under vilken en vara levererats eller en tjänst har tillhandahållits. Bestämmelserna 13 kap. 6 § och 16 § ML med hänvisning till redovisning enligt god redovisningssed gäller inte för dessa näringsidkare.

13.9.2 Uppgifter i en faktura

SEK eller EUR som redovisningsvaluta

Enligt 11 kap. 11 § första stycket 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 redovisnings-

valuta. 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 § första stycket ML omfattar även utländska företag som har svenska kronor eller euro som redovisningsvaluta.

Ej SEK eller EUR som redovisningsvaluta

Enligt 11 kap. 11 § andra stycket 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 § tredje stycket ML framgår att ett företag, som har euro som redovisningsvaluta och som fakturerar i euro, endast behöver ange mervärdesskatten i euro. Någon omräkning är därmed inte aktuell.

13.9.3 Valutaomräkning

De uppgifter om mervärdesskatt som lämnas i skattedeklaration eller i periodisk sammanställning ska vara uttryckta i svenska kronor (1 kap. 7 § SBL). För företag som har euro som redovisningsvaluta ska omräkning ske med den genomsnittliga växelkursen för den period som redovisningen avser (15 § omräkningslagen). De kurser som ska användas vid omräkning finns angivna på Skatteverkets webbplats.

13.10 Rättspraxis m.m.

EU-domar

– Centros Ltd, 1999-03-09 C-212/97
Registrering av filial godtogs

Regeringens beslut

– Ej krav på föreståndare, 1995-10-05 N 95/1477

– Krav på filial, 1997-02-06 N 96/3218

Skatteverket

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

14 Redovisningen i vissa juridiska personer

14.1 Inledning

Avsnittet beskriver i princip endast de särregler för bokföringsskyldigheten och med denna skyldighet sammanhängande regler som gäller för de i 7 kap. IL behandlade subjekten, främst stiftelser, ideella föreningar, registrerade trossamfund samt registrerade organisatoriska delar till sådana samfund samt samfällighets-, viltvårdsområdes- och fiskevårdsområdesföreningar. Dock behandlas inte de redovisningsregler som gäller för staten, landsting, kommuner och kommunalförbund.

Förenklat årsbokslut

De föreningar som upprättar ett förenklat årsbokslut ska tillämpa Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2010:1. Rådet behandlas i avsnitt 17.

14.2 Bokföringsskyldighet

14.2.1 Understödsföreningar, häradsallmänningar, sockenallmänningar, gemensamhetsskogar m.fl.

Huvudregeln är att juridiska personer alltid är bokföringsskyldiga enligt 2 kap. 1 § BFL om inte annat anges i 2−5 §§. Huvudregeln gäller t.ex. understödsföreningar, häradsallmänningar, sockenallmänningar och gemensamhetsskogar, men inte stiftelser, ideella föreningar, registrerade trossamfund och registrerade organisatoriska delar av sådana samfund enligt 17 § lagen (1985:1593) om trossamfund, samfällighetsföreningar enligt 17 § lagen (1973:1150) om förvaltning av samfälligheter, viltvårdsområdesföreningar enligt 1 § lagen (2000:592) om viltvårdsområden och fiskevårdsområdesföreningar enligt 1 § lagen (1981:533) om fiskevårdsområden.

Bokföringsskyldigheten inträder från och med den tidpunkt när den juridiska personen kan förvärva rättigheter och ikläda sig skyldigheter.

I 29 § lagen (1972:262) om understödsföreningar anges att bestämmelser om bokföring och annan redovisning finns i bokföringslagen och lagen om årsredovisning i försäkringsföretag. Understödsföreningar är i detta sammanhang att jämställa med livförsäkringsföretag, 1 kap. 1 § ÅRFL.

I 66–71 §§ lag (1997:239) om arbetslöshetskassor anges att bestämmelser om bokföring och annan redovisning finns, förutom i nämnda lag, även i bokföringslagen och årsredovisningslagen. Där anges också att Inspektionen för arbetslöshetsförsäkringen (IAF) får utfärda närmare föreskrifter om bokföring och årsredovisning. Om det finns särskilda skäl, får dessa föreskrifter avvika från vad som följer av årsredovisningslagen och bokföringslagen.

14.2.2 Stiftelser

Bokförings-skyldighet

En stiftelse är bokföringsskyldig i enlighet med vad som anges i 2 kap. 3 § BFL. Enligt första stycket nämnda lag är stiftelser bokföringsskyldiga om de har tillgångar som överstiger 1,5 miljoner kr.

Bokföringsskyldigheten inträder:

- vid tidpunkten för stiftelsens bildande om tillgångarna överstiger 1,5 miljoner kr eller
- från och med det kalenderår vid vars ingång värdet av tillgångarna överstiger 1,5 miljoner kr.

Bokföringsskyldigheten upphör automatiskt om tillgångarnas värde de tre senaste åren varit lägre än 1,5 miljoner kr. När värdet på tillgångarna bestäms ska enligt 2 kap. 4 § BFL varje tillgång tas upp till ett värde som motsvarar vad tillgången kan anses betinga vid en försäljning under normala förhållanden (marknadsvärdet). Fastigheter och byggnader som är lös egendom tas dock upp till taxeringsvärdet, om ett sådant värde finns.

Bokföringsskyldighet föreligger emellertid alltid enligt 2 kap. 3 § andra stycket BFL för stiftelse om den:

- driver näringsverksamhet i bokföringslagens mening,
- är moderstiftelse,
- är en insamlingsstiftelse,
- är en kollektivavtalsstiftelse,

– har bildats av eller tillsammans med staten, en kommun eller ett landsting, eller

– är en pensions- eller personalstiftelse enligt tryggandelagen (1967:531)

Enligt 2 kap. 5 § BFL är stiftelser, vars tillgångar enligt stiftelseförordnandet får användas endast till förmån för bestämda fysiska personer inte bokföringsskyldiga enligt BFL. Undantaget gäller sådana stiftelser som avses i 1 kap. 7 § Stiftelselagen (1994:1220), SL (vissa familjestiftelser och vinstandelsstiftelser) och 11 kap. 2 § femte stycket SL (insamlingsstiftelser vilkas tillgångar enligt stiftelseförordnandet får användas endast till förmån för bestämda fysiska personer). Undantaget gäller även om stiftelsen bedriver näringsverksamhet eller om tillgångarna överstiger 1,5 miljoner kr. För dessa stiftelser finns över huvud taget inte några bestämmelser om bokföring eller räkenskaper.

Anmälan till länsstyrelse vid bokförings-skyldighetens inträde eller upphörande

I 10 kap. 6 § SL finns särskilda bestämmelser för stiftelser som avser att utöva eller som utövar näringsverksamhet. Innan en stiftelse börjar utöva näringsverksamhet ska styrelsen eller förvaltaren lämna uppgift för registrering i stiftelseregistret hos tillsynsmyndigheten om:

– den firma under vilken näringsverksamheten ska bedrivas, samt

– näringsverksamhetens art

Om stiftelsen inte tidigare är registrerad i stiftelseregistret hos länsstyrelse, ska stiftelsen även fullgöra sin registrerings-skyldighet enligt 10 kap. 2 § SL innan den börjar utöva näringsverksamhet.

Upphör en stiftelse att utöva näringsverksamhet eller ändras någon annan uppgift som har registrerats om en stiftelse som utövar näringsverksamhet, ska stiftelsens styrelse eller förvaltare genast anmäla detta för registrering i stiftelseregistret hos länsstyrelsen.

14.2.3 Ideella föreningar, registrerade trossamfund och samfällighetsföreningar

Bokförings-skyldighet

Huvudregeln är, som ovan nämnts, att juridiska personer alltid är bokföringsskyldiga enligt 2 kap. 1 § BFL om inte annat anges i 2–5 §§. Följande juridiska personer är dock, precis som stiftelser, undantagna från huvudregeln:

– ideella föreningar,

- registrerade trossamfund och registrerade organisatoriska delar av sådana samfund enligt lagen (1998:1593) om trossamfund,
- samfällighetsföreningar (som är bildade enligt 17 § lagen (1973:1150) om förvaltning av samfälligheter),
- viltvårdsområdesföreningar enligt 1 § lagen (2000:592) om viltvårdsområden, samt
- fiskevårdsområdesföreningar enligt 1 § lagen (1981:533) om fiskevårdsområden.

Nedan används begreppet ”förening” för alla ovan nämnda juridiska personer.

Dessa föreningar är bokföringsskyldiga endast om någon eller några av följande förutsättningar är uppfyllda, 2 kap. 2 § BFL:

- föreningen bedriver näringsverksamhet,
- värdet av föreningens tillgångar enligt balansräkningen överstiger 1,5 miljoner kr eller
- föreningen är moderföretag i en koncern.

Även om en förening inte är bokföringsskyldig i bokföringslagens mening kan den på frivillig väg genom sina stadgar ha intagit bestämmelser som innebär att bokföringsskyldighet ska föreligga.

Det är företrädaren för den juridiska personen som ansvarar för att bokföringsskyldigheten fullgörs.

Närings-verksamhet

Bokföringsskyldighet uppkommer enligt 2 kap. 2 § fjärde stycket BFL om föreningen bedriver näringsverksamhet. Huruvida näringsverksamheten beskattas eller inte saknar betydelse vid bedömning av om näringsverksamhet bedrivs. Det civilrättsliga näringsverksamhetsbegreppet är något vidare än motsvarande begrepp i skattelagstiftningen.

I BFN:s allmänna råd om Redovisning av intäkter och kostnader i ideella föreningar och registrerade trossamfund, BFNAR 2002:8 anges att med näringsverksamhet avses normalt sådan ekonomisk verksamhet som

- utgör eller kan anses utgöra näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § IL, eller
- anses vara utövad av den som är näringsidkare i konsumentköplagens (1990:932) mening.

I BFN:s rapport ”Ideella föreningar och bokföringsskyldigheten – en rapport om begreppet näringsverksamhet, m.m.” kan man läsa vidare om gränsdragningen av begreppet näringsverksamhet i bokföringslagen. Rapporten finns att hämta på BFN:s webbplats, www.bfn.se, sökväg Informationsmaterial – BFN Rapporter. Till rapporten finns även en bilaga med ett stort antal exempel redovisade som kan tjäna till ledning vid gränsdragningen.

Om föreningen bedriver näringsverksamhet, uppkommer bokföringsskyldigheten när näringsverksamheten påbörjas. Det finns inga uttryckliga regler i bokföringslagen som anger vid vilken tidpunkt bokföringsskyldigheten upphör om näringsverksamhet inte längre bedrivs. Bokföringsskyldigheten omfattar föreningens hela verksamhet och inte enbart näringsverksamheten.

En ideell förening, ett registrerat trossamfund eller en registrerad organisatorisk del av ett trossamfund som utövar eller avser att utöva näringsverksamhet, kan enligt 2 § handelsregisterlagen (1974:157) föras in i handelsregistret. Om skyldighet att upprätta årsredovisning enligt bokföringslagen föreligger, se avsnitt 14.7 nedan, är reglerna om registrering tvingande. Registret förs av Bolagsverket. Den ideella föreningen och det registrerade trossamfundet registreras för det län där de har sitt säte. Handelsregistret ska innehålla följande uppgifter, 4 §:

1. den firma under vilken föreningen eller trossamfundet utövar eller avser att utöva näringsverksamhet,
2. föreningens eller trossamfundets namn, om det ej sammanfaller med firman, samt organisationsnummer,
3. näringsverksamhetens art,
4. det län och den ort där föreningens eller trossamfundets styrelse eller motsvarande organ har sitt säte samt föreningens eller samfundets postadress,
5. styrelseledamöternas och, där suppleanter utsetts, deras fullständiga namn, personnummer och postadresser,
6. av vem och hur föreningens eller trossamfundets namn tecknas, om ej namnet tecknas av styrelsen eller motsvarande organ ensamt,
7. om förening eller trossamfundet enligt revisionslagen (1999:1079) ska ha en auktoriserad eller godkänd revisor, även uppgifter om revisorn.

Samfällighetsföreningar som förvaltar marksamfälligheter anses normalt bedriva näringsverksamhet. Föreningar som förvaltar gemensamhetsanläggningar och liknande anläggningssamfälligheter är inte – åtminstone så länge verksamheten är inriktad på de egna medlemmarna – att anse som näringsidkare. Vägföreningar och samfällighetsföreningar som förvaltar vägsamfälligheter är att anse som näringsidkare endast om föreningen driver ekonomisk verksamhet, t.ex. sandning eller snöplogning av andra vägar än de samfällda. Föreningar som förvaltar de viktigaste slagen av rättighetssamfälligheter, dvs. viltvårdsområdesföreningar och fiskevårdsområdesföreningar, är normalt inte heller att anse som näringsidkare i den mån de inte bedriver ekonomisk verksamhet. Om en fiskevårdsområdesförening t.ex. har försäljning av fiskekort, kan verksamheten bli att betrakta som näringsverksamhet, prop. 1998/99:130 s. 213.

Tillgångar

Tillgångarnas värde är ett annat kriterium för att bedöma om bokföringsskyldighet föreligger, 2 kap. 2 § andra stycket BFL. Värdet på tillgångarna beräknas till det värde som kan fås för dessa vid en försäljning under normala förhållanden, 2 kap. 4 § BFL. Fastigheter och byggnader som är lös egendom, tas upp till taxeringsvärdet om sådant finns. Hänsyn ska tas endast till de tillgångar som ägs av föreningen. Någon avräkning av föreningens skulder ska inte ske vid denna beräkning. För samfällighetsföreningar gäller att samfälligheten normalt inte utgör en tillgång i föreningen, utan denna är fast egendom till de fastigheter som har del i samfälligheten och värdet av samfälligheten ska således inte påverka beräkningen av tillgångarnas värde.

Om bokföringsskyldigheten uppkommer på grund av tillgångarnas värde, inträder bokföringsskyldigheten från och med tidpunkten från föreningens bildande, om tillgångarna då överstiger det angivna gränsbeloppet, 2 kap. 2 § andra stycket BFL. I annat fall inträder bokföringsskyldigheten från och med ingången av det kalenderår som tillgångarnas värde överstiger gränsbeloppet, 2 kap. 2 § andra stycket BFL.

Bokföringsskyldigheten upphör om tillgångarnas värde vid utgången av de tre senaste räkenskapsåren har varit lägre än det angivna gränsbeloppet, 2 kap. 2 § tredje stycket BFL.

Moderföretag

Om föreningen är moderföretag i en koncern, uppkommer också bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen, 2 kap. 2 § fjärde stycket BFL.

Bokförings-skyldighet genom stadgar eller andra bestämmelser

Bokföringsskyldighet kan också föreligga genom att stadgar eller andra bestämmelser för den juridiska personen anger att redovisning ska ske, t.ex. i enlighet med reglerna i bokföringslagen. Det kan också vara så att stadgarna eller motsvarande bestämmelser innebär en skärpning i förhållande till vad som framgår av lagtexten. T.ex. finns i Kyrkoordningen för Svenska kyrkan angivet att samtliga församlingar och samtliga stift ska avsluta den löpande bokföringen med en årsredovisning med finansieringsanalys, 47 kap. 9 § respektive 49 kap. 8 § Kyrkoordningen.

14.3 Öppningsbalansräkning

När bokföringsskyldigheten inträder ska en öppningsbalansräkning utan dröjsmål upprättas, 4 kap. 3 § BFL. Detta gäller även när grunden för bokföringsskyldigheten ändras. Syftet med en öppningsbalansräkning är att visa vilka tillgångar och skulder som finns då den lagstadgade bokföringsskyldigheten inträder eller ändras. Innan bokföringsskyldigheten inträder kan någon form av räkenskaper ha förts. En öppningsbalansräkning ska upprättas i enlighet med de principer som bokföringslagen och Bokföringsnämndens allmänna råd ger uttryck för. Detta kan innebära att tillgångarna kan få ett högre eller lägre värde än de haft i de tidigare förda räkenskaperna och att det således kan bli skillnader mellan tillgångsvärdena i den tidigare bokföringen och i öppningsbalansräkningen. Öppningsbalansräkningen ska upprättas i enlighet med de regler som gäller för upprättande av balansräkning vid årsbokslut, 4 kap. 3 § andra stycket BFL. För mindre föreningar/trossamfund där den årliga nettoomsättningen normalt uppgår till högst tre miljoner kronor, se 4 kap. 3 § BFL, får öppningsbalansräkning upprättas enligt reglerna om förenklat årsbokslut. De föreningar som upprättar årsbokslut i förenklad form ska tillämpa Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2010:1.

14.3.1 Ideella föreningar, registrerade trossamfund och registrerade organisatoriska delar av ett sådant samfund

BFN har utfärdat följande uttalanden med allmänna råd rörande värderingsfrågor i en öppningsbalansräkning i ideella föreningar och registrerade trossamfund:

– Värdering av materiella anläggningstillgångar i en öppningsbalansräkning för vissa ideella föreningar och

registrerade trossamfund, m.m. BFNAR 2002:1, senast ändrat genom BFNAR 2010:3.

- Värdering av vissa gåvor i en öppningsbalansräkning för vissa ideella föreningar och registrerade trossamfund, m.m. BFNAR 2002:2, senast ändrat genom BFNAR 2010:4.
- Värdering av finansiella anläggningstillgångar i en öppningsbalansräkning för vissa ideella föreningar och registrerade trossamfund, BFNAR 2002:3, senast ändrat genom BFNAR 2010:5.
- Ideella föreningar och registrerade trossamfund som upprättar förenklat årsbokslut, BFNAR 2010:1 (se avsnitt 17).

Materiella anläggningstillgångar

Beträffande materiella anläggningstillgångar gäller, enligt BFNAR 2002:1 att för tillgångar som förvärvats före den 1 januari 2001 får föreningen i öppningsbalansräkningen välja att ta upp tillgångarna antingen enligt en värdering beräknad på anskaffningsvärdet, eller enligt principerna i BFNAR 2001:3 (Redovisning av materiella anläggningstillgångar), med undantag för de regler som där anges om uppskrivning. Om tillgången är en fastighet får anskaffningsvärdet bestämmas utifrån antagandet att taxeringsvärdet vid förvärvstillfället är 75 % av anskaffningsvärdet. Det värde som tillgången tas upp till, får dock inte överstiga tillgångens verkliga värde vid tidpunkten för öppningsbalansräkningens upprättande. Har tillgångarna förvärvats efter den 31 december 2000 ska de materiella tillgångarna värderas enligt principerna i BFNAR 2001:3. Sedvanliga avskrivningar ska beaktas.

Gåva

En gåva är enligt det allmänna rådet (BFNAR 2002:2) en tillgång som utan krav lämnas till en förening från en givare. Det allmänna rådet är inte tillämpligt på gåvor som utgör en finansiell anläggningstillgång, en penninggåva, en gåva i form av ideella arbetsinsatser eller en gåva som föreningen avser att genast ge bort till annan. En gåva ska i öppningsbalansräkningen tas upp till verkligt värde vid gåvotillfället. Verkligt värde beträffande tillgång som utgör materiell anläggningstillgång ska bestämmas utifrån försäljningsvärdet eller, om en fungerande marknad saknas, utifrån återanskaffningsvärdet. Sedvanliga avskrivningar ska beaktas. Om tillgången är en fastighet får föreningen utgå från att taxeringsvärdet är 75 % av det verkliga värdet. Om tillgången är en omsättningstillgång är verkligt värde detsamma som nettoförsäljningsvärdet. Om det är förenat med svårigheter att bestämma verkligt värde vid

gåvotillfället, får i stället ett schablonmässigt beräknat anskaffningsvärde bestämmas. Även här gäller att det värde som tillgången tas upp till inte får överstiga tillgångens verkliga värde vid tidpunkten för öppningsbalansräkningens upprättande.

Finansiella anläggningstillgångar

En finansiell anläggningstillgång (BFNAR 2002:3) ska i öppningsbalansräkningen värderas till verkligt värde vid förvärvstillfället, eller vid gåvotillfället om den erhållits i gåva. Det värde som tillgången tas upp till får dock inte överstiga tillgångens verkliga värde vid tidpunkten för öppningsbalansräkningens upprättande.

14.4 Bokföringsskyldighetens innebörd

Bokföringsskyldigheten innebär en skyldighet att löpande bokföra alla affärshändelser, att se till att det finns verifikationer för alla bokföringsposter, att det finns systemdokumentation och behandlingshistorik, att bevara all räkenskapsinformation, att upprätta en öppningsbalansräkning när grunden för bokföringsskyldigheten uppkommer eller ändras samt att avsluta den löpande bokföringen.

Utöver reglerna i BFL och ÅRL, ska den som är bokföringsskyldig även följa den kompletterande normgivning som gäller för företag i allmänhet och branschen i synnerhet samt branschpraxis. I 4 kap. 2 § BFL anges att bokföringsskyldigheten ska fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed. BFN är den myndighet som ansvarar för utvecklandet av god redovisningssed och som också utfärdar kompletterande normgivning. Som exempel på andra normgivare kan nämnas Kyrkans Redovisningskommitté (KRED), som tolkar och informerar om tillämpningen av god redovisningssed inom Svenska Kyrkan. Inspektionen för arbetslöshetsförsäkringen (IAF) utfärdar föreskrifter om arbetslöshetskassornas bokföring och årsredovisning.

Samfällighetsföreningar

En samfällighetsförening förvaltar – men äger inte – den samfällda egendomen (samfälligheten). Som ovan nämnts ska alla affärshändelser bokföras. Med affärshändelse menas då en händelse som förändrar storleken eller sammansättningen av föreningens förmögenhet. De tillgångar som samfällighetsföreningen förvaltar tillhör inte föreningens förmögenhet och förändringar i denna är därför inte någon affärshändelse för samfällighetsföreningen. I den mån delägarna är bokföringsskyldiga, är det dessa som i sin verksamhet ska ta upp de tillgångar som hör till samfälligheten.

14.5 Räkenskapsår

För juridiska personer som är bokföringsskyldiga kan räkenskapsåret vara antingen kalenderår eller s.k. brutet räkenskapsår. Ett brutet räkenskapsår ska påbörjas den första dagen i en kalendermånad och omfatta en period av tolv hela månader. För samfällighetsföreningar gäller detta dock endast de föreningar som omfattas av 6 kap. 6 § första stycket IL (dvs. är föreningsbeskattade).

För understödsföreningar gäller enligt 1 kap. 6 § lag (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag, ÅRFL, att räkenskapsåret ska vara kalenderår, utom i fall då bokföringsskyldigheten inträder eller upphör, 3 kap. 3 § BFL.

För arbetslöshetskassorna gäller enligt 66 § lag (1997:239) om arbetslöshetskassor att verksamhetsåret är kalenderår.

För en samfällighetsförening som är bokföringsskyldig, men inkomstskattemässigt är delägarbeskattad, dvs. annan juridisk person än som avses i 6 kap. 6 § första stycket IL, ska räkenskapsåret vara kalenderår. Detta gäller även fiskevårdsområdes- och viltvårdsområdesföreningar, 3 kap. 1 § andra stycket BFL.

14.6 Gemensam bokföring

I bokföringslagen anges att ett företag får ha gemensam bokföring med någon annan bokföringsskyldig endast för gemensamt bedriven verksamhet och endast om det är förenligt med god redovisningssed, 4 kap. 5 § första stycket BFL.

14.6.1 Stiftelser

Stiftelser kan ha en gemensam löpande bokföring enligt 3 kap. 2 § första stycket SL. Den gemensamma bokföringen förutsätter inte att stiftelserna bedriver någon näringsverksamhet tillsammans utan förutsättningen för gemensam bokföring är att stiftelserna har gemensamt placerad förmögenhet, 2 kap. 5 § SL. Enligt BFN U 95:3 Redovisning i avkastningsstiftelser, ska varje stiftelse ta upp sin del i den sammanlagda förmögenheten i balansräkningen. I stiftelsens resultaträkning ska andelen i avkastningen från den gemensamt placerade förmögenheten tas upp. Tillgångar i och intäkter från den gemensamt placerade förmögenheten ska fördelas på respektive balanspost och intäktsslag.

I uttalande RedU 11 Samförvaltade stiftelser, klargör Far att även om flera stiftelser samförvaltas så ska bokföringsskyldigheten fullgöras i respektive stiftelse.

14.6.2 Svenska kyrkan

Församlingar i Svenska kyrkan som ingår i en kyrklig samfällighet enligt 3 § andra stycket lagen (1998:1591) om Svenska kyrkan, får ha gemensam bokföring med övriga församlingar som ingår i samfälligheten, 4 kap. 5 § andra stycket BFL.

Även prästlönetillgångar enligt 10 § lagen (1998:1592) om införande av lagen (1998:1591) om Svenska kyrkan, som förvaltas tillsammans får ha gemensam bokföring, 4 kap. 5 § andra stycket BFL. Som skäl härför anförs i prop. 1998/99:130 s. 235 ff. att även om prästlönetillgångarna är uppdelade på ett stort antal juridiska personer, kommer förvaltningen att vara knuten till ett antal stift.

14.7 Hur räkenskaperna ska avslutas

För samtliga bokföringsskyldiga gäller att räkenskaperna ska avslutas med antingen en årsredovisning, ett årsbokslut eller ett förenklat årsbokslut, 6 kap. 1 och 3 §§ BFL.

Här aktuella juridiska personer ska avsluta sina räkenskaper med en årsredovisning om man uppfyller mer än ett av följande tre kriterier:

- medelantalet anställda har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,
- den redovisade balansomslutningen har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kr,
- den redovisade nettoomsättningen har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kr. Om räkenskapsåret är kortare eller längre än 12 månader, ska nettoomsättning räknas om till en tolvmånadersperiod.

I annat fall ska, med vissa undantag se 14.7.1–2 nedan, ett årsbokslut upprättas. Om den årliga nettoomsättningen normalt uppgår till högst 3 miljoner kr, får ett förenklat årsbokslut upprättas.

Nettoomsättningen omfattar intäkter från försålda varor och utförda tjänster som ingår i den normala verksamheten. Normalt sett innefattar begreppet alltså inte gåvor och medlemsavgifter, som många gånger i en förening eller stiftelse kan uppgå till betydligt större belopp än vad intäkterna från försålda varor och tjänster uppgår till. Företag som avses i 2 kap. 2 § första stycket och 3 § BFL ska därför, enligt 1 kap. 3 § ÅRL, vid denna beräkning till nettoomsättningen lägga

gåvor, bidrag, medlemsavgifter och andra liknande intäkter. I prop. 2006/07:27 exemplifieras ”andra liknande intäkter” med anslag från stat eller kommun eller förvärv på grund av testamente.

14.7.1 Särregler för här aktuella juridiska personer som är bokföringsskyldiga enligt huvudregeln

En understödsförening ska enligt 6 kap. 1 § första stycket 4 BFL avsluta bokföringen med en årsredovisning.

Enligt 67 § lag (1997:239) om arbetslöshetskassor ska en arbetslöshetskassa avsluta sina räkenskaper med en årsredovisning.

Offentliggörande

Regler om årsredovisningars offentliggörande finns i 8 kap. 3 § ÅRL. För andra än aktiebolag, ekonomiska föreningar, handelsbolag med juridiska personer som delägare och vissa stiftelser gäller normalt att kopior av handlingarna ska hållas tillgängliga för alla som är intresserade senast från sex månader efter räkenskapsårets utgång, 8 kap. 3 § första stycket 5 ÅRL.

Understödsföreningar ska enligt 67 § lagen om understödsföreningar lämna in sin årsredovisning till Finansinspektionen senast två månader efter ordinarie föreningsstämma.

För arbetslöshetskassorna gäller att årsredovisningen offentliggörs genom att hållas tillgänglig hos arbetslöshetskassan för dem som vill ta del av dessa handlingar, 70 § lag (1997:239) om arbetslöshetskassor.

14.7.2 Särregler för stiftelser

En bokföringsskyldig stiftelse ska alltid avsluta sina räkenskaper med en årsredovisning, 6 kap. 1 § 5 BFL. Detta gäller dock inte stiftelser som får använda sina tillgångar uteslutande till förmån för medlemmar av en viss eller vissa släkter och som är bokföringsskyldiga endast på grund av tillgångarnas värde.

Redovisning i avkastningsstiftelser

Bl.a. den starka egendomsbildningen hos avkastningsstiftelser har aktualiserat ett antal speciella redovisningsfrågor. BFN har i uttalandet BFN U 95:3 Redovisning i avkastningsstiftelser angivit de principer som ska gälla för resultat- och balansräkningens innehåll och utformning. I den mån det som sägs i uttalandet i något fall är oförenligt med föreskrifter i stiftelseförordnandet ska föreskrifterna, förutsatt att de inte är lagstridiga, följas.

En avkastningsstiftelse tillgodoser normalt sina förmånstagare genom att lämna anslag i form av penningbidrag. Enligt BFN:s

uttalande bör inte anslagen redovisas som kostnad i resultaträkningen utan som en minskning av fritt eget kapital. Bokföring ska ske när beslut om anslag fattats. Beslutade, ej utbetalda anslag, redovisas som skuld under särskild rubrik.

Det kan förekomma att utfästelser görs om anslag som ska utgå under flera år, t.ex. för finansiering av en professur eller återkommande symposier. Är utfästelserna bindande ska enligt BFN hela det beslutade anslaget redovisas som skuld. Om utfästelsen gjorts beroende av att anslag ska utgå ur framtida avkastning ska anslaget, enligt BFN, bokföras i takt med att villkoret uppfylls. Återstående utfäst belopp tas upp som ansvarsförbindelse.

Av 3 kap. 7 § SL framgår att uppgift om hur stiftelsens ändamål främjats under räkenskapsåret ska lämnas i förvaltningsberättelsen.

Offentliggörande

För stiftelse som är skyldig att upprätta årsredovisning föreligger enligt 8 kap. 3 § 4 ÅRL skyldighet att offentliggöra årsredovisningen genom att inge denna till registreringsmyndighet inom sex månader efter räkenskapsårets utgång. Årsredovisningen ska inlämnas till den tillsynsmyndighet som avses i 9 kap. 1 § SL. Fr.o.m. den 1 januari 2010 gäller att en stiftelse med egen förvaltning står under tillsyn av den länsstyrelse som är tillsynsmyndighet i det län stiftelsens styrelse har sitt säte eller, om säte inte är bestämt, där förvaltningen huvudsakligen utövas. En stiftelse med anknuten förvaltning står under tillsyn av den länsstyrelse som är tillsynsmyndighet i det län där förvaltaren har sitt säte eller, om säte inte är bestämt, där förvaltarens egen förvaltning huvudsakligen utövas eller, om ett handelsbolag är förvaltare, där bolagets huvudkontor är inrättat. Regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer får besluta om att en annan myndighet ska vara tillsynsmyndighet för en stiftelse.

Fr.o.m. 1 januari 2010 gäller enligt 9 kap. 10 och 10 a §§ SL, att stiftelser som enligt stiftarens förordnande ska vara undantagna från tillsyn enligt denna lag och som varken under innevarande eller de tre närmast föregående räkenskapsåren har utövat näringsverksamhet eller varit moderstiftelse, att bestyrkta kopior på årsredovisningshandlingarna ska hållas tillgängliga för alla som är intresserade senast sex månader efter räkenskapsårets utgång. Detsamma gäller enligt 8 kap. 3 § första stycket 4 ÅRL även kollektivavtalsstiftelser.

14.7.3 Särregler för ideella föreningar, registrerade trossamfund och registrerade organisatoriska delar av sådana samfund

Ideella föreningar, registrerade trossamfund och registrerade organisatoriska delar av sådana samfund ska avsluta sina räkenskaper med en årsredovisning om man uppfyller mer än ett av följande tre kriterier:

- medelantalet anställda har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,
- den redovisade balansomslutningen har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kr,
- den redovisade nettoomsättningen har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kr. Om räkenskapsåret är kortare eller längre än 12 månader, ska nettoomsättningen räknas om till en tolvmånadersperiod.

I annat fall ska ett årsbokslut upprättas. Om den årliga nettoomsättningen normalt uppgår till högst 3 miljoner kr, får ett förenklat årsbokslut upprättas. I sådant fall ska BFNAR 2010:1 tillämpas (se avsnitt 17).

I Kyrkoordningen för Svenska Kyrkan finns angivet att samtliga församlingar och samtliga stift ska avsluta den löpande bokföringen med en årsredovisning med finansieringsanalys, 47 kap. 9 § respektive 49 kap. 8 § Kyrkoordningen.

Nettoomsättningen omfattar intäkter från försålda varor och utförda tjänster som ingår i den normala verksamheten. Bokföringsskyldiga som avses i 2 kap. 2 § första stycket BFL ska, enligt 1 kap. 3 § ÅRL, vid denna beräkning till nettoomsättningen lägga gåvor, bidrag, medlemsavgifter och andra liknande intäkter. Normalt sett innefattar begreppet alltså inte gåvor och medlemsavgifter, som många gånger i en förening kan uppgå till betydligt större belopp än vad intäkterna från försålda varor och tjänster uppgår till. I prop. 2006/07:27 exemplifieras ”andra liknande intäkter” med anslag från stat eller kommun eller förvärv på grund av testamente.

BFN har utfärdat följande uttalanden med allmänna råd rörande vissa frågor vid upprättande av årsredovisning/årsbokslut i ideella föreningar, registrerade trossamfund och organisatoriska delar av sådana samfund:

- Redovisning av intäkter och kostnader i ideella föreningar och registrerade trossamfund, BFNAR 2002:8, senast ändrat genom BFNAR 2010:6.
- Hur medelantalet anställda m.m. ska redovisas i ideella föreningar och registrerade trossamfund, BFNAR 2002:9, senast ändrat genom BFNAR 2006:13.
- Redovisning av gåvor i ideella föreningar och registrerade trossamfund, BFNAR 2002:10, senast ändrat genom BFNAR 2010:7.
- Redovisning av bidrag av likvida medel till ideella föreningar och registrerade trossamfund från offentligrättsliga organ, BFNAR 2002:11, senast ändrat genom BFNAR 2010:8.
- Ideella föreningar och registrerade trossamfund som upprättar förenklat årsbokslut, BFNAR 2010:1 (se avsnitt 17).

Redovisning av intäkter och kostnader

BFN har i det allmänna rådet BFNAR 2002:8 Redovisning av intäkter och kostnader i ideella föreningar och registrerade trossamfund, angivit de principer som ska gälla för intäktsredovisningen i upprättade bokslut och vad som ska särredovisas i resultaträkningen. Medlemsavgifter ska särredovisas, även om de beloppsmässigt inte är väsentliga har de ändå ett stort allmänintresse.

Medlemsavgifter ska intäktsredovisas när de erhålls.

Medelantalet anställda

En ideell förening eller registrerat trossamfund som ska upprätta en årsredovisning, ska i not ange medelantalet anställda. BFN har i ovan nämnda allmänna råd, BFNAR 2002:9, uttalat hur medelantalet anställda ska beräknas. Hänvisning sker här även till BFNAR 2006:11 Gränsvärden.

Redovisning av gåvor

Därutöver har BFN i ett allmänt råd, BFNAR 2002:10, angett hur gåvor ska redovisas vid upprättande av årsredovisning eller årsbokslut. Med gåva anses i detta sammanhang andra gåvor än gåvor i form av arbetsinsatser eller gåvor som utgör ett bidrag av likvida medel ifrån ett offentligrättsligt organ. I balansräkningen ska anskaffningsvärdet för en gåva som utgör en anläggningstillgång tas upp till verkligt värde. Verkligt värde är detsamma som försäljningsvärdet eller, om en fungerande marknad saknas, återanskaffningsvärdet. En tillgång som föreningen erhåller i gåva och som den avser att genast utrangera ska inte tas upp till något värde. En gåva ska intäktsredovisas i den period gåvan överlämnas till föreningen

på ett sakrättsligt bindande sätt. Intäkten ska motsvara tillgångens anskaffningsvärde. Om en gåva som föreningen erhållit senare skänks bort eller utrangeras ska föreningen redovisa en kostnad motsvarande tillgångens anskaffningsvärde. Kostnaden ska redovisas i den period då gåvan överlämnas till en mottagare på ett sakrättsligt bindande sätt.

Här kan i sammanhanget nämnas att vid den löpande bokföringen gäller att en gåva löpande inte behöver redovisas vid mottagandet om gåvans marknadsvärde är svårt att bedöma men kan antas varar lågt och det är förenligt med god redovisningssed att inte bokföra gåvan, 5 kap. 1 § BFL.

Bidrag av likvida medel

Avslutningsvis anger BFN i ett allmänt råd, BFNAR 2002:11, hur bidrag av likvida medel från offentligrättsliga organ ska redovisas. Man gör här skillnad mellan villkorade och ovillkorade bidrag. Ovillkorade bidrag ska intäktsredovisas i den period när bidraget utbetalas till föreningen och i förekommande fall på så sätt att intäkten ställs mot den kostnad bidraget är avsett att täcka. Om bidraget erhålls från en svensk myndighet eller kommun, kan föreningen i stället välja att redovisa bidraget när myndigheten eller kommunen fattat beslut om att bevilja bidraget. Ett villkorat bidrag ska intäktsredovisas endast när det med hög grad av sannolikhet kan bedömas att bidraget inte kommer att återkrävas. Även här gäller att om bidraget ska intäktsredovisas, ska detta ske så att intäkten ställs mot den kostnad bidraget är avsett att täcka.

Offentliggörande

Om föreningen är skyldig att upprätta en årsredovisning, ska denna offentliggöras genom att skickas in till registreringsmyndigheten, 8 kap. 3 § första stycket 5 ÅRL.

14.7.4 Särregler för samfällighetsföreningar

En samfällighetsförening ska avsluta sina räkenskaper med en årsredovisning efter samma förutsättningar som ideella föreningar, se avsnitt 14.7.3.

Offentliggörande

Om föreningen är skyldig att upprätta en årsredovisning, ska denna offentliggöras genom att skickas in till registreringsmyndigheten, 8 kap. 3 § första stycket 5 ÅRL.

14.8 Ej bokföringsskyldiga

Även om bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen inte föreligger, kan den juridiska personen ändå vara bokföringsskyldig genom att stadgarna eller andra regelverk anger att bokföring ska upprättas i enlighet med bokföringslagen.

BFN har i det allmänna rådet BFNAR 2002:6 angett att om en redovisningshandling benämns årsredovisning måste kraven i årsredovisningslagen om årsredovisning vara uppfyllda. Motsvarande gäller för årsbokslut och kraven för detta i bokföringslagen.

Det föreligger dessutom en skyldighet att bevara underlag, 19 kap. 2 § LSK. Denna skyldighet innebär att i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt se till att det finns ett underlag för fullgörande av uppgiftsskyldigheten och för kontroll av denna.

Enligt inkomstskattelagen är all inkomst hos juridiska personer inkomst av näringsverksamhet. Enligt 14 kap. 2 § IL ska inkomst av näringsverksamhet beräknas efter bokföringsmässiga grunder.

Stiftelser

En stiftelse vars tillgångar enligt stiftelseförordandet endast får användas till förmån för bestämda fysiska personer, exempelvis vissa familjestiftelser och vinstandelsstiftelser, är inte bokföringsskyldig, 2 kap. 5 § BFL.

En stiftelse som inte är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen ska dock enligt 3 kap. 2 § SL fortlöpande föra räkenskaper över belopp som har inbetalats till eller utbetalats av stiftelsen. Det ska vidare finnas verifikationer för in- och utbetalningar. En stiftelse som har sin förmögenhet gemensamt placerad med en annan stiftelses förmögenhet, får beträffande den gemensamt placerade förmögenheten ha räkenskaper som är gemensamma med den andra stiftelsen.

Räkenskaperna ska avslutas med en sammanställning för varje räkenskapsår. Av sammanställningen ska framgå tillgångar och skulder vid räkenskapsårets början och slut samt inkomster och utgifter under räkenskapsåret. I sammanställningen ska även anges värdet av stiftelsens tillgångar vid räkenskapsårets slut. Den skattepliktiga inkomsten av näringsverksamhet ska för oinskränkt skattskyldig stiftelse, även om bokföringsskyldighet inte föreligger enligt bokföringslagen, beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Dokument, mikroskrift och maskinläsbara medier som används för att bevara räkenskapsinformation ska vara varaktiga och lätt åtkomliga. Räkenskapsinformation ska bevaras i ordnat skick och på betryggande sätt inom landet fram till och med det sjunde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades, 3 kap. 2 § SL.

Registrerade trossamfund

För Svenska kyrkans del finns regler om bokföringsskyldighet i 47–52 kap. Kyrkoordning för Svenska Kyrkan.

Samfällighets-föreningar

En samfällighetsförening som inte är bokföringsskyldig, ska ändå upprätta en förteckning över inkomster och utgifter för att uttaxering av medlemmarna ska kunna ske.

Bokföringsskyldigheten för en samfällighet som är delägarförvaltad regleras inte i bokföringslagen. Om en samfällighet är delägarförvaltad, måste bokföringsskyldigheten bedömas utifrån det enskilda förhållande som råder för var och en av delägarna.

14.8.1 Räkenskapsår

För juridiska personer som inte är bokföringsskyldiga finns inga regler om räkenskapsår, varken om längden på räkenskapsåret eller om dess förläggning i tiden.

Normalt utgör räkenskapsåret även beskattningsår, men för juridiska personer som inte är bokföringsskyldiga är beskattningsåret alltid kalenderåret före taxeringsåret, 1 kap. 15 § IL.

14.9 Inkomstskatt

För en redogörelse av reglerna rörande inkomstbeskattning av subjekten i detta avsnitt, se Handledning för stiftelser, ideella föreningar och samfällighetsföreningar m.fl., SKV 327.

14.10 Rättspraxis m.m.

Bokförings-nämnden

– Redovisning i vissa avkastningsstiftelser	BFN U 95:3
– Värdering av materiella anläggningstillgångar i en öppningsbalansräkning för vissa ideella föreningar och registrerade trossamfund m.m.	BFNAR 2002:1
– Värdering av vissa gåvor i en öppningsbalansräkning för vissa ideella föreningar och registrerade trossamfund, m.m.	BFNAR 2002:2
– Värdering av finansiella anläggningstillgångar i en öppningsbalansräkning för vissa ideella föreningar och registrerade trossamfund	BFNAR 2002:3

	– Redovisning av intäkter och kostnader i ideella föreningar och registrerade trossamfund	BFNAR 2002:8
	– Hur medelantalet anställda m.m. ska redovisas i ideella föreningar och registrerade trossamfund	BFNAR 2002:9
	– Redovisning av gåvor i ideella föreningar och registrerade trossamfund	BFNAR 2002:10
	– Redovisning av bidrag av likvida medel till ideella föreningar och registrerade trossamfund från offentligrättsliga organ	BFNAR 2002:11
	– Samförvaltade stiftelser	Far RedU 11
	– Ideella föreningar och registrerade trossamfund som upprättar förenklat årsbokslut	BFNAR 2010:1
Skatteverket	– Räkenskapsår i ideella föreningar	2002:6

15 Enskild näringsidkares bokföring

15.1 BFN R 11 Enskild näringsidkares bokföring

Tillämpning

Rekommendationen ska tillämpas av enskilda näringsidkare som inte upprättar ett förenklat årsbokslut enligt 6 kap. 10 § BFL.

Ikraftträdande

Rekommendationen trädde i kraft den 1 januari 1999 och ska tillämpas senast i fråga om det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 1999.

Bakgrund m.m.

Av särskilt intresse i rekommendationen är inkomster och utgifter respektive tillgångar och skulder som beroende på omständigheterna kan hänföras till näringsidkaren privat eller hans näringsverksamhet eller båda.

Redovisning av tillgångar

Alla tillgångar som hör till verksamheten och som ägs av näringsidkaren ska tas med i bokföringen. Används en tillgång både i verksamheten och av näringsidkaren privat ska tillgången i sin helhet antingen bokföras i verksamheten eller inte alls. Tillgången tas således inte upp endast till viss del i bokföringen. Sker en uppenbar och varaktig förändring i de förhållanden som legat till grund för bedömningen ska frågan om tillgången ska vara bokförd i verksamheten prövas på nytt.

I de fall en tillgång som ägs av näringsidkaren och som 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 mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter och fastighetsavgift/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 verksamheten beskattas hos näringsidkaren personligen och någon inkomstskatteskuld ska inte bokföras i verksamheten. Inte heller sådana skattemässiga avdrag som inte motsvaras av förpliktelser i verksamheten ska bokföras. Några obeskattade reserver eller latent skatt på dessa ska följaktligen inte finnas i verksamhetens bokföring. I vissa fall kräver emellertid skattelagstiftningen avsättning i räkenskaperna för att ett avdrag ska medges, exempelvis avskrivningar över plan när reglerna om räkenskapsenlig avskrivning tillämpas. Sådana avsättningar får bokföras som obeskattade reserver.

Redovisning av eget kapital

Eget kapital utgörs av skillnaden mellan å ena sidan verksamhetens tillgångar och å andra sidan verksamhetens skulder och i förekommande fall obeskattade reserver. Saldot påverkas av resultatet och näringsidkarens insättningar och uttag. Posten visar den nettobehållning som näringsidkaren vid en viss tidpunkt har i verksamheten. Alla transaktioner mellan näringsverksamheten och näringsidkaren privat som påverkar nettobehållningen ska bokföras över eget kapital. Detta bör ske på ett sätt som möjliggör särredovisning av insättningar och uttag.

Har näringsidkaren använt privata medel för betalning i näringsverksamheten, bör han så snart det kan ske bokföra dessa utlägg. Detta kan ske genom att näringsidkaren gottgörs för sitt utlägg ur kassan eller genom utbetalning från verksamhetens girokonto. Om likvid reglering inte sker ska utlägget bokföras direkt mot eget kapital.

Resultaträkningen

Intäkterna ska vara ett mått på de prestationer som har utförts och kostnaderna ska vara ett mått på de resurser som förbrukats för att generera intäkterna. Stöd och bidrag ska, i den

mån de inte är att betrakta som lån, redovisas över resultaträkningen och inte över eget kapital. I vissa fall ska stödet/bidraget periodiseras.

Näringsidkarens uttag av varor, inventarier och andra liknande tillgångar ska redovisas på samma sätt och till samma belopp som en försäljning till utomstående. Om tillgångar som inte hör till verksamheten betalats med verksamhetens medel ska detta bokföras som ett uttag av likvida medel.

En försäkringsersättning som är avsedd att täcka verksamhetens kostnader i händelse av näringsidkarens sjukdom behandlas som en intäkt. Premien för en sådan försäkring ska i enlighet härmed bokföras som en kostnad.

Sjukersättning som en näringsidkare får från försäkringskassan eller försäkringsbolag och som är avsedd att täcka inkomstbortfall i händelse av sjukdom behandlas inte som en intäkt. Sjukförsäkringspremien ska i enlighet härmed inte bokföras som en kostnad.

Utgifter som delvis hänför sig till verksamheten och som betalats av näringsidkaren privat ska till den delen bokföras i verksamheten och beräknad kostnad ska belasta resultatet. Som underlag för sådana transaktioner ska finnas en verifikation som består av ursprunglig faktura eller annat underlag som visar näringsidkarens utgift. På denna verifikation ska anges efter vilken grund utgiften har fördelats mellan näringsidkaren privat och näringsverksamheten och hur verksamhetens kostnad har beräknats.

Om en personbil som inte är bokförd i verksamheten används i denna bör kostnaden för att nyttja personbilen i verksamheten belasta resultatet. Den exakta kostnaden kan vara svår att bestämma. Därför kan som kostnad bokföras det i skattelagstiftningen fastställda schablonavdraget för körda mil med privat personbil.

15.2 BFNAR 2004:2 Bokföringsskyldighetens upphörande i enskild näringsverksamhet

Ikraftträdande

Det allmänna rådet trädde i kraft den 1 juli 2004 och ska tillämpas för räkenskapsår som inleddes efter den 30 juni 2004.

När gäller det allmänna rådet?

Det allmänna rådet gäller för de fall när en enskild näringsidkare avslutar sin näringsverksamhet genom att lägga ner denna.

Rådet behandlar inte de fall då verksamheten ombildas, säljs eller verksamheten på något annat sätt fortsätter i annan form.

När upphör bokförings-skyldigheten?

Skyldigheten att bokföra affärshändelser enligt BFL upphör när den fysiska personen inte längre bedriver näringsverksamhet. I princip kan man säga att näringsverksamheten inte längre bedrivs när personen faktiskt har slutat med den aktivitet som utgjorde näringsverksamheten. Ibland kan det vara svårt att avgöra om en person faktiskt har slutat bedriva verksamhet. Verksamheten kan t.ex. inte anses vara avslutad för att näringsidkaren har tagit semester eller är föräldraledig. I en säsongsbetonad verksamhet eller i en verksamhet som är starkt konjunkturberoende kanske det inte sker några transaktioner under en tid, under lågsäsong eller en konjunkturnedgång, utan att verksamheten därför kan anses ha upphört. Om personen inte längre bedriver någon verksamhet och inte heller har några konkreta planer på att fortsätta, så bör den dock anses vara avslutad.

Vad nu sagts innebär att andra omständigheter än att faktisk näringsverksamhet pågår inte i sig leder till bokföringsskyldighet. Varken registrering av näringsverksamheten, innehav av de tillgångar som använts i näringsverksamheten eller att det återstår att redovisa vissa poster till beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet leder till att näringsverksamhet i BFL:s mening ska anses bedriven.

Bokföring av det sista uttaget

Senast vid utgången av månaden efter att en fysisk person upphört att bedriva näringsverksamhet ska uttag av de kvarvarande tillgångarna och skulderna i verksamheten bokföras mot eget kapital. Ingår kontanta medel i det som ska tas ut ska uttaget i denna del bokföras senast dagen efter det att uttaget skett. På den bokföringsorder som verifierar uttaget ska samtliga tillgångar och skulder som tas ut antecknas. Uttaget ska redovisas på samma sätt och till samma belopp som en försäljning till utomstående.

Den dag som näringsverksamheten har avslutats börjar fristen löpa för bokföring av den överföring av tillgångar och skulder från näringsverksamheten till privatpersonen som genomförts i och med att näringsverksamheten upphört.

Det sista räkenskapsåret

Alla enskilda näringsidkare är skyldiga att avsluta räkenskaperna och ska göra ett årsbokslut eller en årsredovisning för det sista räkenskapsåret. Den sista dagen på detta räkenskapsår är den sista dag då näringsverksamheten bedrivs eller, om den inte kan bestämmas, den 31 december det år verksamheten avvecklas.

Årsbokslut eller årsredovisning

Resultaträkningen ska visa näringsverksamhetens resultat under året inklusive resultateffekterna av det sista uttaget av tillgångar och skulder. Balansräkningen ska visa att näringsverksamheten inte längre har några tillgångar och skulder.

Arkivering

Skyldigheten att bevara räkenskapsinformation samt maskinutrustning och system upphör vid utgången av det sjunde året räknat från utgången av det kalenderår under vilket räkenskapsåret avslutades.

Observandum

Från och med den 1 januari 2011 gäller att arkiveringstiden är sju år efter utgången av det kalenderår under vilket räkenskapsåret avslutades (SFS 2010:1514).

15.3 Inkomstskatt

Sambandet

Vilka tillgångar och skulder som ska hänföras till näringsidkaren privat respektive till näringsverksamheten har betydelse i skattesammanhang. Det gäller t.ex. i vilket inkomstslag ränteinkomster eller ränteutgifter ska tas upp och dras av i. Vidare kan underlaget för räntefördelning och avsättning till expansionsfond komma att påverkas.

15.3.1 Uttag av skuld i näringsverksamheten

Enligt Skatteverkets uppfattning går det inte att öka kapitalunderlaget för räntefördelning och avsättning till expansionsfond genom att ”plocka ut” en skuld ur näringsverksamheten och hävda att den tillhör den ”privata sfären”. Om medlen använts i näringsverksamheten ska också skulden enligt god redovisningssed höra till näringsverksamheten. Någon fri allokeringsrätt avseende skulder finns inte. För att näringsidkaren ska kunna ta ut en skuld ut näringsverksamheten krävs det antingen att medlen inte längre använts i näringsverksamheten, dvs. en ändrad användning eller att medlen direkt kan hänföras till en specifik tillgång och att även denna tas ut ur verksamheten.

Frågan har prövats av Högsta förvaltningsdomstolen, RÅ 2004 not. 186. BFN har i yttrande till Högsta förvaltningsdomstolen 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 Högsta förvaltningsdomstolen att man hade rätt att underlåta att bokföra den aktuella skulden i räkenskaperna.

En skuld som finns i räkenskaperna fr.o.m. den 1 januari 2000 ska, enligt Skatteverkets uppfattning, beaktas vid beräkning av kapitalunderlaget oavsett om den senare plockas ut ur räkenskaperna. Motsvarande gäller för skulder som uppkommer fr.o.m. den 1 januari 2000 om medlen används för att förvärva näringstillgångar. Sådana skulder ska beaktas vid beräkning av kapitalunderlaget oavsett om de bokförts i näringsverksamheten eller ej. Däremot ska en skuld som tagits 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 Högsta förvaltningsdomstolen i ovan nämnda mål.

15.3.2 Mervärdesskatt i inkomstdeklaration, kapitalunderlag för räntefördelning och koppling till företagets redovisning

Mervärdesskatteskuld/-fordran som en enskild näringsidkare redovisar i inkomstdeklarationen ska inte ingå i kapitalunderlaget för räntefördelning. För de näringsidkare som redovisar mervärdesskatten i inkomstdeklarationen innebär god redovisningssed att någon mervärdesskatteskuld/-fordran inte ska redovisas i företagets balansräkning. Har näringsidkaren ändå redovisat mervärdesskattebeloppet som skuld eller fordran tar bestämmelserna i 33 kap. 10 § IL över med innebörd att varken mervärdesskatteskuld eller mervärdesskattefordran ska medräknas i kapitalunderlaget. Se vidare Skatteverkets skrivelse 2004-10-11, dnr 130 579473-04/111.

15.3.3 Beskattningsår vid start/nedläggning/start samma kalenderår

En fysisk person startar en enskild näringsverksamhet den 1 mars 2007. 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 2008 upphör den enskilda verksamheten. Frågan är vilket eller vilka beskattningsår som ska eller får tillämpas vid 2008 och 2009 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 2007. Som andra räkenskapsår får han välja mellan 1 augusti–31 december 2007 och 1 augusti 2003–31 januari 2008. Skatteverket anser att om två räkenskapsår har avslutats under 2007, vilket innebär att det andra räkenskapsåret har avslutats den 31 december 2007, ska dessa tillsammans utgöra beskattningsår (Skatteverkets skrivelse 2005-01-18, dnr 130 743397-04/111).

15.3.4 När ska en enskild näringsverksamhet anses avslutad

Om tillgångar/skulder finns kvar oförändrade under ett helt räkenskapsår utan att någon aktivitet förekommit i näringsverksamheten är Skatteverkets uppfattning att näringsverksamheten normalt ska anses avslutad senast vid detta räkenskapsårs utgång (Skatteverkets skrivelse 2005-11-09, dnr 131 581509-05/111). 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.

Av det anförda framgår att Skatteverket anser att det finns fog för att ha en något vidare syn på när näringsverksamheten skattemässigt ska anses ha upphört jämfört med vad som gäller bokföringsmässigt enligt BFNAR 2004:2. Avgörande är naturligtvis den prövning som ändå måste göras i varje enskild fall.

15.4 Mervärdesskatt

I BFN R 11 behandlas bl.a. hur tillgångar som används både i verksamheten och privat ska bokföras. När det gäller avdragsrätt för ingående skatt på investeringsvaror, dvs. varor som normalt anses vara anläggningstillgångar, kan den skattskyldige göra avdrag för hela den ingående skatten på förvärvet även om tillgången ska användas både i verksamheten och privat. Detta framgår av EU-domstolens avgörande i mål C-97/90, Lennartz. Den privata användningen av tillgången ska då uttagsbeskattas och mervärdesskatt ska tas ut vid en försäljning av tillgången. Denna möjlighet till fullt avdrag och uttagsbeskattning gäller från och med den 1 januari 2011 inte

inköp som avser fastigheter inklusive inköp av tjänster som avser ny- till- eller ombyggnad samt reparation. Avdrag för ingående skatt som avser fastigheter medges endast för den del av skatten som är hänförlig till den verksamhet som medför skattskyldighet. Vid en ändrad användning av fastighet kan i stället reglerna om jämkning bli aktuella.

EU-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 mervärdesskattesystemet. 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 mervärdesskattesystemet. Se även Skatteverkets skrivelse, 2010-12-21, dnr 131 818436-10/111.

I mervärdesskattesammanhang finns det i vissa fall 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 mervärdesskattesystemet eller hänföras till verksamheten endast till den del tillgången används där. Resterande del av tillgången står utanför mervärdesskattesystemet. Synsättet skiljer sig således från vad som anges i BFN R 11 om att en tillgång inte till viss del kan bokföras i verksamheten.

15.5 Rättspraxis m.m.

Rättspraxis

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

Skatteverket

- Moms i inkomstdeklaration, kapitalunderlag för räntefördelning och koppling till företagets redovisning, 2004-10-11, dnr 130 579473-04/111
- Beskattningsår vid start/nedläggning/start samma år, 2005-01-18, dnr 130 743397-04/111
- När ska en enskild näringsverksamhet anses avslutad, 2005-11-09, dnr 131 581509-05/111
- Avdragsrätt för ingående skatt på investeringsvaror som både används i verksamheten och för privat bruk, 2010-12-21, dnr 131 818436-10/111

16 K1 – Enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut

16.1 BFNAR 2006:1 Enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut

16.1.1 Tillämpning

Vilka ska tillämpa det allmänna rådet?

Det allmänna rådet med tillhörande vägledning ska tillämpas av fysiska personer som upprättar ett förenklat årsbokslut enligt 6 kap. BFL. Ett förenklat årsbokslut får upprättas av företag i vilket den årliga nettoomsättningen normalt uppgår till högst tre miljoner kronor och som inte är skyldigt att upprätta en årsredovisning. Om ett företag som har en nettoomsättning som normalt uppgår till högst tre miljoner kronor i stället väljer att upprätta ett årsbokslut, ska reglerna för ett sådant följas. Fysisk person som är moderföretag i koncern får inte tillämpa det allmänna rådet.

En fysisk person som bedriver flera verksamheter får tillämpa det allmänna rådet endast om det tillämpas på samtliga verksamheter. Detta gäller även om en verksamhet drivs gemensamt med någon annan. Gränsvärdet för nettoomsättningen gäller för den fysiska personens samtliga verksamheter totalt. Beloppsgränsen 5 000 kr vad gäller maskiner och inventarier, lager, ränteinkomster och ränteutgifter gäller för den fysiska personens samtliga verksamheter totalt.

Med nettoomsättning förstås företagets sammanlagda försäljning av varor och tjänster exklusive mervärdesskatt. 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. Det allmänna rådet har ändrats genom BFNAR 2009:2. Dessa ändringar ska tillämpas på räkenskapsår som påbörjas efter den 31 december 2009.

Vägledningen har även uppdaterats och dessa ändringar gäller från den 1 januari 2011. Nedan redogörs för reglerna som gäller från och med räkenskapsår som påbörjas efter den 31 december 2010.

Vägledningen innehåller avslutningsvis en fyllig exempelsamling, vars syfte är att illustrera hur reglerna fungerar.

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. I bilaga 1 till det allmänna rådet hänvisas till ytterligare sådana regler.

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 upprättas. De tillgångar och skulder som ska bokföras i företaget enligt det allmänna rådet ska tas upp i öppningsbalansräkningen.

16.1.2 Definitioner

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

Företagaren är en fysisk person som bedriver enskild näringsverksamhet.

Marknadsvärde är det pris inklusive mervärdesskatt 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 mervärdesskatt som företaget får dra av enligt ML.

16.1.3 Vad ska bokföras i företaget

Tillgångar som hör till företaget i förhållande till privatpersonen

Allmänna bestämmelser

En tillgång ska bokföras antingen i sin helhet eller inte alls. Särskilda regler finns för bilar, byggnader och mark samt vissa tillgångar enligt 13 kap. 7 § IL och kontanta medel. Principen är att en tillgång som ägs av företagaren *ska* bokföras om den

- uteslutande eller så gott som uteslutande används i företaget, eller
- är nödvändig för att företaget i sin huvudsakliga verksamhet ska kunna generera inkomster.

En tillgång som ägs av företagaren *får* 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. Klassifice-

ringen 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.

Likvida medel, t.ex. banktillgodohavanden, 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. Likvida medel som ingår i kapitalunderlaget för beräkning av expansionsfond hör till företaget.

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. Även tvistiga skulder ska bokföras i före-

taget om skulden tillhör företaget och tvisten rör skuldens existens, belopp, kvaliteten på det levererade eller liknande. Uppenbart grundlösa krav som riktas mot företaget ska däremot inte bokföras.

Skatter och avgifter

Skatter som hör till näringsverksamheten, exempelvis mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter och anställdas skatter ska bokföras. Skuld avseende mervärdesskatt som redovisas i inkomstdeklarationen ska däremot omföras till eget kapital i det förenklade årsbokslutet. Statlig fastighetsskatt respektive kommunal fastighetsavgift för näringsfastighet bokförs som en kostnad för det räkenskapsår som skatten respektiver avgiften hänför sig till, dvs. året innan skatten blivit definitiv genom besked om slutlig skatt. Avdraget får även ske vid beskattningen.

Inkomster

Inkomst är endast det som företaget tar emot för egen räkning. Belopp som tas ut för annans räkning, exempelvis mervärdesskatt, 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 mervärdesskatt, 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 en skälig del av företagarens utgifter för tillgången. Finns det ett särskilt skattemässigt tillåtet belopp att dra av vid utnyttjandet av en privat tillgång i företaget är utgiften lika med detta värde.

16.1.4 Löpande bokföring

Kontantmetoden eller faktureringsmetoden

Det allmänna rådet är uppbyggt på kontantmetoden. Ett företag får välja att i stället tillämpa faktureringsmetoden. I så fall gäller BFNAR 2001:2 Löpande bokföring i sin helhet, se avsnitt 8.

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).

Av 5 kap. 1 § andra stycket BFL framgår att en affärshändelse som avser mottagandet av en gåva inte behöver bokföras, under förutsättning att gåvans marknadsvärde är svårbestämbart men kan antas vara lågt och det är förenligt med god redovisningssed att inte bokföra gåvan. Av det allmänna rådet framgår att de gåvor som avses är begagnade kläder, möbler och liknande som mottagaren avser att sälja vidare, skänka bort eller utrangera. Om tillgången finns kvar på balansdagen ska den tas upp och värderas enligt de regler som gäller för tillgångar.

Presentationen av bokförings-posterna

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

- registreringsordning,
- datum eller månad för affärshändelsen,
- verifikationsnummer eller motsvarande identifieringstecken,
- kontering, och
- bokfört belopp.

Kravet på att bokföringen ska kunna presenteras i registreringsordning innebär att det ska gå att läsa ut ur bokföringen i vilken ordning bokföringsposterna har förts in i bokföringssystemet. Kravet på att bokföringen ska kunna presenteras i systematisk ordning innebär att affärshändelserna är sorterade med hänsyn till deras art. Kravet på systematisk ordning är lågt satt. I princip är det tillräckligt att företagets löpande bokföring är organiserad så att det finns ett konto för varje post som företaget redovisar i det förenklade årsbokslutet. Eftersom det ska framgå i vilken ordning affärshändelserna bokförs anges ett verifikationsnummer eller motsvarande. Vidare ska framgå vilka konton transaktionen bokförts på samt bokfört belopp. Kontering behöver inte ske genom att ange kontonummer. Det är tillräckligt att ange kontoslag eller affärshändelsens art. Det måste gå att se sambandet mellan verifikationen och bokföringsposten. Om företaget inte anger datum för transaktionen ska det i vart fall framgå den månad som transaktionen tillhör. Se även BFNAR 2000:6 Verifikationer.

Likartade affärshändelser hänförliga till en och samma dag som dokumenteras genom flera verifikationer får bokföras och presenteras i sammandrag, om det utan svårighet kan klarläggas vilka affärshändelser som ingår i bokföringsposten.

Rättelse av bokföringspost

Bokföringen ska alltid ske på ett varaktigt sätt och det som har bokförts får aldrig utplånas eller göras oläsligt. Alla rättelser ska göras så att den ursprungliga uppgiften fortfarande är läsbar. En rättelsepost utgör en ny bokföringspost och förutsätter därför en särskild verifikation.

Tidpunkt för bokföring under året

Kontanta betalningar

Kontanta in- och utbetalningar är betalningar med sedlar och mynt samt postväxlar, mottagna checkar och andra betalningsanvisningar som omedelbart kan omsättas i pengar. Sådana in- och utbetalningar ska bokföras så att de kan presenteras i

registreringsordning senast påföljande arbetsdag. Sådan bokföring av affärshändelserna som innebär att de kan presenteras i systematisk ordning ska göras så snart som möjligt och senast före utgången av påföljande månad. Ett företag som bokför enligt kontantmetoden behöver inte bokföra transaktionen förrän kunden betalt. Först då börjar fristen för när transaktionen senast ska bokföras att löpa.

Andra affärshändelser

De affärshändelser som avser in- och utbetalningar samt insättningar och uttag och som inte är kontanta betalningar ska vara bokförda senast vid utgången av påföljande månad.

Bokslutshändelser vid årets slut

Bokslutshändelser i det förenklade årsbokslutet får bokföras genom att förtecknas på ett bokslutsunderlag. Med bokslutshändelser avses de transaktioner som måste bokföras i samband med bokslutet. Ett företag som tillämpar kontantmetoden under löpande år måste i samband med bokslutet bokföra följande bokslutshändelser:

- fordrings- och skuldposter, samt
- övriga poster som är nödvändiga för att bestämma räkenskapsårets intäkter och kostnader.

Ett företag som bokför enligt kontantmetoden får upprätta en särskild förteckning (bokslutsunderlag) över vilka bokslutshändelser som bokförts i samband med bokslutet. Denna förteckning utgör samtidigt bokföring i registreringsordning och verifikation för bokslutshändelserna. I och med att uppgifterna förs in i det förenklade årsbokslutet uppfylls bokföringsskyldigheten och någon ytterligare bokföringsåtgärd behöver inte vidtas.

16.1.5 Det förenklade årsbokslutet

Det förenklade årsbokslutets utformning

Ett förenklat årsbokslut ska bestå av en resultaträkning och en balansräkning. Dessa ska upprättas enligt uppställningsformen i bilaga 2 till det allmänna rådet. Tanken är att ett företag som tillämpar uppställningsschemat gör ett bokslut och samtidigt fullgör sin deklarationsskyldighet för poster fram till bokfört resultat.

Det förenklade årsbokslutet ska skrivas under och sparas i 7 år tillsammans med övrig räkenskapsinformation.

16.1.6 Balansräkningen

Förteckning över anläggningstillgångar

En immateriell eller materiell anläggningstillgång som tas upp i balansräkningen ska förtecknas särskilt. Förteckningen ska innehålla uppgifter om

- anskaffningsvärde,
- anskaffningstidpunkt, och
- uppskattad användningstid i företaget.

Uppgifterna måste kunna tas fram för att man ska se vilka anläggningstillgångar som finns och vilket värde de kan beräknas ha. Det är framförallt företagaren själv som behöver uppgifterna för att kunna bedöma om tillgångarna är övervärderade. Det är också viktigt när en utomstående ska värdera företaget i en lånesituation eller när företaget ska säljas.

Någon förteckning behöver inte upprättas om företaget endast har ett fåtal anläggningstillgångar och den löpande bokföringen är organiserad så att man redan av den kan få en tillfredsställande kontroll och överblick över tillgångarna. Dock måste det alltid gå att ta fram uppgifter om anskaffningsvärde, anskaffningstidpunkt och användningstid.

Immateriella anläggningstillgångar

Redovisning i balansräkningen

Endast förvärvade immateriella anläggningstillgångar ska tas upp i balansräkningen och 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 mindre värde och kort ekonomisk livslängd får dock inte tillämpas, vilket är i överensstämmelse med vad som gäller vid beskattningen.

Byggnader och markanläggningar

Redovisning i balansräkningen

En byggnad ska tas upp i balansräkningen när företaget fått tillträde till byggnaden, eller om den är egentillverkad, när den har färdigställts. En markanläggning ska tas upp när den har färdigställts. En påbörjad men inte färdigställd egentillverkad byggnad eller markanläggning tas upp till nedlagda utgifter. Eftersom det skatterättsligt är tillåtet med direktavskrivning på byggnader och markanläggningar som avsedda att användas bara ett fåtal år behöver dessa inte heller tas upp i balansräkningen.

Bokfört värde

Byggnader och markanläggningar tas upp till anskaffningsvärdet minskat med av- och nedskrivningar. Om en nedskrivning återförs ökas värdet. Uppskrivning av byggnad och markanläggning är inte tillåten.

Anskaffningsvärde

Värdet av eget arbete ska inte tas med i anskaffningsvärdet. Däremot ska värdet av anställdas arbete räknas med. Alla utgifter som kan hänföras till förvärvet räknas in i anskaffningsvärdet såsom iordningsställande av marken, leverans och hantering, installation, mäklartjänster samt lagfart. Offentliga stöd som hänför sig till förvärvet ska minska anskaffningsvärdet.

Vid övriga förvärv (byte, arv, gåva samt företagarens insättning) är anskaffningsvärdet det värde som används vid beskattningen.

Avskrivningar

Byggnader och markanläggningar ska skrivas av med samma belopp som vid beskattningen. Skatteverket har utfärdat allmänna råd om procentsatser för värdeminskningsavdrag för byggnader i näringsverksamhet (SKV A 2005:5). Dessa får även tillämpas i det förenklade årsbokslutet.

Utrangeringar och avyttringar

Vid försäljning redovisas skillnaden mellan försäljningsinkomsten och det bokförda värdet som intäkt om försäljningsinkomsten är högre än det bokförda värdet och annars som kostnad. Vid utrangering redovisas det bokförda värdet som kostnad. En tillgång som inte längre finns i företaget ska även strykas i förteckningen över anläggningstillgångar.

Nedskrivningar

Om det klart framgår att värdet på en fastighet på balansdagen betydligt understiger det bokförda värdet på balansdagen, ska fastighetens 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 % 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.

Nedskrivningar

Om värdet på marken betydligt understiger dess bokförda värde ska en nedskrivningsprövning ske. Prövningen sker på samma sätt som för byggnader och markanläggningar. 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 understiger ett halvt prisbasbelopp med tillägg för den moms som inte ska dras av eller återbetalas enligt ML behöver inte tas upp i balansräkningen utan får redovisas som kostnad i sin helhet samma år som förvärvet sker. Undantaget motsvarar vad som skattemässigt får göras omedelbart avdrag för. För anskaffningar bestående av flera inventarier bör prövningen avse inventariernas sammanlagda anskaffningsvärde om inventarierna har ett naturligt samband. Inte heller behöver en maskin eller en inventarie tas upp i balansräkningen om den

ekonomiska livslängden kan antas uppgå till högst tre år. Även detta synsätt överensstämmer med det skatterättsliga. En utgångspunkt vid bedömningen kan vara den typiska livslängden för en särskild slags tillgång. Företaget ska dock även ta hänsyn till förhållandet i det enskilda fallet. Det innebär att även andra ekonomiska faktorer, såsom den tekniska utvecklingen, konkurrensförhållanden och det användningsområde tillgången har i företaget, ska beaktas.

För påbörjade men ej färdigställda egentillverkade maskiner och inventarier gäller samma regler som för påbörjade men ej färdigställda egentillverkade byggnader och markanläggningar att de ska tas upp i balansräkningen till nedlagda utgifter. Någon avskrivning ska inte ske när maskinerna och inventarierna inte är färdigställda.

Anskaffningsvärde

Värdet av eget och anställdas arbete ska inte tas med i anskaffningsvärdet.

- Vid köp är anskaffningsvärdet inköpspriset plus andra utgifter som ingår i fakturabeloppet och som kan hänföras till tillgången. Exempel på direkt hänförbara utgifter som kan framgå av fakturan är leverans och hantering samt installation. Externa utgifter som inte ingår i fakturabeloppet men som kan hänföras till tillgången ska räknas med om de sammanlagt uppgår till mer än 5 000 kr per maskin eller inventarie. Utgifterna får räknas in i anskaffningsvärdet även om de uppgår till ett lägre belopp. 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. Utgifterna får räknas in i anskaffningsvärdet även om de uppgår till ett lägre belopp. Principen för beräkning av anskaffningsvärdet på egentillverkade tillgångar är till denna del således densamma som för köpta tillgångar.
- Vid övriga förvärv (byte, arv, gåva, samt företagarens insättning) är anskaffningsvärdet det värde som används vid beskattningen.

– Offentliga stöd som hänför sig till förvärvet ska minska anskaffningsvärdet.

Avyttringar, avskrivningar och utrangeringar

Vid avyttring ska försäljningsinkomsten minska det bokförda värdet. Maskiner och inventarier ska värderas kollektivt och till samma värde som vid beskattningen. Det innebär att räkenskapsenlig avskrivning eller restvärdeavskrivning kan tillämpas vid beräkning av lägsta tillåtna värde. Avskrivning ska göras med skillnaden mellan värdet vid beskattningen och det bokförda värdet före årets avskrivningar. Väljer företaget att värdera tillgångarna till ett högre värde ska nedskrivningsprövning (se nedan) göras. Uppgår det bokförda värdet före årets avskrivningar till högst 5 000 kr kan hela beloppet skrivas av.

Nedskrivningar

Maskiner och inventarier som skrivs av med högsta tillåtna belopp enligt skattereglerna behöver inte skrivas ned. Om avskrivningarna är lägre ska nedskrivning ske om det sammanlagda värdet betydligt avviker från bokfört värde. En uppskattning av tillgångarnas värde ska göras av företagaren. En mindre avvikelse behöver inte leda till att tillgångarna måste skrivas ned. Ett uppskattat värde som understiger det bokförda värdet med mindre än 10 % behöver inte beaktas. Bedömningen ska göras på kollektiv nivå. Tillgångarna – maskiner, inventarier och förvärvade immateriella tillgångar – redovisas och skrivs av i klump och det saknas därför oftast underlag för att bedöma nedskrivningsbehovet individuellt. Det innebär att maskiner och inventarier och förvärvade immateriella tillgångar inte får vara övervärderade på kollektiv nivå. Därmed behöver man inte beakta värdet på de enskilda tillgångarna i det förenklade årsbokslutet.

Övriga anläggningstillgångar

Redovisning i balansräkningen

Som övriga anläggningstillgångar får endast andelar i en kooperativ förening och lagertillgångar i byggnadsrörelse, handel med fastigheter och tomtrörelse tas upp i företaget (jämför 13 kap. 7 § IL). Några andra övriga anläggningstillgångar får inte redovisas i företaget utan ska hänföras till privatpersonen.

Anskaffningsvärde, av- och nedskrivningar

En övrig anläggningstillgång ska tas upp till det värde som anges i den handling som legat till grund för anskaffningen. Övriga anläggningstillgångar ska inte skrivas av men ska skrivas ned om de är klart övervärderade. Tillgången ska skrivas ned till det belopp som dess återstående ekonomiska värde i företaget kan uppskattas till. Om skälen för nedskriv-

ningen inte längre finns ska nedskrivningen återföras. För andelar i en kooperativ förening innebär det att en tillgodoförd insatsemission inte ska påverka andelens bokförda värde. Däremot ska beloppet ingå i den upplysning om obeskattade reserver som företaget ska lämna, se nedan avsnitt 16.1.8.

Avyttring

Vid försäljning redovisas skillnaden mellan försäljningsinkomsten och det bokförda värdet som intäkt om försäljningsinkomsten är högre än det bokförda värdet och annars som kostnad. Vid utrangering redovisas det bokförda värdet som kostnad.

Varulager

Redovisning i balansräkningen

En vara ska tas upp som varulager hos köparen när varan har levererats. Varan anses levererad när den har kommit till köparen. En vara ska inte längre tas upp när den har avsänts till köparen. Det ska vara enkelt för företagaren att konstatera vad som ingår i lagret vid årsskiftet. Reglerna innebär att det endast är inköpta varor som levererats som ska tas med i lagerposten i det förenklade årsbokslutet. Sålda varor som lämnat företaget ska inte heller tas med i lagerposten. Detta gäller oavsett om företagaren skickat faktura eller inte. Det medför att kostnaden respektive intäkten för varor där faktura inte har skickats hamnar på olika år.

Ett lager med ett sammanlagt värde på högst 5 000 kr behöver inte tas upp i balansräkningen. Detta stämmer överens med skattereglerna.

Värdering

Huvudregeln är att varulagrets anskaffningsvärde ska beräknas enligt först-in-först-ut-principen (FIFU), enligt vägda genomsnittspriser eller enligt någon annan liknande princip. I stället för huvudregeln får anskaffningsvärdet beräknas med utgångspunkt från det pris som anges på den senast mottagna fakturan för den sorts varor som ska värderas. Detta pris får användas som anskaffningsvärde för samtliga varor som finns kvar i lagret av den sorten. Det får dock inte vara en faktura där speciella förhållanden föranlett en onormal prissättning utan den senaste fakturan med normala villkor. I detaljhandelsföretag och handelsföretag får anskaffningsvärdet också beräknas som försäljningspris med avdrag för pålägg som används i priskalkyl respektive använd bruttovinstmarginal för den aktuella varan.

För köpta varor är anskaffningsvärdet varans inköpspris plus andra utgifter som framgår av fakturan. Om det finns andra

externa utgifter för varornas förvärv – exempelvis tull- och importutgifter – än de som framgår av fakturan, ska de räknas med om de sammanlagt uppgår till mer än 5 000 kr per leverans.

För egentillverkade varor är anskaffningsvärdet inköpspriset för råmaterial och halvfabrikat. Värdet av eget och anställdas arbete ska inte tas med. 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. Kvarstående fordran enligt betalningsplan för upplåten avverkningsrätt till skog ska inte tas upp som fordran i bokslutet. Ersättningen redovisas i stället som intäkt när betalning erhålls. Upplysning ska dock lämnas om hur stor del av betalningsplanen som är obetald på balansdagen.

Värdering

Ett företag ska ta upp sina kundfordringar till det belopp som anges i faktura, avtal eller liknande handling inklusive mervärdesskatt. Fordringarna får dock inte tas upp till högre belopp än som på balansdagen kan förväntas komma att

betalas. I de fall det har fattats beslut om konkurs, ackord eller liknande efter räkenskapsårets sista dag, men innan det förenklade årsbokslutet är färdigställt, ska fordringarna tas upp till det belopp som med hänsyn till beslutet kan förväntas komma att betalas.

Övriga fordringar

Redovisning i balansräkningen

Förskott till leverantör omfattar både betalningar som avser en framtida leverans av en vara eller en tjänst och förutbetalda kostnader (exempelvis hyra och försäkring). En betald premie för en försäkring som berör två räkenskapsår är däremot inte ett förskott utan ska kostnadsföras i sin helhet även om en del av premien avser påföljande år. Däremot ska en förskottsbetald hyra tas upp som fordran om den del av förskottet som avser kommande räkenskapsår överstiger 5 000 kr.

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.
- Första förhöjd leasinghyra, exklusive moms, överstigande 5 000 kr. Leasinghyran är ett förskott som ska fördelas över avtalsperioden.
- 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

Bedömningen om ett förskott uppgår till 5 000 kr eller mer ska göras utifrån hur normala affärsmässiga transaktioner redovisas. Att konstruera faktureringen med enda avsikten att understiga gränsvärdet för förskott är inte förenligt med god

redovisningssed. Delas faktureringen eller betalningen av en varuleverans eller tjänst upp på flera fakturor eller delbetalningar ska delbeloppen summeras när 5 000 kronorsgränsen bedöms. Det innebär t.ex. att förskott till leverantörer ska sammanläggas om förskottet avser flera betalningar till eller flera fakturor från samma leverantör, avser samma tjänst och sammanlagt överstiger 5 000 kr.

Ett företag ska ta upp övriga fordringar till det belopp som anges i faktura, avtal eller liknande handling exklusive avdragsgill ingående moms. Fordran får dock inte tas upp till högre belopp än värdet av den prestation som på balansdagen kan förväntas tillfalla företaget. I de fall det har fattats beslut om konkurs, ackord eller annat förhållande efter räkenskapsårets sista dag, men innan det förenklade årsbokslutet är färdigställt, ska fordringarna tas upp till det belopp som med hänsyn till beslutet kan förväntas komma att tillfalla företaget.

Kassa och bank

Redovisning i balansräkningen

Företagets tillgodohavande på bank- och girokonton ska tas upp till det belopp som framgår av kontoutdrag eller liknande handling vid årets slut. På kontoutdraget kan företaget notera justeringar mellan bokfört belopp och belopp enligt kontoutdraget om exempelvis en betalning inte blivit hanterad av banken före årsskiftet.

Eget kapital

Eget kapital är skillnaden mellan företagets summerade tillgångar och summerade skulder. Skillnaden kan vara såväl positiv som negativ.

Avsättningar

Företaget ska inte göra några avsättningar för åtaganden som medför framtida utgifter. Eftersom företag som tillämpar detta allmänna råd inte följer ÅRL och att avsättningar sannolikt är ovanliga i det flesta företag som kan tillämpa det allmänna rådet ska några avsättningar av förenklingsskäl inte göras. Om företaget vill göra avsättningar måste det upprätta ett årsbokslut och tillämpa de regler som gäller för detta. Det som skattemässigt räknas som avsättningar – periodiseringsfond, expansionsfond, ersättningsfond och liknande – påverkas däremot inte och är tillåtna för företag som tillämpar det allmänna rådet.

Låneskulder

Redovisning i balansräkningen

Ett företag ska i balansräkningen ta upp sina skulder till det belopp som anges i kontoutdrag, avtal eller liknande handling.

Skatteskulder

Redovisning i balansräkningen

Företagets skatteskulder, som ska redovisas i balansräkningen, är

- mervärdesskatt 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 mervärdesskatt.

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 mervärdesskatt behöver tas upp som förskott om företaget inte börjat utföra tjänsten eller leverera varan. Prövningen ska ske post för post, dvs. för varje inbetalning eller faktura för sig. Har företaget påbörjat arbetet ska beloppet inte tas upp som förskott även om någon leverans eller prestation till kunden ännu inte har skett.

Det är även ett förskott om det är uppenbart att det är fråga om betalning för en delleverans av varor som inte levererats eller deltjänster som inte påbörjats.

Värdering

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

16.1.7 Resultaträkningen

Vad ska redovisas som intäkt?

Varor eller tjänster

Intäkt från försäljning av varor eller tjänster är summan av följande poster:

- sådana inbetalningar som företaget fått med anledning av försäljningsinkomster,
- skillnaden mellan fordringar, exklusive mervärdesskatt, vid räkenskapsårets utgång och ingång på kunder med anledning av att företaget fakturerat eller utifrån affärsmässiga skäl borde ha fakturerat försäljningsinkomster, samt
- skillnaden mellan företagets skulder, exklusive avdragsgill mervärdesskatt, till kunder för förskott vid räkenskapsårets ingång och utgång.

Inbetalningarna ska vara bokförda på försäljningskonton. Det första steget vid intäktsredovisningen är därför att kontrollera att den löpande bokföringen innehåller alla inbetalningar under året. Till inbetalningarna ska företaget i nästa steg lägga till fakturerade men ännu inte betalda kundfordringar vid årets utgång avseende försäljning. Det är inte bara de fordringar som företaget faktiskt har fakturerat som ska tas upp. Även sådana fordringar som från affärsmässiga skäl borde ha fakturerats ska tas med. Vid prövningen av vad som borde ha fakturerats är utgångspunkten vad som är branschpraxis, om det finns en sådan. Om företag i branschen normalt fakturerar en gång per månad men företaget ännu inte fakturerat ett arbete som utfördes för två månader sedan ska den intäkten räknas med även om företaget ännu inte har fakturerat. Normalt kan det inte anses affärsmässigt med en fördröjning av faktureringen med mer än tre månader från det att affärshändelsen inträffade. Även varor som har levererats och som företaget har fått en avräkningsnota på räknas som fakturerade eftersom avräkningsnotan kan jämställas med faktura.

Fakturerade kundfordringar vid årets ingång ska dras av vid beräkningen av årets intäkt. Betalningarna är bokförda som försäljning men eftersom de ingår i föregående års intäkt måste de dras av vid beräkningen av årets intäkt.

Från inbetalningarna och de fakturerade fordringarna ska företaget dra av de förskott från kunder som överstiger 5 000 kr och som finns vid årets slut. Det som tidigare år bokförts som förskott men som inte längre uppfyller kriterierna bokförs om till försäljning (alternativt noteras på bokslutsunderlaget) och ingår därmed i intäkten.

Vad gäller pågående arbeten finns för företag olika alternativ att redovisa dessa. Det allmänna råd innehåller bestämmelsen att alla pågående arbeten redovisas som löpande räkning. Det innebär att värdet av nedlagt arbete och material löpande redovisas som kostnad och någon intäktsredovisning sker inte förrän vid faktureringen.

Offentlig stöd, försäkrings-ersättning, skadestånd m.m.

Ett företag ska redovisa offentliga stöd, försäkringsersättning, skadeståndsersättning m.m. som intäkt när

- ett beslut har fattats eller en överenskommelse träffats och det finns dokumentation som visar inkomstens storlek, eller, i annat fall,
- medlen kan disponeras eller företaget på någon annat sätt kan förfoga över inkomsten.

För offentligt stöd som avser innevarande år eller som över huvud taget inte kan hänföras till någon tidsperiod gäller att hela intäkten ska tas med det år som beslutet fattas. De finns dock offentligt stöd som uppenbarligen kan hänföras till flera år. Dessa ska fördelas på de år som de avser. Årliga stöd som betalas ut under löpande år ska inte periodiseras. Det innebär att ett stöd som betalas ut i maj och som avser 12 månader ska intäktsredovisas i sin helhet det år som beslutet fattats. I vissa fall ska offentligt stöd påverka en tillgångs anskaffningsvärde. De ska i sådana fall inte intäktsredovisas utan reducera tillgångens anskaffningsvärde.

Om det är uppenbart att inkomsten avser ett annat år än utbetalningsåret och det förenklade årsbokslutet för den perioden ännu inte färdigställts får det offentliga stödet, försäkringsersättningen eller skadeståndet redovisas som intäkt det år som det avser i stället för utbetalningsåret.

För en försäkringsersättning som försäkringsbolaget och företaget kommer överens om ska intäkten redovisas när överenskommelsen träffats och dokumenterats. Det ska vara fråga om en enskild överenskommelse. Att ett försäkringsföretag offentligt meddelat att en utbetalning kommer att göras till alla försäkrade företag innebär inte att intäktsredovisning ska ske.

Försäljning av anläggningstillgångar

Vid försäljning av byggnader, markanläggningar samt mark jämförs försäljningspriset med anskaffningsvärdet minskat med gjorda avskrivningar. Skattemässigt redovisas försäljningen som inkomst av kapital, varför justering måste göras i deklarationen för det bokföringsmässiga resultatet.

Vid försäljning av maskiner, inventarier och förvärvade immateriella tillgångar minskas tillgångskontot med försäljningsinkomsten. En intäkt kommer endast att uppstå om värdet vid beskattningen överstiger saldot på kontot. Det innebär att den intäkt som ska redovisas är nettot av årets avskrivning och realisationsvinst.

Uttag av varor och tjänster

En inkomst som kan hänföras till företagarens uttag ska redovisas som intäkt för det år företagaren gjort uttaget av varan eller tjänsten.

Ränteintäkt m.m.

Ett företag får redovisa ränta samt vinstutdelning från kooperativ förening som intäkt det år som räntan eller utdelningen erhålls eller beloppet hålls tillgängligt för företagets räkning. Räntor som sammanlagt överstiger 5 000 kr ska dock tas upp som intäkt det år de avser, dvs. det år som de tjänats in.

Vad ska redovisas som kostnad?

Allmänna kostnader

Kostnaderna för försäljning av varor och tjänster är summan av följande poster:

- sådana utbetalningar, exklusive avdragsgill mervärdesskatt, som företaget gjort med anledning av utgifter för inköp,
- skillnaden mellan företagets skulder, exklusive avdragsgill mervärdesskatt, vid räkenskapsårets utgång och ingång till leverantörer med anledning av att företaget erhållit faktura eller utifrån affärsmässiga skäl borde ha erhållit faktura för utgifter för inköp,
- skillnaden mellan företagets fordringar på leverantörer för förskott, exklusive avdragsgill mervärdesskatt, vid räkenskapsårets ingång och utgång, samt

– skillnaden mellan varulagrets värde vid räkenskapsårets ingång och utgång.

I ett första steg kontrollerar företagaren att den löpande bokföringen innehåller alla utbetalningar till leverantörer av varor, material och tjänster som gjorts under året. Utbetalningar till leverantörer av exempelvis en maskin ska inte räknas med.

Det andra steget är att företagaren lägger till sådana inköp för vilka faktura erhållits senast på balansdagen men där betalning ännu inte gjorts. Även varor som företaget erhållit och lämnat en avräkningsnota på räknas som fakturerade eftersom avräkningsnota kan jämställas med en faktura. Sådana leverantörsskulder som företaget utifrån affärsmässiga skäl borde ha erhållit ska även tas med. Obetalda fakturor till leverantörer vid årets ingång ska dras av vid beräkningen av årets kostnad. Betalningarna är bokförda som inköp men eftersom de ingår i det föregående årets kostnad måste de dras ifrån vid beräkningen av årets kostnad.

I det tredje steget minskar företagaren utbetalningarna med fordringar på leverantörer för utbetalda förskott. Det är endast förskott som överstiger 5 000 kr som ska beaktas. Det som tidigare år bokförts som förskott men som inte längre uppfyller kriterierna för att bokföras som förskott bokförs om till utgift (alternativt noteras på bokslutsunderlaget) och ingår därmed i kostnaden.

I det fjärde och sista steget beaktar företagaren skillnaden mellan varulagrets värde vid årets utgång och årets ingång. Den egentliga kostnaden för de varor som sålts kan avläsas först när varulagret inventeras och lagrets vid året slut jämförs med lagret vid årets början.

Försäljning av anläggningstillgångar

Kostnad vid försäljning av byggnader, markanläggningar och mark är skillnaden mellan försäljningsinkomsten och det bokförda värdet om försäljningsinkomsten är lägre än det bokförda värdet. Skattemässigt redovisas försäljningen som inkomst av kapital, varför justering måste ske i deklarationen för det bokföringsmässiga resultatet.

Vid försäljning av maskiner och inventarier samt av förvärvade immateriella tillgångar är kostnaden skillnaden mellan värdet vid beskattningen och det bokförda värdet före årets avskrivningar om värdet vid beskattningen är lägre än det bokförda värdet före årets avskrivning. I och med att avskrivningen bestäms till skillnaden mellan värdet vid beskattningen

och det bokförda värdet före årets avskrivningar, ingår realisationsresultatet i avskrivningen.

Skadeståndsersättning m.m.

Ett företag ska redovisa skadeståndsersättning m.m. som en kostnad

- när ett beslut har fattats eller en överenskommelse träffats och det finns dokumentation som visar utgiftens storlek, eller i annat fall
- när utgiften betalas.

Om det inte finns någon tydlig, enskild och dokumenterad överenskommelse eller något motsvarande beslut, ska kostnaden redovisas när ersättningen betalas ut.

Om det är uppenbart att utgiften avser mer än ett år ska kostnaden fördelas på de år som den avser.

Räntekostnad

Ett företag får redovisa ränteutgifter som kostnad det år som räntan betalas. Om den sammanlagda inte utbetalda räntan överstiger 5 000 kr ska den dock redovisas som kostnad det år som den avser.

16.1.8 Upplysningar om obeskattade reserver

Ett företag har möjlighet att göra avsättningar till periodiseringsfond och expansionsfond i deklarationen. Avsättningarna kan i många fall avse betydande belopp. För att göra detta tydligt och ge en bättre information ska företaget lämna upplysningar om sådana obeskattade vinster i det förenklade årsbokslutet. Dessutom ska upplysning lämnas om saldot på skogs- och upphovsmannakonto samt om insatsemissioner och avbetalningsplan på skog.

16.2 Inkomstskatt

16.2.1 Särskilda bestämmelser

I IL finns särskilda bestämmelser för enskilda näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut enligt 6 kap. 6 § 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 finns bestämmelsen att om en enskild näringsidkare upprättar ett förenklat årsbokslut ska vid beräkningen av resultatet inkomster tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed, om inte något annat är särskilt föreskrivet i lag, även om detta strider mot bokföringsmässiga grunder.

För räntor gäller detta dock endast om de sammanlagda ränteinkomsterna eller sammanlagda ränteutgifterna uppgår till högst 5 000 kr.

IL bygger på principen att periodisering ska ske och att en kontantprincip inte kan godtas vid beskattningen. BFN:s allmänna råd innebär att det förenklade årsbokslutet i viss mån ska upprättas enligt kontantprincipen. Det innebär att det förenklade årsbokslutet inte skulle kunna läggas till grund för beskattningen utan justeringar i inkomstdeklarationen. För att uppnå de avsedda förenklingarna är det viktigt att det förenklade årsbokslutet kan ligga till grund för beskattningen utan några justeringar. Den nya bestämmelsen innebär därför att kravet på bokföringsmässiga grunder tagits bort för de enskilda näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut. För dessa ska den skattemässiga periodiseringen i stället enbart göras enligt god redovisningssed, dvs. BFN:s allmänna råd för enskilda näringsidkare som upprättar förenklats årsbokslut.

Anskaffningsvärde för lager och inventarier

I 17 kap. 2 § IL finns 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 finns i 18 kap. 7 § IL.

BFN:s allmänna råd innebär att lagrets anskaffningsvärde ska fastställas enligt en enklare metod än vad som gäller enligt ÅRL. Metoden innebär bl.a. att andra externa utgifter än sådana som framgår av fakturan och som inte överstiger 5 000 kr inte behöver räknas med. Inte heller räknas värdet av eget och anställdas arbete samt indirekta kostnader med. IL har därför ändrats så att enskilda näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut även vid beskattningen ska kunna värdera lagret i enlighet med god redovisningssed. Kopplingen mellan 17 kap. 2 § IL och ÅRL har därför tagits bort för denna kategori, i stället hänvisas till god redovisningssed.

BFN:s allmänna råd innebär för inventarier att bl.a. värdet av eget och anställdas arbete inte ska tas med i anskaffningsvärdet. Vid köp av maskiner och inventarier ska anskaffningsvärdet normalt endast utgöras inköpspriset plus andra utgifter som ingår i fakturabeloppet. Externa utgifter som inte ingår i fakturabeloppet men som direkt kan hänföras till tillgången ska dock räknas med om de uppgår till mer än 5 000 kr per inköpstillfälle. På samma sätt och med samma motivering som gäller

för lager ändras IL så att inventarierna vid beskattningen ska kunna värderas i enlighet med god redovisningssed.

Värdering av lager och pågående arbeten

I 17 kap. 4 a § IL finns 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 finns bestämmelsen att om en enskild näringsidkare upprättar ett förenklat årsbokslut får bestämmelserna om arbeten som utförs på löpande räkning även tillämpas på arbeten som utförs till fast pris.

I BFN:s allmänna råd finns en regel om att lager som har ett sammanlagt värde som uppgår till högst 5 000 kr inte behöver tas upp i balansräkningen. Sådana utgifter får i stället dras av direkt. Motsvarande bestämmelse finns i IL.

I BFN:s allmänna råd finns förenklade regler om värdering av tillgångar, exempelvis att värdet av eget och anställdas arbete inte ska räknas med vid värdering av varulager och anläggningstillgångar. En naturlig följd av detta skulle vara att sådana kostnader inte heller ska räknas in i värdet av pågående arbeten. Mot den bakgrunden tillåter det allmänna rådet att enskilda näringsidkare får tillämpa reglerna om löpande räkning och därför inte behöver redovisa några pågående arbeten i balansräkningen. Motsvarande bestämmelse finns i IL för att uppnå samstämmighet mellan redovisning och beskattning.

Värdeminskningsavdrag på inventarier

I 18 kap. 13 § första stycket IL finns bestämmelsen att om avskrivningsunderlaget uppgår till högst 5 000 kr får en enskild näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut göra värdeminskningsavdrag med ett belopp som motsvarar hela avskrivningsunderlaget.

Det allmänna rådet även innehåller en bestämmelse om att i det fall avskrivningsunderlaget inte uppgår till mer än 5 000 kr kan hela beloppet skrivas av. Motsvarande bestämmelse finns i IL.

16.2.2 Inventarier av mindre värde

Med inventarier av mindre värde avses ett anskaffningsvärde exklusive mervärdesskatt understigande ett halvt prisbasbelopp enligt 18 kap. 4 § andra stycket IL (21 200 kr för år 2010, 21 400 kr för år 2011). Finns det ett naturligt samband mellan flera inventarier, ska de anses vara inventarier av mindre värde bara om det sammanlagda anskaffningsvärdet understiger ett halvt prisbasbelopp. Detsamma gäller i det fall förvärv av olika inventarier kan anses ingå som ett led i en större inventarieanskaffning.

16.2.3 Hur påverkas kapitalunderlaget för räntefördelning och expansionsfond av reglerna om förenklat årsbokslut?

Skatteverkets bedömning är att kapitalunderlaget för räntefördelning och expansionsfond påverkas enligt följande om en enskild näringsidkare tillämpar reglerna om förenklat årsbokslut. Vid förvärv av en tillgång som levereras före årets utgång utan att faktura erhållits före årets utgång, ska tillgången beaktas vid beräkning av kapitalunderlaget för räntefördelning och expansionsfond utan att ett belopp motsvarande den skuld som är hänförlig till inköpet ska beaktas (Skatteverket 2008-03-05, dnr 131 80601-08/111).

16.2.4 Förenklat årsbokslut och försäkringsersättning för inventarier

Skatteverkets bedömning är att försäkringsersättning för förlorade inventarier ska bokföras på ett inventariekonto, även om detta inte uttryckligen framgår av BFNAR 2006:1. Det redovisade årsresultatet och den beskattningsbara inkomsten kommer dock att bli detsamma även om man skulle bokföra försäkringsersättningen på ett intäktskonto (Skatteverket 2008-04-02, dnr 131 193438-08/111).

16.2.5 Förenklat årsbokslut och arbetsgivaravgifter

Skatteverket gör den bedömningen av vid tillämpning av BFNAR 2006:1 ska arbetsgivaravgifter för december månad kostnadsföras i bokföringen och dras av vid beskattningen för det år den hänför sig till, dvs. året innan skattedeklarationen ska lämnas (Skatteverket 2008-05-19, dnr 131 278651-08/111).

16.2.6 Förenklat årsbokslut och särskilt avdrag för avyttrade inventarier

Skatteverket gör bedömningen att enskilda näringsidkare som tillämpar BFNAR 2006:1 har möjlighet att göra det särskilda avdraget för avyttrade inventarier enligt 18 kap. 15 § IL, även om den intäkt som uppkommer med anledning av avyttringen tas upp till beskattning först efterföljande år (Skatteverket 2008-06-19, dnr 131 328960-08/111).

16.2.7 Beskattningstidpunkten för näringsbidrag

Det är Skatteverkets bedömning att god redovisningssed ska tillämpas som huvudregel för att bestämma beskattningstidpunkten av näringsbidrag. I det fall god redovisningssed innebär, att bidraget och de däremot svarande utgifterna hänförs till

olika beskattningsår, finns det i 29 kap. 5 och 8 §§ IL skattemässiga särregler som medger en matchning mellan bidraget och utgifterna (Skatteverket 2009-03-13, 131 222641-09/111).

16.3 Mervärdesskatt

Utökad bokslutsmetod

I ML har införts bestämmelser som underlättar mervärdesskatteredovisningen för bland annat 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

– 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. Fakturan ska ha skickats/mottagits vid räkenskapsårets utgång.

EU-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 EU-domstolens avgörande i mål C-97/90, Lennartz. Den privata användningen av tillgången ska då uttagsbeskattas och mervärdesskatt ska tas ut vid försäljning av tillgången. Denna möjlighet till fullt avdrag och uttagsbeskattning gäller från och med den 1 januari 2011 inte inköp som avser fastigheter inklusive inköp av tjänster som avser nytill- eller ombyggnad samt reparation. Avdrag för ingående skatt som avser fastigheter medges endast för den del av skatten som är hänförlig till den verksamhet som medför skattskyldighet. Vid

en ändrad användning av fastigheten kan i stället reglerna om jämkning bli aktuella.

EU-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 mervärdesskattesystemet. 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 mervärdesskattesystemet.

I mervärdesskattesammanhang finns således i vissa fall 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 mervärdesskattesystemet eller hänföras till verksamheten endast till den del tillgången använts där. Resterande del av tillgången står utanför mervärdesskattesystemet. Synsättet skiljer sig således från vad som anges i det allmänna rådet om att en tillgång inte till viss del kan bokföras i verksamheten. Se även Skatteverket 2010-12-21, dnr 131 818436-10/111,

16.4 Rättspraxis m.m.

Skatteverket

- Hur påverkas kapitalunderlaget för räntefördelning och expansionsfond av reglerna om förenklat årsbokslut, 2008-03-05, dnr 131 80601-08/111
- Förenklat årsbokslut och försäkringsersättning för inventarier, 2008-04-02, dnr 131 183438-08/111
- Förenklat årsbokslut och arbetsgivaravgifter, 2008-05-19, dnr 131 278651-08/111
- Förenklat årsbokslut och särskilt avdrag för avyttrade inventarier, 2008-06-19, dnr 131 328960-08/111
- Beskattningstidpunkten för näringsbidrag, 2009-03-13, dnr 131 222641-09/111
- Avdragsrätt för ingående skatt på investeringsvaror som används både i verksamheten och för privat bruk, 2010-12-21, dnr 131 818436-10/111

17 K1 – Ideella föreningar som upprättar förenklat årsbokslut

17.1 BFNAR 2010:1 Ideella föreningar och registrerade trossamfund som upprättar förenklat årsbokslut

17.1.1 Tillämpning

Vilka ska tillämpa det allmänna rådet?

Det allmänna rådet ska tillämpas av ideella föreningar, registrerade trossamfund och registrerade organisatoriska delar av sådana samfund enligt lagen (1998:1593) om trossamfund som upprättar förenklat årsbokslut enligt 6 kap. BFL. Sådana juridiska personer benämns fortsättningsvis *förening*. Ett förenklat årsbokslut får upprättas av förening i vilken den årliga nettoomsättningen uppgår till högst tre miljoner kronor och som inte är skyldig att upprätta en årsredovisning.

Nettoomsättningen är föreningens sammanlagda försäljning av varor och tjänster exklusive mervärdesskatt i den normala verksamheten, dvs. de intäkter som föreningen redovisar i posterna Övriga verksamhetsintäkter och Försäljningsintäkter. Vid bedömningen av om föreningen får upprätta ett förenklat årsbokslut ska föreningen till nettoomsättningen lägga bidrag, gåvor, medlemsavgifter och andra liknande intäkter. Om gränsvärdet (tre miljoner kronor) överskrids något eller några enstaka år får föreningen ändå upprätta ett förenklat årsbokslut. Det är först om en förening under flera år haft en omsättning som överskridit gränsvärdet som rätten till att använda regelverket förloras.

En förening som bedriver flera verksamheter får tillämpa det allmänna rådet endast om det tillämpas på samtliga verksamheter. Detta gäller även om verksamheten bedrivs tillsammans med någon annan. Gränsvärdet för nettoomsättningen och

beloppsgränsen 5 000 kr vad gäller lager, ränteinkomster och ränteutgifter avser föreningens samtliga verksamheter totalt.

En förening som är moderföretag i en koncern får inte tillämpa det allmänna rådet. En förening är moderföretag i en koncern bl.a. om den innehar mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar i ett företag.

I det allmänna rådet saknas särskilda regler för föreningar med skattepliktig verksamhet. Reglerna i det allmänna rådet är i vissa fall inte förenliga med IL:s regler, t.ex. när det gäller anskaffningsvärde för vissa tillgångar, anskaffningsvärde vid gåva och vissa regler om övriga fordringar och skulder. En förening med skattepliktig verksamhet kan ändå tillämpa det allmänna rådet men kan avstå från att använda vissa förenklingsregler i den skattepliktiga verksamheten eller göra justeringar i inkomstdeklarationen.

Vägledningen innehåller avslutningsvis en fyllig exempelsamling, vars syfte är att illustrera hur reglerna fungerar.

Vilka andra regler ska följas?

En förening som följer det allmänna rådet ska därutöver i normalfallet endast följa reglerna om verifikationer (BFNAR 2000:6), avsnitt 7, arkivering (BFNAR 2000:5), avsnitt 6 samt systemdokumentation och behandlingshistorik (BFN R 10), avsnitt 6.2. Föreningen kan dock beroende på organisation eller verksamhet omfattas av ytterligare redovisningsnormer. I bilaga 1 till det allmänna rådet hänvisas till sådana regler.

Vad gäller om en fråga inte är reglerad i det allmänna rådet?

Om en fråga inte alls är reglerad och det inte finns någon hänvisning i det allmänna rådet till någon annan normgivning får frågan lösas inom ramen för de allmänna principer som det allmänna rådet ger uttryck för. Andra vägledningar, rekommendationer eller specifika uttalanden är inte avsedda att tillämpas vid sidan av det allmänna rådet.

Vad gäller när det allmänna rådet börjar tillämpas?

Öppnings-balansräkning

När det allmänna rådet börjar tillämpas ska en öppningsbalansräkning upprättas. Föreningens tillgångar och skulder vid denna tidpunkt ska tas upp i öppningsbalansräkningen. En förening som redan bedriver verksamhet ska ta upp tillgångar och skulder till de värden som de hade vid föregående års utgång. En förening som startar sin verksamhet i samband med

att reglerna börjar tillämpas ska ta upp tillgångar och skulder till de värden som följer av reglerna i 17.1.6.

Korrigeringar

Tillgångar och skulder som tagits upp i öppningsbalansräkningen men som inte får bokföras i det allmänna rådet måste korrigeras. Korrigeringarna bokförs i den löpande bokföringen för det räkenskapsår som det allmänna rådet börjar tillämpas.

Följande korrigeringar kan behöva göras:

- Tillgångar som inte längre får tas upp i föreningens balansräkning bokas om mot eget kapital (exempelvis internt upparbetade immateriella tillgångar).
- Avsättningar som inte längre får tas upp i föreningens balansräkning bokas om mot eget kapital.
- Upplupna respektive förutbetalda intäkter och kostnader tas upp som övriga fordringar respektive övriga skulder. När föreningen upprättar det förenklade årsbokslutet kommer dessa poster att påverka årets över- eller underskott.

17.1.2 Definitioner

Bidrag är likvida medel som en förening får från en bidragsgivare som är ett offentligrättsligt organ. Med offentligrättsligt organ menas stat, kommun eller landsting samt internationella subjekt som EU och FN. Även organisationer som satts i myndighets ställe omfattas av begreppet offentligrättsligt organ. Om ett bidrag lämnas av annan än ett offentligrättsligt organ eller avser annat än likvida medel är det en erhållen gåva i det allmänna rådets definitioner.

Villkorade bidrag är bidrag som förenats med villkor som innebär återbetalningsskyldighet om villkoret inte uppfylls. Bidrag som förenats med andra villkor, t.ex. beträffande användningsområde, omfattas inte av begreppet villkorade bidrag.

Erhållna gåvor är tillgångar – med undantag för bidrag – som utan krav på ekonomisk motprestation lämnas till en förening från en givare. Som erhållna gåvor räknas även förvärv genom testamente. Det innebär att likvida medel som erhållits från andra än offentligrättsliga organ definieras som erhållna gåvor.

Anskaffningsvärde beräknas exklusive mervärdesskatt som föreningen får dra av enligt ML. Hela eller en del av mervärdesskatten kan vara avdragsgill.

17.1.3 Vad som ska bokföras i föreningen?

Tillgångar

En förening ska bokföra tillgångar som den äger. Undantag är erhållna gåvor med lågt eller svårbestämt marknadsvärde som föreningen avser att sälja vidare, skänka bort eller utrangera (5 kap. 1 § andra stycket BFL). Sådana gåvor behöver inte bokföras löpande. Däremot måste sådana gåvor om de finns kvar vid årets utgång tas upp och värderas enligt reglerna om lagervärdering i det allmänna rådet.

Gåva i form av arbetsinsats ska inte bokföras.

Medel som föreningen tagit emot för annans räkning ska bokföras som tillgång. Ett motsvarande belopp tas upp som en övrig skuld.

Skulder

En förening ska bokföra samtliga sina skulder. En skuld som är tvistig ska bokföras om tvisten rör skuldens existens, belopp, kvaliteten på det levererade eller liknande. Uppenbart grundlösa krav som riktas mot föreningen ska däremot inte bokföras.

Inkomster

Inkomst är endast det som föreningen tar emot för egen räkning. Belopp som tas ut för någon annans räkning, t.ex. mervärdesskatt, utgör inte inkomst. Sådana medel tas i stället upp som skuld. Det innebär att om föreningen agerar huvudman för annan eller på annat sätt har en juridiskt bindande skyldighet att lämna erhållna medel vidare till annan ska dessa medel tas upp som övrig skulder.

Föreningens inkomster ska bokföras enligt följande:

Typ av inkomst	**Inkomst som ska bokföras**	**Inkomsten ska bokföras till**
Inkomst av medlemsavgift	Avgift till den allmänna föreningsverksamheten	det belopp som betalats som medlemsavgift
Inkomst av gåva och bidrag	Gåva till föreningens verksamhet	det nominella värdet när det gäller likvida medel och i annat fall gåvans anskaffningsvärde
	Bidrag till föreningens verksamhet	det belopp som står på beslutet eller någon motsvarande handling

Typ av inkomst	Inkomst som ska bokföras	Inkomsten ska bokföras till
Övrig verksamhets-inkomst	Ersättning för del-tagande i eller utnyttjande av före-ningens verksamhet	det belopp som står på kvittot, fakturan eller någon motsvarande handling
Inkomst vid försäljning	Ersättning för varor och tjänster	det belopp som står på kvittot eller fakturan
	Ersättning för andra tillgångar	det belopp som står på kvittot, fakturan eller avräkningsnotan
Inkomst av skadestånd, försäkrings-ersättning m.m.	Andra inkomster som hänför sig till föreningen såsom skadestånd, försäkringsersättningar m.m.	det belopp som står på beslutet eller någon motsvarande handling
Ränteinkomst och utdelning	Avkastning på föreningens finansiella tillgångar	det belopp som står på räntebesked eller liknande

Utgifter

Utgifter är endast det som föreningen ger ut för det som till-kommer föreningen. Det innebär att sådant som föreningen ger ut för någon annans räkning, t.ex. avdragsgill moms, inte är en utgift. I föreningar som inte är momsskyldiga är dock betald moms en utgift.

Föreningen utgifter ska bokföras enligt följande:

Typ av utgift	Utgift som ska bokföras	Utgiften ska bokföras till
Allmänna utgifter i verksamheten	Utgifter för föreningens verksamhet	det belopp som står på kvittot, fakturan eller någon motsvarande handling
Utgifter för skadestånd m.m.	Andra utgifter som hänför sig till föreningen såsom skadestånd m.m.	det belopp som står på beslutet eller någon motsvarande handling
Ränteutgift	Ränteutgift på föreningens låneskulder	det belopp som står på räntebeskedet eller liknande

17.1.4 Löpande bokföring

Kontantmetoden eller faktureringsmetoden

En förening får bokföra enligt kontantmetoden eller enligt faktureringsmetoden. För tillämpning av faktureringsmetoden gäller BFNAR 2001:2 (se avsnitt 8).

Kontantmetoden

Vad innebär kontantmetoden?

Kontantmetoden innebär att en förening löpande under året bokför de affärshändelser som avser

- inbetalningar till och utbetalningar från föreningen (betalningshändelser), och
- erhållna och lämnade gåvor med undantag av erhållna gåvor för vilka 5 kap. 1 § andra stycket BFL tillämpas.

Kontantmetoden innebär även att föreningen i samband med bokslutet bokför övriga affärshändelser som är nödvändiga för att bestämma föreningens över- eller underskott och ställning (bokslutshändelser).

Presentationen av bokförings-posterna

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

- registreringsordning,
- datum eller månad för affärshändelsen,
- verifikationsnummer eller motsvarande identifieringstecken,
- kontering, och
- bokfört belopp.

BFL kräver att en affärshändelse ska kunna presenteras i registreringsordning (grundbokföring) och i sytematisk ordning (huvudbokföring). 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 räcker det att föreningens löpande bokföring är organiserad så, att det finns ett konto för varje post som föreningen redovisar i det förenklade årsbokslutet. Eftersom det ska framgå i vilken ordning affärshändelserna bokförts ska ett verifikationsnummer eller motsvarande anges. Vidare ska det framgå vilka konton transaktionen bokförts på

samt bokfört belopp. Kontering behöver inte göras genom att ange kontonummer. I föreningar med ett mindre antal verifikationer är det tillräckligt att ange kontoslag eller affärshändelsens art. Det måste gå att se sambandet mellan verifikationen och bokföringsposten. Om föreningen inte angett datum för transaktionen ska det i vart fall framgå vilken månad transaktionen hör till. Bestämmelser om underlagen för bokföringen finns i BFNAR 2000:6 (se avsnitt 7).

Likartade affärshändelser hänförliga till en och samma dag som dokumenteras genom flera verifikationer får bokföras och presenteras i sammandrag, om det utan svårighet kan klarläggas vilka affärshändelser som ingår i bokföringsposten.

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. Upptäcks felet i efterhand måste rättelse göras genom en särskild verifikation. Av den tidigare bokförda posten ska det utan svårighet gå att få reda på att den har rättats, t.ex. genom att rättelsepostens verifikationsnummer anges på den tidigare verifikationen.

Kontanta betalningar och andra affärshändelser

Tidpunkt för bokföring under året

Kontanta in- och utbetalningar är betalningar med sedlar mynt samt postväxlar, mottagna checkar och andra betalningsanvisningar som omedelbart kan omsättas i pengar. Däremot är betalningar över bank- eller plusgiro, med kontokort eller checkar utställda av föreningen inte kontanta in- och utbetalningar. Kontanta betalningar ska bokföras senast påföljande arbetsdag och övriga affärshändelser ska bokföras så snart som möjligt.

En förening som bokför enligt kontantmetoden behöver inte bokföra transaktionen förrän föreningen betalar. Först då börjar fristen när transaktionen senast ska bokföras att löpa. Föreningen ska bokföra transaktionen senast arbetsdagen efter om betalningen görs kontant och annars senast månaden efter betalningen. I avvaktan på bokföring ska verifikationerna hållas ordnade, t.ex. insorteras löpande i en pärm för månadens verifikationer.

Med begreppet arbetsdag åsyftas den nästföljande dag då arbete bedrivs i verksamheten och tidsrymden kan därför variera mellan olika verksamheter. Vid bedömningen av när senaste tidpunkten 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 att förflyta till påföljande arbetsdag.

För både kontanttransaktioner och andra affärshändelser gäller att en förening i vissa fall kan dröja längre än till dagen efter en kontanttransaktion eller längre än till utgången av månaden efter avseende andra betalningar med att bokföra. Det gäller t.ex. om den som sköter bokföringen är sjuk och sjukdomen hindrar att transaktionerna bokförs.

Bokslutshändelser vid årets slut

Bokslutshändelser i det förenklade årsbokslutet får bokföras genom att förtecknas på ett bokslutsunderlag. Med bokslutsunderlag avses de transaktioner som måste bokföras i samband med bokslutet. En förening som tillämpar kontantmetoden under löpande år måste i samband med bokslutet bokföra

- fordrings- och skuldposter, samt
- övrigs poster som är nödvändiga för att bestämma räkenskapsårets intäkter och kostnader.

Föreningar som bokför enligt kontantmetoden får upprätta en särskild förteckning (bokslutsunderlag) över räkenskapsårets bokslutshändelser. 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. Bokslutshändelserna får även bokföras på vanligt sätt, dvs. genom att en verifikation upprättas och bokförs i registreringsordning och systematisk ordning.

17.1.5 Det förenklade årsbokslutet

Det förenklade årsbokslutets utformning

Innehåll

BFL ger utrymme för ett förenklat årsbokslut. I det förenklade årsbokslutet behöver föreningen inte följa reglerna i ÅRL. Det förenklade bokslutet ska innehålla en resultaträkning och en balansräkning och upprättas enligt god redovisningssed. Föreningen får lämna tilläggsupplysningar till resultaträkningen och balansräkningen. Tilläggsupplysningarna är en del av det förenklade årsbokslutet. Vill föreningen lämna annan information än ekonomisk kan det göras i t.ex. verksamhetsberättelsen, som inte är en del av det förenklade årsbokslutet.

Uppställningsform

Det förenklade årsbokslutet ska upprättas enligt den uppställningsform som finns i bilaga 2 till det allmänna rådet. Benämningen av posterna och summeringsraderna i uppställningsformen får anpassas om det bättre beskriver dess innehåll. Benämningen av rubrikerna får däremot inte ändras. En rubrik, post eller summeringsrad får utelämnas om det inte finns något att redovisa. En förening får däremot inte lägga till andra rubriker, poster eller summeringsrader än de som finns i uppställningsformen och inte heller slå samman poster. Intäkter och kostnader redovisas var för sig. Nettoredovisning är inte tillåten. En förening ska lämna jämförande siffror för närmast föregående år till resultat- och balansräkningens alla poster och summeringsrader.

Underskrift och arkivering

Det förenklade årsboksluter ska enligt BFL, som hänvisar till 2 kap. 7 § ÅRL, innehålla uppgift om den dag då det undertecknades och skrivas under av samtliga styrelseledamöter samt sparas i sju år tillsammans med bokföringen och bokslutsunderlagen. Regler om arkivering finns i BFNAR 2000:5 (se avsnitt 6).

17.1.6 Balansräkningen

Förteckning över anläggningstillgångar

En immateriell eller materiell anläggningstillgång som tas upp i balansräkningen ska förtecknas i en särskild förteckning. Förteckningen ska innehålla uppgifter om

- anskaffningsvärdet,
- anskaffningstidpunkt, och
- nyttjandeperiod i föreningen.

Förteckningen kan vara mycket enkel. Ett handskrivet papper med uppgift om tillgången, anskaffningsdatum och nyttjandeperiod är tillräckligt. Förteckningen kan också upprättas på så sätt att föreningen sparar kopior av fakturorna med en anteckning om nyttjandeperioden. Uppgifterna behövs för att föreningen ska kunna se vilka anläggningstillgångar som finns och vilket värde de har. Företeckningen kan också användas om föreningen ska försäkra sina tillgångar.

I de fall föreningen bara 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 behöver föreningen inte upprätta någon särskild förteckning.

Immateriella anläggningstillgångar

Redovisning i balansräkningen

Immateriella tillgångar är t.ex. varumärken, licenser och hyresrätter. Det är endast förvärvade immateriella tillgångar som får tas upp i balansräkningen men endast under förutsättning att de kommer att ge föreningen 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 föreningen 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, av- och nedskrivningar som för maskiner och inventarier (se nedan). Nyttjandeperioden ska dock bestämmas till högst fem år. Bestämmelserna om mindre värde och kort ekonomisk livslängd får inte tillämpas.

Byggnader och markanläggningar

Redovisning i balansräkningen

En fastighets värde ska normalt delas upp i byggnad och mark med utgångspunkt i taxeringsvärdet. En byggnad ska tas upp i balansräkningen när föreningen fått tillträde till byggnaden eller, om den är egentillverkad, när den har färdigställts. Har byggnaden erhållits i gåva ska den i stället tas upp när gåvan överlämnas till föreningen på ett sakrättsligt bindande sätt. En markanläggning ska tas upp i balansräkningen när den har färdigställts. En påbörjad men ej färdigställd egentillverkad byggnad eller markanläggning tas upp till nedlagda utgifter. Eftersom det skatterättsligt är tillåtet med direktavskrivning på byggnader och markanläggningar som är 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 på tillgången. Uppskrivning av byggnad och markanläggning är inte tillåten.

Anskaffningsvärde

Alla utgifter som kan hänföras till förvärvet räknas in i anskaffningsvärdet. Utgifter vid förvärvet såsom iordningsställande av plats, leverans och hantering, installation, mäklartjänster samt lagfart räknas in i anskaffningsvärdet. Även anställdas arbete i samband med förvärvet räknas in. Får föreningen byggnad och mark i gåva är anskaffningsvärdet det verkliga värdet vid förvärvstillfället. En fastighets taxeringsvärde anses vara 75 % av det verkliga värdet. En markanlägg-

ning tas upp separat endast om den är egentillverkad. Om föreningen köper en fastighet eller få en fastighet i gåva redovisas en eventuell markanläggning som mark. Bidrag som hänför sig till förvärvet ska minska anskaffningsvärdet.

Avskrivningar

Byggnader och markanläggningar ska skrivas av över den tid föreningen avser att nyttja tillgången (nyttjandeperioden). Nyttjandeperioden för en byggnad får bestämmas till vad som följer av Skatteverkets allmänna råd om procentsatser för värdeminskningsavdrag för byggnader i näringsverksamhet (SKV A 2005:5). Nyttjandeperioden för en markanläggning får bestämmas till vad som gäller för markanläggningar enligt skattereglerna, dvs. 10 år för täckdiken och 20 år för övriga markanläggningar. Avskrivning ska påbörjas det år byggnaden eller markanläggningen tas i bruk. Vad gäller byggnad får avskrivning påbörjas första året den tas upp i balansräkningen även om den inte tagits i bruk. Avskrivning får göras med lika stora belopp oavsett om tillgången varit i bruk endast del av räkenskapsåret.

Om en fastighet erhållits som gåva i en skattepliktig verksamhet kan avskrivningsbeloppet behöva justeras i inkomstdeklarationen eftersom IL:s regler om anskaffningsvärde vid gåva skiljer sig från reglerna i det allmänna rådet.

Utrangeringar och avyttringar

Vid försäljning av byggnader och markanläggningar redovisas skillnaden mellan försäljningsinkomsten och det bokförda värdet i posten Övriga intäkter om försäljningen sker med vinst. Innebär försäljningen en förlust redovisas skillnaden i posten Övriga kostnader. Även vid utrangering redovisas det bokförda värdet i posten Övriga kostnader. När en tillgång utrangeras ska den inte längre vara med i balansräkningen. Dessutom ska den strykas i förteckningen över anläggningstillgångar.

Nedskrivningar

En tillgång ska skrivas ned om det klart framgår att värdet på den är betydligt lägre än bokfört värde. Med bokfört värde avses det värde som tillgången har i redovisningen. En uppskattning av tillgångens värde ska göras av föreningen. I en fortgående verksamhet är det byggnadens eller markanläggningens nytta i verksamheten som är utgångspunkt för bedömningen av nedskrivningsbehovet. I en försäljningssituation är det i stället det beräknade försäljningsvärdet som är utgångspunkt för bedömningen. Normalt behöver därför en byggnad eller en markanläggning skrivas ned endast om den har förstörts. En nedskrivning av en byggnad eller en markanlägg-

ning är inte skattemässigt avdragsgill. I en skattepliktig verksamhet måste därför en justering göras i inkomstdeklarationen.

Mark och andra tillgångar som inte får skrivas av

Redovisning i balansräkningen

Mark ska tas upp i balansräkningen när föreningen fått tillträde till marken. Har marken erhållits i gåva ska den i stället tas upp när gåvan överlämnats till föreningen på ett sakrättsligt bindande sätt.

Anskaffningsvärde

Vid köp av mark är anskaffningsvärdet inköpspriset plus andra utgifter för förvärvet. Vid övriga förvärv (gåva och byte) av mark är anskaffningsvärdet det verkliga värdet vid förvärvstillfället. Bidrag som hänför sig till förvärv av mark ska minska anskaffningsvärdet.

Avskrivning

Mark ska inte skrivas av.

Avyttring

Vid försäljning av mark redovisas skillnaden mellan försäljningsinkomsten och det bokförda värdet som intäkt om försäljningsinkomsten är högre än det bokförda värdet och i annat fall som kostnad.

Nedskrivningar

Se ovan vid kantrubrik nedskrivningar för Byggnader och markanläggningar.

Maskiner och inventarier

Redovisning i balansräkningen

Maskiner och inventarier ska tas upp i balansräkningen när de har levererats eller om de är egentillverkade när de har färdigställts. Påbörjade men ej färdigställda egentillverkade maskiner och inventarier tas i balansräkningen upp till nedlagda utgifter. En maskin eller en inventarie med ett anskaffningsvärde som understiger ett halvt prisbasbelopp med tillägg för mervärdesskatt som inte kan dras av eller återbetalas enligt ML behöver inte tas upp i balansräkningen utan får redovisas som kostnad i sin helhet samma år som den förvärvas. För anskaffningar bestående av flera inventarier ska prövningen avse inventariernas sammanlagda anskaffningsvärde om inventarierna har ett naturligt samband. Motsvarande gäller anskaffning av olika inventarier som kan anses vara ett led i en större inventarieanskaffning. En maskin eller en inventarie som vid anskaffningen kan antas ha en ekonomisk livslängd på högst tre år behöver inte tas upp i balansräkningen utan får redovisas som en kostnad i sin helhet samma år som den förvärvas. Utgångspunkten vid bedömningen av den ekonomiska livslängden är den typiska livslängden för tillgången. Föreningen ska dock ta hänsyn till förhållanden i det

enskilda fallet. Det innebär att föreningen även ska beakta andra ekonomiska förhållanden, såsom den tekniska utvecklingen, konkurrensförhållanden och det användningsområde tillgången har i föreningen. Begreppet ekonomisk livslängd ska inte förväxlas med begreppet nyttjandeperiod som utgår från hur länge tillgången ska användas i föreningen.

Anskaffningsvärde

Vid *köp* av maskiner och inventarier är anskaffningsvärdet inköpspriset plus andra utgifter som ingår i fakturabeloppet och som kan hänföras till tillgången. Normalt ska man bara behöva titta på fakturan för att får fram anskaffningsvärdet. Externa utgifter som inte ingår i fakturabeloppet men som direkt kan hänföras till tillgången ska räknas in om de sammanlagt uppgår till mer än 5 000 kr per maskin eller inventarie. Utgifterna får räknas in i anskaffningsvärdet även om den inte överstiger 5 000 kr. Utgiften är beloppet exklusive avdragsgill mervärdesskatt. En förening som köper maskiner eller inventarier till en skattepliktig verksamhet kan behöva räkna in externa utgifter som understiger 5 000 kr i anskaffningsvärdet för att få överensstämmelse med reglerna i IL.

Vid *egentillverkning* av maskiner och inventarier är anskaffningsvärdet utgifter 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 med om de sammanlagt uppgår till mer än 5 000 kr för att få inventarien färdigställd. Utgifterna får räknas in i anskaffningsvärdet även om de inte överstiger 5 000 kr. Utgiften är beloppet exklusive avdragsgill mervärdesskatt. En förening som tillverkas maskiner och inventarier i en skattepliktig verksamhet kan behöva räkna in externa utgifter även om de inte överstiger 5 000 kr i anskaffningsvärdet för att få överensstämmelse med reglerna i IL.

Vid *övriga förvärv* (gåva och byte) av maskiner och inventarier är anskaffningsvärdet det verkliga värdet vid förvärvstillfället. Verkligt värdet är detsamma som försäljningsvärdet eller om en fungerande marknad saknas återanskaffningsvärdet.

Bidrag som hänför sig till förvärv av maskiner och inventarier ska minska anskaffningsvärdet.

Avskrivningar

Maskiner och inventarier ska skrivas av över den tid som föreningen avser att nyttja tillgången (nyttjandeperioden). Av förenklingsskäl får nyttjandeperioden bestämmas till fem år. Avskrivningen ska påbörjas det år maskinen eller inventariet

tas i bruk. Avskrivningen får göras med lika stort belopp varje år oavsett om tillgången varit i bruk endast en del av räkenskapsåret.

Utrangeringar och avyttringar

Vid försäljning av maskiner och inventarier redovisas skillnaden mellan försäljningsinkomsten och det bokförda värdet i posten Övriga intäkter om försäljningen sker med vinst. Innebär försäljningen förlust redovisas skillnaden i posten Övriga kostnader. Även vid utrangeringar redovisas det bokförda värdet i posten Övriga kostnader. När en tillgång utrangeras ska den inte längre vara med i balansräkningen. En tillgång som inte längre finns kvar i föreningen ska också strykas i förteckningen över anläggningstillgångar.

Nedskrivningar

En maskin eller inventarie ska skrivas ned om det klart framgår att värdet på den avviker betydligt från bokfört värde. En uppskattning av tillgångens återstående ekonomiska värde ska göras av föreningen. Tillgången ska skrivas ned till det värdet. Normalt behöver en maskin eller inventarie skrivas ned endast om den har förstörts.

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 hos säljaren när varan avsänts till köparen. Det ska vara enkelt för föreningen att konstatera vad som ingår i lagret vid årsskiftet. Reglerna innebär att det endast är skänkta eller inköpta varor som levererats som ska tas med i lagerposten. Sålda varor som lämnat föreningen ska inte tas med i lagerposten. Detta gäller oavsett om föreningen skickat faktura eller inte. Det medför att kostnaden respektive intäkten för varor där faktura inte har skickats hamnar på olika år.

Ett lager som har ett sammanlagt värde som uppgår till högst 5 000 kr behöver inte tas upp i balansräkningen utan får redovisas som kostnad. En förening som tillämpar denna regel på varulagret i en skattepliktig verksamhet kan behöva göra en justering i inkomstdeklarationen.

Värdering

Anskaffningsvärdet för en *köpt vara* är inköpspriset och andra utgifter som framgår av fakturan. För *egentillverkade varor* är anskaffningsvärdet inköpspriset för material. Utgifter som inte ingår i fakturabeloppet men som är direkt hänförliga till förvärvet/tillverkningen får ingå i anskaffningsvärdet. En förening som har varulager i en skattepliktig verksamhet kan

behöva räkna in dessa utgifter i anskaffningsvärdet för att få överensstämmelse med reglerna i IL.

Anskaffningsvärdet får beräknas med utgångspunkt från det pris som anges på den senaste mottagna fakturan för den sorts vara som ska värderas, om fakturabeloppet motsvara ett normalpris. Anskaffningsvärdet ska i annat fall beräknas enligt först-in-först-ut principen, enligt vägda genomsnittspriser eller enligt någon annan liknande princip. En förening som har varulager i en skattepliktig verksamhet kan, för att få överensstämmelse med IL:s regler, behöva tillämpa någon av dessa principer.

Vid förvärv genom *gåva* är anskaffningsvärdet verkligt värde vid förvärvstillfället. Verkligt värde är försäljningsvärdet eller för varor som föreningen har för avsikt att skänka bort försäkringsvärdet. Med försäkringsvärdet avses det värde föreningen försäkrat varorna till. Om varorna inte har något försäkringsvärde tas de upp till noll kr.

Om BFL:s regler om undantag från löpande bokföring för erhållna gåvor med svårbestämt men lågt marknadsvärde (5 kap. 1 § andra stycket BFL) har tillämpats ska endast de varor av detta slag som finns kvar på balansdagen tas med och värderas. Även för dessa varor är anskaffningsvärdet det verkliga värdet vi förvärvstillfället, dvs. när de togs emot. Normalt förändras dock inte värdet mellan gåvotillfället och balansdagen.

Om det klart framgår att värdet på lagret som helhet på balansdagen betydligt understiger det sammanlagda anskaffningsvärdet, ska värdenedgången beräknas och varulagret tas upp till anskaffningsvärdet minskat med värdenedgången. När värdenedgången beräknas måste föreningen för varje post (vara) bestämma dels anskaffningsvärdet, dels hur mycket lägre värdet egentligen är. Det är dock tillåtet med en kollektiv värdering för homogena varugrupper eller då en individuell värdering av kostnadsskäl är svår att motivera. Om lagrets värde inte är betydligt lägre än det sammanlagda anskaffningsvärdet får föreningen i stället göra avdrag för en schablonmässigt beräknad värdenedgång med tre procent av lagrets sammanlagda anskaffningsvärde.

Kundfordringar

Redovisning i balansräkningen

Kundfordringar ska tas upp till ett belopp som motsvarar vad föreningen fakturerat eller borde ha fakturerat och vid räkenskapsårets utgång inte fått betalt för. Vid prövning av vad som borde ha fakturerats är utgångspunkten hur föreningen

normalt gör. Fakturerar föreningen normalt en gång per månad och har ett arbete som utfördes för två månader sedan ännu inte fakturerats ska försäljningen räknas med. Normalt kan det inte anses affärsmässigt med en fördröjning av faktureringen mer än tre månader från det att affärshändelsen inträffade.

Fakturerade medlemsavgifter ska inte tas upp som kundfordringar eftersom medlemsavgifter ska redovisas som intäkt när de betalas till föreningen.

Värdering

En förening ska ta upp sina kundfordringar till det belopp som anges i faktura, avtal eller liknande handling inklusive mervärdesskatt. Fordringar får dock inte tas upp till högre belopp än som på balansdagen kan förväntas komma att betalas. I de fall det har fattats beslut om konkurs, ackord eller liknande efter balansdagen 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 tjänst och förutbetalda kostnader. En betald premie för en försäkring som berör två räkenskapsår är inte ett förskott utan ska kostnadsföras i sin helhet även om en del av premien avser påföljande år.

I posten Övriga fordringar ska följande tas upp:

- Förskott till leverantör, exklusive mervärdesskatt, överstigande 5 000 kr, där leverans, delleverans eller utförande av tjänst inte påbörjas.
- Första förhöjda leasingavgift, exklusive avdragsgill mervärdesskatt, överstigande 5 000 kr.
- Ränteinkomster, sammanlagt överstigande 5 000 kr, som är hänförliga till räkenskapsåret men som föreningen får först nästa år.
- Ränteutgifter, sammanlagt överstigande 5 000 kr, som föreningen har betalat under räkenskapsåret men som är hänförliga till nästa år.
- Bidrag som redovisas som intäkt men ännu inte utbetalats.
- Skattefordran avseende t.ex. mervärdesskatt samt för mycket inbetald arbetsgivaravgift och preliminärskatt för anställda.

Bedömningen av om ett förskott uppgår till 5 000 kr eller mer ska göras utifrån hur normala affärsmässiga transaktioner redovisas. Att konstruera faktureringen med en enda avsikt att understiga gränsvärdet för förskott är inte förenligt med god redovisningssed. Delas faktureringen eller betalningen av en varuleverans eller tjänst upp på flera fakturor eller delbetalningar ska delbeloppen summeras när 5 000-gränsen bedöms.

Förskott, ränteinkomster och ränteutgifter får tas upp även om de inte överstiger 5 000 kr. Detta kan vara aktuellt i en förening som har förskott eller räntor i en skattepliktig verksamhet.

Värdering

En förening ska ta upp övriga fordringar till det belopp som anges i faktura, avtal eller liknande handling exklusive mervärdesskatt. Fordran får dock inte tas upp till högre belopp än värdet av den prestation som på balansdagen kan förväntas tillfalla föreningen. I de fall det har fattats beslut om konkurs, ackord eller annat förhållande efter balansdagen, men innan det förenklade årsbokslutet är färdigställt, ska fordringarna tas upp till de belopp som med hänsyn till beslutet kan förväntas komma att tillfalla föreningen.

Finansiella placeringar

Redovisning i balansräkningen

Finansiella placeringar ska tas upp i balansräkningen när äganderätten övergått. En värdepappersportfölj är *en* finansiell placering även om förändringar inom portföljen görs under räkenskapsåret. Det innebär att en värdepappersportfölj ska ses som en helhet även om förändringar inom portföljen görs under räkenskapsåret.

Anskaffnings-värde

Vid köp av finansiella placeringar ska inköpspriset plus andra utgifter som kan hänföras till förvärvet inräknas i anskaffningsvärdet. Oftast framgår anskaffningsvärdet av köpnotan eller motsvarande handling. Vid förvärv genom gåva av en finansiell placering är anskaffningsvärdet det verkliga värdet vid förvärvstillfället. Verkliga värdet är detsamma som försäljningsvärdet.

Har en förening köpt aktier av samma slag och sort vid olika tidpunkter ska anskaffningsvärdet vid avyttringar av delposter beräknas enligt genomsnittsmetoden. Har Skatteverket gett ut allmänna råd om anskaffningsutgift för aktie ska anskaffningsvärdet justeras till den rekommenderade anskaffningsutgiften.

Värdering

Finansiella placeringar ska värderas individuellt till det lägsta av anskaffningsvärdet och försäljningsvärdet på balansdagen. Eftersom en värdepappersportfölj ska ses som en tillgång

jämförs dess totala anskaffningsvärde med dess totala försäljningsvärde. Det innebär att även om värdet på ett enskilt aktieslag i portföljen gått ner görs ingen omvärdering om inte värdet på hela portföljen har gått ner i värde.

Avyttring

Vid försäljning av finansiella placeringar redovisas skillnaden mellan försäljningsinkomsten och det bokförda värdet som finansiell intäkt om försäljningen sker med vinst. Innebär försäljningen en förlust redovisas skillnaden som finansiell kostnad.

Kassa och bank

Redovisning i balansräkningen

Föreningens tillgodohavanden på bank- och girokonton ska tas upp till de belopp som framgår av kontoutdrag eller liknande vid räkenskapsårets utgång. På kontoutdragen kan föreningen skriva justeringar om exempelvis en betalning inte blivit hanterad av banken före årsskiftet.

Eget kapital och obeskattade reserver

Eget kapital är skillnaden mellan föreningens tillgångar och summan av föreningens skulder och obeskattade reserver. Saldot påverkas av räkenskapsårets över- eller underskott.

Ändamålsbestämda medel

Reserverade medel för specifika ändamål är en del av eget kapital. Reservering för ändamålsbestämda medel får inte göras i resultaträkningen eftersom denna bara ska innehålla intäkter och kostnader som hör till räkenskapsåret. Kostnaderna för ändamålet redovisas i resultaträkningen det räkenskapsår de uppstår. Vill föreningen i bokföringen särredovisa ändamålsbestämda medel inom eget kapital får det göras genom att beloppet förs om från Årets över-/underskott eller Balanserade över-/underskott till ett särskilt konto inom eget kapital.

Ändamålsbestämda medel får inte redovisas som egen post i det förenklade årsbokslutet. Om föreningen vill särredovisa dessa medel görs det i en tilläggsupplysning till Eget kapital.

Obeskattade reserver

Under rubriken Obeskattade reserver i balansräkningen redovisar skattskyldiga föreningar det sammanlagda värdet av gjorda avsättningar till periodiseringsfonder, överavskrivningar och andra obeskattade reserver, dvs. sådana obeskattade reserver som enligt gällande skatteregler måste bokföras för att föreningen ska medges skattemässiga avdrag.

Avsättningar

Redovisningsmässiga avsättningar är skulder som hänför sig till räkenskapsåret eller tidigare år och som är säkra eller sannolika men där det råder ovisshet om beloppet eller betalningstidpunkten. Eftersom avsättningar är ovanliga i de flesta föreningar som kan tillämpa det allmänna rådet ska några avsättningar av förenklingsskäl inte göras.

Låneskulder

En förening ska i balansräkningen ta upp sina skulder till det belopp som anges på kontoutdrag, avtal eller liknande handling.

Leverantörsskulder

Redovisning i balansräkningen

I posten Leverantörsskulder ska föreningen ta upp följande:

- Fakturor som föreningen har fått men inte betalat före räkenskapsårets slut.
- Inköp som föreningen normalt borde har fått faktura på vid räkenskapsårets utgång.

Värdering

En förening ska i balansräkningen ta upp sina skulder till de belopp som anges på fakturan, avtal eller handling inklusive mervärdesskatt.

Skatteskulder

Redovisning i balansräkningen

Föreningens skatteskulder är skulder på balansdagen som avser inkomstskatt, fastighetsskatt eller motsvarande, särskild löneskatt på pensionskostnader, moms samt lagstadgade arbetsgivaravgifter och preliminärskatt för anställda.

Övriga skulder

Redovisning i balansräkningen

I posten Övriga skulder ska följande tas upp:

- Förskott från medlem och kund överstigande 5 000 kr där leverans, delleverans eller utförande av tjänst inte påbörjats.
- Ersättning till anställd eller annan samt därtill hörande kostnader överstigande 5 000 kr per person som är hänförlig till räkenskapsåret men som betalas nästa år.
- Ränteutgifter sammanlagt överstigande 5 000 kr som är hänförliga till räkenskapsåret men som betalas nästa år.
- Bidrag som föreningen fått utbetalda men som är hänförliga till kommande räkenskapsår

- Villkorade bidrag som inte får redovisas som intäkt.
- Ränteinkomster sammanlagt överstigande 5 000 kr som föreningen fått utbetalda men som är hänförliga till nästa räkenskapsår.

Medlemsavgifter ingår inte i definitionen av vad som är förskott eftersom de ska redovisas som intäkt när de betalas till föreningen.

Endast ett förskott över 5 000 kr exklusive mervärdesskatt behöver tas upp som förskott om föreningen inte börjat utföra en tjänst eller leverera en vara. Prövningen ska göras post för post, dvs. för varje inbetalning eller faktura för sig. Det är således förskott där arbetet över huvud taget inte har påbörjats eller där leverans inte skett som ska tas upp som förskott. Har föreningen påbörjat ett arbete ska det inte tas upp som förskott även om någon leverans eller prestation till kunden ännu inte skett.

Med denna definition av förskott och bestämmelsen att endast förskott på mer än 5 000 kr behöver tas upp borde det bli ganska sällsynt att förskott behöver tas upp som skuld.

Förskott, ersättningar till anställda och andra, ränteutgifter och ränteinkomster får tas upp även om de inte överstiger 5 000 kr. Detta kan vara aktuellt i en förening som har förskott, ersättningar till anställda eller räntor i en skattepliktig verksamhet.

Om återbetalningsskyldigheten för ett villkorat bidrag, som tagits upp som övrig skuld, efterskänks helt eller delvis ska bidraget tas upp som intäkt i motsvarande grad.

Värdering

En förening ska i balansräkningen ta upp sina övriga skulder till de belopp som anges på faktura, avtal eller liknande exklusive mervärdesskatt.

17.1.7 Resultaträkningen

Intäkter

Medlemsavgifter

En förening ska redovisa en medlemsavgift som intäkt när medlemsavgiften betalas till föreningen. Medlemsavgiften är en avgift till den allmänna föreningsverksamheten och innefattar inte avgift för en specifik verksamhet, t.ex. terminsavgift för kurs eller serviceavgift.

Gåvor

En erhållen gåva ska redovisas som intäkt när gåvan överlämnas till föreningen på ett sakrättsligt bindande sätt. Intäkten ska motsvara tillgångens anskaffningsvärde, som beräknas på olika

sätt beroende på vilken tillgång som erhållits. En erhållen gåva i form av likvida medel tas upp till gåvans nominella värde.

Erhållna gåvor som har ett svårbestämt men lågt värde och som föreningen avser att sälja vidare, skänka bort eller slänga behöver inte bokföras när de tas emot. De gåvor av detta slag som finns kvar på balansdagen ska däremot tas upp. Om värdet på ett lager av sådana gåvor är högre vid räkenskapsårets utgång än vid dess ingång, till följd av att föreningen fått fler varor än den sålt, redovisas skillnaden som intäkt av gåva.

Bidrag

En förening får välja att redovisa ett bidrag som intäkt det räkenskapsår bidraget betalas till föreningen, eller det eller de räkenskapsår bidraget hänför sig till.

Ett bidrag som hänför sig till räkenskapsåret men som inte betalats ut före räkenskapsårets utgång får redovisas som intäkt det räkenskapsåret bidraget hänför sig till endast om det finns beslut och dokumentation om beloppets storlek innan det förenklade årsbokslutet är färdigställt.

Bidrag som hänför sig till förvärv av byggnader, markanläggningar, mark, maskiner eller inventarier ska inte redovisas som intäkt utan i stället minska tillgångens anskaffningsvärde.

Ett villkorat bidrag ska redovisas som intäkt endast om bidraget med hög grad av sannolikhet inte kommer att återkrävas. Så är ofta fallet om bidraget är förenat med villkor som innebär att återbetalning ska göras endast om föreningen inte följer villkoren eller om de skulle inträffa något oväntat som uppenbarligen skulle rubba förutsättningarna för bidraget. Villkorade bidrag som inte får redovisas som intäkt tas upp som övriga skulder.

Övriga verksamhetsintäkter

Övriga verksamhetsintäkter är summan av:

- sådana inbetalningar som föreningen fått med anledning av övriga verksamhetsinkomster,
- skillnaden mellan föreningens fordringar exklusive mervärdesskatt vid räkenskapsårets utgång och ingång på medlemmar och kunder med anledning av att föreningen fakturerat eller borde fakturerat övriga verksamhetsinkomster, samt
- skillnaden mellan föreningens skulder exklusive mervärdesskatt vid räkenskapsårets ingång och utgång till medlemmar och kunder för förskott som avser övriga verksamhetsinkomster.

Exempel på övriga verksamhetsinkomster är avgifter för kurser och aktiviteter, träningsavgifter och serviceavgifter.

Försäljnings-intäkter

Försäljningsintäkter är summan av:

- sådana inbetalningar som föreningen fått med anledning av försäljningsinkomster som avser varor och tjänster,
- skillnaden mellan föreningens fordringar exklusive mervärdesskatt vid räkenskapsårets utgång och ingång på medlemmar och kunder med anledning av att föreningen fakturerat eller borde ha fakturerat försäljningsinkomster som avser varor och tjänster, samt
- skillnaden mellan föreningens skulder exklusive mervärdesskatt vid räkenskapsårets ingång och utgång till medlemmar och kunder för förskott med anledning av försäljningsinkomster som avser varor och tjänster.

Exempel på försäljningsinkomster är entréavgifter, ersättning för uppträdande och försäljning av varor.

Försäkrings-ersättning, skadestång m.m.

En förening ska redovisa försäkringsersättning, skadestånd m.m. som intäkt när medlen kan disponeras eller föreningen på något annat sätt kan förfoga över inkomsten. En försäkringsersättning som försäkringsbolaget och föreningen kommer överens om ska redovisas som intäkt när ersättningen betalas ut eller när föreningen annars kan disponera medlen. Om ersättningen utbetalas till en skattepliktig verksamhet kan justering behöva göras i inkomstdeklarationen.

Försäljning av anläggningstill-gångar och finan-siella placeringar

Vid försäljning av anläggningstillgångar och finansiella placeringar jämförs försäljningspriset med bokfört värde. Intäkten redovisas enligt principen när köparen fakturerats eller borde ha fakturerats.

Ränta

En förening får redovisa ränteinkomst som intäkt det räkenskapsår som räntan erhålls eller beloppet hålls tillgängligt för föreningens räkning. Om de sammanlagda ej inbetalda räntorna överstiger 5 000 kr ska de dock redovisas som intäkt det räkenskapsår som de avser. En förening som inte är allmännyttig och därmed oinskränkt skattskyldig kan behöva ta upp samtliga ränteinkomster det år som de avser.

Utdelning

En förening ska redovisa utdelning som intäkt det räkenskapsår som utdelningen erhålls. I en förening som inte är allmännyttig och därmed oinskränkt skattskyldig kan justering behöva göras i inkomstdeklarationen.

Omvärdering av finansiella placeringar

Intäkt till följd av omvärdering av finansiella placeringar är skillnaden mellan den finansiella placeringens värde på balansdagen och dess bokförda värde, om värdet är högre på balansdagen.

Kostnader

Allmänna kostnader

Kostnader för föreningens verksamhet är, med undantag av kostnader för personal, summan av:

- sådana utbetalningar exklusive avdragsgill mervärdesskatt som föreningen gjort med anledning av utgifter i verksamheten,
- erhållna gåvor i form av varor som bokförts löpande,
- skillnaden mellan föreningens skulder exklusive avdragsgill mervärdesskatt vid räkenskapsårets utgång och ingång till leverantörer med anledning av att föreningen erhållit faktura eller borde ha erhållit faktura,
- skillnaden mellan föreningens fordringar på leverantörer för förskott exklusive avdragsgill mervärdesskatt vid räkenskapsårets ingång och utgång, samt
- skillnaden mellan varulagrets värde vid räkenskapsårets ingång och utgång.

Ingår det i varulagret gåvor som inte bokförts löpande och har värdet på denna del av varulagret ökat ska skillnaden i stället redovisas som intäkt.

Personal

Kostnader för personal är summan av:

- sådana utbetalningar som föreningen gjort med anledning av utgifter för anställda och andra som erhåller ersättning för utfört arbete.
- skillnaden mellan föreningens skulder vid räkenskapsårets utgång och ingång avseende ersättningar till anställda och andra med tillhörande lagstadgade arbetsgivaravgifter,
- skillnaden mellan föreningens skulder vid räkenskapsårets utgång och ingång avseende lagstadgade arbetsgivaravgifter och särskild löneskatt på pensionskostnader, samt
- belopp motsvarande tredje och fjärde strecksatserna ovan (allmänna kostnader) och som avser personal.

Försäljning av anläggningstillgångar och finansiella placeringar

Vid försäljning av anläggningstillgångar och finansiella placeringar jämförs försäljningspriset med bokfört värde. Kostnaden redovisas enligt principen när köparen fakturerats eller utifrån affärsmässiga skäl borde ha fakturerats.

Skadestånd m.m.

Kostnad för skadestånd m.m. som föreningen blir skyldig att betala ska tas upp som kostnad när skadeståndet betalas ut. Om ersättningen utbetalas från en skattepliktig verksamhet kan justering behöva göras i inkomstdeklarationen.

Ränta

Sammanlagda ej utbetalda räntor som övertiger 5 000 kr ska tas upp som kostnad det räkenskapsår de avser. Ränteutgifter på lägre belopp får tas upp som kostnad när det betalas. En förening som inte är allmännyttig och därmed oinskränkt skattskyldig kan behöva ta upp samtliga ränteutgifter det år som de avser.

Anläggningstillgångar och finansiella placeringar

Hur kostnad för avskrivningar, nedskrivningar och utrangeringar av olika slags anläggningstillgångar ska redovisas framgår ovan vid rubriken 17.1.7 Balansräkningen.

Kostnad till följd av omvärdering av finansiella placeringar är skillnaden mellan den finansiella placeringens värde på balansdagen och dess bokförda värde i de fall värdet är lägre på balansdagen.

Bokslutsdispositioner

Som bokslutsdispositioner redovisas i skattepliktig verksamhet förändringar av periodiseringsfonder och överavskrivningar.

Skatt

Föreningens skattekostnad är summan av:

– beräknad skatt på räkenskapsårets överskott, och

– justering av tidigare räkenskapsårs redovisade inkomstskatt.

17.2 Inkomstskatt

Sambandet

När K1 – Enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut (avsnitt 16) fick sin tillämpning infördes parallellt särskilda skattebestämmelser i IL i syfte att stärka sambandet mellan redovisning och beskattning för enskilda näringsidkare. Motsvarande åtgärd har inte vidtagits i skattelagsstiftningen vad gäller föreningar. Det innebär att de förenklings- och periodiseringsregler som införts i K1 för föreningar inte är förenliga med bestämmelserna om bokföringsmässiga grunder med flera bestämmelser i IL. I vägledningen har därför särskilt påpekats när oförenligheten är uppenbar. Detta uttrycks exempelvis enligt följande: ”Reglerna i det allmänna rådet är i vissa fall inte förenliga med inkomstskattelagens regler, t.ex. när det gäller anskaffningsvärde för vissa tillgångar, anskaff-

ningsvärde vid gåva och vissa regler om övriga fordringar och skulder. En förening med skattepliktig verksamhet kan ändå tillämpa det allmänna rådet men kan då behöva avstå från att använda vissa förenklingsregler i den skattepliktiga verksamheten eller behöva göra justeringar i inkomstdeklarationen".

Merparten av föreningarnas verksamhet är inte skattepliktig. Det är endast när den enskilda föreningens verksamhet helt eller delvis är skattepliktig som skillnaden mellan redovisning och beskattning får betydelse. I 7 kap. IL finns bestämmelser om skattskyldigheten för föreningar. För en närmare redogörelse för dessa bestämmelser hänvisas till Handledning för stiftelser, ideella föreningar och samfälligheter m.fl. (SKV 327).

17.3 Mervärdesskatt

Skattskyldig

Skattskyldig till mervärdesskatt är bl.a. den som inom landet i en yrkesmässig verksamhet omsätter skattepliktig vara eller tjänst. Fastighetsägare kan efter ansökan bli skattskyldig för uthyrning av hela eller del av fastighet om den stadigvarande används av hyresgästen i en för denne mervärdesskattepliktig verksamhet.

Yrkesmässig

Med yrkesmässig verksamhet avses näringsverksamhet enligt 13 kap. IL. Verksamheten ska bedrivas yrkesmässigt, självständigt och med vinstsyfte eller avse innehav av näringsfastighet för att skattskyldighet till mervärdesskatt ska uppkomma. En bedömning av begreppet yrkesmässig i ML, ska dock göras i ljuset av mervärdesskattedirektivet, dvs. utifrån begreppet ekonomisk verksamhet. Se vidare Handledning för mervärdesskatt (SKV 553), avsnitt 7.

Närings-verksamhet

Enligt 4 kap. 8 § ML räknas näringsverksamhet inte som yrkesmässig för en allmännyttig ideell förening eller ett registrerat trossamfund, om inkomsten av denna verksamhet är undantagen från skattskyldighet enligt 7 kap. 7 § första och andra stycket eller 14 § IL. En allmännyttig ideell förening enligt 7 kap. 7 – 13 §§ IL betalar mervärdesskatt på sina förvärv men saknar avdragsrätt för den ingående mervärdesskatten eftersom föreningen inte är skattskyldig till mervärdesskatt. Samma gäller för ett registrerat trossamfund som enligt 7 kap. 14 § IL är inskränkt skattskyldig.

Näringsidkare

En ideell förening som bedriver näringsverksamhet och som omsätter varor eller tjänster i den verksamheten är en näringsidkare i ML:s mening även om näringsverksamheten inte räknas som yrkesmässig. En sådan förening kan vara

skattskyldig att betala mervärdesskatt vid förvärv av vissa tjänster från utlandet. En ideell förening kan således vara skyldig att som köpare av sådana tjänster betala mervärdesskatt för andras omsättningar, trots att föreningen inte skulle vara skyldig att betala mervärdesskatt för motsvarande egna omsättningar inom landet eftersom föreningens verksamhet i övrigt undantas från yrkesmässighet.

En inskränkt skattskyldig ideell förening eller registrerat trossamfund kan medges s.k. frivillig skattskyldighet för upplåtelse av fastighet enligt 9 kap. ML även om verksamheten inte är yrkesmässig enligt 4 kap. 8 § ML.

Bestämmelsen om yrkesmässig verksamhet i 4 kap. 8 § ML har inte någon motsvarighet i mervärdesskattedirektivet. Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked funnit att en allmännyttig ideell förening kunde åberopa direktivbestämmelserna med direkt effekt och bli skattskyldig till mervärdesskatt även när inkomsten av verksamheten var undantagen från skattskyldighet enligt 7 kap. 7 § IL. I det aktuella fallet var samtliga övriga förutsättningar för skattskyldighet enligt ML uppfyllda (SRN 2004-03-11).

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att en ideell förening som tillhandahöll ridundervisning och tävlingsverksamhet inte har bedrivit en yrkesmässig verksamhet. Bestämmelsen om undantag från skatteplikt avseende idrott i 3 kap. 11 a § ML, som inte omfattar sådana föreningar som regleras i 4 kap. 8 § ML, ansågs inte ha någon självständig betydelse. I mervärdesskattedirektivet undantas från skatteplikt en organisation utan vinstsyfte som tillhandahåller idrott. Trots en avvikande reglering i ML jämfört med direktivet leder bestämmelserna fram till samma resultat nämligen att tillhandahållandena inte ska bli föremål för mervärdesskatt (RÅ 2010 ref. 54).

17.4 Rättspraxis m.m.

Rättspraxis	– En ideell förening tillhandahåller tjänster i en verksamhet som inte är yrkesmässig. Föreningen begär att bli skattskyldig för tillhandahållandena och åberopar att bestämmelserna om beskattningsbar person har direkt effekt	RÅ 2010 ref.54

	– En ideell förening driver en museijärnväg där de efter ordinarie tidtabell transporterade passagerare mellan olika platser	SRN 2004-03-11
Bokförings-nämnden	– Ideella föreningar och registrerade trossamfund som upprättar förenklat årsbokslut	BFNAR 2010:1

18 K2 – Årsredovisning i mindre aktiebolag

18.1 BFNAR 2008:1 Årsredovisning i mindre aktiebolag

18.1.1 Tillämpning

Vilka aktiebolag får tillämpa det allmänna rådet?

Det allmänna rådet får endast tillämpas av aktiebolag som är mindre företag enligt 1 kap. 3 § första stycket 5 ÅRL. Ett publikt företag får inte tillämpa det allmänna rådet. Likaså får ett aktiebolag som är moderföretag i en större koncern inte tillämpa det allmänna rådet även om det är ett mindre företag. Däremot kan ett dotterföretag som tillhör kategorin mindre företag och som ingår i en koncern tillämpa det allmänna rådet även om det i koncernen finns företag som tillämpar andra redovisningsnormer. Ett aktiebolag som tillämpar det allmänna rådet benämns företag.

Det allmänna rådet får tillämpas på årsredovisningar som upprättas per den 31 december 2008 eller senare. Rekommendationen har ändrats genom BFNAR 2009:3 och BFNAR 2011:1.

Nedan redogörs för de regler som gäller för räkenskapsår som påbörjas efter den 31 december 2010 eller senare.

Tillämpning av det allmänna rådet

Ett företag får tillämpa det allmänna rådet när det upprättar sin årsredovisning. Det allmänna rådet ska tillämpas i sin helhet och utan avvikelse, trots det som anges i 2 kap. 3 § andra stycket ÅRL. Det innebär att annan normgivning inte kan tillämpas parallellt. Det allmänna rådet ska ses som en helhet och reglerna är villkorade av varandra. Genom att företaget lämnar upplysning att det allmänna rådet tillämpas får användare av årsredovisningen information om vilka regler och principer som har tillämpats när årsredovisningen har upprättats.

Väljer ett företag att inte tillämpa det allmänna rådet ska det tillämpa antingen annan normgivning från BFN eller rekommendationer och uttalanden från det numera nedlagda Redovisningsrådet (se avsnitt 5.1.1).

I förekommande fall ska ett företag även tillämpa BFN:s allmänna råd om fusion av helägt aktiebolag (BFNAR 1999:1) och redovisning av fusion (BFNAR 2003:2). Se avsnitt 11.

Vad gäller om en fråga inte är reglerad i det allmänna rådet?

Är inte en fråga reglerad i det allmänna rådet ska företaget söka vägledning i följande ordning:

a. Regler i det allmänna rådet som behandlar liknande frågor.

b. Grundläggande redovisningsprinciper enligt 2 kap. 4 § första stycket ÅRL och grundläggande principer i det allmänna rådet.

Regeln innebär att företaget inte får tillämpa andra allmänna råd, rekommendationer eller specifika uttalanden vid sidan av det allmänna rådet. Saknas regler i det allmänna rådet som behandlar liknande frågor ska företaget söka vägledning i de grundläggande redovisningsprinciperna i ÅRL och de grundläggande principerna i det allmänna rådet.

18.1.2 Grundläggande principer m.m.

Grundläggande redovisningsprinciper

Grundläggande redovisningsprinciper för årsredovisningen finns i 2 kap. 4 § första stycket ÅRL:

- Fortlevnadsprincipen
- Konsekvent tillämpning
- Försiktighetsprincipen
- Periodiseringsprincipen
- Individuell värdering
- Bruttoredovisning och kvittningsförbud
- Kontinuitetsprincipen

För en närmare innebörd av principerna, se avsnitt 3.6.

Avvikelse från grundläggande redovisningsprinciper

Ett företag får avvika från de grundläggande redovisningsprinciperna endast när det anges i det allmänna rådet. Upplysningar om avvikelser enligt 2 kap. 4 § andra stycket andra meningen ÅRL behöver inte lämnas.

Ett företag som har beslutat att avveckla verksamheten ska ta hänsyn till beslutet när balans- och resultaträkning upprättas (avvikelse från fortlevnadsprincipen). Det kan i ett sådant fall bli aktuellt att skriva ned en tillgång till beräknat nettoförsäljningsvärde.

Ett företag får ändra princip för värdering till någon av de metoder som anges i det allmänna rådet (avvikelse från konsekvent tillämpning). Den nya metoden ska tillämpas framåt i tiden och endast på nya transaktioner, med undantag av redovisningsmetoder för uppdrag på löpande räkning och uppdrag till fast pris.

Ett företag behöver inte periodisera inkomster och utgifter som var för sig understiger 5 000 kr (avvikelse från periodiseringsprincipen).

Ett företag som ändrat principer för värdering till någon av de metoder som anges i det allmänna rådet ska inte räkna om posterna för det närmast föregående räkenskapsåret. Däremot ska företaget upplysa om sådana ändringar.

En eller flera transaktioner

Varje transaktion ska normalt redovisas för sig. En transaktion ska redovisas i delar om det är nödvändigt för att rätt återge den ekonomiska innebörden. Ett exempel är när service och underhåll ingår i försäljningspriset för en produkt och kan särskiljas. Det kan även vara så att två eller flera transaktioner hör samman på ett sådant sätt att den ekonomiska innebörden inte kan förstås om inte transaktionerna redovisas tillsammans. Ett exempel är ett företag som samtidigt som varorna säljs kommer överens om att senare köpa tillbaka dem.

Byten

Vid byte till en likartad vara eller tjänst ska inte någon inkomst eller utgift redovisas. Skattemässigt är däremot ett sådant byte att se som en avyttring och leder till beskattning.

Vid byte till en olikartad vara eller tjänst är inkomsten respektive utgiften det verkliga värdet på det som företaget tar emot respektive lämnar. Inkomsten respektive utgiften ska justeras med eventuella betalningar i samband med bytet. Vid bytet är det inte säkert att några fakturor upprättas. Ibland kan det vara svårt att bedöma det verkliga värdet på det som tas emot. I ett sådant fall är inkomsten respektive utgiften det verkliga värdet på det som företaget lämnar i byte respektive tar emot.

Schablonmässig värdering

En balansräkningspost får värderas enligt schablonmässig metod om det är svårt att få fram korrekta uppgifter eller om

en mer exakt värdering inte kan motiveras av kostnadsskäl. En schablonmässig metod får användas endast om

a. det finns relevant och tillförlitligt underlag för schablonen,

b. schablonen används konsekvent, och

c. schablonen ger ungefär samma värde som en värdering med utgångspunkt från årets faktiska förhållanden.

En schablonmässig värdering kan komma i fråga t.ex. vid beräkning av varulagrets anskaffningsvärde utifrån försäljningspris, vid fastställande av inkurans och vid nedskrivning av kundfordringar.

Redovisnings-valuta i euro

Ett företag som har euro som redovisningsvaluta ska vid omräkning av gränsvärden i det allmänna rådet använda den av Europeiska centralbanken fastställda växelkursen vid räkenskapsårets utgång.

Händelser efter balansdagen

Ett företag ska när årsredovisningen avges beakta händelser efter balansdagen som bekräftar förhållanden som förelåg på balansdagen. Den dag som årsredovisningen avges är densamma som dagen för årsredovisningens undertecknande.

18.1.3 Årsredovisningens utformning

Årsredovisningens delar

Årsredovisningens olika delar ska presenteras i följande ordning: förvaltningsberättelse, resultaträkning, balansräkning och noter/tilläggsupplysningar.

Årsredovisningens presentation

Ett företag som upprättar sin årsredovisning enligt det allmänna rådet anses uppfylla de krav som ställs enligt 2 kap. 2 § ÅRL (överskådlighet och god redovisningssed), 2 kap. 3 § ÅRL (rättvisande bild), 5 kap. 1 § ÅRL (tilläggsupplysningarnas placering) och 6 kap. 1 § första stycket andra meningen ÅRL (förvaltningsberättelsen).

Förvaltningsberättelsen ska upprättas enligt den uppställningsform och med de rubriker som anges i det allmänna rådet. Resultaträkningen och balansräkningen ska upprättas enligt de uppställningsformer och med de rubriker, underrubriker, summeringsrader och poster som anges i det allmänna rådet trots det som anges i 3 kap. 3 § första stycket ÅRL. Det innebär bl.a. att ett företag endast kan använda en kostnadsslagsindelad resultaträkning. Ett företag får inte lägga till andra rubriker, underrubriker, summeringsrader eller poster än de som finns i uppställningsformerna eller slå samman poster trots att ÅRL ger möjlighet till detta. Benämningen av posterna i

uppställningsformerna får anpassas om det bättre beskriver postens innehåll. Vidare får en rubrik, underrubrik, summeringsrad eller post utelämnas om det inte finns något att redovisa.

Årsredovisningens språk och form

På varje sida i årsredovisningen ska sidnummer samt företagets namn och organisationsnummer anges. Av 2 kap. 5 § ÅRL framgår att årsredovisningen ska upprättas i läsbar form eller elektronisk form samt avfattas på svenska.

Valuta och beloppsuppgifter

Beloppen i årsredovisningen ska anges i hela kronor eller tusental kronor. Är redovisningsvalutan euro ska beloppen anges i hela euro eller hundratal euro. Valet av enhet ska framgå av årsredovisningen. Även om beloppen anges i hela kronor eller euro får belopp i förvaltningsberättelsen anges i tusental kronor eller hundratal euro. De jämförelsetal som ska lämnas enligt 3 kap. 5 § första stycket ÅRL ska lämnas i en särskild kolumn till höger om beloppsuppgifterna för räkenskapsåret. Jämförelsetal ska även lämnas i samtliga noter med undantag av noten om redovisningsprinciper och noten till eget kapital.

Årsredovisningens undertecknande

Årsredovisningen ska skrivas under av dem som är styrelseledamöter och verkställande direktör när årsredovisningen avges. Dagen för årsredovisningens undertecknande ska vara densamma som den dag årsredovisningen avges, dvs. den dag som den beslutas.

18.1.4 Uppställningsformer för årsredovisningen

Uppställningsform för förvaltningsberättelsen

Förvaltningsberättelsen ska upprättas med de rubriker och underrubriker som framgår av punkt 4.1 i det allmänna rådet.

Uppställningsformer för resultaträkningen

Ett företag ska i resultaträkningen ange räkenskapsårets samt föregående räkenskapsårs början och slut. Poster som påverkar resultatet negativt ska anges med minustecken.

Resultaträkningen ska upprättas med de rubriker, poster och summeringsrader som framgår av punkt 4.3 i det allmänna rådet. Upprättas resultaträkningen i förkortad form enligt 3 kap. 11 § ÅRL ska i stället punkt 4.3.A tillämpas.

Uppställningsformer för balansräkningen

Ett företag ska ange räkenskapsårets och föregående räkenskapsårs balansdag. Balansräkningen ska upprättas med de rubriker, underrubriker, poster och summeringsrader som anges i punkt 4.5 i det allmänna rådet. Upprättas balans-

räkningen i förkortad form enligt 3 kap. 4 § femte stycket ÅRL ska i stället punkt 4.5.A tillämpas.

18.1.5 Förvaltningsberättelsen

Verksamheten

Allmänt om verksamheten

Ett företag ska ange vilken verksamhet det faktiskt bedriver, dvs. inte bara återge det som står i bolagsordningen. Företaget ska ange tidigare firma om den har bytts. Vidare ska företaget ange speciella omständigheter som i särskild grad berör företaget. Det kan t.ex. vara fråga om att företaget endast har en kund eller leverantör.

Väsentliga händelser under och efter räkenskapsåret

Med sådana händelser av väsentlig betydelse avses

a. beslutade viktiga förändringar i verksamheten,

b. för företaget viktiga externa faktorer som påverkar dess ställning och resultat,

c. den omständigheten att företaget har upprättat kontrollbalansräkning eller är skyldig göra det, och

d. den omständigheten att företaget inte längre förutsätts fortsätta sin verksamhet.

Egna aktier

Ett företag kan endast äga egna aktier i de fall som anges i 19 kap. 5 § ABL. Egna aktier får enligt ÅRL inte tas upp som tillgång. Ett företag som innehar eller har förvärvat eller överlåtit egna aktier ska lämna upplysningar om detta.

Flerårsöversikt

För att uppfylla kravet på en rättvisande översikt ska företaget för räkenskapsåret och de tre föregående åren lämna uppgift om

a. nettoomsättningen,

b. resultat efter finansiella poster, och

c. soliditet (justerat eget kapital i procent av balansomslutningen).

Varierar nettoomsättningen mer än 30 % mellan åren ska företaget kommentera detta. Företaget kan ange ytterligare nyckeltal, exempelvis sådana som är branschspecifika.

Ett företag som redovisar resultaträkningen i förkortad form ska lämna uppgift om bruttoresultat i stället för nettoomsättning.

Resultatdisposition

Det förslag till disposition av företagets vinst eller förlust ska avse summan av fritt eget kapital. Fritt eget kapital omfattar posterna överkursfond, balanserat resultat och årets resultat.

18.1.6 Resultaträkningen – Rörelseintäkter

Grundläggande bestämmelser

Vad är en inkomst?

En inkomst är det som ett företag tar emot eller kommer att ta emot för egen räkning till följd av en transaktion och som ökar företagets eget kapital. Tillskott från företagets ägare är inte en inkomst. Ett företag kan ta emot något för annans räkning. Exempel är mervärdesskatt eller det som en kommissionär tar emot för någon annans räkning. Detta räknas inte som inkomst för företaget. Fakturerar företaget för utlägg kommer det att erhålla betalning för egen räkning. Fakturerade utlägg, t.ex. utgifter för resor och logi, ingår därför i inkomsten.

Hur stor är inkomsten?

Vid betalning med likvida medel är inkomsten det belopp som angetts i faktura, ett avtal eller liknande handling. Inkomsten ska minskas med lämnade rabatter. Inkomsten ska också minskas med varureturer, prisjusteringar eller liknande även om de bekräftas efter balansdagen men innan årsredovisningen avges.

När blir inkomsten en intäkt?

Ett företag ska redovisa en inkomst som intäkt om

a. väsentliga risker och förmåner till följd av transaktionen har övergått,

b. beloppet kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, och

c. det är sannolikt att de ekonomiska fördelarna av transaktionen kommer att tillfalla företaget.

Detta ska ses om en generell regel för när en inkomst ska redovisas som intäkt. Nedan redogörs för kompletterande regler när en inkomst ska redovisas som intäkt.

Intäktsredovisning av naturvårdsavtal regleras inte särskilt i det allmänna rådet. Dessa avtal måste bedömas i varje enskilt fall. Har företaget ingen prestation att utföra ska intäkten redovisas så snart företaget fått rätt till inkomsten. Är det troligt att företaget ska utföra en prestation, eller om företaget ska utföra en prestation i måttlig omfattning, ska intäkten periodiseras på lämpligt sätt.

När ska försäljning av varor redovisas som intäkt?

Vid försäljning av varor övergår väsentliga risker och förmåner enligt följande:

Varan (motsvarande)	**Väsentliga risker och förmåner övergår**
Varan hämtas av köparen	när varan hämtas
Varan transporteras till köparen på köparens risk	när varan överlämnas till fraktföretaget
Varan transporteras till köparen på säljarens risk	när fraktföretaget överlämnar varan till köparen
Installationen av varan utgör en väsentlig del av försäljningen	efter utförd installation
Varor som levereras genom delleveranser och varorna ha funktionellt samband	när företaget utfört samtliga delleveranser
Varor som levereras genom delleveranser om – varorna i en delleverans saknar funktionellt samband med varor i en annan leverans, och – företaget inte har andra åtaganden än garanti avseende den levererade varan	efter varje utförd delleverans
Fastighet som är omsättningstillgång	normalt vid tillträdet
Värdepapper som utgör lager	på kontraktsdagen

Undantagsvis kan det vara svårt att bestämma när väsentliga risker och förmåner övergår. I sådana fall är det nödvändigt att närmare granska de faktiska omständigheterna samt att analysera avtalsvillkoren och de bestämmelser som gäller för transaktionen. De frågor som bör ställas är följande.

- Vilka relevanta risker (prisfall, förstörelse, sakrättsrisker m.fl.) och förmåner (prisökning, avkastning, nyttjanderätt, förfoganderätt m.fl.) finns det?
- Vilka av dessa är väsentliga?
- När har dessa risker och förmåner övergått?

Resultatet av granskningen och analysen avgör när intäkten ska redovisas.

När och hur redovisas tjänste- och entreprenaduppdrag?

Vad är ett tjänsteuppdrag respektive ett entreprenad-uppdrag?

Ett tjänsteuppdrag föreligger om det finns avtal som innebär att ett företag under en tidsperiod ska utföra en eller flera tjänster. Uppdraget kan utföras inom ett räkenskapsår eller sträcka sig över flera räkenskapsår. Ett entreprenaduppdrag föreligger om det finns avtal som avser produktion av ett objekt eller flera objekt som står i nära samband med, eller är beroende av, varandra med avseende på utformning, teknik och funktion eller användning. Tjänsteuppdrag och entreprenaduppdrag ska redovisas enligt samma regler.

Ett avtal som avser tillverkning av produkter som företaget normalt har i lager eller tillverkar mot order är inte ett entreprenaduppdrag. Ett avtal om komplettering av ett tjänste- eller entreprenaduppdrag ska anses vara av samma slag av uppdrag som det ursprungliga om avtalen sammantaget är att anse som samma slags uppdrag.

Definitioner av olika slags uppdrag

Provisionsbaserat

Ett provisionsbaserat uppdrag är ett uppdrag för vilket inkomsten grundar sig på utfallet av försäljning av andras varor eller utförda tjänster. Intäkten redovisas löpande om den provisionsgrundande försäljningen har skett eller den provisionsgrundande tjänsten har utförts och om övriga avtalsvillkor för provisionen är uppfyllda.

Löpande räkning

Ett uppdrag på löpande räkning är ett uppdrag för vilket inkomsten uteslutande eller så gott som uteslutande grundar sig på ett avtalat arvode per tidsenhet, den faktiska tidsåtgången och de eventuella faktiska utgifterna för uppdraget. Det är endast uppdrag där arvodet per tidsenhet är avtalat i förväg och där inkomsten beräknas som arvodet per tidsenhet multiplicerat med faktiskt nedlagd tidsåtgång, med tillägg för eventuella faktiska utgifter för uppdraget, som är uppdrag på löpande räkning.

Obestämt antal aktiviteter under en överens-kommen tidsperiod

Ett uppdrag med ett obestämt antal aktiviteter under en överenskommen tidsperiod är ett uppdrag

a. som inte är provisionsbaserat eller på löpande räkning,
b. som avser ett obestämt antal aktiviteter vilka ska utföras under en överenskommen tidsperiod, och
c. för vilket inkomsten utgår för denna tidsperiod.

Inkomsten från ett sådant uppdrag ska redovisas linjärt över perioden. Detta innebär att intäkten uppgår till den del av det av-

talade priset som motsvarar redovisningsperiodens längd i förhållande till den totala avtalade tidsperioden. Är en aktivitet dominerande ska intäkten redovisas när denna aktivitet har utförts.

Fast pris

Uppdrag till fast pris är andra uppdrag, dvs. sådant uppdrag bestäms negativt genom att inte tillhöra någon av ovan angivna uppdrag.

Redovisningsmetoder för uppdrag på löpande räkning och uppdrag till fast pris

Uppdrag på löpande räkning och uppdrag till fast pris ska redovisas antingen enligt en huvudregel eller enligt en alternativregel. Ett företag ska använda samma metod vid redovisning av samtliga uppdrag av samma slag. Detta innebär att alternativregeln får tillämpas vid redovisning av uppdrag på löpande räkning även om huvudregeln tillämpas för uppdrag till fast pris och vice versa.

Ett företag som tillämpar alternativregeln får byta till huvudregeln. Byte från huvudregeln till alternativregeln är endast tillåtet om det finns särskilda skäl. Respektive huvudregel ger en bättre redovisning och det finns därför ingen anledning att tillåta byte om det inte finns särskilda skäl. Exempel på särskilda skäl är att företaget får en ny ägare som inte tillämpar huvudregeln eller att företagets verksamhet minskat i betydande omfattning.

Löpande räkning – huvudregeln

Enligt huvudregeln ska en inkomst från ett uppdrag på löpande räkning redovisas som intäkt i takt med att arbetet utförs och material levereras eller förbrukas. Det innebär att utförda arbeten som inte är fakturerade på balansdagen ska redovisas som intäkt. Intäkten är värdet av det arbete som utförts och det material som levererats eller förbrukats under redovisningsperioden. Värdet ska beräknas utifrån det pris som avtalats med kunden.

Löpande räkning – alternativregeln

Enligt alternativregeln ska en inkomst från ett uppdrag på löpande räkning redovisas som intäkt i takt med att företaget fakturerat för utfört arbete och levererat eller förbrukat material. Detta innebär att företaget ska avvakta med intäktsredovisningen till dessa att arbetet fakturerats. Intäkten är det fakturerade värdet under förutsättning att företaget inte fakturerar senare än vad som motiveras av affärsmässiga skäl. Hur länge ett företag kan dröja med att fakturera ska bedömas utifrån god affärssed. Ofta innebär detta att branschpraxis ska följas men att vissa begränsningar finns. En branschpraxis som inte är affärsmässigt motiverad kan inte accepteras. Intäkten ska därför normalt redovisas senast tre månader efter det att arbetet utförts.

Fast pris – huvudregeln

Enligt huvudregeln ska en inkomst från ett uppdrag till fast pris redovisas som intäkt om företaget på ett tillförlitligt sätt kan beräkna

a. uppdragsinkomsten,

b. färdigställandegraden på balansdagen, och

c. de utgifter som uppkommit och de utgifter som återstår för att slutföra uppdraget.

Intäkten ska redovisas även om väsentliga risker och förmåner till följd av transaktionen inte har övergått.

En sådan successiv vinstavräkning innebär att företaget gör en bedömning av det pågående arbetets slutliga utfall och redovisar så stor del av vinsten som hör till det aktuella räkenskapsåret. Metoden kan innebära att en tillgång redovisas till ett värde som är högre än anskaffningsvärdet, vilket är tillåtet enligt 4 kap. 10 § ÅRL.

Färdigställandegraden beräknas normalt som nedlagda utgifter på balansdagen i förhållande till totalt beräknade utgifter för att fullgöra uppdraget. Det finns även andra metoder att beräkna färdigställandegraden. Den metod som företag valt för att beräkna färdigställandgraden ska tillämpas konsekvent på alla uppdrag.

Är det sannolikt att ett avtal kommer att leda till förlust ska förlusten redovisas som kostnad oavsett om uppdraget påbörjats eller inte. Det beräknade ekonomiska utfallet av ett uppdrag utgör skillnaden mellan inkomsten för uppdraget i sin helhet som den bedöms vid den aktuella tidpunkten och de utgifter som svarar mot denna inkomst. Blir inkomsten vid denna beräkning lägre än utgifterna uppstår en bedömd förlust som omedelbart ska redovisas som en kostnad.

Kan företaget inte beräkna utfallet av uppdraget på ett tillförlitligt sätt, ska en intäkt redovisas som motsvarar de uppdragsutgifter som uppkommit och som sannolikt kommer att ersättas av beställaren. Det innebär att om det är sannolikt att alla uppkomna uppdragsutgifter kommer att ersättas redovisas en lika stor intäkt som kostnad.

Successiv vinstavräkning kan bara tillämpas av företag som på ett tillförlitligt sätt kan beräkna utfallet av uppdraget. Ett företags som avser att vinstavräkna successivt måste därför ha ett effektivt internt system för ekonomisk rapportering och budgetering.

Fast pris – alternativregeln

Enligt alternativregeln ska en inkomst från ett uppdrag till fast pris redovisas som intäkt när arbetet väsentligen är fullgjort. Metoden ställer vissa krav på företagets system för ekonomisk rapportering. Ett pågående uppdrag till fast pris ska enligt alternativregeln resultatavräknas först när uppdraget är slutfört. Företaget måste därför hålla reda på vilka inkomster och utgifter som hör till respektive uppdrag.

Skatterättsligt används begreppet ”slutlig ekonomisk uppgörelse”, vilket oftast innebär att intäkten inte behöver tas upp innan slutfaktura är skickad, granskad och betald. Av Allmänna bestämmelser inom byggbranschen framgår att slutfaktura avseende s.k. tilläggsarbeten får sändas upp till sex månader efter godkänd slutbesiktning. Därtill har kunden alltid, oavsett om fakturan avser kontrakts- eller tilläggsarbeten, en månad för granskning av fakturan. Senaste tidpunkten för fakturering och därmed resultatavräkning enligt skatterätten kan därmed bli sju månader efter godkänd slutbesiktning. Redovisningsmässigt måste intäktsredovisningen däremot göras när arbetet väsentligen är fullgjort.

Ett företag som redovisar ett uppdrag till fast pris enligt alternativregeln och där uppdraget inte väsentligen är fullgjort ska redovisa en positiv justeringspost i resultaträkningen.

När ska vissa inkomster redovisas som intäkt?

Nedanstående inkomster ska redovisas som intäkt enligt följande:

Inkomst från	**Intäkten redovisas**
hyra och leasing	fördelas över den avtalade hyres- eller leasingsperioden
förhöjd förstagångshyra	linjärt över den avtalade leasingperioden
royalty som baseras på mängden av försäljning eller användning	löpande i takt med försäljning eller användning om företaget har, eller kan få, tillgång till de uppgifter som krävs i form av försäljningsstatistik etc.
royalty som är fast och oberoende av försäljning eller användning	linjärt över avtalets löptid
provision som baseras på utfallet av försäljning av andras varor eller utförda tjänster	löpande om den provisionsgrundande försäljningen har skett eller den provisionsgrundande tjänsten är utförd och om övriga avtalsvillkor för provisionen är uppfyllda

Inkomst från	Intäkten redovisas
inträdesavgift i franchisesystem	vid avtalets tecknande
löpande avgifter i ett franchisesystem	löpande i takt med försäljning eller användning
försäkringsersättning	när en händelse har inträffat som omfattas av ett försäkringsavtal och försäkringsföretaget har fattat beslut om ersättning
skadestånd	när överenskommelse om belopp har träffats med motparten eller när beloppet är fastställt i en lagakraftvunnen dom eller dom i överinstans med samma utfall som i underinstans

När och hur redovisas offentligt stöd?

Intäkt

Ett företag ska redovisa offentliga stöd som intäkt om inte stödet ska

a. minska anskaffningsvärdet vid förvärv av tillgång, eller

b. redovisas som skuld.

Ett offentligt stöd som redovisats som skuld och som efterskänks eller av annan anledning inte ska återbetalas ska redovisas som intäkt.

Tidpunkt

Villkoren om att förmåner och risker har övergått m.m. är uppfyllda om beslut om offentligt stöd har fattats senast på balansdagen. Stöd som uppenbart hänför sig till ett räkenskapsår får redovisas som intäkt det räkenskapsåret även om beslut har fattats efter balansdagen men innan årsredovisningen avges.

Kostnadstäckning

Ett offentligt stöd som avser att täcka kostnader ska redovisas som intäkt samma räkenskapsår som det år kostnaderna avser. Avser stödet kostnader under flera räkenskapsår ska stödet fördelas och redovisas som intäkt under dessa räkenskapsår. Avser stödet att täcka uppkomna förluster ska hela stödet redovisas som intäkt under räkenskapsåret.

Stöd som avser att täcka finansiella kostnader ska redovisas i posten Räntekostnader och liknande resultatposter.

När redovisas försäljning av immateriella och materiella anläggningstillgångar?

Vid försäljning av immateriella och materiella anläggningstillgångar ska intäkten minskas med tillgångens redovisade värde.

Väsentliga risker och förmåner övergår enligt följande:

Försäljning av	**Väsentliga risker och förmåner övergår**
immateriell tillgång	när äganderätten övergår civilrättsligt
Fastighet	normalt vid tillträdet
övriga materiella anläggnings-tillgångar som hämtas av köparen	när tillgången hämtas
övriga materiella anläggnings-tillgångar som transporteras till köparen på köparens risk	när tillgången överlämnas till fraktföretaget
övriga materiella anläggnings-tillgångar som transporteras till köparen på säljarens risk	när fraktföretaget överlämnar tillgången till köparen
installation av en övrig materiell anläggningstillgång som utgör en väsentlig del av försäljningen	efter utförd installation

Realisationsvinst vid försäljning av fastighet som är anläggningstillgång får redovisas på kontraktsdagen.

18.1.7 Resultaträkningen – Rörelsekostnader

Grundläggande bestämmelser

Vad är en utgift?

En utgift är det som ett företag lämnar eller kommer att lämna till följd av en transaktion och som minskar företagets eget kapital. Ingående mervärdesskatt som företaget får dra av minskar inte företagets eget kapital och är därmed inte en utgift. En överföring till företagets ägare som direkt minskar företagets eget kapital är inte en utgift. Med överföring menas en utbetalning till ägarna som inte motsvaras av en motprestation, t.ex. utdelning.

Hur stor är utgiften?

Vid betalning med likvida medel är utgiften det belopp som anges i en faktura, ett avtal eller liknande. Utgiften ska minskas med erhållna rabatter. Utgiften ska också minskas med varureturer, prisjusteringar eller liknande även om de bekräftas efter balansdagen men före årsredovisningens undertecknande.

När blir utgiften en kostnad?

Ett företag ska redovisa en utgift som kostnad om inte utgiften avser ett förvärv av en tillgång (exempelvis inköp av inventarier) som ska redovisas. Ett företag ska som huvudregel endast redovisa tillgångar som det äger. Utgifter som inte ger

upphov till sådana tillgångar redovisas som kostnader. Detta gäller t.ex. utgifter för att hyra egendom.

Endast den del av utgiften som hör till räkenskapsåret för vilket årsredovisningen upprättas är en kostnad för räkenskapsåret. En utgift som kan hänföras till en specifik inkomst ska redovisas som kostnad samma räkenskapsår som företaget redovisas inkomsten som intäkt, dvs. matchningsprincipen gäller. En utgift som inte kan hänföras till en specifik inkomst ska redovisas som kostnad det räkenskapsår eller de räkenskapsår företaget tagit emot den förbrukningsvara, tjänst eller övrig prestation som utgiften avser. Om däremot en utgift för en tjänst eller annan prestation utförs eller på annat sätt tillhandahålls efter det räkenskapsår den avser ska den redovisas som kostnad det räkenskapsår tjänsten eller prestationen avser. Exempel på detta är utgifter för revision. Likaså gäller att om en utgift inte kan hänföras till någon vara eller annan prestation ska den redovisas som kostnad direkt. Exempel på detta är utgifter för straffavgifter, böter och förseningsavgifter.

I kommentaren till det allmänna rådet finns ett frågeschema som kan vara till hjälp för att avgöra när en utgift ska redovisas som en kostnad.

Återkommande utgifter – förenklingsregel

Återkommer varje räkenskapsår samma slag av utgifter, som inte är personalutgift, får utgiften redovisas som kostnad det räkenskapsår företaget normalt erhåller faktura eller gör en utbetalning enligt avtal eller liknande handling om

a. utgiften kan antas variera högst 20 % mellan åren, och

b. varje räkenskapsår belastas med en årskostnad.

Det första året regeln tillämpas på en utgift gäller inte punkt b ovan.

Förenklingsregeln ska tillämpas konsekvent mellan åren för varje enskild återkommande utgift. Ett företag kan t.ex. välja att periodisera utgift för försäkring samtidigt som förenklingsregeln tillämpas på utgifter för billeasing.

Förenklingsregelns gräns för hur mycket utgiften får variera och att varje räkenskapsår ska belastas ska ses på helårsbasis. Eftersom det är tillräckligt att det kan antas att utgiften inte kommer att variera med mer än 20 % mellan åren behöver någon justering inte göras om företaget ett enstaka år har en högre utgift.

När ska vissa utgifter redovisas som kostnad?

Nedan angivna slag av utgifter som inte kan hänföras till en specifik inkomst ska redovisas som kostnad enligt följande, förutsatt att inte förenklingsregeln tillämpas:

Utgift för	**Kostnaden redovisas**
hyra av tillgång eller tjänst (inkl. förhöjd leasingavgift)	fördelad över den avtalade hyres- eller leasingperioden
hyra av mässplats eller liknande	när det hyrda disponeras
förbrukningsvara	när varan erhålls
frakt	när frakten utförs
reparation	när reparationen utförs
avbrotts- eller sakförsäkringspremie och liknande	linjärt över försäkringsperioden
reklamannons	när annonsen publiceras
service	när tjänsten utförs
utbildning	när utbildningen genomförs
konsultarvode	när tjänsten utförs
revisionsarvode	det räkenskapsår revisionen avser
löpande redovisningstjänster	det räkenskapsår redovisningen avser
redovisningstjänster avseende en årsredovisning	det räkenskapsår årsredovisningen avser
royalty som är fast och oberoende försäljning eller användning	linjärt över den avtalade perioden

När ska utgifter för personal redovisas som kostnad?

Utgifter för personal ska normalt redovisas som kostnad enligt:

Utgift för	**Kostnaden redovisas**
lön	när arbetsprestationen utförs
lagstadgade och avtalade arbetsgivaravgifter samt särskild löneskatt på förvärvsinkomster	när lönekostnaden, som arbetsgivaravgifterna och den särskilda löneskatten baseras på, redovisas
bonus, provision eller gratifikation	det räkenskapsår bonusen, provisionen eller gratifikationen avser

Utgift för	**Kostnaden redovisas**
premier på individuell pensionsförsäkring som skattemässigt är s.k. p-försäkring	när pensionspremien betalas
preliminära premier på pensionsförsäkring, som skattemässigt är s.k. p-försäkring, där avräkning baseras på utbetald lön	när lönekostnaden redovisas
särskild löneskatt på pensionskostnader	när pensionskostnaden redovisas

När redovisas försäljning och utrangering av immateriella och materiella anläggningstillgångar?

Vid försäljning av immateriella och materiella anläggningstillgångar ska intäkten minskas med tillgångens redovisade värde. Väsentliga risker och förmåner övergår enligt följande:

Försäljning av	**Väsentliga risker och förmåner övergår**
immateriell tillgång	när äganderätten övergår civilrättsligt
fastighet	normalt vid tillträdet
övriga materiella anläggnings tillgångar som hämtas av köparen	när tillgången hämtas
övriga materiella anläggningstillgångar som transporteras till köparen på köparens risk	när tillgången överlämnas till fraktföretaget
övriga materiella anläggningstillgångar som transporteras till köparen på säljarens risk	när fraktföretaget överlämnar tillgången till köparen
installation av en övrig materiell anläggningstillgång som utgör en väsentlig del av försäljningen	efter utförd installation

Realisationsförlust vid försäljning av en fastighet som är anläggningstillgång får redovisas på kontraktsdagen.

En utrangering av en immateriell eller en materiell anläggningstillgång ska redovisas som kostnad när tillgången inte längre kan brukas och företaget inte avser reparera eller sälja tillgången. Redovisningen ska göras som en försäljning som företaget inte fått betalt för.

18.1.8 Resultaträkningen – Finansiella poster m.m.

Grundläggande bestämmelser

En finansiell inkomst respektive en finansiell intäkt ska bestämmas i enlighet med reglerna i avsnitt 18.1.6. En finansiell utgift respektive en finansiell kostnad ska bestämmas i enlighet med reglerna i avsnitt 18.1.7.

Realisationsresultat

Vid avyttring av finansiella tillgångar ska intäkten minskas med tillgångens redovisade värde och nettot redovisas i resultaträkningen. En finansiell tillgång ska inte längre redovisas i balansräkningen det räkenskapsår väsentliga risker och förmåner som är förknippade med ägandet har övergått. Det är avtalsvillkoren som avgör när risker och förmåner övergår från säljare till köpare. Normalt övergår risker och förmåner på kontraktsdagen.

Vinstutdelning

Vinstutdelningen ska normalt redovisas som intäkt när behörigt organ har fattat beslut att utdelning ska lämnas.

Detta gäller dock inte utdelningar som har beräknats i förhållande till den omfattning i vilken andelsägaren har deltagit i företagets verksamhet.

Utdelning från en ekonomisk förening eller ett noterat företag får redovisas som intäkt när utdelningen har erhållits. Företaget behöver därför inte bevaka stämmobeslut i de företag det har aktier i utan kan av förenklingsskäl redovisa intäkten när utdelningen erhållits.

Ränteintäkter och räntekostnader

Räntan ska redovisas det räkenskapsår som räntan avser. Det innebär att ränta som sträcker sig över balansdagen ska periodiseras. Ett företag behöver dock inte periodisera ränta som understiger 5 000 kr.

Dröjsmålsränta som utgör ett oväsentligt belopp får redovisas som rörelseintäkt respektive rörelsekostnad.

18.1.9 Balansräkningen – Tillgångar

Grundläggande bestämmelser

Vilka tillgångar ska företaget redovisa?

Ett företag ska redovisa en tillgång som det äger. Frågan om företaget äger en tillgång eller inte bedöms utifrån köprättsliga regler. En tillgång ska redovisas i balansräkningen även om det finns äganderättsförbehåll. Företaget ska även redovisa förbättringsutgifter på annans fastighet samt redovisningsmedel som mottagits för annans räkning som tillgång.

När ska en tillgång redovisas?

Grundregeln är att en tillgång ska redovisas i balansräkningen när väsentliga risker och förmåner som är förknippade med att äga tillgången har övergått. Undantagsvis kan det vara svårt att bestämma när väsentliga risker och förmåner övergår. I sådana fall är det nödvändigt att närmare granska de faktiska omständigheterna samt analysera avtalsvillkoren och de bestämmelser som gäller för transaktionen. De frågor som bör ställas är följande:

a. Vilka relevanta risker (t.ex. prisfall, förstörelse, sakrättsrisker) och förmåner (t.ex. prisökning, avkastning, nyttjanderätt, förfoganderätt) finns?

b. Vilka av dessa är väsentliga?

c. När har samtliga väsentliga risker och förmåner övergått?

Väsentliga risker och förmåner övergår enligt följande:

Tillgång	**Väsentliga risker och förmåner övergår**
Tillgången hämtas av köparen	när tillgången hämtas
Tillgången transporteras till köparen på köparens risk	när tillgången överlämnas till fraktföretaget
Tillgången transporteras till köparen på säljarens risk	när fraktföretaget överlämnar tillgången till köparen
Installation av tillgången utgör en väsentlig del av förvärvet	efter utförd installation
Tillgångar som levereras genom delleveranser och varorna har funktionellt samband	när företaget utfört samtliga delleveranser

Tillgång	**Väsentliga risker och förmåner övergår**
Tillgångar som levereras genom delleveranser om – tillgångarna i en delleverans saknar funktionellt samband med tillgångar i en annan leverans, och – företaget inte har andra åtaganden än garanti avseende den levererade tillgången	efter varje utförd delleverans
Fastighetsförvärv	normalt vid tillträdet
Värdepapper som utgör lager	på kontraktsdagen
Förvärv av annan tillgång	när äganderätten övergår civilrättsligt

Sådana utgifter som ska ingå i en tillgångs anskaffningsvärde ska, även om risker och förmåner inte övergått, redovisas som en tillgång, om arbete utförs eller förskott erlagts.

När ska en tillgång inte längre redovisas?

En tillgång ska inte längre redovisas när väsentliga risker och förmåner som är förknippade med ägandet har övergått till annan. En tillgång som inte längre ska redovisas i balansräkningen ska kostnadsföras. Har en tillgång utrangerats ska den inte heller redovisas. En tillgång är utrangerad när den inte längre är brukbar och företaget inte har för avsikt att reparera eller sälja tillgången eller när den har slängts. En anläggningstillgång som har skrivits ned till noll kronor ska fortfarande finnas kvar i redovisningen i anläggningsregistret och notupplysningar.

Ett leasingavtal redovisas alltid som ett operationellt leasingavtal. Det innebär att en leasegivare har kvar tillgången i sin balansräkning även om risker och förmåner övergått till leasetagaren. Det är först då leasingperioden har löpt ut som tillgången kan övergå till köparen.

Anläggningstillgång eller omsättningstillgång?

Enligt 4 kap. 1 § första stycket ÅRL är en anläggningstillgång en tillgång som företaget avser att bruka eller inneha stadigvarande. Det är således avsikten vid förvärvet som avgör om en tillgång är en anläggningstillgång eller en omsättningstillgång. En tillgång som ett företag avser att omsätta i den normala verksamheten är en omsättningstillgång även om den inte blir såld inom 12 månader. Beslutar företaget att avyttra eller utrangera en anläggningstillgång ska tillgången inte omklassificeras. En finansiell anläggningstillgång som förfaller

inom 12 månader efter balansdagen ska dock omklassificeras till omsättningstillgång. Beslutar företaget att stadigvarande bruka eller inneha en omsättningstillgång ska tillgången omklassificeras. Detta gäller t.ex. när en bilhandlare beslutar att en bil från varulagret ska användas som tjänstebil. Anskaffningsvärdet för en sådan tillgång är dess redovisade värde vid tidpunkten för omklassificeringen.

Beräkning av en tillgångs anskaffningsvärde

Likvidtransaktion

När en tillgång betalas med likvida medel är utgångspunkten vid beräkningen av anskaffningsvärdet det inköpspris som anges i en faktura, ett avtal eller liknande handling. Förvärv mot lånerevers eller övertagande av skulder jämställs med en likvidtransaktion. Endast belopp som utges för företagets räkning ska ingå i anskaffningsvärdet. Belopp som ges ut för någon annans räkning, t.ex. mervärdesskatt, ska inte inräknas i anskaffningsvärdet. Mervärdesskatt ska dock inräknas till den del företaget inte har avdragsrätt för ingående mervärdesskatt.

Försäkrings-ersättning

Vid beräkning av anskaffningsvärdet för en tillgång som anskaffas med försäkringsersättning är utgångspunkten det belopp som framgår av faktura, avtal eller liknande. I de fall försäkringsbolaget ersätter en skadad tillgång med en annan tillgång gäller bestämmelserna om byte.

Testamente eller gåva

Anskaffningsvärdet för en tillgång som förvärvats genom testamente eller gåva får bestämmas till det värde som används vid beskattningen.

Offentliga stöd

Finansierar företaget inköp av en tillgång helt eller delvis med offentliga stöd minskar stödet anskaffningsvärdet. Stödet ska då inte redovisas som intäkt. Överstiger stödet utgifterna för anskaffningen ska skillnaden redovisas som intäkt.

Stöd i form av skattereduktioner och skatteavdrag ska inte minska tillgångens anskaffningsvärde utan minska årets skattekostnad. Återbetalas stödet eller föreligger återbetalningsskyldighet ska tillgångens redovisade värde ökas med motsvarande belopp.

18.1.10 Balansräkningen – Immateriella och materiella anläggningstillgångar

Grundläggande bestämmelser

En eller flera anläggningstillgångar?

Delar av en enhet utgör tillsammans en anläggningstillgång om varje del är nödvändig för att enheten ska kunna fungera i enlighet med sin grundläggande funktion. Även delar som har ett naturligt inbördes samband och förvärvas för att användas som en enhet utgör en anläggningstillgång.

Immateriell eller materiell anläggningstillgång?

En anläggningstillgång som består av både immateriella och materiella delar ska anses vara materiell om den materiella delen utgör 50 % eller mer av det sammanlagda anskaffningsvärdet vid investeringstidpunkten. Ett exempel är köp av en dator och programvara som är nödvändig för datorns funktion. Köpet ska ses som en investering och klassificeras utifrån respektive föremåls andel av det sammanlagda anskaffningsvärde. Kostar programvaran 3 000 kr och datorn 25 000 kr räknas programvaran in i anskaffningsvärdet för den materiella tillgången (3 000 kr utgör mindre än 50 % av det sammanlagda anskaffningsvärdet på 28 000 kr).

Egenupparbetade immateriella anläggningstillgångar

En egenupparbetad immateriell anläggningstillgång får inte redovisas som tillgång trots att 4 kap. 2 § ÅRL ger viss möjlighet till det. Utgifter som kan hänföras till en sådan tillgång ska redovisas som kostnad. Detta medför att t.ex. forsknings- och utvecklingsarbeten som företaget självt har bedrivit inte får aktiveras utan utgifterna för sådant arbete ska redovisas som kostnad direkt. Detta gäller oavsett om det är företagets anställda eller externa konsulter som har utfört arbetet. Däremot får en förvärvad immateriell anläggningstillgång redovisas som tillgång.

Materiell anläggningstillgång som kostnad

Materiella anläggningstillgångar som har ett anskaffningsvärde som understiger ett halvt prisbasbelopp med tillägg för mervärdesskatt som inte ska dras av eller återbetalas enligt ML behöver inte tas upp i balansräkningen utan får redovisas som kostnad i sin helhet samma år som den förvärvas. Anskaffas flera olika materiella anläggningstillgångar och kan de anses ingå som ett led i en större investering får utgifterna redovisas som kostnad om det sammanlagda anskaffningsvärdet för investeringen understiger ett halvt prisbasbelopp. Vidare får en materiell anläggningstillgång redovisas som kostnad om den kan antas ha en nyttjandeperiod på högst tre år (korttidsinventarier).

Förbättrings-utgifter på annans fastighet

Förbättringsutgifter på annans fastighet ska redovisas som en materiell anläggningstillgång i posten Förbättringsuppgifter på annans fastighet, om nyttjanderättshavaren bekostat utgifterna och övriga förutsättningar för aktivering är uppfyllda.

Redovisning till bestämd mängd och fast värde

Värdet av en delpost i posten Materiella anläggningstillgångar, som enligt 4 kap. 12 § ÅRL får tas upp till en bestämd mängd och ett fast värde, anses inte variera väsentligt om delpostens värde kan antas ligga i intervallet plus/minus 20 % jämfört med det fastställda (redovisade) värdet. Enligt 4 kap. 12 § ÅRL är det enbart materiella anläggningstillgångar som uppfyller följande tre kriterier som får redovisas till bestämd mängd och fast värde.

- Tillgångarna ska omsättas.
- Tillgångarnas sammanlagda värde ska vara av underordnad betydelse för företaget.
- Tillgångarnas kvantitet, värde och sammansättning ska inte variera väsentligt.

Anskaffningsvärde för immateriella och materiella anläggningstillgångar

Förvärvade immateriella och materiella anläggningstillgångar

Utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet och som enligt 4 kap. 3 § andra stycket ÅRL ska räknas in i anskaffningsvärdet för en immateriell eller materiell anläggningstillgång kan vara utgifter för

a. frakt,

b. tull och import,

c. lagfart,

d. installation, och

e. konsulttjänster.

Avdrag ska göras för varurabatter, bonus och liknande prisavdrag.

För att utgifter för konsulttjänster, t.ex. jurist-, arkitekt. och ingenjörstjänster, ska få räknas in i anskaffningsvärdet krävs att de har ett direkt samband med förvärvet. Indirekta kostnader ska däremot inte inräknas i anskaffningsvärdet. Utgifter för förkastade alternativ anses inte ha ett sådant direkt samband med den tillgång som slutligen förvärvas. I anskaffningsvärdet ska inräknas utgifter för iordningsställande av

plats för installation eller uppförande av tillgången, däremot inte utgifter för provkörning och intrimning.

Beräknade utgifter för nedmontering, bortforsling eller återställande av plats ska inte räknas in i anskaffningsvärdet för en förvärvad anläggningstillgång. Däremot kan det bli aktuellt att redovisa en avsättning.

Vid förvärv i utländsk valuta ska valutakursen vid tidpunkten då transaktionen bokfördes användas vid fastställande av anskaffningsvärdet.

Anskaffningsvärdet vid förvärv av en tillgång som tidigare leasats utgörs av det belopp som leasetagaren betalat till leasegivaren för att lösa tillgången och de på lösendagen kvarvarande leasingavgifter som redovisats som en tillgång i balansräkningen (första förhöjd leasingavgift).

Anskaffningsvärdet för en fastighet ska normalt delas upp i byggnad och mark med utgångspunkt i taxeringsvärdet.

Egentillverkade materiella anläggningstillgångar

I anskaffningsvärdet för egentillverkade materiella tillgångar ska inräknas

a. inköpspriset för material,

b. utgifter för lön till och arbetsgivaravgifter för anställda som arbetar med att tillverka tillgången, och

c. sådana utgifter som anges ovan vid förvärvade immateriella och materiella anläggningstillgångar.

Med arbetsgivaravgifter avses de avgifter företaget redovisar i skattedeklarationen. Avgifter som baseras på avtal och särskild löneskatt på pensionsavgifter ingår av förenklingsskäl inte.

I anskaffningsvärdet för en egentillverkad materiell anläggningstillgång får en skälig andel av indirekta tillverkningskostnader ingå enligt 4 kap. 3 § tredje stycket ÅRL. Indirekta kostnader är sådana kostnader som inte direkt kan hänföras till tillverkningen av en specifik tillgång. Väljer ett företag att räkna in indirekta tillverkningskostnader ska pålägget motsvara den andel av de indirekta tillverkningskostnaderna som anses hänförliga till det arbete som lagt ned t.o.m. balansdagen. I anskaffningsvärdet för en egentillverkad materiell anläggningstillgång får inte inräknas utgifter för

a. ränta,

b. förkastade alternativ,

c. administration,

d. nedmontering, bortforsling och återställning,

e. forskning, eller

f. annan utveckling än sådan som avser produktion av ritningar eller liknande vilka är avsedda att utan vidare bearbetning kunna ligga till grund för tillverkning av tillgången.

De av årets utgifter som är hänförliga till egentillverkning av anläggningstillgångar ska bruttoredovisas i resultaträkningen.

Tillkommande utgifter för immateriella och materiella anläggningstillgångar

Byggnader och mark

Utgifter för en tillbyggnad ska alltid tas upp som tillgång. Utgifter för ombyggnad ska endast tas upp som tillgång till den del de kan antas höja värdet på fastigheten. Utgångspunkten är att reglerna ska stämma överens med IL. Får utgifter dras av direkt vid beskattningen får de kostnadsföras även i redovisningen. Utgifter för reparation och underhåll ska inte aktiveras utan redovisas som en kostnad direkt.

Övriga anläggningstillgångar

För andra tillgångar än byggnader och mark gäller att utgifter efter anskaffningstidpunkten ska läggas till det redovisade värdet endast om tillgångens funktion eller prestanda tydligt förbättras i förhållande till vad som gällde vid anskaffningstidpunkten eller den senare tidpunkt då tillgångens prestanda tydligt förbättrades. Utgifter för reparation och underhåll som syftar till att bevara eller återställa egenskaper så att tillgångens prestationsförmåga motsvarar den nivå som gällde då den ursprungligen anskaffades ska redovisas som kostnad i den period utgifterna uppkommer.

Avskrivning av immateriella och materiella anläggningstillgångar

Gemensamma bestämmelser

Enligt 4 kap. 4 § ÅRL ska anläggningstillgångar med begränsad nyttjandeperiod skriva av systematiskt över denna period. Nyttjandeperioden är den tid som företaget avser att nyttja tillgången. Nyttjandeperioden kan vara kortare än tillgångens totala livslängd. Nyttjandeperioden för en materiell anläggningstillgång är således en bedömningsfråga baserad bl.a. på företagets erfarenhet av hur länge liknande tillgångar tidigare använts i företaget. Av förenklingsskäl får dock nyttjandeperioden för maskiner, inventarier och immateriella anläggningstillgångar bestämmas till fem år.

Varje anläggningstillgång ska skrivas av för sig. Delar av en anläggningstillgång som tillsammans utgör en anläggningstillgång ska skrivas av gemensamt. Dock utgör mark, markanläggning, byggnad, byggnadstillbehör och tillkommande utgifter avseende dessa tillgångar separata avskrivningsenheter och ska skrivas av var för sig. Tillkommande utgifter avseende andra anläggningstillgångar utgör inte en separat avskrivningsenhet.

Avskrivning ska påbörjas det år tillgången tas i bruk. Anskaffar företaget en maskin i slutet av året men börjar använda den först året efter ska avskrivning inte göras för anskaffningsåret. Skattemässigt får avskrivning påbörjas när företaget äger tillgången. Det kan innebära att den skattemässiga avskrivningen påbörjas året innan nyttjandeperioden inleds. Eftersom avskrivningsberäkningarna är olika är det vanligt att det finns en skillnad mellan tillgångens skattemässiga värde och värdet enligt reglerna i det allmänna rådet. Använder sig företaget av de skattemässiga reglerna för räkenskapsenlig avskrivning ska denna skillnad redovisas som en obeskattad reserv i posten Ackumulerade överavskrivningar.

Avskrivning får göras med lika stora belopp varje år oavsett om tillgången varit i bruk endast en del av räkenskapsåret och behöver inte göras det år som tillgången avyttras.

Avskrivning ska göras även om tillgångens redovisade värde understiger dess verkliga värde.

Avskrivning kan göras på två olika sätt:

- Genom att det totala anskaffningsvärdet skrivs av till dess tillgångens redovisade värde är noll kronor.
- Genom att det totala anskaffningsvärdet minskat med ett fastställt restvärde skrivs av till dess att tillgångens redovisade värde motsvarar restvärdet.

Metoden med restvärde ska tillämpas på samtliga delposter av samma slag. Det fastställda restvärdet ska motsvara vad företaget kan förväntas få för tillgången efter nyttjandeperioden slut efter avdrag för kostnader i samband med avyttringen och anges i anskaffningstidpunktens rådande prisnivå.

Metoden med restvärde får inte tillämpas vid avskrivnings på byggnader eller om företaget använder nyttjandeperioder enligt nedan.

Nyttjandeperiod

Nyttjandeperioden för maskiner, inventarier och immateriella anläggningstillgångar får bestämmas till fem år.

Nyttjandeperioden för förbättringsutgifter på annans fastighet får bestämmas till

a. 10 år för täckdiken, samt

b. 20 år för annan förbättring.

Mark får inte skrivas av.

Nyttjandeperioden för markanläggningar får bestämmas till

a. 10 år för täckdiken och skogsvägar, samt

b. 20 år för övriga markanläggningar.

Nyttjandeperiod för byggnad, tillbyggnad och aktiverad ombyggnad får bestämmas till vad som följer av Skatteverkets allmänna råd om värdeminskningsavdrag på byggnader.

Nedskrivning av immateriella och materiella tillgångar

Gemensamma bestämmelser

Varje avskrivningsenhet ska nedskrivningsprövas för sig. En anläggningstillgång ska skrivas ned till nettoförsäljningsvärdet, om avtal om avyttring finns på balansdagen och avyttringen kommer att ge upphov till en realisationsförlust.

Maskiner, inventarier och immateriella anläggnings-tillgångar

Anläggningstillgångar av detta slag och med en nyttjande-period som uppgår till högst fem år ska skrivas ned om det är uppenbart att nedskrivning behövs. Är nyttjandeperioden mer än fem år ska nedskrivnings göras om

a. tillgångens nytta för företaget har minskat avsevärt till följd av en inträffad händelse (nedskrivningsindikation) som innebär att tillgångens funktion eller användbarhet i företaget har minskat, och

b. tillgångens nytta för företaget inte kan antas bli återställd senast två år efter det att nedskrivningsindikationen inträffade.

Vid nedskrivning ska tillgången skrivas ned antingen till det värde tillgången skulle ha haft om avskrivning skett med en nyttjandeperiod på fem år eller till det verkliga värdet, om det värdet uppenbart är lägre.

Byggnader och mark

Är det uppenbart att värdet på en byggnad, markanläggning eller mark på balansdagen betydligt understiger det redovisade värdet, ska företaget göra en uppskattning av den enskilda tillgångens återstående värde i företaget och skriva ned till-gången till detta värde. En indikation på att nedskrivning kan vara nödvändig är att taxeringsvärdet minskat i sådan

omfattning att taxeringsvärdet multiplicerat med 1,33 understiger det redovisade värdet. Tillgången ska skrivas ned till det återstående uppskattade värdet i företaget. Det innebär att i en fortgående verksamhet är det byggnadens, markens eller markanläggningens nytta i verksamheten som är utgångspunkt vid bedömning av nedskrivningsbehovet. I en försäljningssituation är det i stället det beräknade försäljningsvärdet som är utgångspunkt vid bedömningen.

Återföring av nedskrivning

En nedskrivning ska återföras endast om skälet för nedskrivningen inte längre finns kvar. Har tillgången ökat i värde av andra skäl ska nedskrivningen inte återföras. En återföring av en nedskrivning får inte medföra att tillgången får ett högre värde jämfört med om avskrivning skett på det ursprungliga avskrivningsunderlaget.

Uppskrivning av immateriella och materiella anläggningstillgångar

Företag som tillämpar det allmänna rådet får inte skriva upp andra anläggningstillgångar än byggnader och mark trots att 4 kap. 6 § ÅRL ger vissa möjligheter till det. Anledningen till att endast byggnader och mark får skrivas upp är att det är svårt att visa att övriga tillgångar har ett högre, tillförlitligt och bestående värde.

Byggnad och mark får skrivas upp till högst taxeringsvärdet.

18.1.11 Balansräkningen – Finansiella anläggningstillgångar

Grundläggande bestämmelser

Vad är en finansiell anläggningstillgång?

En finansiell tillgång som företaget avser att inneha längre tid än 12 månader efter balansdagen är en finansiell anläggningstillgång. Den del av en långfristig fordran som förfaller till betalning inom 12 månader ska omklassificeras till omsättningstillgång.

Flera överlåtbara värdepapper och fondandelar som innehas för riskspridning (en värdepappersportfölj) ska klassificeras som en finansiell anläggningstillgång om portföljen är avsedd att innehas längre tid än 12 månader efter balansdagen. Exempel på överlåtbara värdepapper är aktier och obligationer. Aktier i privata aktiebolag anses inte som överlåtbara värdepapper.

En kapitalförsäkring är en finansiell anläggningstillgång om utbetalningarna ska tillfalla företaget och försäkringen är

förenad med återköpsrätt. En pantsättning av en kapitalförsäkring påverkar inte om den ska redovisas som en tillgång.

Vad får inte redovisas som finansiell anläggningstillgång?

Ett företag får inte redovisa en långfristig fordran som representerar en reduktion av framtida skatt (uppskjuten skattefordran).

En eller flera finansiella anläggningstillgångar

En värdepappersportfölj är en finansiell anläggningstillgång även om förändringar inom portföljen görs under året. Det innebär att så länge värdepappersportföljen totalt är redovisad till ett värde som understiger dess totala värde behöver ingen nedskrivning göras även om värdet på ett enskilt aktieslag gått ned.

Värdering

Verkligt värde

Eftersom det allmänna rådet bl.a. bygger på försiktighetsprincipen och förenkling får ett företag som tillämpar det allmänna rådet inte värdera finansiella anläggningstillgångar till verkligt värde trots att 4 kap. 14a § ÅRL ger viss möjlighet till det.

Långa fordringar i utländsk valuta

En långfristig fordran i utländsk valuta ska värderas till balansdagens kurs. Den del av en fordran i utländsk valuta som är säkrad med ett terminskontrakt ska däremot värderas till terminskurs. Företaget ska avgöra om det på balansdagen finns ett terminskontrakt som säkrar den framtida betalningen. Det finns dock inget krav på att terminskontraktet ska ha ingåtts i syfte att säkra en specifik fordran.

Anskaffningsvärde och redovisat värde för finansiella anläggningstillgångar

Anskaffningsvärde

Sådana utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet och som enligt 4 kap. 3 § andra stycket ÅRL ska räknas in i anskaffningsvärdet för en finansiell anläggningstillgång är

a. courtage,

b. omsättningsavgift, och

c. andra liknande utgifter.

Däremot ska förvaltningsavgifter inte räknas in i anskaffningsvärdet. Vid förvärv i utländsk valuta ska valutakursen vid tidpunkten då transaktionen bokfördes användas.

En upplupen avkastning som ingår i inköpspriset ska minska tillgångens anskaffningsvärde. Detta gäller t.ex. vid köp av statsobligationer där avtalad men ej utbetald ränta ingår i inköpspriset. Den upplupna räntan redovisas som övrig kort-

fristig fordran och periodiseras linjärt. Aktieutdelning som ingår i inköpspriset behöver dock inte minska tillgångens anskaffningsvärde.

Är företaget medlem i en ekonomisk förening och har insatsemission erhållits ska det redovisade värdet på andelen öka när behörigt organ har beslutat om insatsemissionen.

Aktieägartillskott som ett företag lämnar ska öka det redovisade värdet på aktierna när utfästelsen lämnas. När behörigt organ har fattat beslut om återbetalning av ett villkorat aktieägarstillskott ska det redovisade värdet på aktierna minskas.

Har en delpost av samma slag och sort avyttrats ska anskaffningsvärdet beräknas enligt genomsnittsmetoden. Har Skatteverket gett ut ett allmänt råd om anskaffningsutgift för aktie ska anskaffningsvärdet justeras till den rekommenderade utgiften.

Redovisat värde

Det redovisade värdet för en finansiell anläggningstillgång med en garanterad avkastning ska successivt förändras med skillnaden mellan anskaffningsvärde och garanterat inlösenvärde. Ett sådant exempel är en nollkupongsobligation där anskaffningsvärdet understiger det garanterade inlösenvärdet eftersom hela avkastningen betalas ut när obligationen löses in. För sådana tillgångar ska det redovisade värdet varje år ökas med räkenskapsårets del av avkastningen.

Nedskrivning av finansiella anläggningstillgångar

Jämförelse med det redovisade värdet

Vid en nedskrivningsprövning ska det redovisade värdet på en finansiell anläggningstillgång med noterad kurs jämföras med balansdagens senast noterade betalkurs. Om tillgången saknar noterad kurs ska de redovisade värdet jämföras med ett värde beräknat enligt de metoder som används på marknaden för att värdera respektive typ av tillgång. För en kapitalförsäkring ska försäkringens återköpsvärde på balansdagen jämföras med det redovisade värdet för att se om en nedskrivning behöver redovisas.

När ska nedskrivning göras?

Är värdet på en finansiell anläggningstillgång noll kronor på balansdagen ska tillgången alltid skrivas ned till noll kronor. Överstiger värdet noll kronor finns en väsentlighetsregel som innebär att nedskrivning inte behöver göras om den finansiella anläggningstillgångens värde understiger dess redovisade värde med mindre än det lägsta av 25 000 kr och 10 % av ingående eget kapital. Av försiktighetsskäl finns det krav på en kollektiv värdering av samtliga finansiella anläggningstillgångar. Bestämmelsen innebär att nedskrivning ska ske om de

finansiella anläggningstillgångarnas totala värde understiger deras sammanlagda redovisade värde med mer än det lägsta av 25 000 kr och 10 % av ingående eget kapital.

Finansiella anläggningstillgångar, t.ex. aktie och andelar, ska skrivas ned till nettoförsäljningsvärde om avtal om avyttring finns på balansdagen och avyttringen kommer att leda till en realisationsförlust.

Finansiella anläggningstillgångar med ett garanterat inlösenvärde och vilka företaget avser att behålla till förfall behöver skrivas ned endast om det redovisade värdet minskat med eventuell kvarvarande överkurs överstiger det garanterade värdet.

Återföring av nedskrivning

En nedskrivning av en finansiell anläggningstillgång ska återföras till den del värdet på tillgången har ökat jämfört med värdet vid nedskrivningen. Har aktier anskaffats för 50 000 kr och skrivits ned till 15 000 kr får endast ett belopp som motsvarar nedskrivningen återföras även om aktiernas värde överstiger 50 000 kr. I annat fall är det frågan om en otillåten uppskrivning. Vid bedömning om återföring ska ske, beräknas värdet på samma sätt som vid nedskrivning.

Uppskrivning av finansiella anläggningstillgångar

Företag som tillämpar det allmänna rådet får inte skriva upp en finansiell anläggningstillgång trots att 4 kap. 6 § ÅRL ger viss möjlighet till det.

18.1.12 Balansräkningen – Varulager

Tillämpning

Varulagret utgörs av omsättningstillgångar som

a. är avsedda att säljas i den normala 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.

Det innebär att råvaror, halvfabrikat och förnödenheter anses vara varulager. Till förnödenheter räknas sådana omsättningstillgångar som förbrukas i företagets normala verksamhet. Däremot är tillgångar som är avsedda att nyttjas stadigvarande, t.ex. specialverktyg och reservdelar, anläggningstillgångar och inte förnödenheter.

Grundläggande bestämmelser

Post för post eller kollektiv värdering

Huvudregeln är att varulagret ska värderas post-för-post. Kollektiv värdering får endast användas

a. för homogena varugrupper, eller
b. om en individuell värdering inte kan motiveras av kostnadsskäl.

En vara anses ingå i en homogen varugrupp om den i alla avseenden som är relevanta för värderingen kan jämställas med andra varor i gruppen. Ett exempel är varor som är utbytbara, t.ex. råvaror av samma kvalitet.

Lägsta värdets princip

Bestämmelsen om lägsta värdets princip i 4 kap. 9 § första stycket ÅRL innebär att företaget ska

a. beräkna anskaffningsvärdet enligt nedan vid rubriken Anskaffningsvärde för varulager, och
b. bedöma nettoförsäljningsvärdet för respektive vara eller varugrupp.

Är det uppenbart att det bedömda nettoförsäljningsvärdet för respektive vara eller varugrupp är högre än anskaffningsvärdet behöver nettoförsäljningsvärdet inte beräknas.

Varulagret får tas upp till 97 % av lagertillgångarnas sammanlagda anskaffningsvärde under förutsättning att detta värde inte är högre än det värde som en värdering enligt lägsta värdets princip ger. Detta gäller inte sådant lager som undantas enligt 17 kap. 4 § IL, t.ex. lager av fastigheter, elcertifikat och utsläppsrätter.

Bestämd mängd och fast värde

Värdet av råvaror och förnödenheter, som enligt 4 kap. 12 § ÅRL får tas upp till en bestämd mängd och ett fast värde (tas upp till samma värde utan inventering på balansdagen), anses inte variera väsentligt om postens sammanlagda värde kan antas ligga i intervallet plus/minus 20 % jämfört med det fastställda (redovisade) värdet.

Anskaffningsvärde för varulager

Förvärvade varor

Sådana utgifter som är direkt hänförliga till förvärv av en tillgång och som enligt 4 kap. 3 § andra stycket ÅRL ska räknas in i anskaffningsvärdet för förvärvade varor är bl.a. utgifter för

a. frakt
b. importavgifter, och
c. tull.

Indirekta kostnader ska däremot inte räknas in. Avdrag ska göras för varurabatter, bonus och andra liknande prisavdrag. Vid förvärv i utländsk valuta ska valutakursen vid tidpunkten då transaktionen bokfördes användas vid fastställande av anskaffningsvärdet.

Detaljhandelsföretag och handelsföretag har möjlighet att schablonmässigt beräkna anskaffningsvärdet för en förvärvad vara eller varugrupp till försäljningspriset (exklusive moms) med avdrag för det pålägg som används i priskalkylen. Alternativt kan anskaffningsvärdet beräknas till försäljningspriset med avdrag för bruttovinstmarginalen för den aktuella varan eller varugruppen.

Egentillverkade varor

I anskaffningsvärdet för egentillverkade varor ska följande utgifter räknas in.

a. Inköpspriset för material.

b. Utgifter för lön till och arbetsgivaravgifter för anställda som arbetar med att tillverka varorna.

c. Sådana utgifter och avdrag som anges ovan för förvärvade varor.

Företag som tillämpar det allmänna rådet får inte inräkna indirekta tillverkningskostnader i anskaffningsvärdet för en egentillverkad vara, trots det som anges i 4 kap. 3 § tredje stycket ÅRL. Indirekta kostnader är sådana kostnader som inte direkt kan hänföras till tillverkningen av en specifik vara eller order.

Värdering av djur i jordbruk och renskötsel undantas och får värderas enligt 17 kap. 5 § IL.

I anskaffningsvärdet för en egentillverkad vara får inte räknas in

a. ränteutgifter,

b. lagerhållningskostnader,

c. administrationsomkostnader,

d. försäljningsomkostnader, eller

e. forsknings- och utvecklingskostnader.

Nettoförsäljningsvärde

Med nettoförsäljningsvärde avses försäljningsvärdet efter avdrag för beräknad försäljningskostnad (4 kap. 9 § tredje stycket ÅRL). Om det finns särskilda skäl får återanskaffningsvärdet

användas i stället för nettoförsäljningsvärdet vid värdering av varulagret.

Försäljningsvärde

Med försäljningsvärde avses det pris som varan kan säljas för enligt villkor som är normala i verksamheten. Priset ska fastställas utifrån förhållanden som råder på balansdagen och hänsyn ska tas till inkurans.

Försäljnings-kostnad

Med försäljningskostnad avses de kostnader som direkt kan hänföras till försäljningstransaktionen. Det kan t.ex. röra sig om varurabatter, bonus och provisioner.

Återanskaffnings-värdet

Sådana särskilda skäl som anges enligt 4 kap. 9 § tredje stycket ÅRL och som medför att återanskaffningsvärdet får användas kan för råvaror och halvfabrikat vara att försäljning av dessa inte ingår i företagets normala verksamhet eller att en värdering till nettoförsäljningsvärde inte kan motiveras av kostnadsskäl. Återanskaffningskostnaden beräknas enligt samma metoder som anskaffningsvärdet, men baseras på balansdagens priser. I förekommande fall ska hänsyn tas till inkurans.

Förlust-redovisning

Värdering till nettoförsäljningsvärdet innebär att om en vara bedöms medföra förlust ska förlusten redovisas. Är nettoförsäljningsvärdet negativt till följd av ett åtagande ska varan redovisas till noll kronor. En sådan situation kan uppstå t.ex. vid icke annullerbara försäljningskontrakt om det beräknade försäljningskostnaderna är högre än kontrakterat pris. Det negativa beloppet redovisas som kortfristig skuld.

Kasserade varor

Kostnad för kasserade varor redovisas i den period varorna kasseras. För att varor ska anses kasserade ska de fysiskt ha avskiljts från lagret med avsikt att slängas. Om varorna har hanterats på ett sådant sätt är det möjligt att använda 97-procentsreglen för övriga varor i lagret. Finns däremot varorna som ska kasseras fysiskt kvar i lagret och är värderade till noll kronor, anses det som om en inkuransbedömning gjorts av varulagret. Det innebär att 97-procentsregeln inte får användas för några varor i lagret

18.1.13 Balansräkningen – Kortfristiga fordringar

Grundläggande bestämmelser

Kortfristig fordran

Fordringar som normalt förfaller inom 12 månader efter balansdagen är kortfristiga. Andra fordringar är långfristiga och hänförs till finansiella anläggningstillgångar.

Ett företag får inte redovisa en kortfristig fordran som representerar en reduktion av framtida skatt (uppskjuten skattefordran).

Värdering

Fordrans värde

En kortfristig fordran får inte tas upp till ett högre belopp än vad som beräknas inflyta. Det innebär att fordran ska värderas till det lägsta av beloppet på faktura, avtal eller liknande och det belopp som beräknas komma in. I det fall en ackordsuppgörelse träffats ska fordran värderas till det belopp som ska erhållas enligt uppgörelsen.

Fordran i utländsk valuta

Kortfristiga fordringar i utländsk valuta ska värderas till balansdagens kurs. Den del av en fordran i utländsk valuta som är säkrad med terminskontrakt ska däremot värderas till terminskursen. Företaget ska avgöra om det på balansdagen finns ett terminskontrakt som säkrar den framtida betalningen. Det finns dock inget krav på att terminskontraktet ska ha ingåtts i syfte att säkra en specifik fordran.

Belånade kundfordringar

Kundfordringar som företaget belånat (factoring) ska värderas på samma sätt som obelånade kundfordringar och ingå i posten kundfordringar. Har företaget däremot sålt kundfordringarna till ett finansieringsföretag ska dessa inte redovisas i balansräkningen. Har finansieringsföretaget inte övertagit förlustrisker, ska denna hanteras enligt reglerna om avsättning.

18.1.14 Balansräkningen – Kortfristiga placeringar inklusive kassa och bank

Grundläggande bestämmelser

Kortfristig placering

En placering som företaget avser att avyttra inom 12 månader efter balansdagen är en kortfristig placering. En tillgång som vid förvärvet är en kortfristig placering och som företaget har kvar längre tid än 12 månader, ska omklassificeras endast om företaget avsikt med innehavet ändras till att tillgången i stället ska vara en anläggningstillgång.

Flera överlåtbara värdepapper och fondandelar som innehas för riskspridning (en värdepappersportfölj) ska klassificeras som en kortfristig placering om hela portföljen är avsedd att avyttras inom 12 månader efter balansdagen.

En eller flera kortfristiga placeringar

En värdepappersportfölj är en kortfristig placering och ska ses som en helhet även om förändringar inom portföljen görs under året. Det medför att vid värdering enligt lägsta värdets

princip jämförs portföljens totala anskaffningsvärde med dess totala nettoförsäljningsvärde.

Värdering

Verkligt värde

Företag som tillämpar det allmänna rådet får inte värdera kortfristiga placeringar till verkligt värde trots att 4 kap. 14 a § ÅRL ger viss möjlighet till det. Detta följer av att det allmänna rådet präglas av förenkling och bygger på försiktighetsprincipen.

Lägsta värdets princip

En värdepappersportfölj som klassificeras som omsättningstillgång värderas i sin helhet till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. Övriga kortfristiga placeringar värderas individuellt enligt lägsta värdets princip.

Utländsk valuta – kassa och bank

Kassa- och bankmedel i utländsk valuta ska värderas till balansdagens kurs.

Anskaffningsvärde för kortfristiga placeringar

Direkta utgifter

Sådana utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet och som enligt 4 kap. 3 § andra stycket ÅRL ska räknas in i anskaffningsvärdet för en kortfristig placering är

a. courtage,

b. omsättningsavgift, och

c. andra liknande utgifter.

Förvaltningsavgifter ska däremot inte räknas in i anskaffningsvärdet.

Utländsk valuta

Vid förvärv i utländsk valuta ska valutakursen vid tidpunkten då transaktionen bokfördes användas vid fastställande av anskaffningsvärdet.

Delpost

Har ett företag köpt aktier av samma slag och sort vid olika tidpunkter ska anskaffningsvärdet vid avyttringar av delposter beräknas enligt genomsnittsmetoden.

Skatteverkets allmänna råd

Har Skatteverket gett ut allmänna råd om anskaffningsvärdet för en aktie ska anskaffningsvärdet justeras till den rekommenderade anskaffningsutgiften.

Nettoförsäljningsvärde

Nettoförsäljningsvärdet för en kortfristig placering med noterad kurs är balansdagens senast noterade betalkurs med avdrag för courtage och andra direkta försäljningskostnader. Även för värdepapper som handlas på andra marknader än på en reglerad marknad finns information om kurser. Vissa kortfristiga place-

ringar saknar noterade kurser. För sådana placeringar ska de metoder tillämpas som används på marknaden för att värdera respektive typ av tillgång. Erhålls ett värdebesked från t.ex. en bank kan företaget använda det värde som anges på beskedet.

18.1.15 Balansräkningen – Eget kapital och obeskattade reserver

Eget kapital

Uppskrivningsfond

Enligt 4 kap. 7 § ÅRL får uppskrivningsfonden tas i anspråk bl.a. för ökning av aktiekapitalet genom fondemission eller för förlusttäckning. Tas fonden i anspråk för att täcka förluster ska detta redovisas när det beslutats av behörigt organ. Uppskrivningsfonden ska enligt 4 kap. 8 § ÅRL minskas vid avskrivning, nedskrivning eller avyttring eller utrangering av en enskild egendom. Företaget ska ha kontroll över och kunna identifiera hur stor del av uppskrivningsfonden som hänför sig till enskilda tillgångar. Detta för att företaget ska kunna minska uppskrivningsfonden och öka balanserat resultat med räkenskapsårets avskrivningar på det kvarvarnade uppskrivna värdet. Även vid t.ex. försäljning av en fastighet som är uppskriven, ska det kvarvarande uppskrivna värdet överföras till balanserat resultat.

Överkursfond

Av 3 kap. 5 a § ÅRL framgår att den del av en nyemission som överstiger aktiernas kvotvärde ska redovisas i posten Överkursfond. Överkursfonden är en del av bolagets fria egna kapital.

Aktieägartillskott

Aktieägartillskott kan erhållas med eller utan villkor om återbetalningsskyldighet. Både villkorade och ovillkorade aktieägartillskott ska redovisas som en ökning av posten Balanserat resultat i resultaträkningen när utfästelsen erhålls. Även utfästelser efter balansdagen men innan årsredovisningen avges får tas med. Ett aktieägartillskott som är villkorat innebär ett avtal med förbehåll som ger rätt till framtida återbetalning under förutsättning att återbetalning kan ske ur disponibla vinstmedel enligt fastställd balansräkning. Avtalet binder aktieägarna men inte företaget. Återbetalningen är beroende av framtida beslut av bolagsstämman. När bolagsstämman har beslutat om återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott ska fritt eget kapital minskas oavsett om utbetalning skett eller inte.

Utdelning

Utdelning ska redovisas som en minskning av fritt eget kapital när behörigt organ har fattat beslut om att utdelning ska lämnas oavsett om utdelningen är utbetald eller ej.

Obeskattade reserver

Under rubriken obeskattade reserver ska företaget redovisa det sammanlagda värdet av gjorda avsättningar till periodiseringsfonder, överavskrivningar och andra obeskattade reserver, dvs. sådana obeskattade reserver som enligt gällande skatteregler måste bokföras för att företaget ska få göra skattemässiga avdrag. De obeskattade reserverna består av obeskattade vinster inklusive uppskjuten skatteskuld.

18.1.16 Balansräkningen – Avsättningar

Grundläggande bestämmelser

När ska en avsättning redovisas?

Ett åtagande till följd av avtal eller offentligrättsliga regler ska redovisas som en skuld, en avsättning eller en ansvarsförbindelse. Informella åtaganden får således inte redovisas. Har företaget realistiska alternativ till att undvika åtagandet, och därmed en valmöjlighet, får företaget inte göra någon avsättning. Ett företag ska redovisa en avsättning om

a. företaget har ett åtagande till följd av avtal eller offentligrättsliga regler,

b. det är sannolikt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera åtagandet, och

c. en tillförlitlig uppskattning av beloppet kan göras.

Ett exempel på åtagande till följd av ett avtal är när företaget har annonserat eller gjort en utfästelse att återkalla en viss produkt som har konstaterade fel. Ett exempel på punkt b är när det är sannolikt att företaget kommer att drabbas av utgifter för sanering på grund av miljöbestämmelser. Att en tillförlitlig uppskattning av beloppet kan göras innebär att avsättningen måste vara mätbar. Kan företaget inte göra en tillförlitlig uppskattning ska företaget i stället redovisa en ansvarsförbindelse.

Vad får inte redovisas som avsättning?

Ett företag får inte göra avsättningar för utgifter som krävs för den framtida verksamheten. Ett beslut om framtida underhåll eller framtida investeringar i verksamheten ska därför inte ge upphov till en avsättning. En avsättning får inte heller göras för beräknad inkomstskatt som ska betalas i framtiden och som beror på skillnaden mellan å ena sidan en tillgångs, en skulds eller en avsättnings redovisade värde och å andra sidan dess skattemässiga värden (uppskjuten skatt). Vidare får en avsättning inte göras för den del av ett terminskontrakt som per balansdagen säkrar en fordran eller skuld i utländsk valuta.

Vilka avsättningar behöver inte redovisas?

Ett företag behöver inte redovisa åtaganden som avsättningar om summan av dessa kan antas understiga det lägsta av 25 000 kr och tio procent av det egna kapitalet vid årets ingång. Detta gäller dock inte för pensionsåtaganden inklusive särskild löneskatt.

Värdering

Välgrundad uppskattning

En avsättning ska göra med det belopp som motsvarar en välgrundad uppskattning av företagets utgifter för att reglera åtagandet. Vid uppskattningen ska företaget beakta risk och osäkerhet. Om åtagandet kan medföra att tillgångar avyttras eller utrangeras ska beräknad vinst inte påverka avsättningens storlek. Avsättning till följd av tvist med myndigheter eller i domstol ska redovisas till det belopp som beslutats av den instans som senast prövat ärendet. En avsättning ska bara redovisas om företaget avser att överklaga, i annat fall redovisas skuld. Avsättning till följd av beräknade utgifter för nedmontering, bortforsling och återställande av plats ska redovisas successivt över tillgångens nyttjandeperiod.

Nuvärdesberäkning

Andra avsättningar än pensionsåtaganden ska nuvärdesberäknas om åtagandet kan antas vara reglerat senare än tio år efter balansdagen. På grund av pengars tidsvärde är avsättningar som avser utbetalningar nära efter balansdagen en större belastning än avsättningar med samma belopp som betalas senare. Ett företag får, men behöver inte, nuvärdesberäkna andra avsättningar än pensionsåtaganden om åtagandet kan antas vara reglerat inom tio år efter balansdagen. Metoden att nuvärdesberäkna avsättningar ska användas konsekvent. Det innebär att ett företag som väljer att nuvärdesberäkna en avsättning ska nuvärdesberäkna alla avsättningar. Ett företag som tidigare inta har nuvärdesberäknat avsättningar får byta värderingsmetod till nuvärdesberäkning. Ett företag får däremot normalt inte övergå från att nuvärdesberäkna till att inte nuvärdesberäkna eftersom nuvärdesberäkning ger en bättre redovisning och det inte finns någon anledning att tillåta ett byte till en sämre redovisningsmetod. Vid nuvärdesberäkning ska företaget använda en räntesats som motsvarar statslåneräntan på balansdagen, avrundad uppåt till närmast hela procenttal. Företaget får vid nuvärdesberäkning använda samma räntesats under hela den tid som respektive avsättning redovisas.

Förändringar i avsättningar

En avsättning i balansräkningen ska omprövas varje balansdag. Är villkoren för avsättningen inte uppfyllda ska avsättningen återföras. Värdet på en avsättning i balansräkningen ska juste-

ras varje balansdag så att det motsvarar en välgrundad uppskattning av företagets utgifter för att reglera åtagandet. Har ett företag t.ex. gjort en avsättning för ett åtagande till följd av ett förlustkontrakt och utgifterna för åtagandet senare inte uppgår till det belopp som avsatts, ska den överskjutande delen av avsättningen återföras. Detta ska göras oavsett om företaget samtidigt behöver göra en ny avsättning för ett annat åtagande. Eftersom avsättningar kostnadsförs ska en återföring eller en förändring i avsättningens redovisade värde redovisas i den kostnadspost som avsättningen hänförde sig till.

Särskilt om pensioner

Ett åtagande om pension som uteslutande är beroende av värdet på en av företaget ägd tillgång, t.ex. en kapitalförsäkring ägd av företaget, ska tas upp till tillgångens redovisade värde. Övriga pensionsåtagande ska tas upp till värdet enligt allmän pensionsplan eller kapitalvärdet beräknat enligt tryggandelagen. Ingår företagets åtaganden i allmän pensionsplan beräknas vanligtvis den organisation som administrerar planen pensionsskuldens storlek. Pensionsåtaganden som tas upp till kapitalvärdet enligt tryggandelagen beräknas enligt de försäkringstekniska grunder som Finansinspektionen har fastställt.

Har företaget valt att trygga pensionsåtagandena genom överföring av medel till pensionsstiftelse ska en avsättning redovisas endast om stiftelsens förmögenhet understiger åtagandet. Avsättningen ska tas upp till det värde som inte täcks av pensionsstiftelsens förmögenhet värderad enligt 3 kap. 3 § stiftelselagen. Det innebär att företaget måste göra en bedömning om pensionsåtagandet har täckning i pensionsstiftelsens förmögenhet.

Särskild löneskatt för avsättningar enligt tryggandelagen ska betalas redan i samband med avsättningen och ska därför redovisas i posten Skatteskuld i balansräkningen. För övriga pensionsavsättningar inträder betalningsskyldigheten för särskild löneskatt först i samband med att pensionen börjar betalas ut. För dessa avsättningar ska särskild löneskatt beräknas på pensionsåtagandets redovisade värde och med aktuell skattesats. Avsättningen ska redovisas i posten Övriga avsättningar i balansräkningen.

Företaget får endast återföra en avsättning om återföringen inte står i strid med 7 § i tryggandelagen. Det kan innebära att den redovisade avsättningen kan bli högre än företagets verkliga åtagande.

18.1.17 Balansräkningen – Skulder

Grundläggande bestämmelser

Vilka skulder ska redovisas?

Ett företag ska redovisa en skuld om

a. företaget har ett åtagande till följd av avtal eller offentligrättsliga regler, och

b. det förväntas att ett utflöde av resurser från företaget kommer att krävas för att reglera åtagandet.

Ett exempel på ett åtagande till följd av ett avtal är när varor levererats till ett företag och det finns en överenskommelse om betalning. Ett åtagande till följd av offentligrättsliga regler är t.ex. en bestämmelse i lag eller föreskrifter som leder till att en skuld ska redovisas. Att ett åtagande förväntas medföra ett utflöde av resurser från företaget innebär att det är säkert eller så gott som säkert att företaget kommer att reglera åtagandet.

En skuld som är tvistig ska redovisas som skuld om tvisten rör skuldens existens, belopp, kvaliteten på det levererade eller liknande. Försiktighetsprincipen medför att även tvistiga skulder ska bokföras löpande och tas bort först när det står klart att det inte föreligger något åtagande. Uppenbart grundlösa krav som riktas mot företaget ska däremot inte redovisas. Luftfakturor är ett exempel på uppenbart grundlösa krav.

Offentliga stöd

Med offentliga stöd avses stöd från EU, staten, kommuner och formellt fristående organ som har bildats av stat och kommun, t.ex. regionala utvecklingsfonder. Med offentliga stöd avses den ekonomiska förmån som företaget får från ett offentligt organ i annan egenskap än ägare. Ett offentligt stöd ska redovisas som skuld om stödet är utbetalt till företaget och förenat med ovillkorlig återbetalningsskyldighet. Ett offentligt stöd ska också redovisas som skuld om stödet är utbetalt till företaget och förenat med villkor som företaget bedömer att det inte kan uppfylla. Bedömningen ska göras varje år.

Lång- respektive kortfristiga skulder?

En skuld som förfaller inom 12 månader efter balansdagen är en kortfristig skuld. Andra skulder är långfristiga. En checkräkningskredit som förfaller inom 12 månader efter balansdagen ska normalt redovisas som långfristig skuld om det är troligt att krediten förnyas och kommer att utnyttjas efter förfallodagen. En sådan bedömning ska göras varje år. Tillfälligt nyttjande eller övertrassering av krediten ska redovisas som kortfristig skuld.

Värdering

En skuld ska värderas till det belopp som krävs för att reglera åtagandet och får inte nuvärdesberäknas.

Utländsk valuta

En skuld i utländsk valuta ska räknas om till balansdagens kurs. Den del av en skuld i utländsk valuta som är säkrad med ett terminskontrakt ska däremot räknas om till terminskursen. Företaget ska avgöra om det på balansdagen finns ett terminskontrakt som säkrar den framtida betalningen. Det finns dock inget krav på att terminskontraktet ska ha ingåtts i syfte att säkra en specifik skuld.

Ospecificerad skuld

Skulder till leverantörer som företaget inte fått faktura på får redovisas som en ospecificerad skuld i posten Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter om var och en av de enskilda skulderna är

a. av oväsentlig betydelse, och

b. svår att specificera och värdera.

Det redovisade värdet ska dels vara skäligt med hänsyn till förhållandena på balansdagen, dels grundas på erfarenhet eller annan välgrundad värdering. Det innebär att värdet på den ospecificerade skulden ska omprövas varje balansdag.

Semesterlöneskuld

Ett företag ska redovisa de anställdas intjänade men inte uttagna semesterdagar som semesterlöneskuld i posten Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter. Lagstadgade arbetsgivaravgifter ska ingå i semesterlöneskulden, dvs. de avgifter som redovisas i skattedeklarationen. Avgifter baserade på avtal eller särskild löneskatt på pensionsavgifter ska av förenklingsskäl inte ingå. Semesterlöneskulden ska beräknas individuellt för varje anställd.

18.1.18 Balansräkningen – Ställda säkerheter och ansvarsförbindelser

Grundläggande bestämmelser

Ställda panter och ansvarsförbindelser ska enligt 3 kap. 1 § andra meningen ÅRL tas upp inom linjen. Att redovisa inom linjen betyder t.ex. att en ställd pant ska tas upp på en särskild plats i balansräkningen utan att något belopp räknas in i balansomslutningen.

Ställda säkerheter

Ett företag som har ställt en säkerhet för en skuld ska ange omfattningen av säkerheten med uppgift om dess art och form. Uppgifterna ska lämnas inom linjen för varje skuldpost. Har företaget valt att upprätta balansräkningen i förkortad form ska uppgiften i stället avse den sammanslagna posten. Ställda säkerheter redovisas under följande två rubriker i balansräkningsuppställningen:

– Panter och därmed jämförliga säkerheter som har ställts för egna skulder och avsättningar.

– Övriga ställda panter och därmed jämförliga säkerheter.

Under den första rubriken redovisas de säkerheter företaget ställt för skulder och avsättningar som återfinns i balansräkningen. Under den andra rubriken redovisas de säkerheter företaget ställt för åtaganden som inte redovisats som skuld eller avsättning i balansräkningen, t.ex. lämnade säkerheter för ansvarsförbindelser.

Ansvarsförbindelser

När ska redovisning ske?

Ett företag ska redovisa en ansvarsförbindelse om företaget har ett möjligt åtagande till följd av avtal eller offentligrättsliga regler

a. men ett utflöde av resurser förväntas endast om en eller flera andra händelser också inträffar,

b. det är osäkert om dessa framtida händelser kommer att inträffa, och

c. det ligger utanför företagets kontroll om händelserna kommer att inträffa.

Företaget ska också redovisa en ansvarsförbindelse om företaget har ett åtagande till följd av avtal eller offentligrättsliga regler som inte har redovisats som skuld eller avsättning på grund av att

a. det inte är sannolikt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera åtagandet, eller

b. en tillförlitlig uppskattning av beloppet inte kan göras.

Ett företag ska alltid redovisa en ansvarsförbindelse om företaget

a. har tecknat ett borgensåtagande eller liknande, eller

b. är obegränsat ansvarig delägare i ett annat företag.

Värdering

En ansvarsförbindelse vad gäller ett möjligt åtagande ska redovisas till det belopp som motsvarar en välgrundad uppskattning av det möjliga åtagandet. En ansvarsförbindelse avseende ett borgensåtagande ska redovisas till värdet av åtagandet och en ansvarsförbindelse till följd av obegränsad ansvarig delägare i ett annat företag till summan av det andra företagets skulder och avsättningar på balansdagen. Ansvarsförbindelser får inte nuvärdesberäknas.

Ett företag ska även lämna upplysning om sådana ansvarsförbindelser som inte kan bestämmas till ett belopp. Upplysningar ska avse ansvarsförbindelsens art och form.

18.1.19 Tilläggsupplysningar

Redovisningsprinciper

De upplysningar om värderingsprinciper som ett företag ska lämna enligt 5 kap. 2 § ÅRL ska omfatta

a. uppgift om att företaget tillämpar ÅRL och det allmänna rådet, samt

b. upplysningar om avskrivning av anläggningstillgångar och om tjänste- och entreprenaduppdrag.

Även bestämmelserna i 3 kap. 5 § andra−fjärde styckena ÅRL ska iakttas.

Avskrivning

De upplysningar om grunderna för avskrivning av anläggningstillgångar som företaget ska lämna enligt 5 kap. 3 § andra stycket ÅRL ska omfatta avskrivningstid för varje post i balansräkningen. Ett företag som fördelar avskrivningarna på annat sätt än linjärt ska lämna upplysning om hur avskrivningen fördelas. Ett företag som skriver av en tillgång till restvärdet ska lämna upplysning om detta. Överstiger den beräknade nyttjandeperioden för en immateriell anläggningstillgång fem år, ska skälen anges i not.

Tjänste- och entreprenaduppdrag

Ett företag som utför tjänste- eller entreprenaduppdrag på löpande räkning eller till fast pris ska lämna upplysning om företaget tillämpar huvudregeln eller alternativregeln på respektive slag av uppdrag.

Upplysningar till resultaträkningen

Ett företag som upprättar resultaträkningen i förkortad form ska i not ange nettoomsättningens storlek.

Medelantalet anställda m.m.

Enligt 5 kap. 18 § första meningen ÅRL ska uppgift lämnas om medelantalet anställda under räkenskapsåret samt fördelning mellan kvinnor och män. Beräkningen av medelantalet anställda ska göra enligt BFNAR 2006:11 Gränsvärden. Fördelningen mellan kvinnor och män får av förenklingsskäl baseras på förhållandet på balansdagen. Ett företag som har anställda i flera länder ska även ange medelantalet anställda och fördelningen mellan kvinnor och män i respektive land. En anställd ska i det sammanhanget anses anställd i det land där denne utför sina huvudsakliga arbetsuppgifter.

Könsfördelning i styrelse och ledning

Ett företag som i medeltal haft flera än tio anställda under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren ska lämna uppgift om könsfördelningen i företagets ledning. Uppgift ska lämnas om fördelningen mellan kvinnor och män bland styrelseledamöter, verkställande direktör och andra personer i företagets ledning. Med andra personer i företagets ledning avses personer i företagets ledningsgrupp.

Löner och andra ersättningar samt sociala kostnader

Enligt 5 kap. 19 § ÅRL ska uppgifter lämnas om räkenskapsårets personalkostnader. Uppdelningen av personalkostnader ska ske i:

1. löner och andra ersättningar, och
2. sociala kostnader med särskild uppgift om pensionskostnader.

Med löner och andra ersättningar enligt i 5 kap. 19 § 1 ÅRL avses:

a. skattepliktiga ersättningar till anställda som har redovisats som kostnad under räkenskapsåret, och
b. årets förändring av semesterlöneskuld och andra lönerelaterade reserveringar.

I begreppet ersättning ingår lön och arvode men också provisioner, bonus, semesterersättning och liknande.

Med sociala kostnader enligt i 5 kap. 19 § 2 ÅRL avses:

a. årets arbetsgivaravgifter enligt socialavgiftslagen,
b. årets sociala avgifter till följd av avtal,

c. årets skatt på pensionspremier och pensionsmedel, samt

d. pensionskostnader.

Upplysningar till balansräkningen

Anläggnings-tillgångar

Enligt 5 kap. 3 § första stycket ÅRL ska en tilläggsupplysning lämnas för varje post som tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen. I upplysningen ingår även tillgångar som är helt avskrivna förutsatt att de inte har utrangerats. Har tillgångar anskaffats med offentligt stöd ska uppgift om anskaffningsvärdet avse tillgångarnas redovisade anskaffningsvärde. Uppgift ska lämnas om stödets storlek.

Omsättnings-tillgångar

Ett företag som redovisar ett tjänste- eller entreprenaduppdrag till fast pris enligt alternativregeln ska, i det fall någon resultatavräkning inte redovisats, för sådana uppdrag lämna upplysning om

a. aktiverade nedlagda utgifter, och

b. fakturerat belopp.

Enligt 5 kap. 10 § ÅRL ska företaget upplysa om fordringar som är omsättningstillgångar och förfaller senare än ett år efter balansdagen.

Eget kapital

Enligt 5 kap. 14 § andra stycket första meningen ÅRL ska företaget specificera förändringarna i eget kapital jämfört med föregående års balansräkning. Det innebär att ändringar i beloppen i alla poster i det egna kapitalet ska specificeras.

Skulder

Upplysning enligt 5 kap. 10 § andra stycket ÅRL behöver endast lämnas om storleken på de långfristiga skuldposter som förfaller senare än fem år efter balansdagen. För att underlätta en kreditanalys ska företaget lämna upplysning om avtalad men ej utnyttjad checkräkningskredit.

Ett företag som redovisar ett tjänste- eller entreprenaduppdrag till fast pris enligt alternativregeln ska, i det fall någon resultatavräkning inte redovisats, för sådana pågående uppdrag lämna upplysning om

a. aktiverade nedlagda uppgifter, och

b. fakturerat belopp.

Upplysning ska lämnas till skuldposten Pågående arbete för annans räkning, om aktiverade nedlagda utgifter är mindre än fakturerade belopp.

Ställda säkerheter och ansvarsförbindelser

Den enda tilläggsupplysning som ska lämnas gäller företag som lämnat säkerhet eller ingått ansvarsförbindelser till förmån för en styrelseledamot eller verkställande direktör.

Ekonomiska arrangemang

Av 5 kap. 11 a § ÅRL framgår att ett företag i vissa fall ska lämna uppgift om ekonomiska arrangemang som inte redovisas i balansräkningen. För att upplysningsskyldigheten ska inträda krävs att arrangemangen i något ekonomiskt relevant avseende har påtagliga konsekvenser för företaget och att uppgifter om riskerna eller fördelarna med arrangemangen är nödvändiga för att bedöma företagets ställning. Uppgift ska lämnas om arrangemangets inriktning och det kommersiella syftet med arrangemanget.

18.1.20 Särskilda regler för företag som ingår i koncern eller äger andelar i intresseföretag

Grundläggande bestämmelser

I 1 kap. 4 § och 5 § ÅRL finns grundläggande regler om vad som är en koncern respektive vad som är ett intresseföretag. I 1 kap. 6 § ÅRL finns gemensamma regler för bestämning av koncernföretag och intresseföretag.

Anläggnings- eller omsättningstillgång

Andelar i koncernföretag är normalt finansiella anläggningstillgångar. Andelar i koncernföretag är omsättningstillgångar endast om det vid förvärvet har fattats beslut om att sälja andelarna inom ett år. Andelar i intresseföretag är alltid finansiella anläggningstillgångar eftersom en förutsättning är att ägandet ska utgöra ett led i en varaktig förbindelse.

Anskaffningsvärde och redovisat värde

Enligt 4 kap. 3 § andra stycket ÅRL ska utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet räknas in i anskaffningsvärdet. Ett exempel på utgifter direkt hänförliga till förvärvet är externa arvoden som har ett direkt samband med köpet.

Vinst som delas ut av koncern- och intresseföretag och som kan hänföras till vinster intjänade före förvärvet ska minska anskaffningsvärdet eftersom utdelningen ses som en återbetalning av investeringen. Denna utdelning redovisas inte i resultaträkningen.

Ett lämnat aktieägartillskott ska öka det redovisade värdet på aktierna när utfästelsen lämnas. Även utfästelser som lämnas efter räkenskapsårets utgång men innan årsredovisningen avges får redovisas på balansdagen. När behörigt organ i det

ägda företaget har beslutat om återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott ska aktiernas redovisade värde minskas.

Varje år ska det redovisade värdet på andelar i handels- och kommanditbolag ändras med ett belopp som motsvarar det ägande företagets andel i handelsbolagets resultat enligt beskattningen. Det redovisade värdet på handelsbolagsandelarna ska även ökas med tillskott och minskas med uttag som företaget gjort under året. Blir det redovisade värdet på andelarna negativt ska det redovisas som en skuld till handelsbolaget i balansräkningen.

Nedskrivning

Nedskrivningsprövning

Vid en nedskrivningsprövning ska det redovisade värdet på andelar i ett koncernföretag som är anläggningstillgång och andelar i ett intresseföretag jämföras med ett värde beräknat enligt de metoder som används vid värdering av företag. En tillfällig resultatförsämring behöver inte leda till någon nedskrivning. Är värdet på andelar i koncernföretag som är anläggningstillgång eller andelar i intresseföretag noll kronor på balansdagen ska tillgången alltid skrivas ned till noll kronor. Överstiger värdet noll kronor behöver nedskrivning inte göras om tillgångens värde understiger det redovisade värdet med mindre än det lägsta av 25 000 kr och 10 % av det egna kapitalet vid årets ingång. Nedskrivning ska dock alltid göras om det sammanlagda värdet på företagets finansiella anläggningstillgångar på balansdagen understiger deras sammanlagda redovisade värde med mer än det lägsta av 25 000 kr och 10 % av det egna kapitalet vid årets ingång.

Andelar i koncernföretag som är anläggningstillgång och andelar i ett intresseföretag ska skrivas ned till nettoförsäljningsvärdet, om avtal om avyttring finns på balansdagen och avyttringen kommer att ge upphov till en realisationsförlust.

Återföring av nedskrivning

En nedskrivning ska återföras till den del värdet på tillgången har ökat jämfört med värdet vid nedskrivningen. Värdet ska beräknas på samma sätt som vid nedskrivningen.

Lägsta värdet princip

Nettoförsäljningsvärdet för andelar i ett koncernföretag som är omsättningstillgångar beräknas enligt de metoder som används vid värdering av företag.

Uppskrivning

Företag som tillämpar det allmänna rådet får inte skriva upp andelar i ett koncernföretag som är anläggningstillgång eller

andelar i ett intresseföretag trots att 4 kap. 6 § ÅRL ger viss möjlighet till det.

När sker redovisning i resultaträkningen?

Vinstutdelning på andelar i dotterföretag och intresseföretag, ska normalt redovisas som intäkt när behörigt organ har fattat beslut om att utdelning ska lämnas. Ett moderföretag, som innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i ett dotterföretag, får redovisa utdelningen på dessa andelar som intäkt när aktieägarens rätt att få utdelning bedöms som säker och kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

Ett lämnat koncernbidrag ska redovisas som kostnad samma räkenskapsår som det mottagande företaget redovisar bidraget som intäkt.

Förvaltningsberättelsen

Ett dotterföretag ska i förvaltningsberättelsen alltid lämna uppgift om moderföretagets namn, säte och organisationsnummer eller, i förekommande fall, personnummer.

Tilläggsupplysningar

Resultaträkningen

Upplysning ska lämnas om ränteintäkter och liknande resultatposter som avser såväl långfristiga fordringar på koncernföretag som kortfristiga fordringar och andelar i koncernföretag som är omsättningstillgång. Upplysningar ska även lämnas om räntekostnader och liknande resultatposter som avser skulder till koncernföretag.

Balansräkningen

Kravet i 5 kap. 8 § ÅRL på uppgifter om andelar i dotterföretag och intresseföretag gäller endast innehav i sådana företag i vilket det redovisande företaget självt, direkt eller genom bulvan eller kommissionär, innehar andelar. Enligt 5 kap. 9 § första stycket ÅRL får en uppgift som anges i 5 kap. 8 § ÅRL utelämnas om uppgiften är av ringa betydelse. Med ringa betydelse avses endast uppgift om vilande koncernföretag eller intresseföretag. Uppgiften ska dock lämnas om det sammanlagda värdet på andelarna i dessa företag. Moderföretag som med stöd av bestämmelserna i 7 kap. 3 § ÅRL inte upprättar någon koncernredovisning, ska lämna upplysning om internvinster på transaktioner inom koncernen. Med internvinst enligt 5 kap. 7 § andra stycket ÅRL avses hela den vinst som ett koncernföretag har fått vid överlåtelse av en tillgång inom koncernen, om tillgången därefter inte har

a. överlåtits till en köpare utanför koncernen,

b. förbrukats, eller

c. skrivits ned i värde hos det förvärvande företaget.

18.1.21 Särskilda regler första gången årsredovisning upprättas enligt det allmänna rådet.

Det kan finnas skillnader mellan de redovisningsnormer som ett företag tidigare har tillämpat och reglerna i det allmänna rådet. Här behandlas vad som gäller första gången ett företag, som tidigare tillämpat annan normgivning, upprättar årsredovisning enligt det allmänna rådet, dvs. övergångsfrågor.

De skattemässiga justeringar som kan bli aktuella till följd av de korrigeringar som ska göras mot ingående eget kapital anges under skattemässiga justeringar i inkomstdeklarationen för det första räkenskapsåret som det allmänna rådet tillämpas.

Korrigeringar i ingående balans

Vissa tillgångar, skulder och avsättningar får inte redovisas enligt det allmänna rådet. Ett företag som har sådana i den utgående balansen för det närmast föregående räkenskapsåret ska korrigera detta genom att bokföra de redovisade värdena mot ingående eget kapital.

Egenupparbetad immateriell anläggningstillgång

Ett företag som upprättar årsredovisning enligt det allmänna rådet får inte redovisa en egenupparbetad immateriell anläggningstillgång som tillgång. Tillgångens ingående redovisade värde ska bokföras mot posten Balanserat resultat.

Leasingavtal som redovisats som finansiell leasing

Ett företag som upprättar årsredovisning enligt det allmänna rådet ska endast redovisa tillgångar som det äger. Det redovisade värdet på en materiell anläggningstillgång som redovisats som tillgång till följd av ett leasingavtal redovisats som finansiell leasing ska bokföras mot posten Balanserat resultat. Även skulden som hör till avtalet ska bokföras mot posten Balanserat resultat.

Uppskjuten skattefordran och skatteskuld

Ett företag som upprättar årsredovisning enligt det allmänna rådet ska inte redovisa uppskjuten skatt. Respektive redovisat värde ska bokföras mot posten Balanserat resultat. I det fall den uppskjutna skatteskulden härrör från att en anläggningstillgång skrivits upp bokförs den uppskjutna skatteskuldens redovisade värde mot uppskrivningsfond.

Åtagande som inte tidigare redovisats som avsättning

Ett företag kan ha åtaganden som ska redovisas som avsättning, men som tidigare inte redovisats i balansräkningen eller som redovisats som ansvarsförbindelse. Det vanligaste

exemplet är åtaganden för pensioner. Det värde avsättningen skulle ha beräknats till vid föregående räkenskapsårs utgående om det allmänna rådet hade tillämpats ska bokföras mot posten Balanserat resultat. Avsättning för pensionsåtaganden redovisas i posten Övriga avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser. Andra avsättningar, t.ex. avsättning för särskild löneskatt om den särskilda löneskatten ska betalas först i samband med att pensionen betalas ut, redovisas i posten Övriga avsättningar.

Företaget kan ha finansiella anläggningstillgångar som tidigare inte redovisats i balansräkningen. Det värde den finansiella tillgången skulle ha beräknats till vid föregående räkenskapsårs utgång om reglerna rörande finansiella anläggningstillgångar hade tillämpats, ska bokföras mot posten Balanserat resultat.

Uppskrivna tillgångar

Ett företag som tillämpar det allmänna rådet får endast skriva upp byggnader och mark. Har andra anläggningstillgångar skrivits upp ska den kvarvarande uppskrivningen bokföras mot den del av uppskrivningsfonden som hör till den uppskrivna tillgången. Täcker inte uppskrivningsfonden korrigeringen ska resterande del bokföras mot posten Balanserat resultat.

Värdering till verkligt värde

Ett företag som tillämpar det allmänna rådet får inte värdera finansiella instrument till verkligt värde enligt 4 kap. 14 a § ÅRL. Med tillgångar värderade till verkligt värde avses inte uppskrivna tillgångar. Har finansiella instrument värderas till verkligt värde ska skillnaden mellan det verkliga värdet och värdet enligt det allmänna rådet bokföras mot posten Balanserat resultat eller, i förekommande fall, mot Fonden för verklig värde.

Ingen korrigering i ingående balans

Utöver de skillnader som redovisats ovan kan det finna ytterligare skillnader. Av förenklingsskäl ska någon korrigering av dessa skillnader inte göras vid övergången.

Ett företag, som i den utgående balansen för det närmast föregående räkenskapsåret har tillgångar värderade enligt nedan, ska inte redovisa några korrigeringar.

a. Egentillverkade materiella anläggningstillgångar vilkas anskaffningsvärde inkluderar sådana utgifter som inte får räknas in i anskaffningsvärdet enligt det allmänna rådet, dvs. ränta, förkastade alternativ, administration, nedmontering, bortforsling och återställning, forskning.

b. Byggnader och mark som tidigare har skrivits upp.

c. Varulager med anskaffningsvärde som inkluderar sådana utgifter som inte får räknas in i anskaffningsvärdet enligt det allmänna rådet, dvs. ränteutgifter, lagerhållningskostnader, administrationskostnader, försäljningsomkostnader, forsknings- och utvecklingskostnader.

Anskaffningsvärdet respektive det uppskrivna värdet är även fortsättningsvis grund för värderingen av ovan nämnda tillgångar.

Ett företag, som i den utgående balansen för det närmast föregående räkenskapsåret har andra tillgångar, skulder eller avsättningar än sådana som anges i detta avsnitt ska inte redovisa några korrigeringar för dessa. Sådana tillgångar, skulder eller avsättningar ska värderas enligt reglerna i det allmänna rådet. Följden av detta blir att skillnader mellan värderingen i föregående räkenskapsårs utgående balans och värdering enligt det allmänna rådet får effekt på räkenskapsårets resultat.

Jämförelsetal

Balans- och resultaträkning samt noter

Ett företag som tillämpar det allmänna rådet ska upprätta en kostnadsslagsindelad resultaträkning enligt reglerna i det allmänna rådet. De företag som vill fortsätta använda funktionsindelad resultaträkning kan därför inte upprätta årsredovisning enligt det allmänna rådet. Företag som tidigare har upprättat en annan kostnadsslagsindelad resultaträkning än som följer av det allmänna rådet eller en funktionsindelad resultaträkning kan övergå till att upprätta årsredovisning enligt det allmänna rådet. Ett företag som redan tidigare har en uppställningsform för resultat- och balansräkningen som stämmer överens med det allmänna rådet och som inte behöver redovisa några korrigeringar ska lämna jämförelsetal enligt 2 kap. 5 § första stycket ÅRL och punkt 3.7 i det allmänna rådet. Andra företag behöver inte räkna om jämförelsetalen enligt 3 kap. 5 § första stycket ÅRL och punkt 3.7 i det allmänna rådet. Väljer företaget att inte räkna om jämförelsetalen ska årsredovisningen för det närmast föregående räkenskapsåret lämnas som bilaga till årsredovisningen. Om företaget väljer att räkna om jämförelsetalen ska dessa lämnas på sätt som anges i punkt 3.7 i det allmänna rådet. För företag som inte räknar om jämförelsetalen finns ett notkrav i 3 kap. 5 § fjärde stycket ÅRL.

Punkten 3.7 i det allmänna rådet anger att de jämförelsetal som ska lämnas enligt 3 kap. 5 § första stycket ÅRL ska lämnas i en särskild kolumn till höger om beloppsuppgifterna för räkenskapsåret. Jämförelsetal ska även lämnas i samtliga noter med undantag av noten om redovisningsprinciper och noten till eget kapital.

Flerårsöversikt

Företaget ska i förvaltningsberättelsen lämna uppgift om nettoomsättning, resultat efter finansiella poster och soliditet för räkenskapsåret och de tre föregående åren. Uppgifter som avser de tre föregående åren, dvs. räkenskapsåren innan företaget började tillämpa det allmänna rådet, behöver inte räknas om.

Tilläggsupplysningar

Redovisningsprinciper

Ett företag ska upplysa om att det allmänna rådet tillämpas första gången och att det kan innebär en bristande jämförbarhet mellan räkenskapsåret och det närmast föregående räkenskapsåret. Ett företag som lämnar årsredovisningen för det närmast föregående räkenskapsåret som bilaga ska upplysa om att jämförelsetalen inte har räknats om och att årsredovisningen för det närmast föregående räkenskapsåret lämnats som bilaga.

Förändring i eget kapital

Förändringar i ingående eget kapital till följd av korrigeringar ska anges med varje korrigering på egen rad i noten till eget kapital.

Avslutning

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

18.2 Inkomstskatt

18.2.1 Sambandet

När K1 – Enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut (avsnitt 16) började tillämpas infördes parallellt särskilda skattebestämmelser i IL i syfte att stärka sambandet mellan redovisning och beskattning för denna kategori skattskyldiga. Någon motsvarande anpassning i skattebestämmelserna har inte skett i samband med att K2 – Årsredovisning i mindre aktiebolag fått sin tillämpning. Det kan dock konstateras att det i det allmänna rådet finns en strävan att det bokföringsmässiga resultatet så långt som möjligt ska överensstämma med det beskattningsbara resultatet och att det därför inte ska finnas några omotiverade skillnader mellan redovisningen och

beskattningen. Sambandet mellan redovisning och beskattning kan därmed upprätthållas på en väl avvägd nivå. Skatteverket har ändå i ett antal ställningstaganden på några områden bedömt innehållet i det allmänna rådet om årsredovisning i mindre aktiebolag i förhållande till beskattningsunderlaget.

18.2.2 Årsredovisning i mindre aktiebolag och bokföringsmässiga grunder

Skatteverket gör bedömningen att de inslag av kontantmässig redovisning som finns i det allmänna rådet är förenlig med kravet på bokföringsmässiga grunder i 14 kap. 2 § IL i de fall den kontantmässiga redovisningen avser oväsentliga belopp. Detta får anses vara den normala i den praktiska tillämpningen. Endast i undantagsfall ska Skatteverket justera de periodiseringar av inkomster och utgifter som gjorts i redovisningen med tillämpning av det allmänna rådet (Skatteverket 2008-11-08, dnr 131 634847-08/111).

18.2.3 Årsredovisning i mindre aktiebolag och periodiseringsregeln

I det allmänna rådet finns i punkt 2.4 en generell regel för periodisering som innebär att ett företag inte behöver periodisera inkomster och utgifter som var för sig understiger 5 000 kr. Skatteverket gör bedömningen att beloppsgränsen är ett absolut högsta värde som inte får överskridas vare sig i redovisningen eller vid beskattningen (Skatteverket 2009-02-20, dnr 131 222643-09/111).

18.2.4 Årsredovisning i mindre aktiebolag och förvärvade immateriella anläggningstillgångar

Skatteverket gör bedömningen att vid tillämpning av det allmänna rådet ska förvärvade immateriella anläggningstillgångar redovisas som tillgång, om det är förenligt med 4 kap. 2 § ÅRL. Vid beskattningen ska förvärvade immateriella anläggningstillgångar behandlas som inventarier och dras av genom årliga värdeminskningsavdrag. Bestämmelsen om omedelbart avdrag för inventarier av mindre värde eller ekonomisk livslängd på högst tre år gäller inte för sådana rättigheter. Detta kan leda till en skillnad mellan inventariernas redovisade respektive skattemässiga värde i de fall förvärvade immateriella rättigheter inte får redovisas som tillgång enligt ÅRL. Det kan i sin tur medföra att rätten till räkenskapsenlig avskrivning förloras (Skatteverket 2009-03-31, dnr 131 279907-09/111).

18.2.5 Inventarier av mindre värde

Med tillämpning på beskattningsår som påbörjas efter den 31 december 2008 gäller, enligt 18 kap. 4 § andra stycket IL, att med inventarier av mindre värde avses att anskaffningsvärdet exklusive moms understiger ett halvt prisbasbelopp (21 200 kr för år 2010, 21 400 kr för år 2011). Finns det ett naturligt samband mellan flera inventarier, ska de anses vara inventarier av mindre värde bara om det sammanlagda anskaffningsvärdet understiger ett halvt prisbasbelopp. Detsamma gäller i de fall förvärv av olika inventarier kan anses ingå som ett led i en större inventarieanskaffning.

De nya bestämmelserna innebär att Skatteverkets allmänna råd om inventarier av mindre värde (SKV A 2007:2) har blivit obsolet och därför upphävts. Det som angetts i det allmänna rådet får dock numera anses som praxis och innehållet är därför vägledande vid tillämpning av de äldre bestämmelserna. Se Skatteverkets skrivelse 2009-09-14, dnr 131 682849-09/111.

18.2.6 Årsredovisning i mindre aktiebolag och alternativregeln för uppdrag till fast pris

Enligt alternativregeln (punkt 6.21) i BFNAR 2008:1, Årsredovisning i mindre aktiebolag, ska en inkomst från ett uppdrag till fast pris redovisas som intäkt när arbetet väsentligen är fullgjort. Skatteverkets uppfattning är att en sådan redovisning ska läggas till grund för beskattningen eftersom den inte leder till ett lägre beskattningsunderlag än vad som är tillåtet enligt 17 kap. 24–32 §§ IL (Skatteverket 2009-09-25, dnr 131 714870-09/111).

18.2.7 Inventarier och begreppet verkligt värde

Vid beräkningen av det verkliga värdet på inventarier enligt 18 kap. 18 § IL, bör vägledning sökas i RR 17 Nedskrivningar eller i IAS 36 Nedskrivningar. Detta innebär att värdering ska ske till det högsta av nettoförsäljningsvärdet och nyttjandevärdet. Skatteverkets uppfattning är att bedömningen av om det verkliga värdet på inventarier understiger det skattemässiga värdet ska göras för samtliga inventarier och inte för enstaka inventarier eller en grupp av inventarier (Skatteverket 2009-10-16, dnr 131 754857-09/111).

18.2.8 Inventarier av mindre värde och begreppen naturligt samband och större inventarieanskaffning

I 18 kap. 4 § IL finns bl.a. bestämmelser om inventarier av mindre värde. Finns det ett naturligt samband mellan flera inventarier, ska de anses vara inventarier av mindre värde bara om det sammanlagda anskaffningsvärdet understiger ett halvt prisbasbelopp. Detsamma gäller i det fall förvärv av olika inventarier kan anses ingå som ett led i en större inventarieanskaffning. I skrivelsen görs följande bedömning av vad som närmare bör avses med begreppen naturligt samband och större inventarieanskaffning. Med naturligt samband mellan flera inventarier bör avses inventarier som har ett funktionellt samband och som förvärvats för att användas tillsammans som en enhet. Med inventarier som ingår som ett led i en större inventarieanskaffning bör avses inventarier som används för liknande ändamål och som förvärvats gemensamt eller i ett sammanhang (Skatteverket 2009-11-16, dnr 131 819602-09/111).

18.3 Rättspraxis m.m.

Skatteverket

- Årsredovisning i mindre aktiebolag och bokföringsmässiga grunder, 2008-11-08, dnr 131 634847-08/111
- Årsredovisning i mindre aktiebolag och periodiseringsregeln, 2009-02-20, dnr 131 222643-09/111
- Årsredovisning i mindre aktiebolag och förvärvade immateriella anläggningstillgångar, 2009-03-31, dnr 131 279907-09/111
- Inventarier av mindre värde – nya och äldre bestämmelser, 2009-09-14, dnr 131 682849-09/111
- Årsredovisning i mindre aktiebolag och alternativregeln för uppdrag till fast pris, 2009-09-25, dnr 131 714870-09/111
- Inventarier och begreppet verkligt värde, 2009-10-16, dnr 131 754857-09/111
- Inventarier av mindre värde och begreppen naturligt samband och större inventarieanskaffning, 2009-11-16, dnr 131 819602-09/111

Bokförings-nämnden

- Årsredovisning i mindre aktiebolag BFNAR 2008:1

19 K2 – Årsredovisning i mindre ekonomiska föreningar

19.1 BFNAR 2009:1 Årsredovisning i mindre ekonomiska föreningar

19.1.1 Tillämpning

Vilka ekonomiska föreningar får tillämpa det allmänna rådet?

Det allmänna rådet får endast tillämpas av ekonomiska föreningar som är mindre företag enligt 1 kap. 3 § första stycket 5 ÅRL. Som ekonomisk förening räknas även bostadsrättsföreningar, kooperativa hyresrättsföreningar och sambruksföreningar. En ekonomisk förening som är moderföretag i en större koncern får inte tillämpa det allmänna rådet även om det är ett mindre företag. Däremot kan ett dotterföretag som tillhör kategorin mindre företag och som ingår i en koncern tillämpa det allmänna rådet även om det i koncernen finns företag som tillämpar andra redovisningsnormer. En ekonomisk förening som tillämpar det allmänna rådet benämns företag.

Det allmänna rådet får tillämpas på årsredovisningar som upprättas per den 31 december 2009 eller senare.

Rekommendationen har ändrats genom BFNAR 2011:2.

Nedan redogörs för regler som gäller för räkenskapsår som påbörjas efter den 31 december 2010 eller senare.

Tillämpning av det allmänna rådet

Ett företag får tillämpa det allmänna rådet när det upprättar sin årsredovisning. Det allmänna rådet ska tillämpas i sin helhet och utan avvikelse trots det som anges i 2 kap. 3 § andra stycket ÅRL. Det innebär att annan normgivning inte kan tillämpas parallellt. Det allmänna rådet ska ses som en helhet och reglerna är villkorade av varandra. Genom att företaget

lämnar upplysning att det allmänna rådet tillämpas får användare av årsredovisningen information om vilka regler och principer som har tillämpats när årsredovisningen har upprättats.

Väljer ett företag att inte tillämpa det allmänna rådet ska det tillämpa antingen annan normgivning från BFN eller rekommendationer och uttalanden från det numera nedlagda Redovisningsrådet (se avsnitt 5.1.1).

I förekommande fall ska ett företag även tillämpa BFN:s allmänna råd om fusion av helägt aktiebolag (BFNAR 1999:1) och redovisning av fusion (BFNAR 2003:2). Se avsnitt 11.

Vad gäller om en fråga inte är reglerad i det allmänna rådet?

Är inte en fråga reglerad i det allmänna rådet ska företaget söka vägledning i följande ordning:

a. Regler i det allmänna rådet som behandlar liknande frågor.

b. Grundläggande redovisningsprinciper enligt 2 kap. 4 § första stycket ÅRL och grundläggande principer i det allmänna rådet.

Regeln innebär att företaget inte får tillämpa andra allmänna råd, rekommendationer eller specifika uttalanden vid sidan av det allmänna rådet. Saknas regler i det allmänna rådet som behandlar liknande frågor ska företaget söka vägledning i de grundläggande redovisningsprinciperna i ÅRL och de grundläggande principerna i det allmänna rådet.

19.1.2 Grundläggande principer m.m.

Grundläggande redovisnings-principer

Grundläggande redovisningsprinciper för årsredovisningen finns i 2 kap. 4 § första stycket ÅRL:

- Fortlevnadsprincipen
- Konsekvent tillämpning
- Försiktighetsprincipen
- Periodiseringsprincipen
- Individuell värdering
- Bruttoredovisning och kvittningsförbud
- Kontinuitetsprincipen

För en närmare innebörd av principerna, se avsnitt 3.6.

Avvikelse från grundläggande redovisnings-principer

Ett företag får avvika från de grundläggande redovisningsprinciperna endast när det anges i det allmänna rådet. Upplysningar om avvikelser enligt 2 kap. 4 § andra stycket andra meningen ÅRL behöver inte lämnas.

Ett företag som har beslutat att avveckla verksamheten ska ta hänsyn till beslutet när balans- och resultaträkning upprättas (avvikelse från fortlevnadsprincipen). Det kan i ett sådant fall bli aktuellt att skriva ned en tillgång till beräknat nettoförsäljningsvärde.

Ett företag får ändra princip för värdering till någon av de metoder som anges i det allmänna rådet (avvikelse från konsekvent tillämpning). Den nya metoden ska tillämpas framåt i tiden och endast på nya transaktioner, med undantag av redovisningsmetoder för uppdrag på löpande räkning och uppdrag till fast pris.

Ett företag behöver inte periodisera inkomster och utgifter som var för sig understiger 5 000 kr (avvikelse från periodiseringsprincipen).

Ett företag som ändrat principer för värdering till någon av de metoder som anges i det allmänna rådet ska inte räkna om posterna för det närmast föregående räkenskapsåret. Däremot ska företaget upplysa om sådana ändringar.

En eller flera transaktioner

Varje transaktion ska normalt redovisas för sig. En transaktion ska redovisas i delar om det är nödvändigt för att rätt återge den ekonomiska innebörden. Ett exempel är när service och underhåll ingår i försäljningspriset för en produkt och kan särskiljas. Det kan även vara så att två eller flera transaktioner hör samman på ett sådant sätt att den ekonomiska innebörden inte kan förstås om inte transaktionerna redovisas tillsammans. Ett exempel är ett företag som samtidigt som varorna säljs kommer överens om att senare köpa tillbaka dem.

Byten

Vid byte till en likartad vara eller tjänst ska inte någon inkomst eller utgift redovisas. Skattemässigt är däremot ett sådant byte att se som en avyttring och leder till beskattning.

Vid byte till en olikartad vara eller tjänst är inkomsten respektive utgiften det verkliga värdet på det som företaget tar emot respektive lämnar. Inkomsten respektive utgiften ska justeras med eventuella betalningar i samband med bytet. Vid bytet är det inte säkert att några fakturor upprättas. Ibland kan det vara svårt att bedöma det verkliga värdet på det som tas emot. I ett sådant fall är inkomsten respektive utgiften det verkliga värdet på det som företaget lämnar i byte respektive tar emot.

Schablonmässig värdering

En balansräkningspost får värderas enligt schablonmässig metod om det är svårt att få fram korrekta uppgifter eller om en mer exakt värdering inte kan motiveras av kostnadsskäl. En schablonmässig metod får användas endast om

a. det finns relevant och tillförlitligt underlag för schablonen,

b. schablonen används konsekvent, och

c. schablonen ger ungefär samma värde som en värdering med utgångspunkt från årets faktiska förhållanden.

En schablonmässig värdering kan komma i fråga t.ex. vid beräkning av varulagrets anskaffningsvärde utifrån försäljningspris, vid fastställande av inkurans och vid nedskrivning av kundfordringar.

Redovisningsvaluta i euro

Ett företag som har euro som redovisningsvaluta ska vid omräkning av gränsvärden i det allmänna rådet använda den av Europeiska centralbanken fastställda växelkursen vid räkenskapsårets utgång.

Händelser efter balansdagen

Ett företag ska när årsredovisningen avges beakta händelser efter balansdagen som bekräftar förhållanden som förelåg på balansdagen. Den dag som årsredovisningen avges är densamma som dagen för årsredovisningens undertecknande.

19.1.3 Årsredovisningens utformning

Årsredovisningens delar

Årsredovisningens olika delar ska presenteras i följande ordning: förvaltningsberättelse, resultaträkning, balansräkning och noter/tilläggsupplysningar.

Årsredovisningens presentation

Ett företag som upprättar sin årsredovisning enligt det allmänna rådet anses uppfylla de krav som ställs enligt 2 kap. 2 § ÅRL (överskådlighet och god redovisningssed), 2 kap. 3 § ÅRL (rättvisande bild), 5 kap. 1 § ÅRL (tilläggsupplysningarnas placering) och 6 kap. 1 § första stycket andra meningen ÅRL (förvaltningsberättelsen).

Förvaltningsberättelsen ska upprättas enligt den uppställningsform och med de rubriker som anges i det allmänna rådet. Resultaträkningen och balansräkningen ska upprättas enligt de uppställningsformer och med de rubriker, underrubriker, summeringsrader och poster som anges i det allmänna rådet trots det som anges i 3 kap. 3 § första stycket ÅRL. Det innebär bl.a. att ett företag endast kan använda en kostnadsslagsindelad resultaträkning. Ett företag får inte lägga till andra rubriker, underrubriker, summeringsrader eller poster än de som

finns i uppställningsformerna eller slå samman poster trots att ÅRL ger möjlighet till detta. Benämningen av posterna i uppställningsformerna får anpassas om det bättre beskriver postens innehåll. Vidare får en rubrik, underrubrik, summeringsrad eller post utelämnas om det inte finns något att redovisa.

Årsredovisningens språk och form

På varje sida i årsredovisningen ska sidnummer samt företagets namn och organisationsnummer anges. Av 2 kap. 5 § ÅRL framgår att årsredovisningen ska upprättas i läsbar form eller elektronisk form samt avfattas på svenska.

Valuta och beloppsuppgifter

Beloppen i årsredovisningen ska anges i hela kronor eller tusental kronor. Är redovisningsvalutan euro ska beloppen anges i hela euro eller hundratal euro. Valet av enhet ska framgå av årsredovisningen. Även om beloppen anges i hela kronor eller euro får belopp i förvaltningsberättelsen anges i tusental kronor eller hundratal euro. De jämförelsetal som ska lämnas enligt 3 kap. 5 § första stycket ÅRL ska lämnas i en särskild kolumn till höger om beloppsuppgifterna för räkenskapsåret. Jämförelsetal ska även lämnas i samtliga noter med undantag av noten om redovisningsprinciper och noten till eget kapital.

Årsredovisningens undertecknande

Årsredovisningen ska skrivas under av dem som är styrelseledamöter och verkställande direktör när årsredovisningen avges. Dagen för årsredovisningens undertecknande ska vara densamma som den dag årsredovisningen avges, dvs. den dag som den beslutas.

19.1.4 Uppställningsformer för årsredovisningen

Uppställningsform för förvaltningsberättelsen

Förvaltningsberättelsen ska upprättas med de rubriker och underrubriker som framgår av punkt 4.1 i det allmänna rådet.

Uppställningsformer för resultaträkningen

Ett företag ska i resultaträkningen ange räkenskapsårets samt föregående räkenskapsårs början och slut. Poster som påverkar resultatet negativt ska anges med minustecken.

Resultaträkningen ska upprättas med de rubriker, poster och summeringsrader som framgår av punkt 4.3 i det allmänna rådet. Upprättas resultaträkningen i förkortad form enligt 3 kap. 11 § ÅRL ska i stället punkt 4.3.A tillämpas

Uppställningsformer för balansräkningen

Ett företag ska ange räkenskapsårets och föregående räkenskapsårs balansdag. Balansräkningen ska upprättas med de

rubriker, underrubriker, poster och summeringsrader som anges i punkt 4.5 i det allmänna rådet. Upprättas balansräkningen i förkortad form enligt 3 kap. 4 § femte stycket ÅRL ska i stället punkt 4.5.A tillämpas.

19.1.5 Förvaltningsberättelsen

Verksamheten

Allmänt om verksamheten

Ett företag ska ange vilken verksamhet det faktiskt bedriver, dvs. inte bara återge det som står i stadgarna. Företaget ska ange tidigare firma om den har bytts. Företaget ska dessutom ange om företaget är ett privatbostadsföretag enligt inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Vidare ska företaget ange speciella omständigheter som i särskild grad berör företaget. Det kan t.ex. vara fråga om att företaget endast har en kund eller leverantör.

Väsentliga händelser under och efter räkenskapsåret

Med sådana händelser av väsentlig betydelse avses

a. beslutade viktiga förändringar i verksamheten,

b. för företaget viktiga externa faktorer som påverkar dess ställning och resultat, och

c. den omständigheten att företaget inte längre förutsätts fortsätta sin verksamhet.

Medlemsinformation

Enligt 6 kap. 3 § ÅRL ska företaget i förvaltningsberättelsen lämna medlemsinformation. Upplysningen ska innehålla

a. antalet medlemmar vid räkenskapsårets början,

b. antalet tillkommande medlemmar under räkenskapsåret,

c. antalet avgående medlemmar under räkenskapsåret, och

d. antalet medlemmar vid räkenskapsårets slut.

Förlagsinsatser

Enligt 6 kap. 3 § första stycket 3 ÅRL ska upplysning lämnas om den rätt till utdelning som gjorda förlagsinsatser medför och summan av de förlagsinsatser som har sagts upp och ska inlösas under de nästföljande två räkenskapsåren. Upplysningen om rätten till utdelningen ska enligt det allmänna rådet omfatta samma uppgifter som förteckningen enligt 5 kap. 6 § lagen om ekonomiska föreningar (1987:667), FL, ska innehålla, dvs. uppgift om storleken på varje förlagsinsats, om

tidpunkten för varje insats och den rätt till utdelning som insatsen medför.

Flerårsöversikt

För att uppfylla kravet på en rättvisande översikt ska företaget för räkenskapsåret och de tre föregående åren lämna uppgift om

a. nettoomsättningen,

b. resultat efter finansiella poster, och

c. soliditet (justerat eget kapital i procent av balansomslutningen).

Varierar nettoomsättningen mer än 30 % mellan åren ska företaget kommentera detta. Företaget får ange ytterligare nyckeltal, t.ex. sådana som är branschspecifika. Som exempel nämns i kommentaren att för ett fastighetsföretag kan lämpliga ytterligare nyckeltal vara avgiftsuttag per kvadratmeter, belåningsgrad per kvadratmeter och räntetäckningsgrad.

Ett företag som redovisar resultaträkningen i förkortad form ska lämna uppgift om bruttoresultat i stället för nettoomsättning.

Resultatdisposition

Det förslag till disposition av företagets vinst eller förlust ska avse summan av fritt eget kapital. Fritt eget kapital omfattar posterna balanserat resultat och årets resultat.

19.1.6 Resultaträkningen – Rörelseintäkter

Grundläggande bestämmelser

Vad är en inkomst?

En inkomst är det som ett företag tar emot eller kommer att ta emot för egen räkning till följd av en transaktion och som ökar företagets eget kapital. Erhållna förlagsinsatser och tillskott från företagets ägare är inte en inkomst. Ett företag kan ta emot något för annans räkning. Exempel är mervärdesskatt eller det som en kommissionär tar emot för någon annans räkning. Detta räknas inte som inkomst för företaget. Fakturerar företaget för utlägg kommer det att erhålla betalning för egen räkning. Fakturerade utlägg, t.ex. utgifter för resor och logi, ingår därför i inkomsten.

Hur stor är inkomsten?

Vid betalning med likvida medel är inkomsten det belopp som angetts i faktura, ett avtal eller liknande handling. Inkomsten ska minskas med lämnade rabatter. Inkomsten ska också minskas med varureturer, prisjusteringar eller liknande även om de bekräftas efter balansdagen men innan årsredovisningen avges.

Vid förvärv genom testamente eller gåva är inkomsten tillgångens verkliga värde.

När blir inkomsten en intäkt?

Ett företag ska redovisa en inkomst som intäkt om

a. väsentliga risker och förmåner till följd av transaktionen har övergått,

b. beloppet kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, och

c. det är sannolikt att de ekonomiska fördelarna av transaktionen kommer att tillfalla företaget.

Detta ska ses om en generell regel för när en inkomst ska redovisas som intäkt. Nedan redogörs för kompletterande regler när en inkomst ska redovisas som intäkt.

Intäktsredovisning av naturvårdsavtal regleras inte särskilt i det allmänna rådet. Dessa avtal måste bedömas i varje enskilt fall. Har företaget ingen prestation att utföra ska intäkten redovisas så snart företaget fått rätt till inkomsten. Är det troligt att företaget ska utföra en prestation, eller om företaget ska utföra en prestation i måttlig omfattning, ska intäkten periodiseras på lämpligt sätt.

När ska försäljning av varor redovisas som intäkt?

Vid försäljning av varor övergår väsentliga risker och förmåner enligt följande:

Varan (motsvarande)	**Väsentliga risker och förmåner övergår**
Varan hämtas av köparen	när varan hämtas
Varan transporteras till köparen på köparens risk	när varan överlämnas till fraktföretaget
Varan transporteras till köparen på säljarens risk	när fraktföretaget överlämnar varan till köparen
Installationen av varan utgör en väsentlig del av försäljningen	efter utförd installation
Varor som levereras genom delleveranser och varorna ha funktionellt samband	när företaget utfört samtliga delleveranser
Varor som levereras genom delleveranser om	efter varje utförd delleverans
– varorna i en delleverans saknar funktionellt samband med varor i en annan leverans, och	

Varan (motsvarande)	**Väsentliga risker och förmåner övergår**
– företaget inte har andra åtaganden än garanti avseende den levererade varan	
Fastighet som är omsättningstillgång	normalt vid tillträdet
Värdepapper som utgör lager	på kontraktsdagen

Undantagsvis kan det vara svårt att bestämma när väsentliga risker och förmåner övergår. I sådana fall är det nödvändigt att närmare granska de faktiska omständigheterna samt att analysera avtalsvillkoren och de bestämmelser som gäller för transaktionen. De frågor som bör ställas är följande.

- Vilka relevanta risker (prisfall, förstörelse, sakrättsrisker m.fl.) och förmåner (prisökning, avkastning, nyttjanderätt, förfoganderätt m.fl.) finns det?
- Vilka av dessa är väsentliga?
- När har dessa risker och förmåner övergått?

Resultatet av granskningen och analysen avgör när intäkten ska redovisas.

När och hur redovisas tjänste- och entreprenaduppdrag?

Vad är ett tjänsteuppdrag respektive ett entreprenad-uppdrag?

Ett tjänsteuppdrag föreligger om det finns avtal som innebär att ett företag under en tidsperiod ska utföra en eller flera tjänster. Uppdraget kan utföras inom ett räkenskapsår eller sträcka sig över flera räkenskapsår. Ett entreprenaduppdrag föreligger om det finns avtal som avser produktion av ett objekt eller flera objekt som står i nära samband med, eller är beroende av, varandra med avseende på utformning, teknik och funktion eller användning. Tjänsteuppdrag och entreprenaduppdrag ska redovisas enligt samma regler.

Ett avtal som avser tillverkning av produkter som företaget normalt har i lager eller tillverkar mot order är inte ett entreprenaduppdrag. Ett avtal om komplettering av ett tjänste- eller entreprenaduppdrag ska anses vara av samma slag av uppdrag som det ursprungliga om avtalen sammantaget är att anse som samma slags uppdrag.

Definitioner av olika slags uppdrag

Provisionsbaserat

Ett provisionsbaserat uppdrag är ett uppdrag för vilket inkomsten grundar sig på utfallet av försäljning av andras varor eller

utförda tjänster. Intäkten redovisas löpande om den provisionsgrundande försäljningen har skett eller den provisionsgrundande tjänsten har utförts och om övriga avtalsvillkor för provisionen är uppfyllda.

Löpande räkning

Ett uppdrag på löpande räkning är ett uppdrag för vilket inkomsten uteslutande eller så gott som uteslutande grundar sig på ett avtalat arvode per tidsenhet, den faktiska tidsåtgången och de eventuella faktiska utgifterna för uppdraget. Det är endast uppdrag där arvodet per tidsenhet är avtalat i förväg och där inkomsten beräknas som arvodet per tidsenhet multiplicerat med faktiskt nedlagd tidsåtgång, med tillägg för eventuella faktiska utgifter för uppdraget, som är uppdrag på löpande räkning.

Obestämt antal aktiviteter under en överenskommen tidsperiod

Ett uppdrag med ett obestämt antal aktiviteter under en överenskommen tidsperiod är ett uppdrag

a. som inte är provisionsbaserat eller på löpande räkning,

b. som avser ett obestämt antal aktiviteter vilka ska utföras under en överenskommen tidsperiod, och

c. för vilket inkomsten utgår för denna tidsperiod.

Inkomsten från ett sådant uppdrag ska redovisas linjärt över perioden. Detta innebär att intäkten uppgår till den del av det avtalade priset som motsvarar redovisningsperiodens längd i förhållande till den totala avtalade tidsperioden. Är en aktivitet dominerande ska intäkten redovisas när denna aktivitet har utförts.

Fast pris

Uppdrag till fast pris är andra uppdrag, dvs. sådant uppdrag bestäms negativt genom att inte tillhöra någon av ovan angivna uppdrag.

Redovisningsmetoder för uppdrag på löpande räkning och uppdrag till fast pris

Uppdrag på löpande räkning och uppdrag till fast pris ska redovisas antingen enligt en huvudregel eller enligt en alternativregel. Ett företag ska använda samma metod vid redovisning av samtliga uppdrag av samma slag. Detta innebär att alternativregeln får tillämpas vid redovisning av uppdrag på löpande räkning även om huvudregeln tillämpas för uppdrag till fast pris och vice versa.

Ett företag som tillämpar alternativregeln får byta till huvudregeln. Byte från huvudregeln till alternativregeln är endast tillåtet om det finns särskilda skäl. Respektive huvudregel ger en

bättre redovisning och det finns därför ingen anledning att tillåta byte om det inte finns särskilda skäl. Exempel på särskilda skäl är att företaget får en ny ägare som inte tillämpar huvudregeln eller att företagets verksamhet minskat i betydande omfattning.

Löpande räkning – huvudregeln

Enligt huvudregeln ska en inkomst från ett uppdrag på löpande räkning redovisas som intäkt i takt med att arbetet utförs och material levereras eller förbrukas. Det innebär att utförda arbeten som inte är fakturerade på balansdagen ska redovisas som intäkt. Intäkten är värdet av det arbete som utförts och det material som levererats eller förbrukats under redovisningsperioden. Värdet ska beräknas utifrån det pris som avtalats med kunden.

Löpande räkning – alternativregeln

Enligt alternativregeln ska en inkomst från ett uppdrag på löpande räkning redovisas som intäkt i takt med att företaget fakturerat för utfört arbete och levererat eller förbrukat material. Detta innebär att företaget ska avvakta med intäktsredovisningen till dessa att arbetet fakturerats. Intäkten är det fakturerade värdet under förutsättning att företaget inte fakturerar senare än vad som motiveras av affärsmässiga skäl. Hur länge ett företag kan dröja med att fakturera ska bedömas utifrån god affärssed. Ofta innebär detta att branschpraxis ska följas men att vissa begränsningar finns. En branschpraxis som inte är affärsmässigt motiverad kan inte accepteras. Intäkten ska därför normalt redovisas senast tre månader efter det att arbetet utförts.

Fast pris – huvudregeln

Enligt huvudregeln ska en inkomst från ett uppdrag till fast pris redovisas som intäkt om företaget på ett tillförlitligt sätt kan beräkna

a. uppdragsinkomsten,

b. färdigställandegraden på balansdagen, och

c. de utgifter som uppkommit och de utgifter som återstår för att slutföra uppdraget.

Intäkten ska redovisas även om väsentliga risker och förmåner till följd av transaktionen inte har övergått.

En sådan successiv vinstavräkning innebär att företaget gör en bedömning av det pågående arbetets slutliga utfall och redovisar så stor del av vinsten som hör till det aktuella räkenskapsåret. Metoden kan innebära att en tillgång redovisas till ett värde som är högre än anskaffningsvärdet, vilket är tillåtet enligt 4 kap. 10 § ÅRL.

Färdigställandegraden beräknas normalt som nedlagda utgifter på balansdagen i förhållande till totalt beräknade utgifter för att fullgöra uppdraget. Det finns även andra metoder att beräkna färdigställandegraden. Den metod som företag valt för att beräkna färdigställandgraden ska tillämpas konsekvent på alla uppdrag.

Är det sannolikt att ett avtal kommer att leda till förlust ska förlusten redovisas som kostnad oavsett om uppdraget påbörjats eller inte. Det beräknade ekonomiska utfallet av ett uppdrag utgör skillnaden mellan inkomsten för uppdraget i sin helhet som den bedöms vid den aktuella tidpunkten och de utgifter som svarar mot denna inkomst. Blir inkomsten vid denna beräkning lägre än utgifterna uppstår en bedömd förlust som omedelbart ska redovisas som en kostnad.

Kan företaget inte beräkna utfallet av uppdraget på ett tillförlitligt sätt, ska en intäkt redovisas som motsvarar de uppdragsutgifter som uppkommit och som sannolikt kommer att ersättas av beställaren. Det innebär att om det är sannolikt att alla uppkomna uppdragsutgifter kommer att ersättas redovisas en lika stor intäkt som kostnad.

Successiv vinstavräkning kan bara tillämpas av företag som på ett tillförlitligt sätt kan beräkna utfallet av uppdraget. Ett företag som avser att vinstavräkna successivt måste därför ha ett effektivt internt system för ekonomisk rapportering och budgetering.

Fast pris – alternativregeln

Enligt alternativregeln ska en inkomst från ett uppdrag till fast pris redovisas som intäkt när arbetet väsentligen är fullgjort. Metoden ställer vissa krav på företagets system för ekonomisk rapportering. Ett pågående uppdrag till fast pris ska enligt alternativregeln resultatavräknas först när uppdraget är slutfört. Företaget måste därför hålla reda på vilka inkomster och utgifter som hör till respektive uppdrag.

Skatterättsligt används begreppet ”slutlig ekonomisk uppgörelse”, vilket oftast innebär att intäkten inte behöver tas upp innan slutfaktura är skickad, granskad och betald. Av Allmänna bestämmelser inom byggbranschen framgår att slutfaktura avseende s.k. tilläggsarbeten får sändas upp till sex månader efter godkänd slutbesiktning. Därtill har kunden alltid, oavsett om fakturan avser kontrakts- eller tilläggsarbeten, en månad för granskning av fakturan. Senaste tidpunkten för fakturering och därmed resultatavräkning enligt skatterätten kan därmed bli sju månader efter godkänd slut-

besiktning. Redovisningsmässigt måste intäktsredovisningen däremot göras när arbetet väsentligen är fullgjort.

Ett företag som redovisar ett uppdrag till fast pris enligt alternativregeln och där uppdraget inte väsentligen är fullgjort ska redovisa en positiv justeringspost i resultaträkningen.

När ska vissa inkomster redovisas som intäkt?

Nedanstående inkomster ska redovisas som intäkt enligt följande:

Inkomst från	**Intäkten redovisas**
årsavgift	fördelad över den period den avser
medlemsavgift	fördelad över den period den avser
hyra och leasing	fördelas över den avtalade hyres- eller leasingsperioden
förhöjd förstagångshyra	linjärt över den avtalade leasing-perioden
royalty som baseras på mängden av försäljning eller användning	löpande i takt med försäljning eller användning om företaget har, eller kan få, tillgång till de uppgifter som krävs i form av försäljningsstatistik etc.
royalty som är fast och oberoende av försäljning eller användning	linjärt över avtalets löptid
provision som baseras på utfallet av försäljning av andras varor eller utförda tjänster	löpande om den provisionsgrundande försäljningen har skett eller den provisionsgrundande tjänsten är utförd och om övriga avtalsvillkor för provisionen är uppfyllda
inträdesavgift i franchisesystem	vid avtalets tecknande
löpande avgifter i ett franchisesystem	löpande i takt med försäljning eller användning
försäkringsersättning	när en händelse har inträffat som omfattas av ett försäkringsavtal och försäkringsföretaget har fattat beslut om ersättning
skadestånd	när överenskommelse om belopp har träffats med motparten eller när beloppet är fastställt i en lagakraft-vunnen dom eller dom i överinstans med samma utfall som i underinstans
gåva och förvärv genom testamente	när tillgången har överlämnats på ett sakrättsligt bindande sätt

När och hur redovisas offentligt stöd?

Intäkt

Ett företag ska redovisa offentliga stöd som intäkt om inte stödet ska

a. minska anskaffningsvärdet vid förvärv av tillgång, eller

b. redovisas som skuld.

Ett offentligt stöd som redovisats som skuld och som efterskänks eller av annan anledning inte ska återbetalas ska redovisas som intäkt.

Tidpunkt

Villkoren om att förmåner och risker har övergått m.m. är uppfyllda om beslut om offentligt stöd har fattats senast på balansdagen. Stöd som uppenbart hänför sig till ett räkenskapsår får redovisas som intäkt det räkenskapsåret även om beslut har fattats efter balansdagen men innan årsredovisningen avges.

Kostnadstäckning

Ett offentligt stöd som avser att täcka kostnader ska redovisas som intäkt samma räkenskapsår som det år kostnaderna avser. Avser stödet kostnader under flera räkenskapsår ska stödet fördelas och redovisas som intäkt under dessa räkenskapsår. Avser stödet att täcka uppkomna förluster ska hela stödet redovisas som intäkt under räkenskapsåret.

Stöd som avser att täcka finansiella kostnader ska redovisas i posten Räntekostnader och liknande resultatposter.

När redovisas försäljning av immateriella och materiella anläggningstillgångar?

Vid försäljning av immateriella och materiella anläggningstillgångar ska intäkten minskas med tillgångens redovisade värde.

Väsentliga risker och förmåner övergår enligt följande:

Försäljning av	**Väsentliga risker och förmåner övergår**
immateriell tillgång	när äganderätten övergår civilrättsligt
fastighet	normalt vid tillträdet
övriga materiella anläggningstillgångar som hämtas av köparen	när tillgången hämtas
övriga materiella anläggningstillgångar som transporteras till köparen på köparens risk	när tillgången överlämnas till fraktföretaget

Försäljning av	**Väsentliga risker och förmåner övergår**
övriga materiella anläggnings-tillgångar som transporteras till köparen på säljarens risk	när fraktföretaget överlämnar tillgången till köparen
installation av en övrig materiell anläggningstillgång som utgör en väsentlig del av försäljningen	efter utförd installation

Realisationsvinst vid försäljning av fastighet som är anläggningstillgång får redovisas på kontraktsdagen.

19.1.7 Resultaträkningen – Rörelsekostnader

Grundläggande bestämmelser

Vad är en utgift?

En utgift är det som ett företag lämnar eller kommer att lämna till följd av en transaktion och som minskar företagets eget kapital. Ingående mervärdesskatt som företaget får dra av minskar inte företagets eget kapital och är därmed inte en utgift. Återbetalning av förlagsinsatser och en överföring till företagets ägare som direkt minskar företagets eget kapital är inte en utgift. Med överföring menas en utbetalning till ägarna som inte motsvaras av en motprestation, t.ex. utdelning och återbetalning av medlemsinsats.

Hur stor är utgiften?

Vid betalning med likvida medel är utgiften det belopp som anges i en faktura, ett avtal eller liknande. Utgiften ska minskas med erhållna rabatter. Utgiften ska också minskas med varureturer, prisjusteringar eller liknande även om de bekräftas efter balansdagen men före årsredovisningens undertecknande.

När blir utgiften en kostnad?

Ett företag ska redovisa en utgift som kostnad om inte utgiften avser ett förvärv av en tillgång (exempelvis inköp av inventarier) som ska redovisas. Ett företag ska som huvudregel endast redovisa tillgångar som det äger. Utgifter som inte ger upphov till sådana tillgångar redovisas som kostnader. Detta gäller t.ex. utgifter för att hyra egendom.

Endast den del av utgiften som hör till räkenskapsåret för vilket årsredovisningen upprättas är en kostnad för räkenskapsåret. En utgift som kan hänföras till en specifik inkomst ska redovisas som kostnad samma räkenskapsår som företaget redovisas inkomsten som intäkt, dvs. matchningsprincipen gäller. En utgift som inte kan hänföras till en specifik inkomst ska redovisas som kostnad det räkenskapsår eller de räkenskapsår företaget tagit emot den förbrukningsvara, tjänst eller övrig prestation som utgiften avser. Om däremot en utgift för

en tjänst eller annan prestation utförs eller på annat sätt tillhandahålls efter det räkenskapsår den avser ska den redovisas som kostnad det räkenskapsår tjänsten eller prestationen avser. Exempel på detta är utgifter för revision. Likaså gäller att om en utgift inte kan hänföras till någon vara eller annan prestation ska den redovisas som kostnad direkt. Exempel på detta är utgifter för straffavgifter, böter och förseningsavgifter.

I kommentaren till det allmänna rådet finns ett frågeschema som kan vara till hjälp för att avgöra när en utgift ska redovisas som kostnad.

Återkommande utgifter – förenklingsregel

Återkommer varje räkenskapsår samma slag av utgifter, som inte är personalutgift, får utgiften redovisas som kostnad det räkenskapsår företaget normalt erhåller faktura eller gör en utbetalning enligt avtal eller liknande handling om

a. utgiften kan antas variera högst 20 % mellan åren, och

b. varje räkenskapsår belastas med en årskostnad.

Det första året regeln tillämpas på en utgift gäller inte punkt b ovan.

Förenklingsregeln ska tillämpas konsekvent mellan åren för varje enskild återkommande utgift. Ett företag kan t.ex. välja att periodisera utgift för försäkring samtidigt som förenklingsregeln tillämpas på utgifter för billeasing.

Förenklingsregelns gräns för hur mycket utgiften får variera och att varje räkenskapsår ska belastas ska ses på helårsbasis. Eftersom det är tillräckligt att det kan antas att utgiften inte kommer att variera med mer än 20 % mellan åren behöver någon justering inte göras om företaget ett enstaka år har en högre utgift.

När ska vissa utgifter redovisas som kostnad?

Nedan angivna slag av utgifter som inte kan hänföras till en specifik inkomst ska redovisas som kostnad enligt följande, förutsatt att inte förenklingsregeln tillämpas:

Utgift för	**Kostnaden redovisas**
hyra av tillgång eller tjänst (inkl. förhöjd leasingavgift)	fördelad över den avtalade hyres- eller leasingperioden
hyra av mässplats eller liknande	när det hyrda disponeras
förbrukningsvara	när varan erhålls
frakt	när frakten utförs

Utgift för	**Kostnaden redovisas**
reparation	när reparationen utförs
avbrotts- eller sakförsäkringspremie och liknande	linjärt över försäkringsperioden
reklamannons	när annonsen publiceras
service	när tjänsten utförs
utbildning	när utbildningen genomförs
konsultarvode	när tjänsten utförs
revisionsarvode	det räkenskapsår revisionen avser
löpande redovisningstjänster	det räkenskapsår redovisningen avser
redovisningstjänster avseende en årsredovisning	det räkenskapsår årsredovisningen avser
royalty som är fast och oberoende försäljning eller användning	linjärt över den avtalade perioden

När ska utgifter för personal redovisas som kostnad?

Utgifter för personal ska normalt redovisas som kostnad enligt:

Utgift för	**Kostnaden redovisas**
lön	när arbetsprestationen utförs
lagstadgade och avtalade arbetsgivaravgifter samt särskild löneskatt på förvärvsinkomster	när lönekostnaden, som arbetsgivaravgifterna och den särskilda löneskatten baseras på, redovisas
bonus, provision eller gratifikation	det räkenskapsår bonusen, provisionen eller gratifikationen avser
premier på individuell pensionsförsäkring som skattemässigt är s.k. p-försäkring	när pensionspremien betalas
preliminära premier på pensionsförsäkring, som skattemässigt är s.k. p-försäkring, där avräkning baseras på utbetald lön	när lönekostnaden redovisas
särskild löneskatt på pensionskostnader	när pensionskostnaden redovisas

När redovisas försäljning och utrangering av immateriella och materiella anläggningstillgångar?

Vid försäljning av immateriella och materiella anläggningstillgångar ska intäkten minskas med tillgångens redovisade värde. Väsentliga risker och förmåner övergår enligt följande:

Försäljning av	**Väsentliga risker och förmåner övergår**
immateriell tillgång	när äganderätten övergår civilrättsligt
fastighet	normalt vid tillträdet
övriga materiella anläggnings tillgångar som hämtas av köparen	när tillgången hämtas
övriga materiella anläggningstillgångar som transporteras till köparen på köparens risk	när tillgången överlämnas till fraktföretaget
övriga materiella anläggningstillgångar som transporteras till köparen på säljarens risk	när fraktföretaget överlämnar tillgången till köparen
installation av en övrig materiell anläggningstillgång som utgör en väsentlig del av försäljningen	efter utförd installation

Realisationsförlust vid försäljning av en fastighet som är anläggningstillgång får redovisas på kontraktsdagen.

En utrangering av en immateriell eller en materiell anläggningstillgång ska redovisas som kostnad när tillgången inte längre kan brukas och företaget inte avser reparera eller sälja tillgången. Redovisningen ska göras som en försäljning som företaget inte fått betalt för.

19.1.8 Resultaträkningen – Finansiella poster m.m.

Grundläggande bestämmelser

En finansiell inkomstrespektive en finansiell intäkt ska bestämmas i enlighet med reglerna i avsnitt 19.1.6. En finansiell utgift respektive en finansiell kostnad ska bestämmas i enlighet med reglerna i avsnitt 19.1.7.

Realisationsresultat

Vid avyttring av finansiella tillgångar ska intäkten minskas med tillgångens redovisade värde och nettot redovisas i resultaträkningen. En finansiell tillgång ska inte längre redovisas i

balansräkningen det räkenskapsår väsentliga risker och förmåner som är förknippade med ägandet har övergått. Det är avtalsvillkoren som avgör när risker och förmåner övergår från säljare till köpare. Normalt övergår risker och förmåner på kontraktsdagen.

Insatsemission

Erhållen insatsemission ska redovisas som intäkt när behörigt organ har fattat beslut om insatsemission.

Vinstutdelning

Vinstutdelning, med undantag av utdelning som har beräknats i förhållande till den omfattning i vilken andelsägaren har deltagit i företagets verksamhet, ska normalt redovisas som intäkt när behörigt organ har fattat beslut att utdelning ska lämnas. Utdelning från en ekonomisk förening eller ett noterat företag får redovisas som intäkt när utdelningen har erhållits. Företaget behöver därför inte bevaka stämmobeslut i de företag det har aktier i utan kan av förenklingsskäl redovisa intäkten när utdelningen erhållits.

Ränteintäkter och räntekostnader

Räntan ska redovisas det räkenskapsår som räntan avser. Det innebär att ränta som sträcker sig över balansdagen ska periodiseras. Ett företag behöver dock inte periodisera ränta som understiger 5 000 kr.

Dröjsmålsränta som utgör ett oväsentligt belopp får redovisas som rörelseintäkt respektive rörelsekostnad.

19.1.9 Balansräkningen – Tillgångar

Grundläggande bestämmelser

Vilka tillgångar ska företaget redovisa?

Ett företag ska redovisa en tillgång som det äger. Frågan om företaget äger en tillgång eller inte bedöms utifrån köprättsliga regler. En tillgång ska redovisas i balansräkningen även om det finns äganderättsförbehåll. Företaget ska även redovisa förbättringsutgifter på annans fastighet samt redovisningsmedel som mottagits för annans räkning som tillgång.

Fordran på insats i en ekonomisk förening får inte tas upp som tillgång och inte heller fordran på upplåtelseavgift i en bostadsrättsförening.

När ska en tillgång redovisas?

Grundregeln är att en tillgång ska redovisas i balansräkningen när väsentliga risker och förmåner som är förknippade med att äga tillgången har övergått. Undantagsvis kan det vara svårt att

bestämma när väsentliga risker och förmåner övergår. I sådana fall är det nödvändigt att närmare granska de faktiska omständigheterna samt analysera avtalsvillkoren och de bestämmelser som gäller för transaktionen. De frågor som bör ställas är följande:

a. Vilka relevanta risker (t.ex. prisfall, förstörelse, sakrättsrisker) och förmåner (t.ex. prisökning, avkastning, nyttjanderätt, förfoganderätt) finns?

b. Vilka av dessa är väsentliga?

c. När har samtliga väsentliga risker och förmåner övergått?

Väsentliga risker och förmåner övergår enligt följande:

Tillgång	**Väsentliga risker och förmåner övergår**
Tillgången hämtas av köparen	när tillgången hämtas
Tillgången transporteras till köparen på köparens risk	när tillgången överlämnas till fraktföretaget
Tillgången transporteras till köparen på säljarens risk	när fraktföretaget överlämnar tillgången till köparen
Installation av tillgången utgör en väsentlig del av förvärvet	efter utförd installation
Tillgångar som levereras genom delleveranser och varorna har funktionellt samband	när företaget utfört samtliga delleveranser
Tillgångar som levereras genom delleveranser om – tillgångarna i en delleverans saknar funktionellt samband med tillgångar i en annan leverans, och – företaget inte har andra åtaganden än garanti avseende den levererade tillgången	efter varje utförd delleverans
Fastighetsförvärv	normalt vid tillträdet
Värdepapper som utgör lager	på kontraktsdagen
Förvärv av annan tillgång	när äganderätten övergår civilrättsligt

Sådana utgifter som ska ingå i en tillgångs anskaffningsvärde ska, även om risker och förmåner inte övergått, redovisas som en tillgång, om arbete utförs eller förskott erlagts.

När ska en tillgång inte längre redovisas?

En tillgång ska inte längre redovisas när väsentliga risker och förmåner som är förknippade med ägandet har övergått till annan. En tillgång som inte längre ska redovisas i balansräkningen ska kostnadsföras. Har en tillgång utrangerats ska den inte heller redovisas. En tillgång är utrangerad när den inte längre är brukbar och företaget inte har för avsikt att reparera eller sälja tillgången eller när den har slängts. En anläggningstillgång som skrivits ned till noll kronor ska fortfarande finnas kvar i redovisningen i anläggningsregistret och notupplysning.

Ett leasingavtal redovisas alltid som ett operationellt leasingavtal. Det innebär att en leasegivare har kvar tillgången i sin balansräkning även om risker och förmåner övergått till leasetagaren. Det är först då leasingperioden har löpt ut som tillgången kan övergå till köparen.

Anläggningstillgång eller omsättningstillgång?

Enligt 4 kap. 1 § första stycket ÅRL är en anläggningstillgång en tillgång som företaget avser att bruka eller inneha stadigvarande. Det är således avsikten vid förvärvet som avgör om en tillgång är en anläggningstillgång eller en omsättningstillgång. En tillgång som ett företag avser att omsätta i den normala verksamheten är en omsättningstillgång även om den inte blir såld inom 12 månader. Beslutar företaget att avyttra eller utrangera en anläggningstillgång ska tillgången inte omklassificeras. En finansiell anläggningstillgång som förfaller inom 12 månader efter balansdagen ska dock omklassificeras till omsättningstillgång. Beslutar företaget att stadigvarande bruka eller inneha en omsättningstillgång ska tillgången omklassificeras. Detta gäller t.ex. när en bilhandlare beslutar att en bil från varulagret ska användas som tjänstebil. Anskaffningsvärdet för en sådan tillgång är dess redovisade värde vid tidpunkten för omklassificeringen.

Beräkning av en tillgångs anskaffningsvärde

Likvidtransaktion

När en tillgång betalas med likvida medel är utgångspunkten vid beräkningen av anskaffningsvärdet det inköpspris som anges i en faktura, ett avtal eller liknande handling. Förvärv mot lånerevers eller övertagande av skulder jämställs med en likvidtransaktion. Endast belopp som utges för företagets räkning ska ingå i anskaffningsvärdet. Belopp som ges ut för någon annans räkning, t.ex. mervärdesskatt, ska inte inräknas i anskaffningsvärdet. Mervärdesskatt ska dock inräknas till den del företaget inte har avdragsrätt för ingående mervärdesskatt.

Försäkrings-ersättning

Vid beräkning av anskaffningsvärdet för en tillgång som anskaffas med försäkringsersättning är utgångspunkten det belopp som framgår av faktura, avtal eller liknande. I de fall försäkringsbolaget ersätter en skadad tillgång med en annan tillgång gäller bestämmelserna om byte.

Testamente eller gåva

Anskaffningsvärdet för en tillgång som förvärvats genom testamente eller gåva är tillgångens verkliga värde. Anskaffningsvärdet får även bestämmas till det värde som används vid beskattningen. Verkligt värde för en anläggningstillgång är tillgångens försäljningsvärde eller, om en fungerande marknad saknas, tillgångens återanskaffningsvärde. Med försäljningsvärde avses det belopp till vilken tillgången skulle kunna överlåtas mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs. Verkligt värde för en omsättningstillgång är tillgångens nettoförsäljningsvärde. Nettoförsäljningsvärde är tillgångens försäljningsvärde efter avdrag för beräknade försäljningskostnader. Bestämmelserna om anskaffningsvärde vid gåva omfattar även situationen när en bostadsrätt övergår till föreningen utan att någon ersättning betalas.

Offentliga stöd

Finansierar företaget inköp av en tillgång helt eller delvis med offentliga stöd minskar stödet anskaffningsvärdet. Stödet ska inte redovisas som intäkt. Överstiger stödet utgifterna för anskaffningen ska skillnaden redovisas som intäkt.

Stöd i form av skattereduktioner och skatteavdrag ska inte minska tillgångens anskaffningsvärde utan minska årets skattekostnad. Återbetalas stödet eller föreligger återbetalningsskyldighet ska tillgångens redovisade värde ökas med motsvarande belopp.

19.1.10 Balansräkningen – Immateriella och materiella anläggningstillgångar

Grundläggande bestämmelser

En eller flera anläggnings-tillgångar?

Delar av en enhet utgör tillsammans en anläggningstillgång om varje del är nödvändig för att enheten ska kunna fungera i enlighet med sin grundläggande funktion. Även delar som har ett naturligt inbördes samband och förvärvas för att användas som en enhet utgör en anläggningstillgång.

Immateriell eller materiell anläggningstillgång?

En anläggningstillgång som består av både immateriella och materiella delar ska anses vara materiell om den materiella delen utgör 50 % eller mer av det sammanlagda anskaffningsvärdet vid investeringstidpunkten. Ett exempel är köp av en

dator och programvara som är nödvändig för datorns funktion. Köpet ska ses som en investering och klassificeras utifrån respektive föremåls andel av det sammanlagda anskaffningsvärde. Kostar programvaran 3 000 kr och datorn 25 000 kr räknas programvaran in i anskaffningsvärdet för den materiella tillgången (3 000 kr utgör mindre än 50 % av det sammanlagda anskaffningsvärdet på 28 000 kr).

Egenupparbetade immateriella anläggningstillgångar

En egenupparbetad immateriell anläggningstillgång får inte redovisas som tillgång trots att 4 kap. 2 § ÅRL ger viss möjlighet till det. Utgifter som kan hänföras till en sådan tillgång ska redovisas som kostnad. Detta medför att t.ex. forsknings- och utvecklingsarbeten som företaget självt har bedrivit inte får aktiveras utan utgifterna för sådant arbete ska redovisas som kostnad direkt. Detta gäller oavsett om det är företagets anställda eller externa konsulter som har utfört arbetet. Däremot får en förvärvad immateriell anläggningstillgång redovisas som tillgång.

Materiell anläggningstillgång som kostnad

En materiell anläggningstillgång får redovisas som kostnad om anskaffningsvärdet understiger ett halvt prisbasbelopp med tillägg för mervärdesskatt som inte ska dra av eller återbetalas enligt ML. Anskaffas flera olika materiella anläggningstillgångar och kan de anses ingå som ett led i en större investering får utgifterna redovisas som kostnad om det sammanlagda anskaffningsvärdet för investeringen understiger ett halvt prisbasbelopp. Vidare får en materiell anläggningstillgång redovisas som kostnad om den kan antas ha en nyttjandeperiod på högst tre år (korttidsinventarier).

Förbättringsutgifter på annans fastighet

Förbättringsutgifter på annans fastighet ska redovisas som en materiell anläggningstillgång i posten Förbättringsuppgifter på annans fastighet, om nyttjanderättshavaren bekostat utgifterna och övriga förutsättningar för aktivering är uppfyllda.

Redovisning till bestämd mängd och fast värde

Värdet av en delpost i posten Materiella anläggningstillgångar, som enligt 4 kap. 12 § ÅRL får tas upp till en bestämd mängd och ett fast värde, anses inte variera väsentligt om delpostens värde kan antas ligga i intervallet plus/minus 20 % jämfört med det fastställda (redovisade) värdet. Enligt 4 kap. 12 § ÅRL är det enbart materiella anläggningstillgångar som uppfyller följande tre kriterier som får redovisas till bestämd mängd och fast värde.

– Tillgångarna ska omsättas.

– Tillgångarnas sammanlagda värde ska vara av underordnad betydelse för företaget.

– Tillgångarnas kvantitet, värde och sammansättning ska inte variera väsentligt.

Anskaffningsvärde för immateriella och materiella anläggningstillgångar

Förvärvade immateriella och materiella anläggningstillgångar

Utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet och som enligt 4 kap. 3 § andra stycket ÅRL ska räknas in i anskaffningsvärdet för en immateriell eller materiell anläggningstillgång kan vara utgifter för

a. frakt,

b. tull och import,

c. lagfart,

d. installation, och

e. konsulttjänster.

Avdrag ska göras för varurabatter, bonus och liknande prisavdrag.

För att utgifter för konsulttjänster, t.ex. jurist-, arkitekt. och ingenjörstjänster, ska få räknas in i anskaffningsvärdet krävs att de har ett direkt samband med förvärvet. Indirekta kostnader ska däremot inte inräknas i anskaffningsvärdet. Utgifter för förkastade alternativ anses inte ha ett sådant direkt samband med den tillgång som slutligen förvärvas. I anskaffningsvärdet ska inräknas utgifter för iordningsställande av plats för installation eller uppförande av tillgången, däremot inte utgifter för provkörning och intrimning.

Beräknade utgifter för nedmontering, bortforsling eller återställande av plats ska inte räknas in i anskaffningsvärdet för en förvärvad anläggningstillgång. Däremot kan det bli aktuellt att redovisa en avsättning.

Vid förvärv i utländsk valuta ska valutakursen vid tidpunkten då transaktionen bokfördes användas vid fastställande av anskaffningsvärdet.

Anskaffningsvärdet vid förvärv av en tillgång som tidigare leasats utgörs av det belopp som leasetagaren betalat till leasegivaren för att lösa tillgången och de på lösendagen kvarvarande leasingavgifter som redovisats som en tillgång i balansräkningen (första förhöjd leasingavgift).

Anskaffningsvärdet för en fastighet ska normalt delas upp i byggnad och mark med utgångspunkt i taxeringsvärdet.

Egentillverkade materiella anläggningstillgångar

I anskaffningsvärdet för egentillverkade materiella tillgångar ska inräknas

a. inköpspriset för material,

b. utgifter för lön till och arbetsgivaravgifter för anställda som arbetar med att tillverka tillgången, och

c. sådana utgifter som anges ovan vid förvärvade immateriella och materiella anläggningstillgångar.

Med arbetsgivaravgifter avses de avgifter företaget redovisar i skattedeklarationen. Avgifter som baseras på avtal och särskild löneskatt på pensionsavgifter ingår av förenklingsskäl inte.

I anskaffningsvärdet för en egentillverkad materiell anläggningstillgång får en skälig andel av indirekta tillverkningskostnader ingå enligt 4 kap. 3 § tredje stycket ÅRL. Indirekta kostnader är sådana kostnader som inte direkt kan hänföras till tillverkningen av en specifik tillgång. Väljer ett företag att räkna in indirekta tillverkningskostnader ska pålägget motsvara den andel av de indirekta tillverkningskostnaderna som anses hänförliga till det arbete som lagt ned t.o.m. balansdagen. I anskaffningsvärdet för en egentillverkad materiell anläggningstillgång får inte inräknas utgifter för

a. ränta,

b. förkastade alternativ,

c. administration,

d. nedmontering, bortforsling och återställning,

e. forskning, eller

f. annan utveckling än sådan som avser produktion av ritningar eller liknande vilka är avsedda att utan vidare bearbetning kunna ligga till grund för tillverkning av tillgången.

De av årets utgifter som är hänförliga till egentillverkning av anläggningstillgångar ska bruttoredovisas i resultaträkningen.

Tillkommande utgifter för immateriella och materiella anläggningstillgångar

Byggnader och mark

Utgifter för en tillbyggnad ska alltid tas upp som tillgång. Utgifter för ombyggnad ska endast tas upp som tillgång till den del de kan antas höja värdet på fastigheten. Utgångspunkten är

att reglerna ska stämma överens med IL. Får utgifter dras av direkt vid beskattningen får de kostnadsföras även i redovisningen. Även ett företag som räknas som privatbostadsföretag enligt IL får kostnadsföra sådana utgifter som andra företag får dra av direkt enligt IL. Utgifter för reparation och underhåll ska inte aktiveras utan redovisas som en kostnad direkt.

Övriga anläggningstillgångar

För andra tillgångar än byggnader och mark gäller att utgifter efter anskaffningstidpunkten ska läggas till det redovisade värdet endast om tillgångens funktion eller prestanda tydligt förbättras i förhållande till vad som gällde vid anskaffningstidpunkten eller den senare tidpunkt då tillgångens prestanda tydligt förbättrades. Utgifter för reparation och underhåll som syftar till att bevara eller återställa egenskaper så att tillgångens prestationsförmåga motsvarar den nivå som gällde då den ursprungligen anskaffades ska redovisas som kostnad i den period utgifterna uppkommer.

Avskrivning av immateriella och materiella anläggningstillgångar

Gemensamma bestämmelser

Enligt 4 kap. 4 § ÅRL ska anläggningstillgångar med begränsad nyttjandeperiod skriva av systematiskt över denna period. Nyttjandeperioden är den tid som företaget avser att nyttja tillgången. Nyttjandeperioden kan vara kortare än tillgångens totala livslängd. Nyttjandeperioden för en materiell anläggningstillgång är således en bedömningsfråga baserad bl.a. på företagets erfarenhet av hur länge liknande tillgångar tidigare använts i företaget. Av förenklingsskäl får dock nyttjandeperioden för maskiner, inventarier och immateriella anläggningstillgångar bestämmas till fem år.

Varje anläggningstillgång ska skrivas av för sig. Delar av en anläggningstillgång som tillsammans utgör en anläggningstillgång ska skrivas av gemensamt. Dock utgör mark, markanläggning, byggnad, byggnadstillbehör och tillkommande utgifter avseende dessa tillgångar separata avskrivningsenheter och ska skrivas av var för sig. Tillkommande utgifter avseende andra anläggningstillgångar utgör inte en separat avskrivningsenhet.

Avskrivning ska påbörjas det år tillgången tas i bruk. Anskaffar företaget en maskin i slutet av året men börjar använda den först året efter ska avskrivning inte göras för anskaffningsåret. Skattemässigt får avskrivning påbörjas när företaget äger tillgången. Det kan innebära att den skattemässiga avskrivningen påbörjas året innan nyttjandeperioden inleds. Eftersom avskrivningsberäkningarna är olika är det vanligt att det finns en skill-

nad mellan tillgångens skattemässiga värde och värdet enligt reglerna i det allmänna rådet. Använder sig företaget av de skattemässiga reglerna för räkenskapsenlig avskrivning ska denna skillnad redovisas som en obeskattad reserv i posten Ackumulerade överavskrivningar.

Avskrivning får göras med lika stora belopp varje år oavsett om tillgången varit i bruk endast en del av räkenskapsåret och behöver inte göras det år som tillgången avyttras.

Avskrivning ska göras även om tillgångens redovisade värde understiger dess verkliga värde.

Avskrivning kan göras på två olika sätt:

- Genom att det totala anskaffningsvärdet skrivs av till dess tillgångens redovisade värde är noll kronor.
- Genom att det totala anskaffningsvärdet minskat med ett fastställt restvärde skrivs av till dess att tillgångens redovisade värde motsvarar restvärdet. Restvärdet är vad företaget förväntas få för tillgången efter nyttjandeperiodens slut efter avdrag för kostnader i samband med avyttringen.

Metoden med restvärde ska tillämpas på samtliga delposter av samma slag. Det fastställda restvärdet ska motsvara vad företaget kan förväntas få för tillgången efter nyttjandeperioden slut efter avdrag för kostnader i samband med avyttringen och anges i anskaffningstidpunktens rådande prisnivå.

Metoden med restvärde får inte tillämpas vid avskrivnings på byggnader eller om företaget använder nyttjandeperioder enligt nedan.

Nyttjandeperiod

Nyttjandeperioden för maskiner, inventarier och immateriella anläggningstillgångar får bestämmas till fem år.

Nyttjandeperioden för förbättringsutgifter på annans fastighet får bestämmas till

a. 10 år för täckdiken, samt

b. 20 år för annan förbättring.

Mark får inte skrivas av.

Nyttjandeperioden för markanläggningar får bestämmas till

a. 10 år för täckdiken och skogsvägar, samt

b. 20 år för övriga markanläggningar.

Nyttjandeperiod för byggnad, tillbyggnad och aktiverad ombyggnad får bestämmas till vad som följer av Skatteverkets allmänna råd om värdeminskningsavdrag på byggnader.

Nedskrivning av immateriella och materiella tillgångar

Gemensamma bestämmelser

Varje avskrivningsenhet ska nedskrivningsprövas för sig. En anläggningstillgång ska skrivas ned till nettoförsäljningsvärdet, om avtal om avyttring finns på balansdagen och avyttringen kommer att ge upphov till en realisationsförlust.

Maskiner, inventarier och immateriella anläggnings-tillgångar

Anläggningstillgångar av detta slag och med en nyttjande-period som uppgår till högst fem år ska skrivas ned om det är uppenbart att nedskrivning behövs. Är nyttjandeperioden mer än fem år ska nedskrivnings göras om

a. tillgångens nytta för företaget har minskat avsevärt till följd av en inträffad händelse (nedskrivningsindikation) som innebär att tillgångens funktion eller användbarhet i företaget har minskat, och

b. tillgångens nytta för företaget inte kan antas bli återställd senast två år efter det att nedskrivningsindikationen inträffade.

Vid nedskrivning ska tillgången skrivas ned antingen till det värde tillgången skulle ha haft om avskrivning skett med en nyttjandeperiod på fem år eller till det verkliga värdet, om det värdet uppenbart är lägre.

Byggnader och mark

Är det uppenbart att värdet på en byggnad, markanläggning eller mark på balansdagen betydligt understiger det redovisade värdet, ska företaget göra en uppskattning av den enskilda tillgångens återstående värde i företaget och skriva ned tillgången till detta värde. En indikation på att nedskrivning kan vara nödvändig är att taxeringsvärdet minskat i sådan omfattning att taxeringsvärdet multiplicerat med 1,33 understiger det redovisade värdet. Tillgången ska skrivas ned till det återstående uppskattade värdet i företaget. Det innebär att i en fortgående verksamhet är det byggnadens, markens eller markanläggningens nytta i verksamheten som är utgångspunkt vid bedömning av nedskrivningsbehovet. I en försäljningssituation är det i stället det beräknade försäljningsvärdet som är utgångspunkt vid bedömningen.

Återföring av nedskrivning

En nedskrivning ska återföras endast om skälet för nedskrivningen inte längre finns kvar. Har tillgången ökat i värde av andra skäl ska nedskrivningen inte återföras. En återföring av

en nedskrivning får inte medföra att tillgången får ett högre värde jämfört med om avskrivning skett på det ursprungliga avskrivningsunderlaget.

Uppskrivning av immateriella och materiella anläggningstillgångar

Företag som tillämpar det allmänna rådet får inte skriva upp andra anläggningstillgångar än byggnader och mark trots att 4 kap. 6 § ÅRL ger vissa möjligheter till det. Anledningen till att endast byggnader och mark får skrivas upp är att det är svårt att visa att övriga tillgångar har ett högre, tillförlitligt och bestående värde.

Byggnad och mark får skrivas upp till högst taxeringsvärdet.

19.1.11 Balansräkningen – Finansiella anläggningstillgångar

Grundläggande bestämmelser

Vad är en finansiell anläggningstillgång?

En finansiell tillgång som företaget avser att inneha längre tid än 12 månader efter balansdagen är en finansiell anläggningstillgång. Den del av en långfristig fordran som förfaller till betalning inom 12 månader ska omklassificeras till omsättningstillgång.

Flera överlåtbara värdepapper och fondandelar som innehas för riskspridning (en värdepappersportfölj) ska klassificeras som en finansiell anläggningstillgång om portföljen är avsedd att innehas längre tid än 12 månader efter balansdagen. Exempel på överlåtbara värdepapper är aktier och obligationer. Aktier i privata aktiebolag anses inte som överlåtbara värdepapper.

En kapitalförsäkring är en finansiell anläggningstillgång om utbetalningarna ska tillfalla företaget och försäkringen är förenad med återköpsrätt. En pantsättning av en kapitalförsäkring påverkar inte om den ska redovisas som en tillgång.

Vad får inte redovisas som finansiell anläggningstillgång?

Ett företag får inte redovisa en långfristig fordran som representerar en reduktion av framtida skatt (uppskjuten skattefordran).

En eller flera finansiella anläggningstillgångar

En värdepappersportfölj är en finansiell anläggningstillgång även om förändringar inom portföljen görs under året. Det innebär att så länge värdepappersportföljen totalt är redovisad till ett värde som understiger dess totala värde behöver ingen nedskrivning göras även om värdet på ett enskilt aktieslag gått ned.

Värdering

Verkligt värde

Eftersom det allmänna rådet bl.a. bygger på försiktighetsprincipen och förenkling får ett företag som tillämpar det allmänna rådet inte värdera finansiella anläggningstillgångar till verkligt värde trots att 4 kap. 14a § ÅRL ger viss möjlighet till det.

Långa fordringar i utländsk valuta

En långfristig fordran i utländsk valuta ska värderas till balansdagens kurs. Den del av en fordran i utländsk valuta som är säkrad med ett terminskontrakt ska däremot värderas till terminskurs. Företaget ska avgöra om det på balansdagen finns ett terminskontrakt som säkrar den framtida betalningen. Det finns dock inget krav på att terminskontraktet ska ha ingåtts i syfte att säkra en specifik fordran.

Anskaffningsvärde och redovisat värde för finansiella anläggningstillgångar

Anskaffningsvärde

Sådana utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet och som enligt 4 kap. 3 § andra stycket ÅRL ska räknas in i anskaffningsvärdet för en finansiell anläggningstillgång är

a. courtage,

b. omsättningsavgift, och

c. andra liknande utgifter.

Däremot ska förvaltningsavgifter inte räknas in i anskaffningsvärdet. Vid förvärv i utländsk valuta ska valutakursen vid tidpunkten då transaktionen bokfördes användas.

En upplupen avkastning som ingår i inköpspriset ska minska tillgångens anskaffningsvärde. Detta gäller t.ex. vid köp av statsobligationer där avtalad men ej utbetald ränta ingår i inköpspriset. Den upplupna räntan redovisas som övrig kortfristig fordran och periodiseras linjärt. Aktieutdelning som ingår i inköpspriset behöver dock inte minska tillgångens anskaffningsvärde.

Är företaget medlem i en ekonomisk förening och har insatsemission erhållits ska det redovisade värdet på andelen öka när behörigt organ har beslutat om insatsemissionen.

Aktieägartillskott som ett företag lämnar ska öka det redovisade värdet på aktierna när utfästelsen lämnas. När behörigt organ har fattat beslut om återbetalning av ett villkorat aktieägarstillskott ska det redovisade värdet på aktierna minskas.

Har en delpost av samma slag och sort avyttrats ska anskaffningsvärdet beräknas enligt genomsnittsmetoden. Har Skatteverket gett ut ett allmänt råd om anskaffningsutgift för aktie ska anskaffningsvärdet justeras till den rekommenderade utgiften.

Redovisat värde

Det redovisade värdet för en finansiell anläggningstillgång med en garanterad avkastning ska successivt förändras med skillnaden mellan anskaffningsvärde och garanterat inlösenvärde. Ett sådant exempel är en nollkupongsobligation där anskaffningsvärdet understiger det garanterade inlösenvärdet eftersom hela avkastningen betalas ut när obligationen löses in. För sådana tillgångar ska det redovisade värdet varje år ökas med räkenskapsårets del av avkastningen.

Nedskrivning av finansiella anläggningstillgångar

Jämförelse med det redovisade värdet

Vid en nedskrivningsprövning ska det redovisade värdet på en finansiell anläggningstillgång med noterad kurs jämföras med balansdagens senast noterade betalkurs. Om tillgången saknar noterad kurs ska de redovisade värdet jämföras med ett värde beräknat enligt de metoder som används på marknaden för att värdera respektive typ av tillgång. För en kapitalförsäkring ska försäkringens återköpsvärde på balansdagen jämföras med det redovisade värdet för att se om en nedskrivning behöver redovisas.

När ska nedskrivning göras?

Är värdet på en finansiell anläggningstillgång noll kronor på balansdagen ska tillgången alltid skrivas ned till noll kronor. Överstiger värdet noll kronor finns en väsentlighetsregel som innebär att nedskrivning inte behöver göras om den finansiella anläggningstillgångens värde understiger dess redovisade värde med mindre än det lägsta av 25 000 kr och 10 % av ingående eget kapital. Av försiktighetsskäl finns det krav på en kollektiv värdering av samtliga finansiella anläggningstillgångar. Bestämmelsen innebär att nedskrivning ska ske om de finansiella anläggningstillgångarnas totala värde understiger deras sammanlagda redovisade värde med mer än det lägsta av 25 000 kr och 10 % av ingående eget kapital.

Finansiella anläggningstillgångar, t.ex. aktie och andelar, ska skrivas ned till nettoförsäljningsvärde om avtal om avyttring finns på balansdagen och avyttringen kommer att leda till en realisationsförlust.

Finansiella anläggningstillgångar med ett garanterat inlösenvärde och vilka företaget avser att behålla till förfall behöver

skrivas ned endast om det redovisade värdet minskat med eventuell kvarvarande överkurs överstiger det garanterade värdet.

Återföring av nedskrivning

En nedskrivning av en finansiell anläggningstillgång ska återföras till den del värdet på tillgången har ökat jämfört med värdet vid nedskrivningen. Har aktier anskaffats för 50 000 kr och skrivits ned till 15 000 kr får endast ett belopp som motsvarar nedskrivningen återföras även om aktiernas värde överstiger 50 000 kr. I annat fall är det frågan om en otillåten uppskrivning. Vid bedömning om återföring ska ske, beräknas värdet på samma sätt som vid nedskrivning.

Uppskrivning av finansiella anläggningstillgångar

Företag som tillämpar det allmänna rådet får inte skriva upp en finansiell anläggningstillgång trots att 4 kap. 6 § ÅRL ger viss möjlighet till det.

19.1.12 Balansräkningen – Varulager

Tillämpning

Varulagret utgörs av omsättningstillgångar som

a. är avsedda att säljas i den normala 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.

Det innebär att råvaror, halvfabrikat och förnödenheter anses vara varulager. Till förnödenheter räknas sådana omsättningstillgångar som förbrukas i företagets normala verksamhet. Däremot är tillgångar som är avsedda att nyttjas stadigvarande, t.ex. specialverktyg och reservdelar, anläggningstillgångar och inte förnödenheter.

Grundläggande bestämmelser

Post för post eller kollektiv värdering

Huvudregeln är att varulagret ska värderas post-för-post. Kollektiv värdering får endast användas

a. för homogena varugrupper, eller

b. om en individuell värdering inte kan motiveras av kostnadsskäl.

En vara anses ingå i en homogen varugrupp om den i alla avseenden som är relevanta för värderingen kan jämställas

med andra varor i gruppen. Ett exempel är varor som är utbytbara, t.ex. råvaror av samma kvalitet.

Lägsta värdets princip

Bestämmelsen om lägsta värdets princip i 4 kap. 9 § första stycket ÅRL innebär att företaget ska

a. beräkna anskaffningsvärdet enligt nedan vid rubriken Anskaffningsvärde för varulager, och

b. bedöma nettoförsäljningsvärdet för respektive vara eller varugrupp.

Är det uppenbart att det bedömda nettoförsäljningsvärdet för respektive vara eller varugrupp är högre än anskaffningsvärdet behöver nettoförsäljningsvärdet inte beräknas.

Varulagret får tas upp till 97 % av lagertillgångarnas sammanlagda anskaffningsvärde under förutsättning att detta värde inte är högre än det värde som en värdering enligt lägsta värdets princip ger. Detta gäller inte sådant lager som undantas enligt 17 kap. 4 § IL, t.ex. lager av fastigheter, elcertifikat och utsläppsrätter.

Bestämd mängd och fast värde

Värdet av råvaror och förnödenheter, som enligt 4 kap. 12 § ÅRL får tas upp till en bestämd mängd och ett fast värde (tas upp till samma värde utan inventering på balansdagen), anses inte variera väsentligt om postens sammanlagda värde kan antas ligga i intervallet plus/minus 20 % jämfört med det fastställda (redovisade) värdet.

Anskaffningsvärde för varulager

Förvärvade varor

Sådana utgifter som är direkt hänförliga till förvärv av en tillgång och som enligt 4 kap. 3 § andra stycket ÅRL ska räknas in i anskaffningsvärdet för förvärvade varor är bl.a. utgifter för

a. frakt

b. importavgifter, och

c. tull.

Indirekta kostnader ska däremot inte räknas in. Avdrag ska göras för varurabatter, bonus och andra liknande prisavdrag. Vid förvärv i utländsk valuta ska valutakursen vid tidpunkten då transaktionen bokfördes användas vid fastställande av anskaffningsvärdet.

Detaljhandelsföretag och handelsföretag har möjlighet att schablonmässigt beräkna anskaffningsvärdet för en förvärvad vara eller varugrupp till försäljningspriset (exklusive moms)

med avdrag för det pålägg som används i priskalkylen. Alternativt kan anskaffningsvärdet beräknas till försäljningspriset med avdrag för bruttovinstmarginalen för den aktuella varan eller varugruppen.

Egentillverkade varor

I anskaffningsvärdet för egentillverkade varor ska följande utgifter räknas in.

a. Inköpspriset för material.

b. Utgifter för lön till och arbetsgivaravgifter för anställda som arbetar med att tillverka varorna.

c. Sådana utgifter och avdrag som anges ovan för förvärvade varor.

Företag som tillämpar det allmänna rådet får inte inräkna indirekta tillverkningskostnader i anskaffningsvärdet för en egentillverkad vara, trots det som anges i 4 kap. 3 § tredje stycket ÅRL. Indirekta kostnader är sådana kostnader som inte direkt kan hänföras till tillverkningen av en specifik vara eller order.

Värdering av djur i jordbruk och ren skötsel undantas och får värderas enligt 17 kap. 5 § IL.

I anskaffningsvärdet för en egentillverkad vara får inte räknas in

a. ränteutgifter,

b. lagerhållningskostnader,

c. administrationsomkostnader,

d. försäljningsomkostnader, eller

e. forsknings- och utvecklingskostnader.

Nettoförsäljningsvärde

Med nettoförsäljningsvärde avses försäljningsvärdet efter avdrag för beräknad försäljningskostnad (4 kap. 9 § tredje stycket ÅRL). Om det finns särskilda skäl får återanskaffningsvärdet användas i stället för nettoförsäljningsvärdet vid värderingen av varulagret.

Försäljningsvärde

Med försäljningsvärde avses det pris som varan kan säljas för enligt villkor som är normala i verksamheten. Priset ska fastställas utifrån förhållanden som råder på balansdagen och hänsyn ska tas till inkurans.

Försäljnings-kostnad

Med försäljningskostnad avses de kostnader som direkt kan hänföras till försäljningstransaktionen. Det kan t.ex. röra sig om varurabatter, bonus och provisioner.

Återanskaffnings-värdet

Sådana särskilda skäl som anges enligt 4 kap. 9 § tredje stycket ÅRL och som medför att återanskaffningsvärdet får användas kan för råvaror och halvfabrikat vara att försäljning av dessa inte ingår i företagets normala verksamhet eller att en värdering till nettoförsäljningsvärde inte kan motiveras av kostnadsskäl. Återanskaffningskostnaden beräknas enligt samma metoder som anskaffningsvärdet, men baseras på balansdagens priser. I förekommande fall ska hänsyn tas till inkurans.

Förlust-redovisning

Värdering till nettoförsäljningsvärdet innebär att om en vara bedöms medföra förlust ska förlusten redovisas. Är netto-försäljningsvärdet negativt till följd av ett åtagande ska varan redovisas till noll kronor. En sådan situation kan uppstå t.ex. vid icke annullerbara försäljningskontrakt om det beräknade försäljningskostnaderna är högre än kontrakterat pris. Det negativa beloppet redovisas som kortfristig skuld.

Kasserade varor

Kostnad för kasserade varor redovisas i den period varorna kasseras. För att varor ska anses kasserade ska de fysiskt ha avskiljts från lagret med avsikt att slängas. Om varorna har hanterats på ett sådant sätt är det möjligt att använda 97-procentsreglen för övriga varor i lagret. Finns däremot varorna som ska kasseras fysiskt kvar i lagret och är värderade till noll kronor, anses det som om en inkuransbedömning gjorts av varulagret. Det innebär att 97-procentsregeln inte får användas för några varor i lagret

19.1.13 Balansräkningen – Kortfristiga fordringar

Grundläggande bestämmelser

Kortfristig fordran

Fordringar som normalt förfaller inom 12 månader efter balansdagen är kortfristiga. Andra fordringar är långfristiga och hänförs till finansiella anläggningstillgångar.

Ett företag får inte redovisa en kortfristig fordran som representerar en reduktion av framtida skatt (uppskjuten skatte-fordran).

Värdering

Fordrans värde

En kortfristig fordran får inte tas upp till ett högre belopp än vad som beräknas inflyta. Det innebär att fordran ska värderas till det lägsta av beloppet på faktura, avtal eller liknande och det belopp som beräknas komma in. I det fall en ackords-

uppgörelse träffats ska fordran värderas till det belopp som ska erhållas enligt uppgörelsen.

Fordran i utländsk valuta

Kortfristiga fordringar i utländsk valuta ska värderas till balansdagens kurs. Den del av en fordran i utländsk valuta som är säkrad med terminskontrakt ska däremot värderas till terminskursen. Företaget ska avgöra om det på balansdagen finns ett terminskontrakt som säkrar den framtida betalningen. Det finns dock inget krav på att terminskontraktet ska ha ingåtts i syfte att säkra en specifik fordran.

Belånade kundfordringar

Kundfordringar som företaget belånat (factoring) ska värderas på samma sätt som obelånade kundfordringar och ingå i posten kundfordringar. Har företaget däremot sålt kundfordringarna till ett finansieringsföretag ska dessa inte redovisas i balansräkningen. Har finansieringsföretaget inte övertagit förlustrisken, ska denna hanteras enligt reglerna om avsättningar.

19.1.14 Balansräkningen – Kortfristiga placeringar inklusive kassa och bank

Grundläggande bestämmelser

Kortfristig placering

En placering som företaget avser att avyttra inom 12 månader efter balansdagen är en kortfristig placering. En tillgång som vid förvärvet är en kortfristig placering och som företaget har kvar längre tid än 12 månader, ska omklassificeras endast om företagets avsikt med innehavet ändras till att tillgången i stället ska vara en anläggningstillgång.

Kortfristiga placeringar består oftast av värdepapper, men kan även omfatta andra tillgångar. Exempel på en kortfristig placering är när en bostadsrättsförening innehar en lägenhet med bostadsrätt i den egna föreningen. Ett sådant innehav är en kortfristig placering eftersom föreningen enligt Bostadsrättslagen är skyldig att överlåta bostadsrätten så snart det kan ske.

Flera överlåtbara värdepapper och fondandelar som innehas för riskspridning (en värdepappersportfölj) ska klassificeras som en kortfristig placering om hela portföljen är avsedd att avyttras inom 12 månader efter balansdagen.

En eller flera kortfristiga placeringar

En värdepappersportfölj är en kortfristig placering och ska ses som en helhet även om förändringar inom portföljen görs under året. Det medför att vid värdering enligt lägsta värdets princip jämförs portföljens totala anskaffningsvärde med dess totala nettoförsäljningsvärde.

Värdering

Verkligt värde

Företag som tillämpar det allmänna rådet får inte värdera kortfristiga placeringar till verkligt värde trots att 4 kap. 14 a § ÅRL ger viss möjlighet till det. Detta följer av att det allmänna rådet präglas av förenkling och bygger på försiktighetsprincipen.

Lägsta värdets princip

En värdepappersportfölj som klassificeras som omsättningstillgång värderas i sin helhet till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. Övriga kortfristiga placeringar värderas individuellt enligt lägsta värdets princip.

Utländsk valuta – kassa och bank

Kassa- och bankmedel i utländsk valuta ska värderas till balansdagens kurs.

Anskaffningsvärde för kortfristiga placeringar

Direkta utgifter

Sådana utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet och som enligt 4 kap. 3 § andra stycket ÅRL ska räknas in i anskaffningsvärdet för en kortfristig placering är

a. courtage,

b. omsättningsavgift, och

c. andra liknande utgifter.

Förvaltningsavgifter ska däremot inte räknas in i anskaffningsvärdet.

Utländsk valuta

Vid förvärv i utländsk valuta ska valutakursen vid tidpunkten då transaktionen bokfördes användas vid fastställande av anskaffningsvärdet.

Delpost

Har ett företag köpt aktier av samma slag och sort vid olika tidpunkter ska anskaffningsvärdet vid avyttringar av delposter beräknas enligt genomsnittsmetoden.

Skatteverkets allmänna råd

Har Skatteverket gett ut allmänna råd om anskaffningsvärdet för en aktie ska anskaffningsvärdet justeras till den rekommenderade anskaffningsutgiften.

Nettoförsäljningsvärde

Nettoförsäljningsvärdet för en kortfristig placering med noterad kurs är balansdagens senast noterade betalkurs med avdrag för courtage och andra direkta försäljningskostnader. Även för värdepapper som handlas på andra marknader än på en reglerad marknad finns information om kurser. Vissa kortfristiga placeringar saknar noterade kurser. För sådana placeringar ska de

metoder tillämpas som används på marknaden för att värdera respektive typ av tillgång. Erhålls ett värdebesked från t.ex. en bank kan företaget använda det värde som anges på beskedet.

19.1.15 Balansräkningen – Eget kapital och obeskattade reserver

Eget kapital

Medlemsinsatser

Det är endast betalda insatser och upplåtelseavgifter som ska redovisas i balansräkningen. Vill företaget även ange det insatskapital och de upplåtelseavgifter som ännu inte har fullgjorts kan upplysning om detta lämnas i not till posten Medlemsinsatser.

Har företaget beslutat om insatsemission, ska det redovisas som omföring från fritt till bundet eget kapital när behörigt organ har fattat beslutet.

Förlagsinsatser

Av Anders Mallméns lagkommentar till lagen om ekonomiska föreningar (utgiven på Norstedts Gula bibliotek) anges att förlagsinsatser utgör särskilda kapitalinsatser. De räknas till föreningens bundna egna kapital och är bundna i minst fem år. De medför vid föreningens upplösning rätt till betalning framför medlemsinsatserna men efter alla borgenärers fordringar. Avkastningen på förlagsinsatser är utdelning och inte ränta och förutsätter för att utgå att fritt eget kapital finns tillgängligt för utdelning.

Om en ekonomisk förening har förlagsinsatser i annan valuta än redovisningsvalutan, ska dessa räknas om enligt växelkursen på balansdagen. Skillnaden mellan det omräknade beloppet och motsvarande belopp vid räkenskapsårets ingång, ska föras mot Balanserad vinst eller förlust.

Uppskrivningsfond

Enligt 4 kap. 8 § ÅRL ska uppskrivningsfonden minskas vid avskrivning, nedskrivning eller vid avyttring eller utrangering av en enskild tillgång. Företaget ska ha kontroll över och kunna identifiera hur stor del av uppskrivningsfonden som hänför sig till enskilda tillgångar. Detta för att företaget ska kunna minska uppskrivningsfonden och öka balanserat resultat med räkenskapsårets avskrivning på det kvarvarande uppskrivna värdet. Även vid t.ex. försäljning av en fastighet som är uppskriven, ska det kvarvarande uppskrivna värdet överföras till balanserat resultat. I sammanhanget kan noteras att en ekonomisk förening inte får ta uppskrivningsfonden i anspråk till förlusttäckning såsom är möjligt i ett aktiebolag.

Fond för yttre underhåll

Enligt 9 kap. 5 § första stycket 7 bostadsrättslagen ska en bostadsrättsförenings stadgar ange de grunder enligt vilka medel ska avsättas för att säkerställa underhållet av föreningens hus. Det grundläggande syftet med bestämmelsen är att skapa en tillfredsställande kapitalbindning i föreningen. En reservering i fond för yttre underhåll uppfyller inte förutsättningarna för att redovisas som en skuld eller en avsättning utan redovisas som bundet eget kapital. Reserveringen ska redovisas som en omföring från fritt till bundet eget kapital och användningen av fonden som en omföring från bundet till fritt. Reserveringen respektive användningen ska redovisas när behörigt organ har fattat beslut om att reservering ska göras eller att fonden ska tas i anspråk och beslutet verkställs. Stadgarnas utformning är av mycket stor betydelse för när reserveringen och användningen ska redovisas.

Gottgörelse

Gottgörelse (efterlikvider, återbäringar eller liknande) enligt 10 kap. 1 § andra stycket 1 FL ska redovisas när behörigt organ har fattat beslut om att gottgörelse ska lämnas. Sådan lämnad ska redovisas som en bokslutsdisposition i posten Lämnad gottgörelse.

Utdelning

Har föreningsstämman däremot beslutat om vinstutdelning enligt 10 kap. 1 § andra stycket 2 FL ska fritt eget kapital minskas när behörigt organ har fattat beslut om att utdelning ska lämnas oavsett om utdelningen är utbetald eller ej.

Obeskattade reserver

Under rubriken obeskattade reserver ska företaget redovisa det sammanlagda värdet av gjorda avsättningar till periodiseringsfonder, överavskrivningar och andra obeskattade reserver, dvs. sådana obeskattade reserver som enligt gällande skatteregler måste bokföras för att företaget ska få göra skattemässiga avdrag. De obeskattade reserverna består av obeskattade vinster inklusive uppskjuten skatteskuld.

19.1.16 Balansräkningen – Avsättningar

Grundläggande bestämmelser

När ska en avsättning redovisas?

Ett åtagande till följd av avtal eller offentligrättsliga regler ska redovisas som en skuld, en avsättning eller en ansvarsförbindelse. Informella åtaganden får således inte redovisas. Har företaget realistiska alternativ till att undvika åtagandet, och därmed en valmöjlighet, får företaget inte göra någon avsättning. Ett företag ska redovisa en avsättning om

a. företaget har ett åtagande till följd av avtal eller offentligrättsliga regler,

b. det är sannolikt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera åtagandet, och

c. en tillförlitlig uppskattning av beloppet kan göras.

Ett exempel på åtagande till följd av ett avtal är när företaget har annonserat eller gjort en utfästelse att återkalla en viss produkt som har konstaterade fel. Ett exempel på punkt b är när det är sannolikt att företaget kommer att drabbas av utgifter för sanering på grund av miljöbestämmelser. Att en tillförlitlig uppskattning av beloppet kan göras innebär att avsättningen måste vara mätbar. Kan företaget inte göra en tillförlitlig uppskattning ska företaget i stället redovisa en ansvarsförbindelse.

Vad får inte redovisas som avsättning?

Ett företag får inte göra avsättningar för utgifter som krävs för den framtida verksamheten. Ett beslut om framtida underhåll eller framtida investeringar i verksamheten ska därför inte ge upphov till en avsättning. En avsättning får inte heller göras för beräknad inkomstskatt som ska betalas i framtiden och som beror på skillnaden mellan å ena sidan en tillgångs, en skulds eller en avsättnings redovisade värde och å andra sidan dess skattemässiga värden (uppskjuten skatt). Vidare får en avsättning inte göras för den del av ett terminskontrakt som per balansdagen säkrar en fordran eller skuld i utländsk valuta.

Vilka avsättningar behöver inte redovisas?

Ett företag behöver inte redovisa åtaganden som avsättningar om summan av dessa kan antas understiga det lägsta av 25 000 kr och tio procent av det egna kapitalet vid årets ingång. Detta gäller dock inte för pensionsåtaganden inklusive särskild löneskatt.

Värdering

Välgrundad uppskattning

En avsättning ska göra med det belopp som motsvarar en välgrundad uppskattning av företagets utgifter för att reglera åtagandet. Vid uppskattningen ska företaget beakta risk och osäkerhet. Om åtagandet kan medföra att tillgångar avyttras eller utrangeras ska beräknad vinst inte påverka avsättningens storlek. Avsättning till följd av tvist med myndigheter eller i domstol ska redovisas till det belopp som beslutats av den instans som senast prövat ärendet. En avsättning ska bara redovisas om företaget avser att överklaga, i annat fall redovisas skuld. Avsättning till följd av beräknade utgifter för nedmontering, bortforsling och återställande av plats ska redovisas successivt över tillgångens nyttjandeperiod.

Nuvärdesberäkning

Andra avsättningar än pensionsåtaganden ska nuvärdesberäknas om åtagandet kan antas vara reglerat senare än tio år efter balansdagen. På grund av pengars tidsvärde är avsättningar som avser utbetalningar nära efter balansdagen en större belastning än avsättningar med samma belopp som betalas senare. Ett företag får, men behöver inte, nuvärdesberäkna andra avsättningar än pensionsåtaganden om åtagandet kan antas vara reglerat inom tio år efter balansdagen. Metoden att nuvärdesberäkna avsättningar ska användas konsekvent. Det innebär att ett företag som väljer att nuvärdesberäkna en avsättning ska nuvärdesberäkna alla avsättningar. Ett företag som tidigare inta har nuvärdesberäknat avsättningar får byta värderingsmetod till nuvärdesberäkning. Ett företag får däremot normalt inte övergå från att nuvärdesberäkna till att inte nuvärdesberäkna eftersom nuvärdesberäkning ger en bättre redovisning och det inte finns någon anledning att tillåta ett byte till en sämre redovisningsmetod. Vid nuvärdesberäkning ska företaget använda en räntesats som motsvarar statslåneräntan på balansdagen, avrundad uppåt till närmast hela procenttal. Företaget får vid nuvärdesberäkning använda samma räntesats under hela den tid som respektive avsättning redovisas.

Förändringar i avsättningar

En avsättning i balansräkningen ska omprövas varje balansdag. Är villkoren för avsättningen inte uppfyllda ska avsättningen återföras. Värdet på en avsättning i balansräkningen ska justeras varje balansdag så att det motsvarar en välgrundad uppskattning av företagets utgifter för att reglera åtagandet. Har ett företag t.ex. gjort en avsättning för ett åtagande till följd av ett förlustkontrakt och utgifterna för åtagandet senare inte uppgår till det belopp som avsatts, ska den överskjutande delen av avsättningen återföras. Detta ska göras oavsett om företaget samtidigt behöver göra en ny avsättning för ett annat åtagande. Eftersom avsättningar kostnadsförs ska en återföring eller en förändring i avsättningens redovisade värde redovisas i den kostnadspost som avsättningen hänförde sig till.

Särskilt om pensioner

Ett åtagande om pension som uteslutande är beroende av värdet på en av företaget ägd tillgång, t.ex. en kapitalförsäkring ägd av företaget, ska tas upp till tillgångens redovisade värde. Övriga pensionsåtagande ska tas upp till värdet enligt allmän pensionsplan eller kapitalvärdet beräknat enligt tryggandelagen. Ingår företagets åtaganden i allmän pensionsplan beräknas vanligtvis den organisation som administrerar planen pensionsskuldens storlek. Pensionsåtaganden som tas upp till kapitalvärdet enligt

tryggandelagen beräknas enligt de försäkringstekniska grunder som Finansinspektionen har fastställt.

Har företaget valt att trygga pensionsåtagandena genom överföring av medel till pensionsstiftelse ska en avsättning redovisas endast om stiftelsens förmögenhet understiger åtagandet. Avsättningen ska tas upp till det värde som inte täcks av pensionsstiftelsens förmögenhet värderad enligt 3 kap. 3 § stiftelselagen. Det innebär att företaget måste göra en bedömning om pensionsåtagandet har täckning i pensionsstiftelsens förmögenhet.

Särskild löneskatt för avsättningar enligt tryggandelagen ska betalas redan i samband med avsättningen och ska därför redovisas i posten Skatteskuld i balansräkningen. För övriga pensionsavsättningar inträder betalningsskyldigheten för särskild löneskatt först i samband med att pensionen börjar betalas ut. För dessa avsättningar ska särskild löneskatt beräknas på pensionsåtagandets redovisade värde och med aktuell skattesats. Avsättningen ska redovisas i posten Övriga avsättningar i balansräkningen.

Företaget får endast återföra en avsättning om återföringen inte står i strid med 7 § i tryggandelagen. Detta kan innebära att den redovisade avsättningen kan bli högre än företagets verkliga åtagande.

19.1.17 Balansräkningen – Skulder

Grundläggande bestämmelser

Vilka skulder ska redovisas?

Ett företag ska redovisa en skuld om

a. företaget har ett åtagande till följd av avtal eller offentligrättsliga regler, och

b. det förväntas att ett utflöde av resurser från företaget kommer att krävas för att reglera åtagandet.

Ett exempel på ett åtagande till följd av ett avtal är när varor levererats till ett företag och det finns en överenskommelse om betalning. Ett åtagande till följd av offentligrättsliga regler är t.ex. en bestämmelse i lag eller föreskrifter som leder till att en skuld ska redovisas. Att ett åtagande förväntas medföra ett utflöde av resurser från företaget innebär att det är säkert eller så gott som säkert att företaget kommer att reglera åtagandet.

En skuld som är tvistig ska redovisas som skuld om tvisten rör skuldens existens, belopp, kvaliteten på det levererade eller

liknande. Försiktighetsprincipen medför att även tvistiga skulder ska bokföras löpande och tas bort först när det står klart att det inte föreligger något åtagande. Uppenbart grundlösa krav som riktas mot företaget ska däremot inte redovisas. Luftfakturor är ett exempel på uppenbart grundlösa krav.

Offentliga stöd

Med offentliga stöd avses stöd från EU, staten, kommuner och formellt fristående organ som har bildats av stat och kommun, t.ex. regionala utvecklingsfonder. Med offentliga stöd avses den ekonomiska förmån som företaget får från ett offentligt organ i annan egenskap än ägare. Ett offentligt stöd ska redovisas som skuld om stödet är utbetalt till företaget och förenat med ovillkorlig återbetalningsskyldighet. Ett offentligt stöd ska också redovisas som skuld om stödet är utbetalt till företaget och förenat med villkor som företaget bedömer att det inte kan uppfylla. Bedömningen ska göras varje år.

Lång- respektive kortfristiga skulder?

En skuld som förfaller inom 12 månader efter balansdagen är en kortfristig skuld. Andra skulder är långfristiga. En checkräkningskredit som förfaller inom 12 månader efter balansdagen ska normalt redovisas som långfristig skuld om det är troligt att krediten förnyas och kommer att utnyttjas efter förfallodagen. En sådan bedömning ska göras varje år. Tillfälligt nyttjande eller övertrassering av krediten ska redovisas som kortfristig skuld.

Värdering

En skuld ska värderas till det belopp som krävs för att reglera åtagandet och får inte nuvärdesberäknas.

Utländsk valuta

En skuld i utländsk valuta ska räknas om till balansdagens kurs. Den del av en skuld i utländsk valuta som är säkrad med ett terminskontrakt ska däremot räknas om till terminskursen. Företaget ska avgöra om det på balansdagen finns ett terminskontrakt som säkrar den framtida betalningen. Det finns dock inget krav på att terminskontraktet ska ha ingåtts i syfte att säkra en specifik skuld.

Ospecificerad skuld

Skulder till leverantörer som företaget inte fått faktura på får redovisas som en ospecificerad skuld i posten Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter om var och en av de enskilda skulderna är

a. av oväsentlig betydelse, och

b. svår att specificera och värdera.

Det redovisade värdet ska dels vara skäligt med hänsyn till förhållandena på balansdagen, dels grundas på erfarenhet eller annan välgrundad värdering. Det innebär att värdet på den ospecificerade skulden ska omprövas varje balansdag.

Semesterlöneskuld

Ett företag ska redovisa de anställdas intjänade men inte uttagna semesterdagar som semesterlöneskuld i posten Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter. Lagstadgade arbetsgivaravgifter ska ingå i semesterlöneskulden, dvs. de avgifter som redovisas i skattedeklarationen. Avgifter baserade på avtal eller särskild löneskatt på pensionsavgifter ska av förenklingsskäl inte ingå. Semesterlöneskulden ska beräknas individuellt för varje anställd.

19.1.18 Balansräkningen – Ställda säkerheter och ansvarsförbindelser

Grundläggande bestämmelser

Ställda panter och ansvarsförbindelser ska enligt 3 kap. 1 § andra meningen ÅRL tas upp inom linjen. Att redovisa inom linjen betyder t.ex. att en ställd pant ska tas upp på en särskild plats i balansräkningen utan att något belopp räknas in i balansomslutningen.

Ställda säkerheter

Ett företag som har ställt en säkerhet för en skuld ska ange omfattningen av säkerheten med uppgift om dess art och form. Uppgifterna ska lämnas inom linjen för varje skuldpost. Har företaget valt att upprätta balansräkningen i förkortad form ska uppgiften i stället avse den sammanslagna posten. Ställda säkerheter redovisas under följande två rubriker i balansräkningsuppställningen:

- Panter och därmed jämförliga säkerheter som har ställts för egna skulder och avsättningar.
- Övriga ställda panter och därmed jämförliga säkerheter.

Under den första rubriken redovisas de säkerheter företaget ställt för skulder och avsättningar som återfinns i balansräkningen. Under den andra rubriken redovisas de säkerheter företaget ställt för åtaganden som inte redovisats som skuld eller avsättning i balansräkningen, t.ex. lämnade säkerheter för ansvarsförbindelser.

Ansvarsförbindelser

När ska redovisning ske?

Ett företag ska redovisa en ansvarsförbindelse om företaget har ett möjligt åtagande till följd av avtal eller offentligrättsliga regler

a. men ett utflöde av resurser förväntas endast om en eller flera andra händelser också inträffar,

b. det är osäkert om dessa framtida händelser kommer att inträffa, och

c. det ligger utanför företagets kontroll om händelserna kommer att inträffa.

Företaget ska också redovisa en ansvarsförbindelse om företaget har ett åtagande till följd av avtal eller offentligrättsliga regler som inte har redovisats som skuld eller avsättning på grund av att

a. det inte är sannolikt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera åtagandet, eller

b. en tillförlitlig uppskattning av beloppet inte kan göras.

Ett företag ska alltid redovisa en ansvarsförbindelse om företaget

a. har tecknat ett borgensåtagande eller liknande, eller

b. är obegränsat ansvarig delägare i ett annat företag.

Värdering

En ansvarsförbindelse vad gäller ett möjligt åtagande ska redovisas till det belopp som motsvarar en välgrundad uppskattning av det möjliga åtagandet. En ansvarsförbindelse avseende ett borgensåtagande ska redovisas till värdet av åtagandet och en ansvarsförbindelse till följd av obegränsad ansvarig delägare i ett annat företag till summan av det andra företagets skulder och avsättningar på balansdagen. Ansvarsförbindelser får inte nuvärdesberäknas.

Ett företag ska även lämna upplysning om sådana ansvarsförbindelser som inte kan bestämmas till ett belopp. Upplysningen ska avse ansvarsförbindelsens art och form.

19.1.19 Tilläggsupplysningar

Redovisningsprinciper

De upplysningar om värderingsprinciper som ett företag ska lämna enligt 5 kap. 2 § ÅRL ska omfatta

a. uppgift om att företaget tillämpar ÅRL och det allmänna rådet, samt

b. upplysningar om avskrivning av anläggningstillgångar och om tjänste- och entreprenaduppdrag.

Även bestämmelserna i 3 kap. 5 § andra–fjärde styckena ÅRL ska iakttas.

Avskrivning

De upplysningar om grunderna för avskrivning av anläggningstillgångar som företaget ska lämna enligt 5 kap. 3 § andra stycket ÅRL ska omfatta avskrivningstid för varje post i balansräkningen. Ett företag som fördelar avskrivningarna på annat sätt än linjärt ska lämna upplysning om hur avskrivningen fördelas. Ett företag som skriver av en tillgång till restvärdet ska lämna upplysning om detta. Överstiger den beräknade nyttjandeperioden för en immateriell anläggningstillgång fem år, ska skälen anges i not.

Tjänste- och entreprenaduppdrag

Ett företag som utför tjänste- eller entreprenaduppdrag på löpande räkning eller till fast pris ska lämna upplysning om företaget tillämpar huvudregeln eller alternativregeln på respektive slag av uppdrag.

Upplysningar till resultaträkningen

Ett företag som upprättar resultaträkningen i förkortad form ska i not ange nettoomsättningens storlek.

Medelantalet anställda m.m.

Enligt 5 kap. 18 § första meningen ÅRL ska uppgift lämnas om medelantalet anställda under räkenskapsåret samt fördelning mellan kvinnor och män. Beräkningen av medelantalet anställda ska göra enligt BFNAR 2006:11 Gränsvärden. Fördelningen mellan kvinnor och män får av förenklingsskäl baseras på förhållandet på balansdagen. Ett företag som har anställda i flera länder ska även ange medelantalet anställda och fördelningen mellan kvinnor och män i respektive land. En anställd ska i det sammanhanget anses anställd i det land där denne utför sina huvudsakliga arbetsuppgifter.

Könsfördelning i styrelse och ledning

Ett företag som i medeltal haft flera än tio anställda under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren ska lämna uppgift om könsfördelningen i företagets ledning. Uppgift ska lämnas om fördelningen mellan kvinnor och män bland styrelseledamöter, verkställande direktör och andra personer i företagets ledning. Med andra personer i företagets ledning avses personer i företagets ledningsgrupp.

Löner och andra ersättningar samt sociala kostnader

Med löner och andra ersättningar enligt 5 kap. 19 § 1 ÅRL avses

a. skattepliktiga ersättningar till anställda som har redovisats som kostnad under räkenskapsåret, och

b. årets förändring av semesterlöneskuld och andra lönerelaterade reserveringar.

I begreppet ersättning ingår lön och arvode men också provisioner, bonus, semesterersättning och liknande.

Med sociala kostnader enligt 5 kap. 19 § 2 ÅRL avses:

a. årets arbetsgivaravgifter enligt socialavgiftslagen,

b. årets sociala avgifter till följd av avtal,

c. årets skatt på pensionspremier och pensionsmedel, samt

d. pensionskostnader.

Upplysningar till balansräkningen

Anläggningstillgångar

Enligt 5 kap. 3 § första stycket ÅRL ska en tilläggsupplysning lämnas för varje post som tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen. I upplysningen ingår även tillgångar som är helt avskrivna förutsatt att de inte har utrangerats. Har tillgångar anskaffats med offentligt stöd ska uppgift om anskaffningsvärdet avse tillgångarnas redovisade anskaffningsvärde. Uppgift ska lämnas om stödets storlek.

Omsättningstillgångar

Ett företag som redovisar ett tjänste- eller entreprenaduppdrag till fast pris enligt alternativregeln ska, i det fall någon resultatavräkning inte redovisats, för sådana uppdrag lämna upplysning om

a. aktiverade nedlagda utgifter, och

b. fakturerat belopp.

Enligt 5 kap. 10 § ÅRL ska företaget upplysa om fordringar som är omsättningstillgångar och förfaller senare än ett år efter balansdagen.

Eget kapital

Enligt 5 kap. 14 § andra stycket första meningen ÅRL ska företaget specificera förändringarna i eget kapital jämfört med föregående års balansräkning. Det innebär att ändringar i beloppen i alla poster i det egna kapitalet ska specificeras.

Skulder

Upplysning enligt 5 kap. 10 § andra stycket ÅRL behöver endast lämnas om storleken på de långfristiga skuldposter som förfaller senare än fem år efter balansdagen. För att underlätta

en kreditanalys ska företaget lämna upplysning om avtalad men ej utnyttjad checkräkningskredit.

Ett företag som redovisar ett tjänste- eller entreprenaduppdrag till fast pris enligt alternativregeln ska, i det fall någon resultatavräkning inte redovisats, för sådana pågående uppdrag lämna upplysning om

a. aktiverade nedlagda uppgifter, och

b. fakturerat belopp.

Upplysning ska lämnas till skuldposten Pågående arbete för annans räkning, om aktiverade nedlagda utgifter är mindre än fakturerade belopp.

Ställda säkerheter och ansvarsförbindelser

Den enda tilläggsupplysning som ska lämnas gäller företag som lämnat säkerhet eller ingått ansvarsförbindelser till förmån för en styrelseledamot eller verkställande direktör.

Ekonomiska arrangemang som inte redovisas i balansräkningen

Av 5 kap. 11 a § ÅRL framgår att ett företag i vissa fall ska lämna uppgift om ekonomiska arrangemang som inte redovisas i balansräkningen. För att upplysningsskyldigheten ska inträda krävs att arrangemangen i något ekonomiskt relevant avseende har påtagliga konsekvenser för företaget och att uppgifter om riskerna eller fördelarna med arrangemangen är nödvändiga för att bedöma företagets ställning. Uppgift ska lämnas om arrangemangets inriktning och det kommersiella syftet med arrangemanget.

19.1.20 Särskilda regler för företag som ingår i koncern eller äger andelar i intresseföretag

Grundläggande bestämmelser

I 1 kap. 4 § och 5 § ÅRL finns grundläggande regler om vad som är en koncern respektive vad som är ett intresseföretag. I 1 kap. 6 § ÅRL finns gemensamma regler för bestämning av koncernföretag och intresseföretag.

Anläggnings- eller omsättningstillgång

Andelar i koncernföretag är normalt finansiella anläggningstillgångar. Andelar i koncernföretag är omsättningstillgångar endast om det vid förvärvet har fattats beslut om att sälja andelarna inom ett år. Andelar i intresseföretag är alltid finansiella anläggningstillgångar eftersom en förutsättning är att ägandet ska utgöra ett led i en varaktig förbindelse.

Anskaffningsvärde och redovisat värde

Enligt 4 kap. 3 § andra stycket ÅRL ska utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet räknas in i anskaffningsvärdet. Ett exempel på utgifter direkt hänförliga till förvärvet är externa arvoden som har ett direkt samband med köpet.

Vinst som delas ut av koncern- och intresseföretag och som kan hänföras till vinster intjänade före förvärvet ska minska anskaffningsvärdet eftersom utdelningen ses som en återbetalning av investeringen. Denna utdelning redovisas inte i resultaträkningen.

Erhållen insatsemission på andel i koncernföretag och intresseföretag ska öka det redovisade värdet på andelen när behörigt organ har fattat beslut om insatsemission.

Ett lämnat aktieägartillskott ska öka det redovisade värdet på aktierna när utfästelsen lämnas. Även utfästelser som lämnas efter räkenskapsårets utgång men innan årsredovisningen avges får redovisas på balansdagen. När behörigt organ i det ägda företaget har beslutat om återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott ska aktiernas redovisade värde minskas.

Varje år ska det redovisade värdet på andelar i handels- och kommanditbolag ändras med ett belopp som motsvarar det ägande företagets andel i handelsbolagets resultat enligt beskattningen. Det redovisade värdet på handelsbolagsandelarna ska även ökas med tillskott och minskas med uttag som företaget gjort under året. Blir det redovisade värdet på andelarna negativt ska det redovisas som en skuld till handelsbolaget i balansräkningen.

Nedskrivning

Nedskrivningsprövning

Vid en nedskrivningsprövning ska det redovisade värdet på andelar i ett koncernföretag som är anläggningstillgång och andelar i ett intresseföretag jämföras med ett värde beräknat enligt de metoder som används vid värdering av företag. En tillfällig resultatförsämring behöver inte leda till någon nedskrivning. Är värdet på andelar i koncernföretag som är anläggningstillgång eller andelar i intresseföretag noll kronor på balansdagen ska tillgången alltid skrivas ned till noll kronor. Överstiger värdet noll kronor behöver nedskrivning inte göras om tillgångens värde understiger det redovisade värdet med mindre än det lägsta av 25 000 kr och 10 % av det egna kapitalet vid årets ingång. Nedskrivning ska dock alltid göras om det sammanlagda värdet på företagets finansiella

anläggningstillgångar på balansdagen understiger deras sammanlagda redovisade värde med mer än det lägsta av 25 000 kr och 10 % av det egna kapitalet vid årets ingång.

Andelar i koncernföretag som är anläggningstillgång och andelar i ett intresseföretag ska skrivas ned till nettoförsäljningsvärdet, om avtal om avyttring finns på balansdagen och avyttringen kommer att ge upphov till en realisationsförlust.

Återföring av nedskrivning

En nedskrivning ska återföras till den del värdet på tillgången har ökat jämfört med värdet vid nedskrivningen. Värdet ska beräknas på samma sätt som vid nedskrivningen.

Lägsta värdet princip

Nettoförsäljningsvärdet för andelar i ett koncernföretag som är omsättningstillgångar beräknas enligt de metoder som används vid värdering av företag.

Uppskrivning

Företag som tillämpar det allmänna rådet får inte skriva upp andelar i ett koncernföretag som är anläggningstillgång eller andelar i ett intresseföretag trots att 4 kap. 6 § ÅRL ger viss möjlighet till det.

När sker redovisning i resultaträkningen?

Vinstutdelning på andelar i dotterföretag och intresseföretag, med undantag av utdelning som beräknats i förhållande till den omfattning i vilken andelsägaren har deltagit i föreningens verksamhet, ska normalt redovisas som intäkt när behörigt organ har fattat beslut om att utdelning ska lämnas. Ett moderföretag, som innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i ett dotterföretag, får redovisa utdelningen på dessa andelar som intäkt när aktieägarens rätt att få utdelning bedöms som säker och kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

Erhållen insatsemission ska redovisas som intäkt när behörigt organ har fattat beslut om insatsemission.

Ett lämnat koncernbidrag ska redovisas som kostnad samma räkenskapsår som det mottagande företaget redovisar bidraget som intäkt.

Förvaltningsberättelsen

Ett dotterföretag ska i förvaltningsberättelsen alltid lämna uppgift om moderföretagets namn, säte och organisationsnummer eller, i förekommande fall, personnummer.

Tilläggsupplysningar

Resultaträkningen Upplysning ska lämnas om ränteintäkter och liknande resultatposter som avser såväl långfristiga fordringar på koncernföretag som kortfristiga fordringar och andelar i koncernföretag som är omsättningstillgång. Upplysningar ska även lämnas om räntekostnader och liknande resultatposter som avser skulder till koncernföretag.

Balansräkningen Kravet i 5 kap. 8 § ÅRL på uppgifter om andelar i dotterföretag och intresseföretag gäller endast innehav i sådana företag i vilket det redovisande företaget självt, direkt eller genom bulvan eller kommissionär, innehar andelar. Enligt 5 kap. 9 § första stycket ÅRL får en uppgift som anges i 5 kap. 8 § ÅRL utelämnas om uppgiften är av ringa betydelse. Med ringa betydelse avses endast uppgift om vilande koncernföretag eller intresseföretag. Uppgiften ska dock lämnas om det sammanlagda värdet på andelarna i dessa företag. Moderföretag som med stöd av bestämmelserna i 7 kap. 3 § ÅRL inte upprättar någon koncernredovisning, ska lämna upplysning om internvinster på transaktioner inom koncernen. Med internvinst enligt 5 kap. 7 § andra stycket ÅRL avses hela den vinst som ett koncernföretag har fått vid överlåtelse av en tillgång inom koncernen, om tillgången därefter inte har

a. överlåtits till en köpare utanför koncernen,

b. förbrukats, eller

c. skrivits ned i värde hos det förvärvande företaget.

19.1.21 Särskilda regler första gången årsredovisning upprättas enligt det allmänna rådet

Det kan finnas skillnader mellan de redovisningsnormer som ett företag tidigare har tillämpat och reglerna i det allmänna rådet. Här behandlas vad som gäller första gången ett företag, som tidigare tillämpat annan normgivning, upprättar årsredovisning enligt det allmänna rådet, dvs. övergångsfrågor.

De skattemässiga justeringar som kan bli aktuella till följd av de korrigeringar som ska göras mot ingående eget kapital anges under skattemässiga justeringar i inkomstdeklarationen för det första räkenskapsåret som det allmänna rådet tillämpas.

Korrigeringar i ingående balans

Vissa tillgångar, skulder och avsättningar får inte redovisas enligt det allmänna rådet. Ett företag som har sådana i den

utgående balansen för det närmast föregående räkenskapsåret ska korrigera detta genom att bokföra de redovisade värdena mot ingående eget kapital.

Egenupparbetad immateriell anläggnings-tillgång

Ett företag som upprättar årsredovisning enligt det allmänna rådet får inte redovisa en egenupparbetad immateriell anläggningstillgång som tillgång. Tillgångens ingående redovisade värde ska bokföras mot posten Balanserat resultat.

Leasingavtal som redovisats som finansiell leasing

Ett företag som upprättar årsredovisning enligt det allmänna rådet ska endast redovisa tillgångar som det äger. Det redovisade värdet på en materiell anläggningstillgång som redovisats som tillgång till följd av ett leasingavtal redovisats som finansiell leasing ska bokföras mot posten Balanserat resultat. Även skulden som hör till avtalet ska bokföras mot posten Balanserat resultat.

Uppskjuten skattefordran och skatteskuld

Ett företag som upprättar årsredovisning enligt det allmänna rådet ska inte redovisa uppskjuten skatt. Respektive redovisat värde ska bokföras mot posten Balanserat resultat. I det fall den uppskjutna skatteskulden härrör från att en anläggnings-tillgång skrivits upp bokförs den uppskjutna skatteskuldens redovisade värde mot uppskrivningsfond.

Åtagande som inte tidigare redovisats som avsättning

Ett företag kan ha åtaganden som ska redovisas som avsättning, men som tidigare inte redovisats i balansräkningen eller som redovisats som ansvarsförbindelse. Det vanligaste exemplet är åtaganden för pensioner. Det värde avsättningen skulle ha beräknats till vid föregående räkenskapsårs utgående om det allmänna rådet hade tillämpats ska bokföras mot posten Balanserat resultat. Avsättning för pensionsåtaganden redovisas i posten Övriga avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser. Andra avsättningar, t.ex. avsättning för särskild löneskatt om den särskilda löneskatten ska betalas först i samband med att pensionen betalas ut, redovisas i posten Övriga avsättningar.

Finansiell anläggnings-tillgångar

Företaget kan ha finansiella anläggningstillgångar som tidigare inte redovisats i balansräkningen. Det värde den finansiella tillgången skulle ha beräknats till vid föregående räkenskapsårs utgång om reglerna rörande finansiella anläggningstillgångar hade tillämpats, ska bokföras mot posten Balanserat resultat.

Uppskrivna tillgångar

Ett företag som tillämpar det allmänna rådet får endast skriva upp byggnader och mark. Har andra anläggningstillgångar skrivits upp ska den kvarvarande uppskrivningen bokföras mot den del av uppskrivningsfonden som hör till den uppskrivna

tillgången. Täcker inte uppskrivningsfonden korrigeringen ska resterande del bokföras mot posten Balanserat resultat.

Värdering till verkligt värde

Ett företag som tillämpar det allmänna rådet får inte värdera finansiella instrument till verkligt värde enligt 4 kap. 14 a § ÅRL. Med tillgångar värderade till verkligt värde avses inte uppskrivna tillgångar. Har finansiella instrument värderas till verkligt värde ska skillnaden mellan det verkliga värdet och värdet enligt det allmänna rådet bokföras mot posten Balanserat resultat eller, i förekommande fall, mot Fonden för verklig värde.

Ingen korrigering i ingående balans

Utöver de skillnader som redovisats ovan kan det finna ytterligare skillnader. Av förenklingsskäl ska någon korrigering av dessa skillnader inte göras vid övergången.

Ett företag, som i den utgående balansen för det närmast föregående räkenskapsåret har tillgångar värderade enligt nedan, ska inte redovisa några korrigeringar.

a. Egentillverkade materiella anläggningstillgångar vilkas anskaffningsvärde inkluderar sådana utgifter som inte får räknas in i anskaffningsvärdet enligt det allmänna rådet, dvs. ränta, förkastade alternativ, administration, nedmontering, bortforsling och återställning, forskning.

b. Byggnader och mark som tidigare har skrivits upp.

c. Varulager med anskaffningsvärde som inkluderar sådana utgifter som inte får räknas in i anskaffningsvärdet enligt det allmänna rådet, dvs. ränteutgifter, lagerhållningskostnader, administrationskostnader, försäljningsomkostnader, forsknings- och utvecklingskostnader.

Anskaffningsvärdet respektive det uppskrivna värdet är även fortsättningsvis grund för värderingen av ovan nämnda tillgångar.

Ett företag, som i den utgående balansen för det närmast föregående räkenskapsåret har andra tillgångar, skulder eller avsättningar än sådana som anges i detta avsnitt ska inte redovisa några korrigeringar för dessa. Sådana tillgångar, skulder eller avsättningar ska värderas enligt reglerna i det allmänna rådet. Följden av detta blir att skillnader mellan värderingen i föregående räkenskapsårs utgående balans och värdering enligt det allmänna rådet får effekt på räkenskapsårets resultat.

Jämförelsetal

Balans- och resultaträkning samt noter

Ett företag som tillämpar det allmänna rådet ska upprätta en kostnadsslagsindelad resultaträkning enligt reglerna i det allmänna rådet. De företag som vill fortsätta använda funktionsindelad resultaträkning kan därför inte upprätta årsredovisningen enligt det allmänna rådet. Företag som tidigare har upprättat en annan kostnadsslagsindelad resultaträkning än som följer av det allmänna rådet eller en funktionsindelad resultaträkning kan övergå till att upprätta årsredovisning enligt det allmänna rådet. Ett företag som redan tidigare har en uppställningsform för resultat- och balansräkningen som stämmer överens med det allmänna rådet och som inte behöver redovisa några korrigeringar ska lämna jämförelsetal enligt 2 kap. 5 § första stycket ÅRL och punkt 3.7 i det allmänna rådet. Andra företag behöver inte räkna om jämförelsetalen enligt 3 kap. 5 § första stycket ÅRL och punkt 3.7 i det allmänna rådet. Väljer företaget att inte räkna om jämförelsetalen ska årsredovisningen för det närmast föregående räkenskapsåret lämnas som bilaga till årsredovisningen. Om företaget väljer att räkna om jämförelsetalen ska dessa lämnas på sätt som anges i punkt 3.7 i det allmänna rådet. För företag som inte räknar om jämförelsetalen finns ett notkrav i 3 kap. 5 § fjärde stycket ÅRL.

Punkten 3.7 i det allmänna rådet anger att de jämförelsetal som ska lämnas enligt 3 kap. 5 § första stycket ÅRL ska lämnas i en särskild kolumn till höger om beloppsuppgifterna för räkenskapsåret. Jämförelsetal ska även lämnas i samtliga noter med undantag av noten om redovisningsprinciper och noten till eget kapital.

Flerårsöversikt

Företaget ska i förvaltningsberättelsen lämna uppgift om nettoomsättning, resultat efter finansiella poster och soliditet för räkenskapsåret och de tre föregående åren. Uppgifter som avser de tre föregående åren, dvs. räkenskapsåren innan företaget började tillämpa det allmänna rådet, behöver inte räknas om.

Tilläggsupplysningar

Redovisningsprinciper

Ett företag ska upplysa om att det allmänna rådet tillämpas första gången och att det kan innebär en bristande jämförbarhet mellan räkenskapsåret och det närmast föregående räkenskapsåret. Ett företag som lämnar årsredovisningen för det närmast föregående räkenskapsåret som bilaga ska upplysa om att jämförelsetalen inte har räknats om och att årsredo-

visningen för det närmast föregående räkenskapsåret lämnats som bilaga.

Förändring i eget kapital

Förändringar i ingående eget kapital till följd av korrigeringar ska anges med varje korrigering på egen rad i noten till eget kapital.

Avslutning

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

19.2 Inkomstskatt

19.2.1 Sambandet

När K1 – Enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut (avsnitt 16) började tillämpas infördes parallellt särskilda skattebestämmelser i IL i syfte att stärka sambandet mellan redovisning och beskattning för denna kategori skattskyldiga. Någon motsvarande anpassning i skattebestämmelserna har inte skett i samband med att K2 – Årsredovisning i mindre aktiebolag fått sin tillämpning. Det kan dock konstateras att det i det allmänna rådet finns en strävan att det bokföringsmässiga resultatet så långt som möjligt ska överensstämma med det beskattningsbara resultatet och att det därför inte ska finnas några omotiverade skillnader mellan redovisningen och beskattningen. Sambandet mellan redovisning och beskattning kan därmed upprätthållas på en väl avvägd nivå. Skatteverket har ändå i ett antal ställningstaganden på några områden bedömt innehållet i det allmänna rådet om årsredovisning i mindre aktiebolag i förhållande till beskattningsunderlaget.

Vid tillkomsten av dessa ställningstaganden fanns inget allmänt råd om årsredovisning i mindre ekonomiska föreningar beslutat av BFN. Även om ställningstagandena uttryckligen anger att de avser det allmänna rådet om årsredovisning i mindre aktiebolag, är de även tillämpliga på årsredovisningar i mindre ekonomiska föreningar.

19.2.2 Årsredovisning i mindre aktiebolag och bokföringsmässiga grunder

Skatteverket gör bedömningen att de inslag av kontantmässig redovisning som finns i det allmänna rådet är förenlig med kravet på bokföringsmässiga grunder i 14 kap. 2 § IL i de fall den kontantmässiga redovisningen avser oväsentliga belopp.

Detta får anses vara den normala i den praktiska tillämpningen. Endast i undantagsfall ska Skatteverket justera de periodiseringar av inkomster och utgifter som gjorts i redovisningen med tillämpning av det allmänna rådet (Skatteverket 2008-11-08, dnr 131 634847-08/111).

19.2.3 Årsredovisning i mindre aktiebolag och periodiseringsregeln

I det allmänna rådet finns i punkt 2.4 en generell regel för periodisering som innebär att ett företag inte behöver periodisera inkomster och utgifter som var för sig understiger 5 000 kr. Skatteverket gör bedömningen att beloppsgränsen är ett absolut högsta värde som inte får överskridas vare sig i redovisningen eller vid beskattningen (Skatteverket 2009-02-20, dnr 131 222643-09/111).

19.2.4 Årsredovisning i mindre aktiebolag och förvärvade immateriella anläggningstillgångar

Skatteverket gör bedömningen att vid tillämpning av det allmänna rådet ska förvärvade immateriella anläggningstillgångar redovisas som tillgång, om det är förenligt med 4 kap. 2 § ÅRL. Vid beskattningen ska förvärvade immateriella anläggningstillgångar behandlas som inventarier och dras av genom årliga värdeminskningsavdrag. Bestämmelsen om omedelbart avdrag för inventarier av mindre värde eller ekonomisk livslängd på högst tre år gäller inte för sådana rättigheter. Detta kan leda till en skillnad mellan inventariernas redovisade respektive skattemässiga värde i de fall förvärvade immateriella rättigheter inte får redovisas som tillgång enligt ÅRL. Det kan i sin tur medföra att rätten till räkenskapsenlig avskrivning förloras (Skatteverket 2009-03-31, dnr 131 279907-09/111).

19.2.5 Inventarier av mindre värde

Med tillämpning på beskattningsår som påbörjas efter den 31 december 2008 gäller, enligt 18 kap. 4 § andra stycket IL, att med inventarier av mindre värde avses att anskaffningsvärdet exklusive moms understiger ett halvt prisbasbelopp (21 400 kr för år 2009). Finns det ett naturligt samband mellan flera inventarier, ska de anses vara inventarier av mindre värde bara om det sammanlagda anskaffningsvärdet understiger ett halvt prisbasbelopp. Detsamma gäller i de fall förvärv av olika inventarier kan anses ingå som ett led i en större inventarieanskaffning.

För beskattningsår som påbörjats efter den 31 december 2008 och avslutats för lagen ikraftträdande den 1 juli 2009 ska, om

den skattskyldige begär det, avdragsrätten prövas enligt äldre bestämmelser. Se vidare Skatteverkets allmänna råd om inventarier av mindre värde att tillämpas fr.o.m. 2008 års taxering (SKV A 2007:2).

De nya bestämmelserna innebär att SKV A 2007:2 har blivit obsolet och därför upphävts. Det som angetts i det allmänna rådet får dock numera anses som praxis och innehållet är därför vägledande vid tillämpning av de äldre bestämmelserna. Se vidare Skatteverket 2009-09-14, dnr 131 682849-09/111.

19.2.6 Årsredovisning i mindre aktiebolag och alternativregeln för uppdrag till fast pris

Enligt alternativregeln (punkt 6.21) i BFNAR 2008:1, Årsredovisning i mindre aktiebolag, ska en inkomst från ett uppdrag till fast pris redovisas som intäkt när arbetet väsentligen är fullgjort. Skatteverkets uppfattning är att en sådan redovisning ska läggas till grund för beskattningen eftersom den inte leder till ett lägre beskattningsunderlag än vad som är tillåtet enligt 17 kap. 24–32 §§ IL (Skatteverket 2009-09-25, dnr 131 714870-09/111).

19.2.7 Inventarier och begreppet verkligt värde

Vid beräkningen av det verkliga värdet på inventarier enligt 18 kap. 18 § IL, bör vägledning sökas i RR 17 Nedskrivningar eller i IAS 36 Nedskrivningar. Detta innebär att värdering ska ske till det högsta av nettoförsäljningsvärdet och nyttjandevärdet. Skatteverkets uppfattning är att bedömningen av om det verkliga värdet på inventarier understiger det skattemässiga värdet ska göras för samtliga inventarier och inte för enstaka inventarier eller en grupp av inventarier (Skatteverket 2009-10-16, dnr 131 754857-09/111).

19.2.8 Inventarier av mindre värde och begreppen naturligt samband och större inventarieanskaffning

I 18 kap. 4 § IL finns bl.a. bestämmelser om inventarier av mindre värde. Finns det ett naturligt samband mellan flera inventarier, ska de anses vara inventarier av mindre värde bara om det sammanlagda anskaffningsvärdet understiger ett halvt prisbasbelopp. Detsamma gäller i det fall förvärv av olika inventarier kan anses ingå som ett led i en större inventarieanskaffning. I skrivelsen görs följande bedömning av vad som närmare bör avses med begreppen naturligt samband och större inventarieanskaffning. Med naturligt samband mellan flera

inventarier bör avses inventarier som har ett funktionellt samband och som förvärvats för att användas tillsammans som en enhet. Med inventarier som ingår som ett led i en större inventarieanskaffning bör avses inventarier som används för liknande ändamål och som förvärvats gemensamt eller i ett sammanhang (Skatteverket 2009-11-16, dnr 131 819602-09/111).

19.3 Rättspraxis m.m.

Skatteverket

- Årsredovisning i mindre aktiebolag och bokföringsmässiga grunder, 2008-11-08, dnr 131 634847-08/111
- Årsredovisning i mindre aktiebolag och periodiseringsregeln, 2009-02-20, dnr 131 222643-09/111
- Årsredovisning i mindre aktiebolag och förvärvade immateriella anläggningstillgångar, 2009-03-31, dnr 131 279907-09/111
- Inventarier av mindre värde – nya och äldre bestämmelser, 2009-09-14, dnr 131 682849-09/111
- Årsredovisning i mindre aktiebolag och alternativregeln för uppdrag till fast pris, 2009-09-25, dnr 131 714870-09/111
- Inventarier och begreppet verkligt värde, 2009-10-16, dnr 131 754857-09/111
- Inventarier av mindre värde och begreppen naturligt samband och större inventarieanskaffning, 2009-11-16, dnr 131 819602-09/111

Bokförings-nämnden

- Årsredovisning i mindre ekonomiska föreningar BFNAR 2009:1

20 Koncernredovisning

Regler om koncernredovisning finns även i avsnitt 48 för de koncerner som tillämpar RFR 1 och företag som tillämpar RFR 2.

20.1 RR 1:00 Koncernredovisning

Tillämpnings-område

Rekommendationen behandlar redovisningsfrågor som aktualiseras vid upprättande av koncernredovisning. Vissa frågor som påverkar koncernredovisningen behandlas även i andra rekommendationer, som RR 8 (Redovisning av effekter av ändrade valutakurser), RR 13 (Intresseföretag), RR 14 (Joint Ventures), RR 15 (Immateriella tillgångar) och RR 17 (Nedskrivningar). Rekommendationen är inte bara tillämplig vid upprättande av koncernredovisning av förvärvade företag utan också vid direkt förvärv av ett annat företags nettotillgångar, s.k. inkråmsförvärv.

Rekommendationen trädde i kraft den 1 januari 2002. Vid tillämpning av rekommendationen är det viktigt att notera att lydelsen är från 1 januari 2005 och har inte uppdaterats med gjorda ändringar i lagstiftningen efter detta datum.

Syftet med koncernredovisningen är att 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 som huvudregel upprättas av ett moderföretag (7 kap. 1 § ÅRL). Om vissa förutsättningar, som framgår av 7 kap. 2 § ÅRL, är uppfyllda behöver inte ett moderföretag upprätta koncernredovisning om företaget och dess samtliga dotterföretag omfattas av en koncernredovisning som upprättats av ett överordnat moderföretag och det överordnade moderföretagets redovisning har upprättats och

reviderats enligt lagstiftning som har tillkommit i enlighet med Europeiska gemenskapernas direktiv om sammanställd redovisning eller liknande sätt. Ytterligare ett undantag från kravet att upprätta koncernredovisning gäller moderföretag i mindre koncerner (7 kap. 3 § ÅRL). För räkenskapsår som avslutas närmast efter den 31 juli 2010 gäller även enligt 7 kap. 3 a § ÅRL att koncernredovisning inte behöver upprättas om moderföretagets samtliga dotterföretag är av ringa betydelse med hänsyn till kravet på rättvisande bild. Koncernredovisning ska upprättas om två eller flera dotterföretag tillsammans har mer än ringa betydelse.

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.

I koncernbalansräkningen ska det bokförda värdet av moderföretagets andelar i ett dotterföretag elimineras genom avräkning mot den andel av dotterföretagets eget kapital som belöpte på andelarna vid förvärvet. Det finns två olika metoder som redovisningen kan ske på enligt ÅRL (7 kap. 19–23 §§ ÅRL). Vid förvärvsmetoden betraktas ett företags förvärv som en transaktion varigenom moderföretaget indirekt förvärvar dotterföretagets tillgångar och övertar dess skulder. Ett samgående ska däremot redovisas enligt poolingsmetoden. Vid ett samgående sker ingen anskaffning från utomstående.

20.2 UFR 2 Koncernbidrag och aktieägartillskott

Rådet för finansiell rapportering har uttalat hur koncernbidrag och aktieägartillskott ska redovisas (UFR 2). Uttalandet ska tillämpas av noterade företag, samt icke-noterade företag som

frivilligt har valt att tillämpa RFR 2 Redovisning i juridiska personer. För övriga företag är det god sed att koncernbidrag ska redovisas över eget kapital. För mindre aktiebolag och mindre ekonomiska föreningar som tillämpar BFNAR 2008:1 respektive BFNAR 2009:1 gäller dock att koncernbidrag ska redovisas som en bokslutsdisposition.

Redovisning av koncernbidrag bör enligt UFR 2 ske efter transaktionens ekonomiska innebörd. Bidraget är en form av kapitalöverföring mellan företag i en koncern. Koncernbidrag som lämnas eller tas emot i syfte att minimera koncernens skatt redovisas som en minskning respektive en ökning av fritt eget kapital. Motsvarande redovisning ska ske av koncernbidrag vars ekonomiska innebörd inte framgår. Koncernbidrag som kan jämställas med utdelning redovisas som en minskning av eget kapital hos givaren och som en finansiell intäkt hos mottagaren. Ett koncernbidrag som däremot kan jämställas med ett aktieägartillskott ska hos givaren redovisas som en ökning av posten ”Andelar i koncernföretag”. Det erhållna koncernbidraget redovisas mot fritt eget kapital hos mottagaren. Även inkomstskatten redovisas mot eget kapital när den är hänförlig till poster som redovisats mot eget kapital. Som en följd av denna redovisning kommer endast den skatt som är hänförlig till resultaträkningens intäkter och kostnader att redovisas i resultaträkningen. 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.

20.3 BFNAR 2002:12 Tolkningen av koncernbegreppet vid bedömningar som sker enligt bokföringslagen

Uttalandet behandlar hur koncernbegreppet ska tolkas när det gäller kravet i 3 kap. 5 § BFL 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.

20.4 Inkomstskatt

Sambandet

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

20.4.1 Avsättning för omstruktureringsåtgärder

Om ett förvärv av en rörelse kombineras med omstruktureringsåtgärder ska enligt RR 1:00, 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 (Skatteverket 2006-12-01, dnr 131 726886-06/111).

20.4.2 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.

20.4.3 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 (Skatteverket 2006-12-04, dnr 131 726898-06/111).

Skatteverkets uppfattning är att den värdering till verkligt värde som görs av de förvärvade tillgångarna och skulderna vid förvärv av en rörelse utgör den verkliga utgiften och det skattemässiga anskaffningsvärdet för dessa vare sig rörelsen förvärvats till ett pris överstigande eller understigande summan av värdet av dem. På så sätt blir det en konsekvent behandling av rörelseförvärvet oavsett om det ger upphov till en positiv

eller negativ goodwill och oavsett om de förvärvade tillgångarnas anskaffningsvärde bestäms av särskilda skatteregler eller anknyter till det kopplade området. Detta innebär dessutom att det totala nettoavdraget över tiden blir lika med köpeskillingen för rörelsen. Ställningstagandets slutsats har bekräftats av Högsta förvaltningsdomstolen i dom den 26 januari 2011, mål nr 4033–4034-09. Domstolen kom fram till att upplösning av negativ goodwill utgör en skattepliktig intäkt.

20.4.4 Justering av förvärvsanalysen

I vissa fall ska den ursprungliga förvärvsanalysen räknas om när förutsättningarna för denna varit ofullständiga eller oriktiga. En sådan justering innebär att förvärvade tillgångar och skulder samt goodwill eller negativ goodwill räknas om. Det innebär att justeringarna inte ska resultatföras utan direkt påverkar anskaffningsvärdena. Detta gäller också vid beskattningen.

20.4.5 Koncernbidrag

Tidigare var det oklart om koncernbidrag måste bokföras över resultaträkningen för att givaren ska få avdrag. Frågan har varit föremål för prövning och Högsta förvaltningsdomstolen har uttalat att avdrag för lämnat koncernbidrag inte är 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 en skrivelse (Skatteverket 2002-12-10, dnr 10086-02/100).

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. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg däremot 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 %), 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 återbetal-

ningen vid tillämpning av koncernbidragsreglerna. Högsta förvaltningsdomstolen 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 %, trots att endast 28 % av beloppet kommer att överföras, dvs. i enlighet med en nettometod. Högsta förvaltningsdomstolen besvarade frågan nekande. Således ska hela koncernbidragsbeloppet motsvaras av en förmögenhetsökning för att avdrag ska kunna medges.

20.5 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
	– Upplösning av negativ goodwill utgör en skattepliktig intäkt	Mål nr 4033–4034-09
Rådet för finansiell rapportering	– Kompletterande redovisningsregler för koncerner	RFR 1
	– Redovisning för juridiska personer	RFR 2
	– Koncernbidrag och aktieägartillskott	UFR 2
	– Pensionsplaner som omfattar flera arbetsgivare	UFR 6
	– Redovisning av eget kapital i koncerner	UFR 8
	– Överföring av icke-monetära tillgångar från en samägare till ett joint venture i form av ett gemensamt styrt företag	UFR 21
Redovisningsrådet	– Byte av räkenskapsår	URA 3
	– Koncernmässig omstrukturering	URA 4
	– Aktivering av ränteutgifter i koncernredovisningen	URA 6
	– Intellektuellt kapital	URA 9

	– Skatt vid andelsöverlåtelse inom koncern	URA11
	– Poolningsmetodens tillämplighet	URA 12
	– Eliminering av orealiserade vinster och förluster i samband med transaktioner med intresseföretag	URA 16
	– Företagsförvärv eller samgående	URA 18
	– När ska ett specialföretag, bildat för ett speciellt ändamål, omfattas av koncernredovisningen?	URA 20
	– Justering av förvärvsanalys pga. av ofullständiga eller oriktiga uppgifter	URA 30
	– Koncernredovisning – vad avses med ”transaktionsdagen” och hur fastställs det verkliga värdet på egetkapital-instrument	URA 35
	– Hur påverkas koncernredovisningen och tillämpningen av kapitalandels-metoden av förekomsten av poten-tiella röstberättigade aktier	URA 40
Skatteverket	– Ändringar i efterhand av redovisat resultat av näringsverk-samhet vid taxeringen, 2002-12-10, dnr 10086-02/100	
	– Omdisponering av lämnad utdelning till koncernbidrag, 2003-04-10, dnr 3058-03/100	
	– Omstruktureringsreserv vid inkråmsförvärv, 2006-12-01, dnr 131 726886-06/111	
	– Negativ goodwill vid inkråmsförvärv, 2006-12-04, dnr 131 726898-06/111	

21 Varulager

Regler om varulager finns även i avsnitt 16, 17,18, 19 och 48 för de företag som tillämpar BFNAR 2006:1, 2010:1, BFNAR 2008:1, BFNAR 2009:1 eller RFR 2.

21.1 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. Vid tillämpning av rekommendationen är det viktigt att notera att lydelsen är från den 1 januari 2005 och har inte uppdaterats med gjorda ändringar i lagstiftningen efter detta datum. 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.

Tillverkningskostnader

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.

Försäljningskostnader

I vissa fall kan räntekostnader inräknas i anskaffningsvärdet. Se avsnitt 39 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 i stället 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 inklusive 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.

21.2 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.

Tillämpnings-område

Rekommendationen behandlar principer för värdering av varulager och frågor om vilka utgifter för en vara eller tjänst som ska eller kan upptagas som tillgång i balansräkningen. Värdering av fastigheter, värdepapper, pågående tjänsteuppdrag och entreprenader behandlas inte. Rekommendationen har gällt under perioden 1993-01-01–2002-12-31.

Definitioner

Varulager är materiella tillgångar, som

- är avsedda för försäljning i den ordinarie verksamheten (färdiga varor),
- är under tillverkning för att bli färdiga varor eller
- ska användas i produktionen av varor eller tjänster.

Anskaffningsvärde för en tillgång utgörs av utgiften för dess förvärv eller tillverkning. I värdet ska ingå alla utgifter som företaget haft i den normala verksamheten för att bringa varan till dess tillstånd och plats på balansdagen.

Verkliga värdet ska som grundregel anses vara nettoförsäljningsvärdet. I vissa fall kan dock återanskaffningsvärdet användas.

Nettoförsäljningsvärdet är försäljningsvärdet efter avdrag för beräknade försäljningskostnader och andra tillkommande kostnader. Inkurans ska beaktas.

Inkurans kan uppkomma genom att varor blir defekta, omoderna, övertaliga eller genom andra omständigheter som medför att varorna inte kan säljas på normala villkor.

Återanskaffningsvärde är det anskaffningsvärde företaget skulle ha haft om balansdagens priser gällt vid anskaffningstillfället.

Grundläggande värderingsregler

Varulager ska värderas enligt *lägsta värdets princip*, dvs. till det lägsta av anskaffningsvärde och verkligt värde. Vid värderingen utgår man från respektive företags system för produktkalkylering som utformats med hänsyn till förhållandena i respektive företag och bransch. Detta medför exempelvis att en direkt kostnad för ett företag kan vara en indirekt kostnad för ett annat. Med hänsyn till sådana naturliga skillnader är det särskilt viktigt att redovisningens grundläggande *principer om kontinuitet och konsekvens* följs.

I enlighet med *väsentlighetsprincipen* kan avvikelser ske från rekommendationen då fråga är om oväsentliga belopp.

Anskaffningsvärde

I anskaffningsvärdet för *inköpta varor* ska inräknas inköpspris, hemtagningskostnader och varje annan till varan direkt hänförd kostnad. Avdrag ska ske för återbäring, varurabatter, bonus och liknande.

Anskaffas varor av samma slag vid olika tidpunkter ska anskaffningsvärdet bestämmas enligt *först-in-först-ut-principen* (FIFU). Om praktiska svårigheter föreligger att tillämpa FIFU-metoden, får en vägd genomsnittsberäkning användas, när denna ger en god approximation till FIFU-metoden.

För varulager i detaljhandelsföretag kan av praktiska skäl anskaffningsvärdet få bestämmas som försäljningspris med avdrag för de pålägg som använts i priskalkylen för den aktuella varan.

Anskaffningsvärdet för *egentillverkade halv- och helfabrikat* består av anskaffningsvärdet för ingående råmaterial och halvfabrikat, andra direkta kostnader som nedlagts på varan samt

ett skäligt pålägg för indirekta tillverkningskostnader. De indirekta kostnaderna fördelas på produkterna ofta med hjälp av olika fördelningsnycklar, såsom löner, golvytor eller produktionstid.

Bland de indirekta kostnaderna ska inräknas avskrivningar men inte ränta på anläggningstillgångar som används i tillverkningen. Avskrivningen ska baseras på anläggningarnas anskaffningsvärde.

Vid beräkning av pålägget för indirekta kostnader måste kapacitetsutnyttjandet beaktas. Har sysselsättningen varit högre än vad som motsvarar normalt kapacitetsutnyttjande ska en reducering ske av pålägget ned till faktisk kostnad. Har sysselsättningen varit lägre än normalt ska den del av indirekta kostnader som är hänförlig till icke utnyttjad normal kapacitet belasta resultatet.

Försäljningskostnader, allmänna administrationskostnader, forsknings- och utvecklingskostnader samt kostnader för lagerhållning av färdiga varor ska inte inräknas i anskaffningsvärdet.

I vissa fall kan ränta och andra lånekostnader inräknas i anskaffningsvärdet (se avsnitt 37 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.

21.3 BFNAR 2000:3 Redovisning av varulager

Tillämpnings-område

BFN har i sina allmänna råd BFNAR 2000:3 angett hur Redovisningsrådets rekommendation Redovisning av varulager (RR 2) ska tillämpas i näringsdrivande icke-noterade företag, som har valt att inte tillämpa Redovisningsrådets rekommendationer. BFN:s allmänna råd motsvarar RR 2 med de undantag som uttryckligen anges. Någon skillnad i sak utöver dessa undantag är inte avsedd. BFN har hittills inte gett ut något allmänt råd som ansluter till den senare RR 2:02.

Sammanfattning av BFNAR 2000:3

Vid beräkningen av anskaffningsvärdet för egentillverkade varor ska pålägg för indirekta kostnader göras med utgångspunkt från normalt kapacitetsutnyttjande. Detta skiljer sig från RR 2 där kapacitetsutnyttjandet måste beaktas. När sysselsättningen varit högre än vad som motsvarar normalt kapacitetsutnyttjande och i det fall detta medför att redovisningen kan befaras bli missvisande för företagets ställning och resultat ska dock pålägget reduceras till faktisk kostnad.

Vid beräkningen av anskaffningsvärdet behöver ränta under en varas lagringstid eller andra lagerhållningskostnader under produktionsprocessen inte inräknas. Så är däremot fallet i RR 2 om lagringstiden utgör en väsentlig del av produktionsprocessen (t.ex. vid vin- och ostframställning), vilket torde vara ovanligt.

Vid bestämning av nettoförsäljningsvärdet ska avdrag från försäljningsvärdet göras för beräknad försäljningskostnad. Med försäljningskostnad avses de med försäljningen förbundna kostnaderna (särkostnader), t.ex. varurabatter, bonus och provisioner. Lagringskostnader och ränta under lagringstid och kredittid behöver inte beaktas.

För större företag gäller en begränsning i vad som sagts ovan om att pålägget för indirekta kostnader får beräknas med utgångspunkt i normalt kapacitetsutnyttjande. Dessa företag får använda denna lättnadsregel enbart om dess tillämpning inte nämnvärt påverkar företagets resultat och ställning samt under förutsättning att egentillverkade varor utgör en oväsentlig del av företagets tillgångar.

21.4 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 21.5.5).

21.5 Inkomstskatt

De normer från Redovisningsrådet och BFN som beskrivits ovan behandlar inte värdering av fastigheter, värdepapper, pågående tjänsteuppdrag och byggnadsentreprenader. Detsamma gäller nedanstående skattefrågor.

Sambandet

I 17 kap. IL finns detaljerade bestämmelser för värderingen av lager vid inkomstbeskattningen. Bestämmelserna knyter i flera avseenden an till redovisningen. Exempelvis avses i IL med anskaffningsvärde och nettoförsäljningsvärde detsamma som i ÅRL. I 17 kap. 3 § IL definieras en lagertillgång som en tillgång avsedd för omsättning eller förbrukning. Denna definition stämmer överens med den redovisningsmässiga definitionen på varulager.

Enligt samma paragraf får en lagertillgång inte tas upp till lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. Varulagret ska enligt 17 kap. 3 § IL värderas enligt FIFU-metoden.

Enligt 17 kap. 4 § IL får lagret alternativt tas upp till lägst 97 % 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 (Skatteverket 2005-04-02, dnr 130 234323-05/111).

För djur i jordbruk och renskötsel gäller enligt 17 kap. 5 § IL att dessa i stället får tas upp till lägst 85 % 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.

Ersättningsfond

Av 31 kap. 18 § IL följer att om en ersättningsfond tas i anspråk för att anskaffa djurlager i jordbruk eller i renskötsel, anses lagret nedskrivet med det ianspråktagna beloppet.

Inventeringslagen

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.

21.5.1 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. Bedömningen av tidpunkt för intäktsredovisningen görs framför allt med ledning av Redovisningsrådets rekommendation RR 11 och BFN:s allmänna råd BFNAR 2003:3 (Skatteverket 2006-12-04, dnr 131 722373-06/111).

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.

21.5.2 Anskaffningsvärdet

I 17 kap. 3 § IL anges FIFU-metoden som enda metod för att vid bestämningen av anskaffningsvärdet avgöra vilka tillgångar som ligger kvar i lagret. Enligt 4 kap. 11 § ÅRL får anskaffningsvärdet beräknas enligt FIFU-metoden, enligt

vägda genomsnittspriser eller enligt någon annan liknande princip. SIFU-metoden (sist-in-först-ut) är uttryckligen förbjuden. I RR 2 anges att FIFU-metoden är huvudregeln. När praktiska svårigheter föreligger att tillämpa FIFU kan, enligt rekommendationen, en vägd genomsnittsberäkning användas när denna ger en god approximation till FIFU-metoden.

I praktiken torde åtskillnaden mellan de skattemässiga och redovisningsmässiga reglerna inte vålla några större svårigheter. En riktig tillämpning av vägd genomsnittsberäkning motsvarar ofta ganska bra anskaffningsvärde enligt FIFU-metoden, varför även detta får godkännas skattemässigt. Har ett företag däremot sin redovisning så upplagd att uppgifter finns både om faktiska anskaffningsvärden och vägda genomsnittspriser, har företaget ingen valmöjlighet utan måste vid beskattningen använda anskaffningsvärdena enligt FIFU vid beräkningen av lagrets värde.

I vissa fall får råvaror och förnödenheter tas upp till en bestämd mängd och ett fast värde. Om den regeln tillämpas i redovisningen och om den ger ett värde som inte är jämförbart med FIFU kan det också bli fråga om att detta ska 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 46 Statliga stöd).

21.5.3 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.

Högsta förvaltningsdomstolen 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 HFD att aktierna skulle värderas till marknadsvärdet, vilket vid utbytet var högre än det bokförda värdet. En liknande utgång blev det i ett förhandsbesked där de bortbytta aktierna utgjorde omsättningstillgångar och de tillbytta utgjorde anläggningstillgångar. I detta fall beskattades bytet som en vanlig avyttring. HFD har i RÅ 2002 not. 133 fastställt förhandsbeskedet.

Rättsfallen utvecklas mera under avsnitt 29 Intäkter.

21.5.4 Kontrollproblem

Det är betydligt svårare att fastställa värdet för egentillverkade varor än för inköpta varor. För inköpta varor är en praktisk svårighet att använda rätt kurs vid omräkning av leverantörsfakturor i utländsk valuta. Enligt RR 8 ska som huvudregel omräkning ske enligt transaktionsdagens avistakurs när inköpet bokförs. Detta är i överensstämmelse med skatterätten. Se här vidare under avsnitt 26 Valutakurser och avsnitt 45 Finansiella instrument i underavsnitt 45.8.2 Säkringsredovisning. I avsnitt 26 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.

21.5.5 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.

Avdrag för försäljningskostnad

Som framgår av punkt b. ovan ska avdrag göras för beräknad försäljningskostnad, vilket också överensstämmer med bestämmelserna i 4 kap. 9 § ÅRL. Några mer detaljerade regler om hur nämnda värde ska beräknas finns inte i ÅRL eller dess förarbeten. Enligt RR 2:02 och BFNAR 2000:3 ska avdrag göras för de med försäljningen förknippade försäljningskostnaderna (särkostnaderna) t.ex. varurabatter, bonus, och provisioner. En särkostnad är kostnad som är förenad med och särskiljbar för ett visst handlingsalternativ. Lagringskostnader och ränta under lagringstid och kredittid behöver inte – men får – enligt BFN:s allmänna råd dras av.

Inkuranstrappor

Helt naturligt har en beräkning av ett värde motsvarande försäljningspris efter avdrag för försäljningskostnader (punkt a och b ovan) varit svår att göra i praktiken. För att komma tillrätta med problemen med värdering till verkligt värde använder företagen ofta i stället 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 % av anskaffningsvärdena,

– varor som inte sålts på två år tas upp till 50 % av anskaffningsvärdena och

– varor som inte sålts på ett år tas upp till 75 % av anskaffningsvärdena.

Den största svagheten i sådana beräkningar ligger 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 i stället om företagen har rätt att använda sig av en schablon för beräkning av inkurans och verkligt värde.

Normgivningen inom redovisningsområdet godkänner i viss utsträckning att företagen använder sig av schablonmässiga beräkningar. Redovisningsrådet har i sin rekommendation RR 2 Redovisning av varulager beträffande värdering av inkuranta varor bl.a. uttalat följande: ”Vid övertalighet föreligger ofta svårigheter att beräkna ett verkligt värde. Inom företaget konsekvent tillämpade schablonberäkningsmetoder kan då av praktiska skäl behöva tillgripas”. BFN har i samband härmed i sin vägledning med BFNAR 2000:3 Redovisning av varulager bl.a. uttalat ”kan företaget i undantagsfall efter en bedömning i det enskilda fallet använda väl underbyggda schablonmässiga kollektiva inkuransbedömningar grundade på försäljningsvärden”.

Bokföringsnämnden har i BFNAR 2001:4 närmare uttalat sig om inkuranstrappornas förenlighet med god redovisningssed (se även avsnitt 21.4). BFN uttalar där att det i princip inte finns något att invända mot att ett företag tillämpar en schabloniserad metod för att fastställa övertalighet. Eftersom denna värderingsmetod är ett undantag från lagens huvudregel om individuell värdering krävs dock för att den ska vara godtagbar;

a. att det finns ett tillförlitligt underlag,

b. att metoden används konsekvent och

c. att en schablonmetod antas ge ungefär samma värde som en motsvarande individuell bedömning.

I RÅ 2003 not. 167 prövades om en inkuranstrappa var i enlighet med reglerna för värdering av varulager. Den inkuranstrappa som där användes innebar att reservdelar som hade legat i lager mer än tre år inte togs upp till något värde. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg, efter att ha tagit in yttrande från

BFN, att inkuranstrappan inte var förenlig med god redovisningssed och inkuransavdraget medgavs därför inte.

21.5.6 Lager av djur

Som framgår ovan ska djurlager i jordbruk och renskötsel alltid anses som lagertillgångar vid beskattningen.

Enligt BFL omfattas jordbrukare av samma bokföringsskyldighet som andra enskilda näringsidkare. Fram till utgången av 2000 fanns särskilda bestämmelser i jordbruksbokföringslagen för enskilda personer och dödsbo som ägde eller brukade jordbruksfastighet.

I samband med införandet av BFL togs i ÅRL in särskilda bestämmelser som underlättar värderingen av djur i enskilt bedriven jordbruksverksamhet. Skälet var att en tillämpning av allmänna redovisningsprinciper leder till att djur ibland är att klassificera som anläggningstillgångar och i andra fall som omsättningstillgångar och att gränsdragningen i praktiken kan vara svår att göra (prop. 1998/99:130 s. 209). Bestämmelserna i ÅRL är inte tvingande, utan är formulerade på ett sådant sätt att, om företaget drivs av en fysisk person eller ett dödsbo, får djur i jordbruk eller renskötsel anses som omsättningstillgång oavsett avsikten med innehavet (4 kap. 1 § andra stycket ÅRL) respektive värderas till det värde som fastställts av Skatteverket (4 kap. 9 § femte stycket ÅRL). Värdena vid 2011 års taxering framgår av Skatteverkets föreskrifter respektive allmänna råd SKVFS 2010:20, SKVFS 2010:21 och SKV A 2010:17 (lagervärden för djur i jordbruk och renskötsel) samt SKV A 2006:13 beräkning av anskaffningsvärde för hästar i hästuppfödning.

I samband med regeringens arbete med BFL framfördes önskemål om att den aktuella klassificeringsregeln borde få tillämpas i redovisningen även av aktiebolag och handelsbolag som bedriver jordbruk. Regeringen bedömde att det inte var möjligt att låta även dessa redovisa djur som omsättningstillgångar, oavsett avsikten med innehavet, eftersom detta skulle strida mot EG:s redovisningsdirektiv (prop. 1998/99:130 del 1 s. 209). Konsekvensen av detta är att aktiebolag och handelsbolag i bokslutet måste göra en bedömning av om ett visst djur är anläggningstillgång eller omsättningstillgång. Utgångspunkten vid denna avsiktsbedömning är att ungdjur normalt hänförs till omsättningstillgång medan bl.a. producerande 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, dnr 7431-02/110. Se även avsnitt 30 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 respektive allmänna råd. Enligt Skatteverkets uppfattning kan emellertid dessa värden användas till ledning för fastställandet av anskaffningsvärdet för egenproducerade djur.

21.5.7 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 lägsta värdets princip tillämpades (huvudregeln). 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.

21.6 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. 119
	– 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
	– Värdering av böcker i ett bokförlag	HFD 2010-12-06 mål nr 4200-09
Bokförings-nämnden	– Redovisning av varulager vid tillämpning av den s.k. 97-procentsregeln	BFN U 92:1
	– Redovisning av förnödenheter	BFN U 96:2
	– Tillämpning av s.k. inkuranstrappa	BFNAR 2001:4
Redovisningsrådet	– Olika metoder för att fastställa ett varulagers anskaffningsvärde	URA 14
Skatteverket	– Skatteverkets föreskrifter om beräkning av den genomsnittliga produktionsutgiften för djur i jordbruk att tillämpas vid 2011 års taxering	SKVFS 2010:20

– Skatteverkets föreskrifter om beräkning av den genomsnittliga produktionsutgiften för djur i renskötsel att tillämpas vid 2011 års taxering	SKVFS 2010:21
– Skatteverkets allmänna råd om beräkning av nettoförsäljningsvärden för djur i jordbruk att tillämpas vid 2011 års taxering	SKV A 2010:17
– Skatteverkets allmänna råd om beräkning av anskaffningsvärde för hästar i hästuppfödning som utgör närningsverksamhet att tillämpas fr.o.m. 2008 års taxering	SKV A 2006:13
– 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

22 Extraordinära intäkter och kostnader

Regler om extraordinära intäkter och kostnader finns även i avsnitten 18, 19 och 48 för de företag som tillämpar BFNAR 2008:1, BFNAR 2009:1, RFR 1 eller RFR 2.

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

Tillämpningsområde

I RR 4 definieras vilka intäkter och kostnader som kan klassificeras som extraordinära. Syftet är att öka jämförbarheten mellan olika år för samma företag och jämförbarheten mellan olika företag.

Rekommendationen gäller från den 1 januari 1994. Vid tillämpning av rekommendationen är det viktigt att notera att lydelsen är från den 1 januari 2005 och har inte uppdaterats med gjorda ändringar i lagstiftningen efter detta datum.

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 för jämförelseändamål 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.

22.2 Inkomstskatt

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

22.3 Rättspraxis m.m.

Redovisningsrådet – Jämförelsestörande poster URA 10

23 Byte av redovisnings-princip

Regler om byte av redovisningsprincip finns även i avsnitten 16, 17, 18, 19 och 48 för de företag som tillämpar BFNAR 2006:1, BFNAR 2010:1, BFNAR 2008:1, BFNAR 2009:1, eller RFR 2.

23.1 RR 5 Redovisning av byte av redovisningsprincip

Tillämpnings-område

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. Vid tillämpning av rekommendationen är det viktigt att notera att lydelsen är från den 1 januari 2005 och har inte uppdaterats med gjorda ändringar i lagstiftningen efter detta datum.

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.

23.2 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.

23.2.1 Byte av redovisningsprincip som korrigeringspost i ingående kapital

RR 5 anger att den ackumulerade effekten av ett byte av redovisningsprincip ska redovisas som en korrigeringspost i ingående eget kapital. Som motpost uppkommer en korrigering av det ingående värdet för en annan balanspost, t.ex. lager eller pågående arbeten. En redovisning i enlighet med detta innebär att en redovisningsmässig resultateffekt inte kommer till uttryck i resultaträkningen till den del det är hänförligt till tidigare räkenskapsår.

Kontinuitetsregel

De skattemässiga konsekvenserna av ett sådant byte av redovisningsprincip har inte prövats av Högsta förvaltningsdomstolen. 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 vid byte av redovisningsprincip har behandlats av Skatteverket i redovisningsfråga 2000:1 Terminsaffärer och byte av redovisningsprincip. I fråga 2000:1 uttalades att rätt beskattningsår för ändring är det år då omräkningen kommer till uttryck i räkenskaperna.

23.2.2 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. Frågan 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.

23.2.3 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. Högsta förvaltningsdomstolen har i två avgöranden prövat frågeställningen. 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 Högsta förvaltningsdomstolen 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.

23.2.4 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 74, vid en skattesats på 26 % (tas upp som ingående skuld för uppskjuten skatt). I deklarationen ska återfinnas en tilläggspost på 100.

23.3 Rättspraxis m.m.

Rättspraxis	– Redovisning av koncernbidrag mot eget kapital	RÅ 1998 ref. 6
	– Redovisning av kostnader för nyemission mot eget kapital	RÅ 1999 ref. 3
Skatteverket	– Terminsaffärer och byte av redovisningsprincip	2000:1

24 Leasingavtal

Regler om leasingavtal finns även i avsnitt 16, 17, 18, 19 och 48 för de företag som tillämpar BFNAR 2006:1, BFNAR 2010:1, BFNAR 2008:1, BFNAR 2009:1 eller RFR 2.

24.1 RR 6:99 Leasingavtal

Tillämpnings-område

RR 6:99 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. Vid tillämpning av rekommendationen är det viktigt att notera att lydelsen är från den 1 januari 2005 och har inte uppdaterats med gjorda ändringar i lagstiftningen efter detta datum.

Sammanfattning

Ett leasingavtal är ett avtal enligt vilket en leasegivare på avtalade villkor under en avtalad period ger en leasetagare rätt att använda en tillgång i utbyte mot betalningar. Rekommendationen skiljer på finansiella och operationella leasingavtal. Ett finansiellt leasingavtal är ett avtal vari de ekonomiska risker och fördelar som förknippas med ägandet av ett objekt i allt väsentligt överförs från leasegivaren till leasetagaren, dvs. den ekonomiska äganderätten finns hos leasetagaren medan den formella äganderätten är kvar hos leasegivaren. Äganderätten kan men behöver inte slutligen övergå till leasetagaren. Ett leasingavtal som inte är ett finansiellt leasingavtal är ett operationellt leasingavtal.

Leasetagaren ska redovisa objekt som innehas enligt ett finansiellt leasingavtal som anläggningstillgång i balansräkningen. Förpliktelsen att i framtiden betala leasingavgifter redovisas

som skuld. Leasingbetalningarna fördelas mellan ränta och amortering av skulden.

Leasegivaren ska redovisa tillgångarna enligt ett finansiellt leasingavtal som en fordran i balansräkningen. Erhållna leasingavgifter fördelas mellan betalning av fordran och finansiell intäkt.

I rekommendationen finns i bilaga 1 grafiska översikter dels rörande klassificering av leasingavtal, dels rörande redovisning av finansiella leasingavtal hos leasetagare respektive leasegivare.

Vad gäller operationella leasingavtal ska leasetagaren kostnadsföra leasingavgiften linjärt över leasingperioden, såvida inte något annat systematiskt sätt bättre återspeglar användarens ekonomiska nytta över tiden. På motsvarande sätt ska leasegivaren som huvudregel periodisera leasingintäkterna linjärt under leasingavtalets löptid.

I juridisk person kan finansiella leasingavtal redovisas enligt de regler som gäller för operationella leasingavtal inklusive kraven på upplysningar. Det beror på att en fullständig tillämpning i juridisk person av reglerna för finansiella leasingavtal inte alltid är praktiskt genomförbar eftersom särskilda regler för beskattning av en sådan redovisning saknas eller är ofullständiga.

URA 34

URA 34 gäller bedömningen av den ekonomiska innebörden av transaktioner som innefattar ett leasingavtal, och handlar om olika ”upplägg”. Uttalandet anger att man tar ställning till huruvida en serie av transaktioner, vilka innefattar ett leasingavtal, är kopplade till varandra för att kunna avgöra om de ska redovisas som en transaktion samt att man beaktar den ekonomiska innebörden av ett upplägg för att avgöra om det innefattar rätten att använda en tillgång för en begränsad period. En serie av transaktioner som innefattar ett leasingavtal och som är kopplade till varandra ska redovisas som en transaktion när den ekonomiska innebörden inte kan förstås utan hänvisning till hela serien av transaktioner. Så är exempelvis fallet när serien av transaktioner är nära beroende av varandra, när de förhandlats fram som ett paket och när de genomförs samtidigt eller i en löpande följd. Redovisningen ska vidare återspegla upplägget 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.

24.2 BFNAR 2000:4 Redovisning av leasingavtal

BFNAR 2000:4 får tillämpas av både mindre och större företag. De företag som tillämpar det allmänna rådet ska inte göra någon skillnad mellan finansiella och operationella avtal i bokföringen utan redovisa alla sina leasingavtal som om de vore operationella. Alla leasingavtal ska således redovisas som nyttjanderättsavtal. Den åtskillnad som enligt RR 6:99 ska göras mellan finansiella och operationella leasingavtal ska således inte göras. Företaget ska i tilläggsupplysningarna särskilt ange att leasingavtal redovisas i enlighet med BFNAR 2000:4.

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

24.3 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.

24.4 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.

24.4.1 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 Högsta förvaltningsdomstolen i ett stort antal rättsfall under årens lopp. I rättsfallet RÅ 2004 ref. 27 (upplåtelse av avverkningsrätt till skog) konstaterar Högsta förvaltningsdomstolen 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

Högsta förvaltningsdomstolen 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 leaseback 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 leaseback), 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 Högsta förvaltningsdomstolen 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. Högsta förvaltningsdomstolen 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". Högsta förvaltningsdomstolen godtog därför inte KB som ägare av planet och medgav inte värdeminskningsavdrag. I rättsfallen RÅ 1998 ref. 58 II och III angående sale- and leaseback av inventarier gjorde Högsta förvaltningsdomstolen en liknande bedömning.

24.4.2 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. Om ett företag i sin balansräkning under rubriken Inventarier redovisar både sådana inventarier som det äger och sådana inventarier som leasas genom finansiell leasing kan rätten till räkenskapsenlig avskrivning förloras. Skatteverkets bedömning är att om företaget särredovisar de leasade tillgångarna och de avskrivningar som gjorts på dem, förlorar företaget inte rätten till räkenskapsenlig avskrivning. En sådan redovisning medför dock att justering av det redovisade resultatet måste göras i inkomstdeklarationen (Skatteverket 2008-10-17, dnr 131 548012-08/111). Undantagsvis kan det också 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 Högsta förvaltningsdomstolens ställningstaganden i leasingmålen grundat sig på skatterättsliga och inte på redovisningsmässiga bedömningar (Skatteverket 2004-10-07, dnr 130 583520-04/111).

24.4.3 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 Högsta förvaltningsdomstolen 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). Högsta förvaltningsdomstolen 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.

Högsta förvaltningsdomstolen hade tidigare gjort en liknande bedömning i RÅ 1989 ref. 82, som gällde avdrag för förskottshyra för maskiner med flerårig användningstid.

24.5 Mervärdesskatt

Skatteverket anser att begreppet ”omsättning av varor” i ML har samma innebörd som begreppet ”leverans av varor mot ersättning” i mervärdesskattedirektivet (Skatteverket 2007-12-21, dnr 131 723791-07/111). Om en omsättning föreligger i mervärdesskattehänseende avgörs mot bakgrund av EU-rätten. EU-domstolen har 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 EU-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 EU-domstolens uttalande kan det heller inte ha någon direkt betydelse hur redovisningen gått till (C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV).

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.

Sale- and leaseback

Kammarrätten har i två domar, behandlat sale- and leaseback-transaktioner av fordon (KRNS 1999-10-19, mål nr 4854-1998 och 4945-1998 samt 2000-10-17, mål nr 6450–6451-1998). I den förstnämnda domen hänvisades till EU-domstolens avgörande i mål C-320/88. Kammarrätten 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 skulle anses som ägare till aktuella fordon. Vidare angav kammarrätten att frågan om leverans har skett bör bedömas enligt kontraktsrättsliga principer.

Avgörande för frågan om det föreligger ett köp eller hyra är avtalets verkliga innebörd. Om det i avtalet finns en klausul om framtida äganderättsövergång kan i vissa fall hyresavtalet betraktas som ett avbetalningsköp. Vad som i avtalet betecknas som hyra blir då att anse som avbetalning. I artikel 14.2 b i mervärdesskattedirektivet anges uttryckligen att med ”leverans av varor” förstås även faktiskt överlämnande av varor, i överensstämmelse med avtal om uthyrning av varor under viss tid eller om avbetalningsköp, som föreskriver att äganderätten normalt ska övergå senast när den sista avbetalningen erlagts.

24.6 Rättspraxis m.m.

Rättspraxis

– Leasing i flera led. Handelsbolag ansågs bedriva yrkesmässig verksamhet enligt ML	RÅ 1985 1:40
– Leasingbolag medgavs rätt till värdeminskningsavdrag på utrustning som installerats i hyresmannens byggnad	RÅ 1987 ref. 5
– Ett som leasingavtal betecknat avtal underkändes. Avbetalningsköp ansågs i stället föreligga.	RÅ 1987 ref. 166
– Avtal om sale- and leaseback av fastighet (I) och byggnad på ofri grund (II). Äganderätten till fastigheten respektive byggnaden ansågs ha övergått på finansbolaget	RÅ 1989 ref. 62
– Förskottshyra för maskiner med flerårig användningstid	RÅ 1989 ref. 82
– S.k. investorleasing har ansetts utgöra rörelse enligt KL. Lagen mot skatteflykt ansågs ej tillämplig.	RÅ 1992 ref. 21 I–II
– Överlåtelse av patenträtt till finansbolag. Finansbolaget medgavs rätt till värdeminskningsavdrag.	RÅ 1992 ref. 104
– Förhöjd första avgift för leasing av bil periodiserades proportionellt under leasingtiden.	RÅ 1994 ref. 17
– Uthyrning av dator till arbetstagare	RÅ 1997 ref. 60
– Avtalstolkning avseende förvärv av inventarier och utleasing till flygbolag (I), finansbolag (II) och utländskt dotterbolag (III). Avdrag för värdeminskning medgavs inte.	RÅ 1998 ref. 58 I–III
– Restvärdegarantier av olika karaktär förtog inte leasegivaren rätten till värdeminskningsavdrag.	RÅ 2001 ref. 7

	– Sale- and leaseback	KRNS 1999-10-19, 4854-1998, 4945-1998
	– Sale- and leaseback	KRNS 2000-10-17, 6450−6451-1998
Redovisningsrådet	– Bedömning av den ekonomiska innebörden av transaktioner som innefattar ett leasingavtal	URA 34
Bokförings-nämnden	– Redovisning av leasingavtal	BFNAR 2000:4
	– Redovisning vid förvärv av leasad tillgång	BFNAR 2004:4
Skatteverket	– Finansiell leasing och beskattning, 2004-10-07, dnr 130 583520-04/111	
	– Begreppen omsättning och leverans m.m., 2007-12-21, dnr 131 723791-07/111	
	– Finansiell leasing och räkenskapsenlig avskrivning, 2008-10-17, dnr 131 548012-08/111	

25 Kassaflöden

Regler om kassaflöden finns även i avsnitt 48 för de företag som tillämpar RFR 2.

25.1 RR 7 Redovisning av kassaflöden

Tillämpnings-område

Enligt 2 kap. 1 §, 7 kap. 4 § samt 6 kap. 5 § ÅRL 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. Vid tillämpning av rekommendationen är det viktigt att notera att lydelsen är från den 1 januari 2005 och har inte uppdaterats med gjorda ändringar i lagstiftningen efter detta datum.

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.

25.2 Inkomstskatt

Kassaflöden utgör inte någon bas för skatteberäkning. Kassaflödesanalysen kan dock vara av intresse i kontrollverksamheten bl.a. då den utvisar omfattningen av företagets investeringsverksamhet.

26 Valutakurser

Regler om valutakurser finns även i avsnitt 16, 17, 18, 19 och 48 för de företag som tillämpar BFNAR 2006:1, BFNAR 2010:1, BFNAR 2008:1, BFNAR 2009:1 eller RFR 2.

26.1 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 utlands-verksamheter 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. Vid tillämpning av rekommendationen är det viktigt att notera att lydelsen är från den 1 januari 2005 och har inte uppdaterats med gjorda ändringar i lagstiftningen efter detta datum.

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. aktier som värderas till verkligt värde och där aktierna handlas i utländsk valuta. 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 utlands verksamheten, 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.

26.2 Inkomstskatt

Sambandet

RR 8 behandlar inte säkringsredovisning i juridisk person utan hänvisar i detta avseende till BFN R 7. ÅRL tillåter dock att finansiella instrument redovisas till verkligt värde och detta även vid säkringsredovisning, se avsnitt 4.2 Årsredovisningslagen och avsnitt 45 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.

26.2.1 Värdering av balansposter i utländsk valuta

Enligt 14 kap. 8 § IL ska fordringar, skulder, avsättningar och kontanter i utländsk valuta, som inte tas upp till det verkliga värdet enligt 17 kap. 20 §, värderas till kursen vid beskattningsårets utgång. Det innebär att orealiserade vinster eller förluster till följd av ändrade valutakurser ska påverka det beskattningsbara resultatet.

Ett företags fordringar kan hänföras till såväl kapitaltillgångar, lagertillgångar eller kundfordringar (jfr 25 kap. 3 § IL).

Bestämmelsen i 14 kap. 8 § IL har en generell utformning och gäller alla slag av fordringar i näringsverksamhet. Regeln är inte beroende av hur företaget har redovisat posterna. Oavsett om företaget beaktat kursändringar i räkenskaperna eller ej ska balansdagens valutakurser tillämpas vid beskattningen.

Regeln i 14 kap. 8 § IL innehåller även en bestämmelse om valutasäkring. Den bestämmelsen kommenteras i avsnitt 45 Finansiella instrument.

26.2.2 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 utlands verksamhet. Inom skatterätten används inte dessa begrepp. Enligt RR 8 ska samtliga tillgångar och skulder i en filial som klassificeras som en självständig utlandsverksamhet tas in i ägarföretagets bokföring enligt dagskursmetoden. Detta innebär att posterna i balansräkningen räknas om till balansdagens kurs. Posterna i resultaträkningen ska däremot räknas om till kursen då de uppstår. En approximativ kurs får dock användas (t.ex. genomsnittskurs för räkenskapsåret). De kursdifferenser som då framkommer ska enligt RR 8 föras direkt mot eget kapital. För de fall utlandsverksamheten ska redovisas i ägarföretaget påverkas kursdifferenserna dels av att resultaträkning och den utgående balansräkningen omräknas till olika valutakurser, dels av att tillgångar och skulder vid årets början omräknas till annan kurs vid räkenskapsårets slut än vid årets början.

Härvid uppkommer flera frågor. En första fråga som kan ställas är om omräkningsdifferenserna är skattepliktiga respektive avdragsgilla, dvs. om det ska tas med som en skattemässig justeringspost i deklarationen. Den värdeförändringen av nettotillgångarna vid årets början som beror på att en annan valutakurs tillämpas vid räkenskapsårets slut än den vid dess början är skattepliktig respektive avdragsgill. Detta under förutsättning att postens värdering i redovisningen är kopplad till beskattningen eller att den omfattas av reglerna enligt 14 kap. 8 § IL.

Ett förenklat exempel kan belysa problematiken. Säg att ett bolag driver näringsverksamhet i ett annat land genom en filial. Vid årets ingång finns i filialen ett lager värderat till 1 000 lokal valuta. Kursen är 9 kr, vilket ger ett lagervärde om 9 000 kr. Några transaktioner sker inte under året och vid årets utgång är värdet av lagret oförändrat 1000 lokal valuta. Vid årets utgång är kursen 10 kr, vilket medför att det uppkommer en kursdifferens på 1 000 kr. Enligt RR 8 ska denna kursdifferens föras direkt till eget kapital. Filialens resultaträkning omräknat till svenska kronor visar då plus minus noll. Omräkningsdifferensen på 1 000 kr höjer dock lagrets redovisade värde med samma belopp. Enligt Skatteverkets mening ska detta belopp behandlas som en skattemässig inkomst. Det har ingen betydelse att beloppet inte bokförs över resultaträkningen. I exemplet innebär det en tilläggspost i deklarationen på 1 000. Ovanstående exempel med varulager avser en post där beskattningen är kopplad till den redovisningsmässiga värderingen. Skulle varulagret i exemplet i stället bytas ut mot en post för vilken kapitalreglerna gäller och som inte omfattas av reglerna i 14 kap. 8 § IL, t.ex. en fastighet som är en kapitaltillgång blir det däremot annorlunda. I ett sådant fall är omräkningsdifferensen inte skattepliktig och påverkar inte heller det skattemässiga värdet.

En redovisning enligt RR 8 innebär att de uppkomna kursdifferenserna ska redovisas direkt mot eget kapital. Detta gäller oavsett om de ska påverka den beskattningsbara inkomsten eller inte. Det ställer krav på att det med ledning av redovisningen går att härleda vilken del av kursdifferenserna som beror på att tillgångar och skulder vid årets början har omräknats till annan kurs vid räkenskapsårets slut än vid årets början. För att få fram hur stor del av den kursdifferensen som ska påverka den beskattningsbara inkomsten ska justering göras för den del av kursdifferensen som är hänförlig till poster som enligt föregående stycke inte är skattepliktiga. Den del av

kursdifferensen som framkommit genom att resultaträkningen och den utgående balansräkningen omräknas till olika valutakurser ska inte påverka den beskattningsbara inkomsten. Det innebär att förändringen av det skattemässiga värdet på de poster som ingår i balansräkningen inte med nödvändighet kommer att vara lika stor som den beskattningsbara inkomsten.

Enligt RR 8 ska de ackumulerade kursdifferenserna som redovisats direkt mot eget kapital redovisas över resultaträkningen i takt med avyttringen av filialen eller del av dess verksamhet. När denna redovisning sker över resultaträkningen uppkommer komplikationen att i deklarationen hålla reda på de belopp som tidigare beskattats genom tilläggsposter och som därmed inte ska beskattas en gång till, eller omvänt inte leda till dubbelavdrag.

En annan fråga är vilka konsekvenser omräkning enligt principerna i RR 8 får för inventarietillgångar i en självständig utlandsverksamhet. När omräkning sker till balansdagskursen innebär detta att det uppkommer en skillnad gentemot det skattemässiga värdet där anskaffningsvärdet utgörs av den ursprungliga utgiften. En värdering i räkenskaperna som inte stämmer överens med reglerna enligt 18 kap. IL kan innebära att företaget förlorar rätten till räkenskapsenlig avskrivning. Skatteverket anser att ett svenskt företag, som inom EES området har en självständig utländsk filial eller en utländsk filial med en funktionell valuta som skiljer sig från företagets rapporteringsvaluta, kan behålla rätten till räkenskapsenlig avskrivningsmetod genom att företaget för den delen av inventarierna som är hänförliga till filialen tillämpar de principer som gäller för företag som har sin redovisning i euro (Redovisning i euro, se avsnitt 12) (Skatteverket 2009-06-27, dnr 131 381508-08/111).

För en filial som utgör en integrerad utlandsverksamhet sker omräkning enligt ”den monetära metoden”. Skillnaden jämfört med dagskursmetoden som gäller vid omräkning av självständig utlandsverksamhet, är att icke-monetära poster inte ska omräknas vid årets slut enligt balansdagskursen. Icke-monetära poster omräknas enligt valutakursen vid anskaffningstidpunkten. Det innebär att dessa poster vid årets början som finns kvar vid årets slut kommer inte påverka den beskattningsbara inkomsten på grund av att valutakursen vid årets början skiljer sig från valutakursen vid årets slut. Maskiner och inventarier som utgör icke-monetära poster ska därför omräknas enligt valutakursen vid anskaffningstidpunkten. Eftersom detta stäm-

mer överens med skatterättsliga reglerna uppstår det inte någon skillnad mellan det skattemässiga och bokförda värdet på maskiner och inventarier.

De värdeförändringar av monetära poster vid årets början som beror på att en annan valutakurs tillämpas vid räkenskapsårets slut än den vid dess början är skattepliktig respektive avdragsgill. Det under förutsättning att den monetära postens värdering i redovisningen är kopplad till beskattningen eller att den omfattas av reglerna enligt 14 kap. 8 § IL. Monetära poster torde innefatta antingen poster vars värdering i redovisningen är kopplad till beskattning eller poster som omfattas av värderingsregeln i 14 kap. 8 § IL. Icke monetära poster såsom t.ex. förutbetalda kostnader och intäkter är fordrings- och skuldposter som omfattas av värderingsregeln i 14 kap. 8 § IL. Eftersom dessa poster enligt den monetära metoden inte ska räknas om till balansdagens valutakurs kommer en tillämpning av värderingsregeln vid kursfluktuationer föranleda justeringspost i deklarationen och därmed påverka den beskattningsbara inkomsten. Den del av kursdifferensen som framkommit genom att resultaträkningen och den utgående balansräkningen omräknas till olika valutakurser ska däremot inte påverka den beskattningsbara inkomsten.

26.2.3 Omräkning av utdelning

För skattefri utdelning i utländsk valuta som ett moderföretag erhåller från ett dotterbolag är frågan till vilken kurs ska omräkning ske när det icke skattepliktiga beloppet ska redovisas som en avgående post i deklarationen. Denna fråga har prövats i RÅ 2009 not. 196. Högsta förvaltningsdomstolen gjorde bedömningen att den skattefria utdelningen ska beräknas efter den valutakurs som gäller vid tidpunkten för när utdelning ska tas upp som en intäkt enligt god redovisningssed. I nämnda rättsfall hade moderföretaget redovisat anteciperade utdelning från dotterföretaget. Att redovisa anteciperad utdelning är förenligt med god redovisningssed under förutsättning att moderföretaget har rätt att ensamt besluta om utdelningens storlek och att moderföretaget innan dess finansiella rapporter fastställs beslutat om utdelningens storlek samt säkerställt att utdelningen inte överstiger dotterföretagets utdelningskapacitet. I annat fall redovisas utdelning normalt vid den tidpunkt då utdelning beslutas av bolagsstämman i dotterföretaget.

I förevarande mål anser HFD att moderföretaget ska räkna om utdelningen till svenska kronor enligt den valutakurs som gäller

vid den tidpunkt då utdelningen anteciperas i moderföregets räkenskaper. Detta belopp utgör skattefri inkomst. Kursändringar som uppstår därefter är skattepliktig respektive avdragsgill (Skatteverket 2007-02-14, dnr 131 97881-07/111 och 2007-02-14, dnr 131 97886-07/111).

26.2.4 Valutakurs vid ackord

En mindre frekvent fråga är till vilken kurs en skattefri ackords vinst 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.

26.2.5 Valutakursändringar på fordringar som är kapitaltillgångar

Som framgår i avsnitt 26.2.1 ska en fordran i utländsk valuta som inte säkrats värderas till balansdagens kurs enligt 14 kap. 8 § IL. När en differens uppstår vid en sådan omräkning hänförlig till en fordran som är en kapitaltillgång ska omkostnadsbeloppet justeras enligt 48 kap. 17 § IL. I annat fall skulle en vinst hänförlig till valutakursförändring kunna bli beskattad två gånger eller samma förlust dras av två gånger.

En fråga är hur en valutakursförändring på en sådan fordran ska behandlas i det fall fordran avyttras under löpande år. Av förarbetena till regeln i 14 kap. 8 § IL torde man kunna läsa ut att den skattemässiga behandlingen av valutakursförändringar enligt detta lagrum ansluter sig till den värdering som följer av god redovisningssed. Det innebär att valutakursförändringar på sådana fordringar inte för något fall ska beskattas som kapitalvinst eller kapitalförlust utan ska beskattas enligt de allmänna reglerna för beskattning av näringsverksamheten.

Enligt 25 a kap. 19 § IL är en kapitalförlust på en fordran som uppkommit mellan två företag i intressegemenskap inte avdragsgill. Däremot är valutakursförändringar på en sådan fordran skattepliktiga respektive avdragsgilla eftersom beskattning sker enligt de allmänna näringsreglerna i 14 kap. 8 § IL (Skatteverket 2007-12-20, dnr 131 774982-07/111).

26.3 Mervärdesskatt

Faktura i utländsk valuta

Företag som har euro eller svenska kronor som redovisningsvaluta och som fakturerar i annan valuta än redovisningsvalutan ska på fakturan ange mervärdesskattens belopp även i redovisningsvalutan (11 kap. 11 § första stycket ML). Dessutom ska den kurs som använts vid omräkningen anges. För exempelvis ett företag med svenska kronor som redovisningsvaluta som fakturerar i euro innebär bestämmelsen att mervärdesskatten ska anges både i euro (faktureringsvalutan) och i SEK (redovisningsvalutan). I ML har inte särskilt reglerats vilken omräkningskurs som ska användas vid nämnda omräkning. I avsaknad av omräkningsbestämmelser i ML får i stället ledning sökas i artikel 91.2 i mervärdesskattedirektivet. Enligt den bestämmelsen ska tillämplig valutakurs vara den senaste säljkurs som vid den tidpunkt då skatten ska tas ut har registrerats på den eller de mest representativa valutamarknaderna i medlemsstaten ifråga. Högsta förvaltningsdomstolen har uttalat att i Sverige finns endast en valutamarknad som kan anses representativ, nämligen den på vilken kurserna bestäms genom affärsbankerna och Stockholmsbörsen AB (RÅ 2003 ref. 102). För närvarande saknas en officiellt noterad och publicerad säljkurs. Skatteverket har därför bedömt att den dagligen publicerade genomsnittskursen, Stockholmsbörsens valutafixering, kan vara en sådan alternativ kurs som avses i artikel 91.2. Stockholmsbörsens valutafixering ska därför tillämpas som särskild omräkningskurs vid beräkning av beskattningsunderlaget (Skatteverket 2008-01-24, dnr 131 20126-08/111).

Ett företag, som varken har kronor eller euro som redovisningsvaluta, ska ange mervärdesskattebeloppet även i svenska kronor om fakturering sker i annan valuta än svenska kronor. Mervärdesskattebeloppet ska beräknas efter den senaste valutakurs som registrerats vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde (11 kap. 11 § andra stycket ML). Bestämmelsen kan gälla för en utländsk företagare som omsätter varor eller tjänster inom landet.

Om såväl redovisningsvalutan som faktureringsvalutan är euro behöver mervärdesskatten endast anges i euro (11 kap. 11 § tredje stycket ML).

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 (13 kap. 15 a § ML). 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 conto-faktura får valutakursen vid dagen för fakturans utställande tillämpas om fakturan ställs ut tidigast en månad före förfallodagen (Skatteverket 2005-03-07, dnr 130 135753-05/111).

Kursvinst eller kursförlust

Hur kursvinst eller kursförlust ska hanteras mervärdesskattemässigt är inte reglerat i ML. I princip gäller att en kursdifferens är att betrakta som en finansiell post som inte ska beaktas i mervärdesskattehänseende. Detta framgår bl.a. av ett förhandsbesked från Skatterättsnämnden (SRN 1994-04-08 (ej överklagat)). Beträffande växlingsvinster som närmast utgör ett led i prissättningen, se nedan Växlingsvinster – mervärdesskattepliktigt?

Unionsinterna förvärv

Vid unionsinterna förvärv inträder skattskyldigheten vid den tidpunkt varan levereras enligt 1 kap. 4 a § ML. Omräkning från utländsk till svensk valuta av ett unionsinternt förvärv, 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 Tullverket. Vald metod för fastställande av valutakurs ska tillämpas konsekvent.

26.3.1 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 anskaffnings-

värdet 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 mervärdesskattehänseende gäller att omräkning i princip ska ske enligt omräkningskursen på leverans dagen, men i undantagsfall får omräkningskursen på fakturadagen tillämpas i stället. Redovisningsreglerna och mervärdesskattereglerna 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.

26.3.2 Fakturor i euro från svenska företag

Skatteverket har i en skrivelse behandlat frågor som uppkommer i det fall ett företag får en faktura från en svensk leverantör som är utställd i euro och där mervärdesskatten inte är angiven i svenska kronor. Av skrivelsen framgår att i det fall företaget konstaterar att fakturan är felaktig och mervärdesskatten 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 skatt 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 mervärdesskattebelopp 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 (Skatteverket 2002-02-19, dnr 1681-02/100).

26.3.3 Växlingsvinster – mervärdesskattespliktigt?

Som angetts ovan är en kursdifferens normalt att betrakta som en finansiell post som inte ska beaktas i mervärdesskattehänseende.

Växlingsvinster som närmast utgör ett led i prissättningen av varor har av Högsta förvaltningsdomstolen ansett utgöra en del av ersättningen för de sålda varorna och ska därmed inräknas i beskattningsunderlaget (RÅ 1986 ref. 45). Samma principiella ståndpunkt har Högsta förvaltningsdomstolen 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. Högsta förvaltningsdomstolen uttalade 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 domstolen att bestämmelser om detta inte finns i ML och att ledning får sökas i artikel 91.2 i mervärdesskattedirektivet. Av denna bestämmelse framgår att tillämplig valutakurs är den senaste säljkurs som registrerats på en representativ valutamarknad vid den tidpunkten då skatten ska tas ut. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att endast de kurser som bestäms genom affärsbankerna och Stockholmsbörsen AB utgör en representativ valutamarknad i Sverige. Därefter konstaterade domstolen 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 Högsta förvaltningsdomstolen inte ha något direkt samband med omsättningen, varför denna del av kursvinsten utgör en sådan finansiell intäkt som inte ska inräknas i beskattningsunderlaget. Högsta förvaltningsdomstolen har även i ett senare mål ansett att omräkning av valuta ska ske med utgångspunkt i den vid skattskyldighetens inträde dagligen publicerade säljkursen (RÅ 2007 not. 163). Avseende växelkurs har Skatteverket bedömt att den dagligen publicerade genomsnittskursen, Stockholmsbörsens valutafixering, kan vara en sådan alternativ kurs som avses i artikel 91.2 och kan tillämpas som särskild omräkningskurs vid beräkning av beskattningsunderlaget eftersom det inte publiceras en

officiellt noterad säljkurs på den representativa valutamarknaden (Skatteverket 2008-01-24, dnr 131 20126-08/111).

26.4 Rättspraxis m.m.

Rättspraxis	– Skattskyldighet för växlingsvinster	RÅ 1986 ref. 45
	– Skattefrihet för kursvinst på nyemissionsvaluta	RÅ 1991 ref. 106
	– Rätt beskattningsår för utdelning	RÅ 2000 ref. 64
	– Kursförändringar på kundfordringar m.m.	RÅ 2000 not. 160
	– Valutakurs vid växlingsvinster	RÅ 2003 ref. 102
	– Beskattningsunderlag vid omräkning av utländska kontanter	RÅ 2007 not. 163
	– Tidpunkt för omräkning av skattefri utdelning i utländsk valuta	RÅ 2009 not. 196
Bokförings-nämnden	– Värdering av fordringar och skulder i utländsk valuta	BFN R7
Redovisningsrådet	– Införande av euro	URA 17
	– Val av rapportvaluta i RR 8 Redovisning av effekter av ändrade valutakurser	URA 27
	– Omräkning från värderingsvaluta till rapportvaluta	URA 37
Skatteverket	– Valutakursreserv	1998:7
	– Valutakurs vid ackord	1999:4
	– Fakturor i euro från svenska företag 2002-02-19, dnr 1681-02/100	
	– Omräkning av valuta vid fakturering av förskotts- och a conto-betalningar upprättande av samlingsfaktura m.m. 2005-03-07, dnr 130 135753-05/111	
	– Skattefri utdelning i utländsk valuta 2007-02-14, dnr 131 97881-07/111	
	– Anteciperad skattefri utdelning i utländsk valuta 2007-02-14, dnr 131 97886-07/111	

- Valutakursförändringar på fordran som är kapitaltillgång 2007-12-19, dnr 131 774982-07/111
- Omräkningskurs vid beräkning av beskattningsunderlag 2008-01-24, dnr 130 20126-08/111
- Avskrivningar på inventarier i utländsk självständig filial inom EES-området 2008-06-27, dnr 131 381508-08/111

27 Inkomstskatter

Regler om inkomstskatter finns även i avsnitten 16, 17,18, 19 och 48 för de företag som tillämpar BFNAR 2006:1, BFNAR 2010:1, BFNAR 2008:1, BFNAR 2009:1 eller RFR 2.

27.1 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. Vid tillämpning av rekommendationen är det viktigt att notera att lydelsen är från den 1 januari 2005 och har inte uppdaterats med gjorda ändringar i lagstiftningen efter detta datum.

Sammanfattning

Aktuell skatt är den skatt som beräknas på det skattepliktiga resultatet för en viss period. *Periodens skattekostnad eller skatteintäkt* består av aktuell och uppskjuten skatt. *Uppskjuten skatt* (fordran eller skuld) ska beräknas i de fall som skattemässigt värde avviker från redovisat värde, dvs. vid s.k. *temporära skillnader* och som ska regleras i framtiden. En uppskjuten skattefordran kan också ha sin grund i skattemässiga underskottsavdrag samt andra skatteavdrag.

Aktuella skatteskulder respektive aktuella skattefordringar ska alltid redovisas i balansräkningen. Detta gäller, med vissa speciella undantag, även för uppskjutna skatteskulder och uppskjutna skattefordringar. Vid beräkning av uppskjutna skattefordringar gäller dock att avdragsgilla temporära skillnader och underskottsavdrag beaktas enbart om det är sannolikt att beloppen kan utnyttjas mot framtida skattepliktiga överskott.

Aktuell skatt och uppskjuten skatt redovisas i normalfallet som intäkt eller kostnad i resultaträkningen. Skattefordringar och skatteskulder redovisas i normalfallet separat i balansräkningen och aktuella skattefordringar och skulder ska särskiljas

från fordringar/skulder på uppskjuten skatt. Uppskjutna skattefordringar och skatteskulder ska rubriceras som långfristiga fordringar respektive avsättningar.

Beloppen för skatteskulder och skattefordringar beräknas enligt de skattesatser som är beslutade eller aviserade på balansdagen. Uppskjutna skatteskulder och uppskjutna skattefordringar redovisas till nominella belopp, dvs. utan diskontering.

Kravet på upplysningar är långtgående.

27.2 BFNAR 2001:1 Redovisning av inkomstskatter

Mindre företag och mindre koncerner behöver som huvudregel inte redovisa uppskjuten skatteskuld eller uppskjuten skattefordran. I särskilda fall kan dock kravet på att balansräkning, resultaträkning och noter ska ge en rättvisande bild medföra att ett mindre företag måste lämna uppgifter om uppskjuten skatt. Större företag och större koncerner ska följa RR 9 utom vad gäller Upplysningar, där BFN i stället hänvisar till 5 kap. 16−17 §§ ÅRL.

27.3 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 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.

27.4 Rättspraxis m.m.

Redovisningsrådet

– Skatt vid andelsöverlåtelser inom en koncern	URA 11
– Redovisning av uppskjuten skatt vid uppskrivning av icke-avskrivningsbara tillgångar	URA 29
– Konsekvenser av en förändring av skattestatus	URA 33

28 Entreprenader och liknande uppdrag

Regler om entreprenader finns även i avsnitten 16, 17, 18, 19 och 48 för de företag som tillämpar BFNAR 2006:1, BFNAR 2008:1, BFNAR 2009:1, BFNAR 2010:1 eller RFR 2.

28.1 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. Vid tillämpning av rekommendationen är det viktigt att notera att lydelsen är från 1 januari 2005 och har inte uppdaterats med gjorda ändringar i lagstiftningen efter detta datum.

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 med tillämpning av successiv vinstavräkning.

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

Rekommendationen behöver inte tillämpas i juridisk person med hänvisning till att reglerna i skattelagstiftningen för sin tillämpning i vissa fall förutsätter en annan redovisning.

28.2 Inkomstskatt

Inledning

RR 10 behandlar redovisningen vid tillverkning av en materiell tillgång enligt ett särskilt framförhandlat avtal. Vissa gräns-

dragningsproblem gentemot kundordertillverkade varor som klassificeras som varulager kan förekomma. Förutom företag inom byggnads- och anläggningsbranschen berörs varv, verkstadsföretag m.fl. samt företag som tillhandahåller tjänster som har ett direkt samband med produktionen av ett objekt (exempelvis arkitekter, projektledare etc.). Företag som tillhandahåller andra tjänster tillämpar inte reglerna i RR 10. I ÅRL saknas benämningen entreprenader. I begreppet pågående arbete innefattas dock både entreprenader och utförande av tjänsteuppdrag.

Enligt 4 kap. 9 § ÅRL ska en omsättningstillgång, som ett pågående arbete utgör, värderas till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. Enligt 4 kap. 10 § ÅRL får dock pågående arbeten (för annans räkning) värderas till belopp över anskaffningsvärdet, om det finns särskilda skäl och det står i överrensstämmelse med 2 kap. 2 och 3 §§. Detta innebär att även successiv vinstavräkning får tillämpas enligt ÅRL

Sambandet

Särskilda skatteregler finns i 17 kap. 23–33 §§ IL. Dessa gäller för pågående arbeten i byggnads-, anläggnings-, hantverks- eller konsultrörelse. I den inledande 23 § sägs att ett företags redovisning av pågående arbeten ska följas vid beskattningen om den inte strider mot bestämmelserna i 24–32 §§.

Utgångspunkten för beskattning av pågående arbeten är således redovisningen i företaget. Förutsättningarna för att den ska läggas till grund för beskattningen är att den inte strider mot de särskilda skattereglerna.

I 24–33 §§ finns skatterättsliga särregler för pågående arbeten som utförs till fast pris respektive på löpande räkning, till vilka också kopplats spärregler. Vinstavräkningen har för fastprisarbeten knutits till tidpunkten för slutredovisning, ett begrepp som är odefinierat både i skatte- och redovisningslagstiftningen. För byggbranschen har praxis kommit att utgå från senaste tidpunkt för fakturering av tilläggsarbeten enligt allmänna standardavtalsbestämmelser för branschen. Löpande räkningsarbeten vinstavräknas allteftersom fakturering sker. Härigenom har för båda slagen av arbeten vinstavräkningstidpunkten kommit att avvika från den som i övrigt gäller enligt realisationsprincipen i 2 kap. 4 § ÅRL. Skatteverket har utfärdat allmänna råd, SKV A 2005:2.

De ovan nämnda skattereglerna ger berörda företag möjlighet att tillämpa antingen

- successiv vinstavräkning enligt 4 kap. 10 § ÅRL och RR 10, för både arbeten till fast pris och arbeten på löpande räkning eller
- en färdigställandemetod enligt 17 kap. 27 § IL och 4 kap. 9 § ÅRL för fastprisarbeten samt
- en faktureringsmetod enligt 17 kap. 26 § för arbeten på löpande räkning.

En fråga som uppkommer är vad som gäller för företag som har pågående arbeten för någon annans räkning men inte omfattas av ovan nämnda regler i IL. Dessa företag ska vid beskattningen tillämpa god redovisningssed enligt huvudregeln i 14 kap. 2 § IL. Det innebär att successiv vinstavräkning kan tillämpas i de fall RR 10 ger utrymme för det. Om inte RR 10 tillämpas, kan alternativt färdigställandemetoden tillämpas utifrån årsredovisningslagens bestämmelser.

28.2.1 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. Enligt Skatteverkets uppfattning innebär det, när det gäller pågående arbeten, att någon annan reserv än den som följer av alternativregeln 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 (Skatteverket 2005-02-02, dnr 130 61010-05/111 och 2006-03-03, dnr 131 135090-06/111).

En annan form av reserv används i andra fall när utgifterna för de löpande räkningsarbeten som har utförts har aktiverats. För att dessa utgifter inte ska påverka resultatet positivt 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 29 Intäkter och Högsta förvaltningsdomstolens 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. Den sökande i målet framförde 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). HFD 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.

28.3 Mervärdesskatt

Omvänd skattskyldighet

Inom byggsektorn gäller regler om omvänd skattskyldighet. Detta innebär att det är förvärvaren som i många fall ska redovisa mervärdesskatten på bygg- och anläggningsarbeten samt på vissa andra tjänster avseende fastighet, byggnad och anläggning. Reglerna om omvänd skattskyldighet blir aktuella när byggtjänster säljs till en näringsidkare som inte endast tillfälligt själv omsätter sådana tjänster, eller till en näringsidkare som vidaresäljer sådan tjänst till ett byggföretag.

I ML finns särskilda regler för skatt- och redovisningsskyldighetens inträde avseende bygg- och anläggningstjänster i 1 kap. 3 a § ML respektive 13 kap. 14 § ML.

Faktura-datummetod

Reglerna innebär att tidpunkten för redovisning av mervärdesskatt som avser bygg- och anläggningstjänster ska bestämmas enligt en s.k. fakturadatummetod. Detta är en anpassning till bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet varför den tidigare kopplingen till god redovisningssed inte längre gäller när redovisning ska ske enligt fakturadatummetoden. Fakturadatummetoden gäller även för varor som omsätts i samband med att omsättning sker av bygg- och anläggningstjänster.

Enligt 13 kap. 14 § ML ska utgående skatt som avser bygg- och anläggningstjänster redovisas i deklarationen för den redovisningsperiod under vilken fakturan har utfärdats. Detta gäller oavsett om det som faktureras är krav på förskottsbetalning, a conto-betalning eller betalning för utförd tjänst. Enligt prop. 2007/08:25 s. 206 ska med ”utfärdas” förstås det datum då fakturan har upprättats och fakturan i nära anslutning till upprättandet även avsänts till köparen. Vidare anges på s. 210 att denna tidpunkt i de flesta fall torde överensstämma med den tidpunkt som bokföring sker enligt god redovisningssed vid tillämpning av faktureringsmetoden. Enligt fakturadatummetoden finns dock en bestämd tidpunkt när redovisning ska ske, som även gäller vid räkenskapsårets utgång.

Ovanstående gäller även när köparen är skattskyldig för omsättningen, dvs. vid omvänd skattskyldighet (Skatteverket 2008-09-12, dnr 131 525643-08/111).

Faktureringsskyldigheten gäller även för förskotts- och a conto-betalningar inom byggbranschen. Om förskotts- eller a conto-betalning trots detta erhålls utan faktura ska redovisning ske för den redovisningsperiod under vilken betalningen mottas.

Faktura avseende bygg- och anläggningstjänster och varor som omsätts i samband med tjänstetillhandahållandet ska enligt 11 kap. 3 § andra stycket ML utfärdas senast vid utgången av den andra månaden efter den månad under vilken tjänsterna tillhandahållits. Om någon faktura ändå inte har utfärdats ska mervärdesskatten redovisas i den redovisningsperiod som omfattar den andra kalendermånaden efter den månad under vilken tjänsterna tillhandahållits. Faktureringsskyldigheten gäller även för omsättning av bygg- och anläggningstjänster till privatpersoner

Tidpunkt för avdragsrätten

Av 13 kap. 20 § ML framgår att ingående skatt som avser förvärv av bygg- och anläggningstjänster får dras av när motsvarande utgående skatt ska redovisas enligt 13 kap. 14 § ML. För den som köper en bygg- och anläggningstjänst avgörs alltså tidpunkten för avdragsrätten enligt fakturadatummetoden.

Enligt EU-domen C-152/02, Terra Baubedarf, ska mervärdesskattedirektivet tolkas så att avdragsrätten inte kan utnyttjas för en redovisningsperiod om fakturan inte erhållits under perioden. För att avdrag ska kunna medges för den redovisningsperiod fakturan är utställd måste alltså köparen även ha mottagit fakturan innan redovisningsperiodens utgång. Den tolkning av C-152/02, Terra Baubedarf, som anges i avsnitt 8 är inte tillämplig vid redovisning enligt fakturadatummetoden eftersom denna metod bygger på mervärdesskattedirektivets bestämmelser och därmed är helt fristående från god redovisningssed.

En speciell situation uppkommer vid förvärv av bygg- och anläggningstjänster när omvänd skattskyldighet gäller och fakturadatummetoden ska tillämpas. Den ingående skatten i dessa fall får dras av i samma redovisningsperiod som den utgående skatten ska redovisas, även om köparen mottagit fakturan under redovisningsperioden efter den för vilken den utgående skatten ska redovisas (Skatteverket 2008-09-12, dnr 131 525643-08/111).

Bestämmelserna om tidpunkten för avdrag för ingående skatt, avseende bygg- och anläggningstjänster, gäller oberoende av vem som är förvärvare. Även om förvärvaren är ett annat företag än byggföretag ska avdragsrättens inträde avgöras enligt fakturadatummetoden.

Gäller ej bokslutsmetoden

Den som redovisar mervärdesskatt enligt bokslutsmetoden ska inte redovisa enligt fakturadatummetoden utan ska tillämpa bokslutsmetoden även vid omsättning och förvärv av bygg- och anläggningstjänster.

Arbeten av utländsk företagare

Tjänster som avser en fastighet är omsatta inom landet om fastigheten är belägen i Sverige. När en utländsk företagare omsätter byggtjänster till en köpare som är registrerad till mervärdesskatt i Sverige blir köparen i normalfallet skattskyldig, dvs. ska redovisa mervärdesskatten för byggtjänsterna, se vidare Handledning för mervärdesskatt 2011 (SKV 554), avsnitt 20.4.

28.4 Rättspraxis m.m.

Rättspraxis	– Successiv vinstavräkning i räkenskaperna följs vid beskattningen	RÅ 1998 ref. 18
	– Förskjuten vinstavräkning på löpande räkningsarbeten i rev. byrå	RÅ 1990 not. 101
	– Pågående arbeten på löpande räkning	RÅ 2006 ref. 28 RÅ 2006 not. 17
Skatteverket	– Skatteverkets allmänna råd om inkomst av pågående arbeten hos skattskyldiga som bedriver byggnads-, anläggnings-, hantverks- eller konsultrörelse	SKV A 2005:2
	– Skatteverkets information om värdering av pågående arbeten hos skattskyldiga som bedriver byggnads-, anläggnings-, hantverks- eller konsultrörelse att tillämpas fr.o.m. 2006 års taxering	SKV M 2005:4
	– Begreppet pågående arbeten	1997:13
	– Riskreserver	1998:4
	– Ränteintäkter på förskott, kontraktsinkomst?	2001:7

- Vinstavräkningstidpunkt av pågående arbete (byggnadsentreprenad) till fast pris, 2004-10-27, dnr 130 596337-04/111
- Avdrag för reserv vid värdering av pågående arbeten på löpande räkning, 2005-02-02, dnr 130 61010-05/111, och Tillämpningsinformation för detta ställningstagande, 2006-03-03, dnr 131 135090-06/111
- Redovisning av mervärdesskatt vid omvänd skattskyldighet när fakturadatummetoden tillämpas, 2008-09-12, dnr 131 525643-08/111

29 Intäkter

Regler om intäkter finns även i avsnitten 16, 17,18,19 och 48 för de företag som tillämpar BFNAR 2006:1, BFNAR 2010:1,BFNAR 2008:1, BFNAR 2009:1 eller RFR 2.

29.1 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. Vid tillämpning av rekommendationen är det viktigt att notera att lydelsen är från 1 januari 2005 och har inte uppdaterats med gjorda ändringar i lagstiftningen efter detta datum.

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 inbetal-

ningar 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.

29.2 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 framtida betalningar beräknas. Nuvärdet behöver inte beräknas om den avtalade kredittiden är högst ett år. Mindre företag och koncerner behöver inte tillämpa dessa regler.

Normalt ska en bytesaffär medföra att en inkomst redovisas. Bytet motsvarar en försäljning och innebär att en värdeökning realiseras. Företagets inkomst vid en bytesaffär är det verkliga värdet av de varor eller tjänster som företaget tagit emot. Detta värde ska justeras om företaget lämnat eller tagit emot kontant ersättning eller motsvarande som en del i affären. Det kan ibland vara svårt att bedöma värdet av bytet när det gäller att visa att den tillgång som byts bort ökat i värde sedan den anskaffades.

Ett byte av en vara eller en tjänst av liknande slag och värde ska inte redovisas som inkomst. Detta är ofta fallet med lagervaror som leverantörer utväxlar eller byter för att tillgodose efterfrågan under en viss tid på en viss plats, exempelvis olja eller mjölk. Bytesaffären leder endast till att en tillgång ersätts med en annan och någon bokföringsåtgärd som påverkar resultaträkningen ska därför inte vidtas.

En eller flera transaktioner

Frågan om ett företag har haft en inkomst ska prövas för varje enskild transaktion. En transaktion kan bestå av flera delar som kan skiljas åt. Då ska företaget pröva frågan om det har haft en inkomst för varje särskild del om det är nödvändigt för att rätt återge den ekonomiska innebörden av transaktionen. Om flera transaktioner hör ihop på ett sådant sätt att de utgör en affärshändelse vars ekonomiska innebörd inte kan förstås utan att samtliga transaktioner beaktas ska företaget pröva om det haft en inkomst sammantaget för dessa transaktioner.

Försäljning av varor

Inkomsten från ett företags försäljning av varor ska redovisas som en intäkt när samtliga följande villkor är uppfyllda:

– företaget har överfört de väsentliga risker och förmåner som är förknippade med varornas ägande till köparen,

- företaget behåller inte något sådant engagemang i den löpande förvaltningen som vanligtvis förknippas med ägande och utövar inte heller någon reell kontroll över de varor som sålts,
- inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt,
- det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som företaget ska få av transaktionen kommer att tillfalla företaget och
- de utgifter som uppkommit eller som förväntas uppkomma till följd av transaktionen kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

För att kunna bestämma när risker och förmåner övergått är det nödvändigt att närmare betrakta de faktiska omständigheterna och att analysera avtalsvillkoren och de bestämmelser som gäller för transaktionen. Frågor som man kan ställa sig är:

- vilka risker och förmåner finns det som är relevanta
- vilka av dessa är väsentliga och
- när har samtliga väsentliga risker och förmåner övergått.

Vid en varuförsäljning finns normalt följande risker och förmåner att beakta:

- risker (prisfall, förstörelse, sakrättsrisker)
- förmåner (prisökning, avkastning, rätt att utnyttja, rätt att förfoga över)

Tjänsteuppdrag

Det allmänna rådet bygger på motsvarande bestämmelser i RR 11 Intäkter, men i RR 11 görs ingen skillnad mellan uppdrag på löpande räkning och uppdrag till fast pris. Vidare anger inte RR 11 vilka avtal som avses med tjänsteuppdrag. BFN, däremot, har valt att använda inkomstskattelagens definitioner av uppdrag på löpande räkning respektive uppdrag till fast pris. Bedömningen är att det är viktigt för näringsdrivande icke-noterade företag att regelverket är harmoniserat med beskattningsreglerna även om definitionerna något skiljer sig från dem som tillämpas t.ex. i RR 10 Entreprenader och liknande uppdrag.

För såväl redovisning av uppdrag på löpande räkning som till fast pris finns det en huvudregel och en alternativregel. De företag som tillämpar alternativregeln får i båda fallen byta till huvudregeln. De företag som tillämpar huvudregeln får däremot inte i något av fallen byta till alternativregeln, om det

inte finns särskilda skäl för detta. Ett sådant särskilt skäl kan vara att företaget från att ha varit ett större företag blir ett mindre företag och att detta är bestående. Samma metod ska användas vid redovisning av samtliga uppdrag av samma art (fast pris eller löpande räkning).

Löpande räkning – huvudregeln

Företagets intäkt från uppdrag på löpande räkning är värdet av det arbete som lagts ned och det material som levererats eller förbrukats under perioden. Värdet beräknas utifrån det avtalade priset. Det innebär att ofakturerade utförda arbeten per balansdagen ska redovisas som intäkt. Löner redovisas som kostnad när arbetet utförs. Utgifter för material redovisas som kostnad när materialet levereras eller förbrukas. När det bedöms att uppdraget kommer att leda till en förlust redovisas den bedömda förlusten omedelbart som en kostnad, oavsett om arbetet påbörjats eller inte. Om företaget har fakturerat uppdraget innan det utförts, ska inkomsten redovisas som en skuld.

Löpande räkning – alternativregeln

Alternativregeln leder regelmässigt till en sämre redovisning. Att metoden tillåts beror på att den är enklare att tillämpa och att den stämmer överens med skattereglerna.

Alternativregeln innebär att ett företag som får tillämpa det allmänna rådet inte behöver redovisa värdet av det under perioden nedlagda arbetet och det levererade eller förbrukade materialet som intäkt förrän tjänsten har fakturerats. Detta gäller inte för större koncerner. En förutsättning är att företaget inte dröjer längre med att fakturera än vad som följer av en affärsmässig branschpraxis eller i övrigt kan motiveras av affärsmässiga skäl. Normalt bör gälla att intäkten ska redovisas senast tre månader efter det att arbetet utförts. Lön redovisas som kostnad när arbetet utförs. Utgifter för material redovisas som kostnad när materialet levereras eller förbrukas. När det bedöms att uppdraget kommer att leda till en förlust redovisas den bedömda förlusten omedelbart som en kostnad, oavsett om arbetet påbörjats eller inte. Om företaget har fakturerat uppdraget innan det utförts, ska inkomsten redovisas som en skuld.

Fast pris – huvudregeln

En inkomst som kan hänföras till ett uppdrag till fast pris ska redovisas som en intäkt baserat på färdigställandegraden på balansdagen när företaget

- sannolikt kommer att få de ekonomiska fördelar som är förknippade med tjänsteuppdraget och
- på ett tillförlitligt sätt kan beräkna
  - inkomsten
  - färdigställandegraden på balansdagen samt
  - de utgifter som uppkommit och de utgifter som återstår för
  - att slutföra tjänsteuppdraget.

Företaget kan i allmänhet beräkna utfallet på ett tillförlitligt sätt när det träffat överenskommelse med tjänsteuppdragets övriga parter om

- varje parts rättighet när det gäller den tjänst som ska utföras respektive tas emot
- den ersättning som företaget ska få och
- villkoren för den ekonomiska uppgörelsen.

Färdigställandegraden ska fastställas med hjälp av en metod som på ett tillförlitligt sätt mäter de tjänster företaget utfört. En metod är att undersöka hur mycket arbete som faktiskt utförts. En annan metod är att mäta hur stor del av den totala tjänsten som utförts på balansdagen. En tredje metod är att jämföra nedlagda utgifter på balansdagen med beräknade totala utgifter. Tillämpningen ska vara konsekvent. Ett företag kan välja bland de tre angivna metoderna så länge som resultatet kan anses tillförlitligt.

Det beräknade ekonomiska utfallet utgör skillnaden mellan å ena sidan inkomster för uppdraget i sin helhet så som den bedöms vid den aktuella tidpunkten och å andra sidan de utgifter som svarar mot denna inkomst. Om inkomsterna vid denna beräkning understiger utgifterna uppstår en bedömd förlust, som omedelbart ska redovisas som en kostnad, oavsett om arbetet är påbörjat eller inte.

Om företaget inte kan beräkna utfallet av tjänsteuppdraget på ett tillförlitligt sätt, ska uppdragsinkomsten bara redovisas som intäkt i den utsträckning inkomsten motsvarar de uppdragsutgifter som uppkommit och som sannolikt kommer att ersättas av beställaren.

För balansräkningen gäller att det som redovisas som intäkt i resultaträkningen jämförs med de belopp som fakturerats beställaren under samma period. Om de fakturerade beloppen överstiger den redovisade intäkten utgör mellanskillnaden en skuld och vid det motsatta förhållandet en fordran. Den skuld eller fordran som uppkommer avräknas mot belopp som balanserats från föregående period.

Fast pris – alternativregeln

Företag som får tillämpa det allmänna rådet får avstå från att redovisa inkomsterna från uppdrag till fast pris enligt huvudregeln 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 % 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.

29.3 Inkomstskatt

Sambandet

Enligt 2 kap. 4 § första stycket 3 a) ÅRL ska endast konstaterade intäkter få redovisas i resultaträkningen, vilket torde innebära att intäkterna ska vara realiserade. Av 14 kap. 2 § IL framgår att vid beräkningen av resultatet i näringsverksamheten gäller bokföringsmässiga grunder och att inkomster ska tas upp som intäkt det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed, om inte någon särskild skatteregel finns. Detta gäller även skattskyldiga som inte är bokföringsskyldiga. Det innebär att det är god redovisningssed som styr tidpunkten för beskattningen av en inkomst om ingen särskild skatteregel säger något annat.

29.3.1 Pågående arbeten – sambandet

Redovisning

När det gäller pågående arbeten innehåller ÅRL två metoder för vinstavräkning. Den ena metoden är den s.k. färdigställandemetoden där intäktsredovisning sker med stöd av

värderingsregeln i 4 kap. 9 § om värdering av omsättningstillgångar. Den andra metoden är s.k. successiv vinstavräkning där intäktsredovisning sker med stöd av 4 kap. 10 § om värdering av pågående arbeten.

Beskattning

Särskilda skatteregler för pågående arbeten finns i 17 kap. 23–33 §§ IL. Dessa gäller för pågående arbeten i byggnads-, anläggnings-, hantverks- eller konsultrörelse. Den inledande 23 § anger att ett företags redovisning av pågående arbeten ska följas vid beskattningen om den inte strider mot (ger lägre värdering) än vad som följer av 24–32 §§.

Enligt 17 kap. 26 § IL behöver inte värdet av pågående arbeten som utförts på löpande räkning tas upp som tillgång. I stället ska de belopp som den skattskyldige under beskattningsåret fakturerar tas upp som intäkt. Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2006 ref. 28 (förhandsbesked) klargjort sambandet mellan redovisning och beskattning när det gäller pågående arbeten på löpande räkning. Domstolen konstaterade att vid beskattningen behöver endast det belopp som fakturerats tas upp som intäkt. Vid denna bedömning saknas det anledning att gå in på frågan vad god redovisningssed kräver. Innebörden av domarna är att reglerna i 17 kap. 23 och 26 §§ IL är formellt kopplade så länge redovisningen inte ger ett lägre värde än vad som är tillåtet i 26 §. Någon materiell koppling föreligger inte.

29.3.2 Rättsfall angående periodisering av inkomster

Serviceavgifter RÅ 1999 ref. 32

I RÅ 1999 ref. 32 (Key Code-målet) bestod ett bolags verksamhet av uthyrning av s.k. nyckelbrickor. Om kunden tappade sin nyckel med tillhörande nyckelbricka kan upphittaren lägga nycklarna på närmaste brevlåda. Bolagets åtagande bestod i att se till att kunden återfick sina nycklar. För sitt åtagande debiterade bolaget kunden en årlig serviceavgift. De kostnader som uppkom genom att bolaget fick infria sina löften till kunden var erfarenhetsmässigt mycket låga.

I målet prövades frågan om bolaget haft rätt att uppskjuta intäktsredovisningen av den del av de under beskattningsåret fakturerade serviceavgifterna som belöpte på nästa beskattningsår. Bolaget intäktsförde inte de serviceavgifter som hade fakturerats under beskattningsåret och som tillhörde den avtalsperiod som inföll under efterföljande beskattningsår.

RR inhämtade yttrande från BFN, som anförde att fråga är om ett tjänsteavtal som löper under en längre period och att bolaget under perioden hade ett ansvar för sitt åtagande.

Bolaget har därför inte enligt BFN fullgjort sina avtalsenliga prestationer förrän avtalstiden löpt ut. Bolagets tillämpade redovisningsmetod ansågs därför enligt BFN vara förenlig med god redovisningssed.

Högsta förvaltningsdomstolen biföll bolagets yrkande och beskattade bolaget enligt dess redovisning.

Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar i domen att bolagets intäktsredovisning ska ske enligt god redovisningssed när särskilda skatteregler saknas. Om god redovisningssed ger utrymme för olika alternativ i fråga om periodiseringen ska beskattningen grundas på det av bolaget valda redovisningsalternativet.

Domen ger uttryck för ett annat synsätt än det som redovisats i rättsfallet RÅ 1977 ref. 13 (Anticimex-målet). Mot bakgrund av utgången och motiveringen i RÅ 1999 ref. 32 gör Skatteverket bedömningen att rättsfallen RÅ 1977 ref. 13 och RÅ 1987 not. 533 ej längre kan tillmätas någon betydelse.

Anslutningsavgifter RÅ 1994 ref. 2

I RÅ 1994 ref. 2 hade ett energibolag erhållit anslutningsavgifter från kunder. Bolaget hade inte intäktsfört avgifterna i räkenskaperna utan i stället reducerat avskrivningsunderlaget för sina anläggningstillgångar. BFN yttrade sig i målet och uttalade bl.a. att en avgörande faktor för periodiseringen av avgiften är om den inte enbart utgör ersättning för själva anslutningen utan också kan ses som en ersättning för andra tjänster som bolaget i framtiden kommer att tillhandahålla abonnenten. Den del av anslutningsavgiften som kan anses hänförlig till annat än själva anslutningen ska i princip redovisas som en förutbetald intäkt. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att bolagets redovisningssätt inte var förenligt med god redovisningssed och tog därefter upp frågan om avgifterna i sin helhet borde intäktsföras eller om viss del av avgifterna skulle ha kunnat redovisas som förutbetalda intäkter. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att det bör beaktas att anslutningsavgifterna under räkenskapsåret uppgått till endast 0,4 % av bolagets intäkter för elkraft under året. En periodisering av en oväsentlig del av intäkterna bör i ett fall som det förevarande inte göras. Därför borde anslutningsavgifterna ha tagits upp som intäkter under räkenskapsåret.

Röjningsbidrag RÅ 1997 not. 51

I rättsfallet RÅ 1997 not. 51 (förhandsbesked) fann Högsta förvaltningsdomstolen att EU-bidrag till fruktodlare för röjning av äppelodling skulle beskattas med en gång. SRN konstaterade bl.a. följande. Röjningsbidraget utgjorde kompensation

för kostnader för röjning och framtida inkomstbortfall. En förutsättning för att bidraget skulle utgå var att nya äppelträd inte planterades på den röjda marken under 15 år. Reavinstreglerna var inte tillämpliga utan den del av bidraget som avsåg utgifter för röjning skulle beskattas enligt de särskilda skattereglerna för näringsbidrag. Den del av bidraget som avsåg framtida inkomstbortfall skulle beskattas i enlighet med vad som följer av en tillämpning av god redovisningssed. Eftersom den delen av bidraget inte var kopplad till annan prestation än att avstå från nyplantering skulle den intäktsredovisas och beskattas omedelbart. Högsta förvaltningsdomstolen delade SRN:s bedömning.

Markarrende RÅ 2002 ref. 84

I rättsfallet RÅ 2002 ref. 84 (förhandsbesked) prövades frågan om periodisering av engångsbelopp vid markarrende. Sökanden avsåg att träffa avtal om upplåtelse av mark till ett kraftbolag för uppförande och drift av ett vindkraftverk. Avtalet skulle ge kraftbolaget möjlighet att på sökandens mark även anlägga tillfartsvägar, bygga transformatorstationer och dra elledningar. Arrendetiden skulle uppgå till 25 år. Arrendeavgiften motsvarade viss del av värdet av den i vindkraftverket producerade elenergin. Avgiften kunde antingen utgå årligen eller omvandlas till ett engångsbelopp gällande hela arrendetiden. Sökanden avsåg att välja ett engångsbelopp som kunde beräknas uppgå till 1 miljon kr. Frågan i förhandsbeskedet var om engångsersättningen skulle intäktsföras omedelbart när avtalet sluts, alternativt vid betalningen, eller om den skulle periodiseras över upplåtelsetiden (25 år).

I fråga om intäktsredovisningen inhämtade SRN ett yttrande från BFN. BFN konstaterade att avtalet är ett nyttjanderättsavtal som belöper över flera år i vilket fastighetsägaren förbinder sig att löpande under avtalsperioden upplåta nyttjanderätten till marken. Först vid avtalsperiodens slut har fastighetsägaren fullgjort alla sina avtalsenliga prestationer. Avgörande är enligt BFN att avtalet innebär att fullgörandet sker successivt och att det ekonomiska utfallet av avtalet kan beräknas med tillräcklig grad av säkerhet. Enligt BFN:s uppfattning ska engångsbeloppet därför periodiseras och intäktsredovisas linjärt under avtalets löptid.

SRN anslöt sig till BFN:s ståndpunkt att det är god redovisningssed att intäktsföra engångsbeloppet över arrendeavtalets löptid. Skatteverket överklagade förhandsbeskedet och yrkade att Högsta förvaltningsdomstolen skulle förklara att ersättningen skulle beskattas omedelbart. Högsta förvaltningsdom-

stolen gjorde dock samma bedömning som SRN och fastställde förhandsbeskedet. Enligt Skatteverkets bedömning överensstämmer utgången med det normala synsättet på hyresavtal.

Hamnverksamhet RÅ 2003 not. 127

I RÅ 2003 not. 127 var det frågan om en engångsersättning i hamnverksamhet. Ett hamnföretag hade enligt avtal erhållit ett engångsbelopp på 4 mkr avseende ”upplåtelserna av kajerna och därmed sammanhängande avgifter”. Avtalet löpte på 50 år. Enligt avtalet hade hamnföretaget tillsammans med kommunen ett åtagande att utföra återkommande uppgifter såsom bl.a. isbrytning, underhållsmuddring och underhåll av ledningar. Frågan var om engångsersättningen skulle tas upp omedelbart till beskattning eller om periodisering skulle ske över avtalstiden dvs. 50 år, vilket hamnföretaget hade gjort i 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. Högsta förvaltningsdomstolen gjorde samma bedömning som BFN och förklarade att engångsbeloppet skulle periodiseras över avtalsperioden i enlighet med räkenskaperna.

Ersättning för att inte konkurrera RÅ 2005 ref. 49

I RÅ 2005 ref. 49 konstaterade Högsta förvaltningsdomstolen 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 på grund av avtalsbrottet under förutsättning att bolaget inte bedrev konkurrerande verksamhet under den tid som avtalet avsåg. Engångsersättningen betalades ut till bolaget i augusti 1997. I bolagets bokslut den 31 augusti 1997 periodiserades ersättningen över avtalsperioden.

Skadestånd

BFN har den 1 december 2004 yttrat sig till Högsta förvaltningsdomstolen 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 inte att bolaget 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.”

Hösta förvaltningsdomstolen gjorde samma bedömning som BFN i målet.

Naturvårdsavtal

BFN:s synsätt i ovanstående yttrande har tillämpats av Skatteverket i en skrivelse om naturvårdsavtal. Inkomsten från ett naturvårdsavtal som enbart innebär en begränsning för fastighetsägaren att nyttja marken och inte förutsätter någon prestation ska i sin helhet tas upp som intäkt när fastighetsägaren fått rätt till ersättningen. Den ska således inte periodiseras över avtalstiden. Se vidare Skatteverkets skrivelse 2005-02-14, dnr 130 84518-05/111.

Erhållet skadestånd RÅ 2006 ref. 63

Högsta förvaltningsdomstolen 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.

Högsta förvaltningsdomstolen gjorde samma bedömning som Kammarrätten.

Provisioner till återförsäljare

I målen 3798-08 och 1784-08 från 20/8 2010 slog Högsta förvaltningsdomstolen fast att provision som Telenor och Tele 2 betalat ut till återförsäljare baserat på antal sålda abonnemang behöver inte matchas mot framtida intäkter utan kan kostnadsföras direkt.

Återbetalning av mervärdesskatt

Högsta förvaltningsdomstolen fann i RÅ 2010 ref. 95 att återbetalning av moms som på felaktiga grunder betalts in och sedan återbetalts utgjorde en skattepliktig intäkt. Periodisering av denna intäkt skulle ske i enlighet med god redovisningssed.

29.3.3 Byte av tillgångar

God redovisningssed

I RR 11 och i BFNAR 2003:3 anges att när varor och tjänster byts mot varor och tjänster av liknande slag och värde ska bytet inte ses som en intäktsskapande transaktion. Endast då fråga är om byte mot olikartade varor och tjänster anses en transaktion föreligga som genererar intäkter.

Aktiebyte

I rättsfallet RÅ 2001 not. 146 (1991 års taxering) prövades frågan om byte av aktier (lagertillgångar) 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 lagertillgångar 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 HFD.

Högsta förvaltningsdomstolen 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 egen-

domen, 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 marknadsvärdet på Pharmaciaaktierna. Företaget har inte tagit upp vare sig någon inkomst eller någon utgift.

Högsta förvaltningsdomstolen 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 HFD: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. Högsta förvaltningsdomstolen 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 Högsta förvaltningsdomstolen till 61 kap. 2 § IL där det framgår som huvudregel att inkomster i annat än pengar ska värderas till marknadsvärdet. Slutligen anförde Högsta förvaltningsdomstolen 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. Detta gäller oavsett om det är kapitaltillgångar eller andra tillgångar som byts. Motsvarande syn är även tillämplig på byte av tjänster.

29.3.4 Värdering av kundfordringar

Redovisningen

I redovisningen ska en kundfordran tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet på balansdagen (4 kap. 9 § första stycket ÅRL). Det innebär att en kundfordran ska tas upp till det belopp som beräknas inflyta. Huvudregeln vid värderingen är en värdering post för post. Det innebär att en individuell värdering ska göras av varje fordran. Kollektiv värdering kan tillåtas om det föreligger särskilda skäl och är förenligt med god redovisningssed och rättvisande bild. I redovisningen ska en kundfordran, när det inte längre bedöms som sannolikt att den kommer att inflyta, skrivas ned. Bedöms en nedskriven kundfordran vid ett senare tillfälle ha återfått sitt värde ska nedskrivningen återföras.

Sambandet

Den i bokföringen redovisade inkomstberäkningen ska godtas om den står i överensstämmelse med god redovisningssed och om inte något annat är föreskrivet i skattelagstiftningen. När det gäller värdering av kundfordringar saknas särskilda bestämmelser i skattelagstiftningen. Det innebär att den i redovisningen företagna nedskrivningen i princip ska godtas även vid beskattningen under förutsättning att den står i överensstämmelse med god redovisningssed. Avdrag medges alltid för en konstaterad förlust på kundfordringar, vilket normalt är fallet vid konkurs eller ackord. Avdrag kan också medges när gäldenären har ställt in betalningarna eller begärt ackord. Även om förlusten inte är konstaterad kan avdrag medges om det är sannolikt att nedskrivningsbehov föreligger.

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. För tvistiga kundfordringar måste en bedömning av tvistens framtida utgång göras. Den skattskyldige måste kunna visa att det föreligger en verklig tvist om betalningen och dess storlek. En omständighet som kan peka på detta är att det finns en dom från en allmän domstol eller skiljedom från skiljenämnd eller dylikt. Bevisningen kan även grunda sig på en uppgörelse mellan parterna där det framgår hur stor del av kundfordran som eftergetts t.ex. genom avtal och/eller kreditfaktura. Nedskrivningsbehovet kan också göras sannolikt genom andra handlingar, t.ex. skriftväxling mellan parterna (Skatteverket 2008-06-19, dnr 131 382461- 08/111).

Kollektiv värdering

Skatteverket har i en skrivelse funnit att en kollektiv värdering och nedskrivning av kundfordringar är giltig vid beskattningen under förutsättning att redovisningen är upprättad i enlighet med god redovisningssed. Huvudregeln är att en individuell värdering ska göras av varje kundfordran. Om det finns särskilda skäl kan en kollektiv värdering tillåtas. Kravet på särskilda skäl är uppfyllt när kundfordringarna består av ett stort antal fordringar som var för sig uppgår till mindre belopp, t.ex. vid postorderhandel. Vid en kollektiv värdering ska företaget på ett konsekvent sätt använda sig av en beräkningsmetod som kan förväntas ge ungefär samma värden som det faktiska utfallet. Ett tillförlitligt underlag ska finnas som visar att den tillämpade metoden kan antas ge ett godtagbart resultat (Skatteverket. 2007-11-15, dnr 131 687568-07/111).

Exportaffärer

När det gäller förlustrisker i samband med exportaffärer har Skatteverket gett ut meddelande (SKV M 2010:18), 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

Högsta förvaltningsdomstolen 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 eventuellt medges inom ramen för koncernbidragsreglerna medan i de senare fallen bedöms avdragsrätten enligt allmänna bestämmelser.

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 beaktas. 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.

29.4 Mervärdesskatt

Sambandet

I mervärdesskattehänseende 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 mervärdesskattens tillämpningsområde vilket exempelvis utdelning på aktier gör. Någon mervärdesskatt ska inte tas ut på sådana transaktioner, varför en intäkt inte alltid behöver medföra att mervärdesskatt ska redovisas.

29.4.1 Beskattningsunderlag

Reglerna för beräkning av beskattningsunderlaget finns i 7 kap. ML. Beskattningsunderlaget för mervärdesskatt 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 mervärdesskatt. 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 ned-

sättningar 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 (Skatteverket 2004-07-08, dnr 130 407673-04/1152).

Omvärdering av beskattnings-underlaget

Beskattningsunderlaget ska vid vissa transaktioner mellan närstående, under särskilda omständigheter, beräknas med utgångspunkt från marknadsvärdet i stället för ersättningen. Reglerna har införts i preventivt syfte för att förhindra ett bortfall av mervärdesskatteintäkter för staten som en följd av att priset manipuleras vid transaktioner mellan närstående parter (se vidare Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2011 (SKV 553), avsnitt 11.6).

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 får ske med belopp som motsvarar mervärdesskatten på förlusten. Avdraget görs genom att den utgående skatten minskas för den period under vilken förlusten konstaterats. Vad gäller generell nedskrivning av fordringsbeståndet föreligger däremot en skillnad i avdragsrätten mellan inkomstbeskattningen och mervärdesskatten. Mervärdesskattemässigt medges inte avdrag i samband med generell nedskrivning i motsats till inkomstbeskattningen där avdrag under vissa förutsättningar kan medges. Enligt Skatteverket måste det föreligga en förlust på en fordran avseende en specifik transaktion för att beskattningsunderlaget för mervärdesskatt ska kunna minskas (Skatteverket 2008-04-07, dnr 131 194828-08/111). 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 mervärdesskatten 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 mervärdesskattesammanhang inbytet som ett inköp och avyttringen som en försäljning. Beror bytet eller återlämnandet på gällande garantivillkor anses dock den ursprungliga försäljningen ha återgått. Vid bytestransaktioner mellan två parter som ömsesidigt byter varor med varandra ska mervärdesskattekonsekvenserna bedömas för varje part för sig. Det ska för varje part bedömas om han är skyldig att betala skatt genom att omsätta en skattepliktig vara eller tjänst inom landet i en yrkesmässig verksamhet. Vid beräkningen av ersättningens storlek enligt 7 kap. 3 c § ML ska värdet av bytesvara eller bytestjänst ingå i beskattningsunderlaget. EU-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 mervärdesskatteredovisningen.

Skatteverket har i en skrivelse redogjort för hur beskattningsunderlaget ska fastställas vid bytestransaktioner. Nedan följer en redogörelse av denna skrivelse (Skatteverket 2008-05-07, dnr 131 259998-08/111, Bytestransaktioner).

Av EU-rättslig praxis framgår att det finns två olika sätt att komma fram till beskattningsunderlaget vid bytestransaktioner där ersättningen inte uttryckts i pengar.

När en bytestransaktion utförs med varor och tjänster som också normalt säljs för pengar av den som omsätter dem ska beskattningsunderlaget utgå från de intäkter som tillhandahållaren avstår ifrån för att erhålla motprestationen.

När en bytestransaktion utförs med varor och tjänster som inte normalt säljs för pengar av den som omsätter dem ska beskattningsunderlaget utgå från de utgifter som tillhandahållaren har för att förvärva de varor och tjänster som utges för att erhålla motprestationen.

Vid inbyte från någon som är skattskyldig föreligger avdragsrätt för ingående skatt 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 skatt. I stället kan bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning bli aktuella i enlighet med 9 a kap. ML.

29.4.2 Varor

I mervärdesskattehänseende inträder skattskyldigheten vid omsättning när en vara levererats. Om en betalning mottas i förskott eller a 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 skatt redovisas i den period då redovisningsskyldigheten inträder enligt bestämmelserna i 13 kap. ML.

I mål C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV, har EU-domstolen ansett att frågan om en leverans av en vara har skett ska avgöras enligt EU-rätten. Med leverans av vara avses enligt EU-domstolen samtliga överföringar av materiell egendom från en part till en annan som ger mottagaren befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som om han var ägare till den.

Skatteverket anser att begreppet ”omsättning av varor” i ML har samma innebörd som begreppet ”leverans av varor mot ersättning” i mervärdesskattedirektivet och att innebörden av begreppen ”omsättning av varor” i 2 kap. 1 § ML och ”leverans” i 1 kap. 3 § ML är oberoende i förhållande till svenska civilrättsliga bestämmelser om äganderättsövergång och leverans (Skatteverket 2007-12-21 dnr 131 723791-07/111).

Även om begreppen ”omsättning av varor” och ”leverans” i ML i första hand ska tolkas mot bakgrund av EU-rätten kan dock vid bedömningen av om rätten att som ägare förfoga över en vara övergått viss ledning hämtas från köplagens (1990:931) regler om vid vilken tidpunkt en vara ska anses som avlämnad. En bedömning som liknar den i RR 11 och BFNAR 2003:3 om försäljning av varor får således göras för att avgöra om rätten att såsom ägare förfoga över varan har övergått. Bokföringen eller den nationella civilrätten kan dock inte vara direkt avgörande för om en vara mervärdesskattemässigt ska anses levererad.

29.4.3 Tjänster

Ett tillhandahållande av en tjänst får normalt anses ha skett när den som har utfört tjänsten fullgjort vad som ankommer på honom, dvs. när kunden har godkänt fullgjord prestation. Vissa tjänster med utsträckning i tiden anses tillhandahållna successivt. Exempel på sådana tjänster är uthyrningstjänster samt underhålls- och serviceavtal. En hyrestjänst anses t.ex. normalt tillhandahållen då hyresperioden gått till ända.

En förutsättning för att ett tillhandhållande av en tjänst ska anses ha skett är att det föreligger ett direkt samband mellan den tjänst som tillhandahålls och den ersättning som erhålls (se bl.a. EU-domstolens avgörande 154/80, Aardappelenbewaarplaats). Detta kan medföra att vissa transaktioner som medför att det uppkommer intäkter faller utanför mervärdesskattens tillämpningsområde, se vidare Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2011 (SKV 553), avsnitt 6.4.

29.5 Rättspraxis m.m.

Rättspraxis

– Nedskrivning av kundfordringar, bevisfråga	RÅ 1966 Fi 410
– Generell nedskrivning av kundfordringar, bilhandel	RÅ 1968 Fi 696
– Generell nedskrivning av kundfordringar, postorder	RÅ 1970 Fi 2149
– Nedskrivning av kundfordringar, bevisfråga	RÅ 1972 Fi 1028
– Redovisning av fordran på försäkringsersättning	RÅ 1986 ref. 153
– Anslutningsavgifter för el, periodisering	RÅ 1994 ref. 2
– Orealiserad värdeökning av s.k. nollkupongsobligation	RÅ 1994 ref. 19
– Ränteberäkning av real nollkupongsobligation	RÅ 1995 ref.71 II
– Ekonomiskt bidrag till fruktodlare	RÅ 1997 not. 51
– Periodisering av intäkter (Key Code)	RÅ 1999 ref. 32

	– Byte av aktier	RÅ 2001 not. 146
	– Periodisering av engångsbelopp, markarrende	RÅ 2002 ref. 84
	– Byte av aktier	RÅ 2002 not. 133
	– Periodisering av engångsbelopp, Hamnavgift	RÅ 2003 not. 127
	– Banks nedskrivning av fordringar på grund av länderrisker	RÅ 2004 ref. 143
	– Ersättning för att inte konkurrera	RÅ 2005 ref. 49
	– Pågående arbete, tjänsteuppdrag på löpande räkning	RÅ 2006 ref. 28
	– Beskattningstidpunkt för fordran på skadestånd	RÅ 2006 ref. 63
	– Beskattning av återbäring från SPP	RÅ 2007 ref. 19 I och II
	– Provisioner till återförsäljare	mål nr 1784-08 20/8 2010
	– Provisioner till återförsäljare	mål nr 3798-08 20/8 2010
	– Återbetalning av mervärdesskatt	RÅ 2010 ref. 95
	– Tidpunkt för beskattning av återbäring från SPP	SRN 1999-11-03
Bokförings-nämnden	– 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
Redovisningsrådet	– Bedömning av den ekonomiska innebörden av transaktioner som innefattar ett leasingavtal	URA 34
	– Intäktsredovisning i samband med byte av reklamtjänster	URA 38

Skatteverket	– Skatteverkets allmänna råd om inkomst av pågående arbeten hos skattskyldiga som bedriver byggnads-, anläggnings-, hantverks- eller konsultrörelse	SKV A 2005:2
	– Skatteverkets information om reservering för förlustrisker vid export	SKV M 2010:18
	– Fordringar med dold räntekompensation	1996:19
	– Redovisning av återbetalda punktskatter	1996:17
	– Tidpunkt för redovisning av mäklarprovisioner	1997:12
	– Intäktsredovisning av produktverktyg	1997:16
	– Tidpunkt för intäktsredovisning av royalty	1997:17
	– Fråga om matchningsprincipen	1997:22
	– Redovisning av bonusfordran	1999:7
	– Diskontering av fordran	1998:2
	– Ränteberäkning av ej fastställd köpeskilling	1999:6
	– Inkomstperiodisering av miljöstöd	2000:5
	– Redovisning och beskattning av bidrag till forskningsverksamhet	2001:2
	– Ränteinkomster på förskott i pågående projekt vid successiv vinstavräkning – uppdragsinkomst eller finansiell inkomst?	2001:7
	– Redovisning och beskattning av bytesaffärer	2003:3
	– Kvittning inom balansposten varu-/kundfordringar	2003:5
	– Värdering av fordran på överskottsmedel från Alecta (f.d. SPP) med hänsyn till ändrade villkor för återbetalning, 2001-12-13, dnr 12113-01/110	

- Återbäring av överskottsmedel i Alecta (f.d. SPP), 2002-03-19, dnr 2660-02/110
- Inkomst från naturvårdsavtal, 2005-02-14, dnr 130 84518-05/111
- Avsättning för vinstandel på lagringsmedium som försåld vara lagras på och som företaget återköper för debiterat pris, 2005-02-22, dnr 130 108311-05/111
- Skattemässigt avdrag för nedskrivning av räntefordran, 2006-03-13, dnr 131 152730-06/111
- Inneliggande lager och redovisning av intäkter, 2006-12-04, dnr 131 722373-06/111
- Fordran på återbetalning av mervärdesskatt och hanteringen vid inkomsttaxeringen, 2007-05-21, dnr 131 281777-07/111
- Kollektiv nedskrivning av kundfordringar, 2007-11-15, dnr 131 687568-07/111
- Begreppen omsättning och leverans m.m., 2007-12-21, dnr 131 723791-07/111
- Mervärdesskatt – nedskrivning av kundfordringar, 2008-04-08, dnr 131 194828-08/111
- Nedskrivning av kundfordringar vid inkomstbeskattningen, 2008-06-19, dnr 131 382461-08/111
- Bytestransaktioner, 2008-05-07, dnr 131 259998-08/111

30 Materiella anläggnings-tillgångar

Regler om materiella anläggningstillgångar finns även i avsnitt 16, 17, 18, 19 och 48 för de företag som tillämpar BFNAR 2006:1, BFNAR 2010:1, BFNAR 2008:1, BFNAR 2009:1 eller RFR 2.

30.1 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 från den 1 januari 2001. Vid tillämpning av rekommendationen är det viktigt att notera att lydelsen är från 1 januari 2005 och har inte uppdaterats med gjorda ändringar i lagstiftningen efter detta datum.

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 ska 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. Tillgången ska då tas upp till anskaffningsvärde.

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 dels genom att likvid, helt eller delvis, erläggs, dels 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 erläggas i form av en ägarandel i ett företag som äger en liknande tillgång (indirekt ägande). I dessa fall ska inte någon 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. En 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 och 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 anges lagen kan i vissa fall vara motiverad.

Uppskrivningar

Tillgångar värderas som huvudprincip med utgångspunkt från anskaffningsvärdet. Uppskrivning utgör ett undantag från huvudregeln. Förutsättningarna för uppskrivning framgår av 4 kap. 6 § ÅRL. De innebär i korthet att anläggningstillgångar som har ett tillförlitligt och bestående värde som väsentligen överstiger det bokförda värdet, med hänsyn tagen till avskrivningar och nedskrivningar, får skrivas upp till högst detta värde. Det uppskrivna beloppet ska användas på visst föreskrivet sätt.

Upplysningar

Rekommendationen (RR 12) 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 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.

30.2 BFNAR 2001:3 Redovisning av materiella anläggningstillgångar

Tillämpnings-område

BFN har i sitt allmänna råd angett hur RR 12 Materiella anläggningstillgångar 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.

Det allmänna rådet trädde i kraft den 1 januari 2002.

Sammanfattning

Skillnaderna mellan RR 12 och BFNAR 2001:3 kan sammanfattas enligt följande:

Vid beräkning av tillgångarnas anskaffningsvärde behöver inte, till skillnad från huvudregeln i RR 12, beräknade utgifter för nedmontering och bortforsling av tillgångar och återställande av plats eller område där tillgången varit installerad respektive uppförd medräknas.

Vid uppskrivning av tillgångar gäller 4 kap. 6 § ÅRL i stället för RR 12 punkt 36. Enstaka väl motiverade uppskrivningar är förenliga med ÅRL. I 4 kap. 6 § ÅRL anges att ett aktiebolags eller en ekonomisk förenings anläggningstillgångar får skrivas upp om dessa har ett tillförlitligt och bestående värde som väsentligt överstiger bokfört värde om uppskrivningsbeloppet används på visst sätt.

Tilläggsupplysningar kan lämnas i mindre omfattning än vad som krävs enligt RR 12. BFNAR 2001:3 kräver endast upplysningar i enlighet med ÅRL (5 kap. 3–4 §§) och BFL (6 kap. 7 §).

I vägledningen till det allmänna rådet (p. 6.4) framgår att av förenklingsskäl kan man acceptera att utgifter för inventarier som har en ekonomisk livslängd som uppgår till högst tre år i sin helhet får kostnadsföras direkt i redovisningen under anskaffningsåret om detta är i enlighet med skattelagstiftningen. Allt detta under förutsättning att det är fråga om oväsentliga belopp. Om det är fråga om väsentliga belopp måste anskaffningsvärdet tas upp som tillgång och skrivas av systematiskt. I samma punkt anger BFN att när det gäller inventarier av mindre värde, kan dessa av förenklingsskäl kostnadsföras direkt i redovisningen eftersom det inte rör sig om väsentliga belopp.

30.3 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 för enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut (BFNAR 2006:1) respektive för ideella föreningar och registrerade trossamfund som upprättar förenklat årsbokslut (BFNAR 2010:1).

Ett företag ska förteckna eller på annat sätt samla uppgifter om sina materiella anläggningstillgångar (upprätta anläggningsregister). Ett sådant anläggningsregister behöver inte föras i de fall företaget endast har ett fåtal anläggningstillgångar och den löpande bokföringen är organiserad så att man redan av den kan få en tillfredsställande kontroll och överblick över dessa anläggningstillgångar.

Av uttalandet framgår vad ett anläggningsregister ska innehålla, vem som är skyldig att föra ett anläggningsregister, när registret ska uppdateras och vilka uppgifter som ska finnas i anläggningsregistret.

För de enskilda näringsidkare som tillämpar BFNAR 2006:1 och upprättar ett förenklat årsbokslut gäller att de immateriella och materiella anläggningstillgångarna som ska tas upp i balansräkningen ska förtecknas i en särskild förteckning, se avsnitt 16. Detsamma gäller för ideella föreningar och registrerade trossamfund som upprättar förenklat årsbokslut enligt det allmänna rådet BFNAR 2010:1, se avsnitt 17.

30.4 Inkomstskatt

Sambandet

Regler om avdrag för värdeminskning av materiella anläggningstillgångar finns i 18 kap. IL (inventarier), 19 kap. IL (byggnader) och 20 kap. IL (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. IL 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 § IL).

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”. Ett inventarium är enligt 18 kap. 1 § IL en tillgång som är avsedd för stadigvarande bruk.

Allmänt gäller enligt 18–20 kap. IL att anskaffningsvärdet utgörs av utgiften för att anskaffa, tillverka eller uppföra tillgången. En liknande allmän regel finns i 4 kap. 3 § ÅRL. Dessutom finns skatteregler för beräkning av anskaffningsvärdet efter karaktärsbyte i 18 kap. 10 § IL (inventarier), samt i olika fall såsom beskattningsinträde, uttagsbeskattning, underprisöverlåtelser, näringsbidrag m.m., se 18 kap. 12 § IL (inventarier), 19 kap. 15 § IL (byggnader) samt 20 kap. 13 § IL (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 § IL 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 § IL). Huvudregeln och kompletteringsregeln får inte användas på samma gång för samma kategori av tillgångar. Enligt 18 kap. 17 § IL får dock de olika reglerna användas för tillgångar av olika slag, nämligen inventarier (18 kap. 1 § första stycket IL), immateriella rättigheter (andra stycket 1) och anslutningsavgifter och anläggningsbidrag (andra stycket 2). Valmöjligheten kommenteras av regeringen i prop. 1999/2000:2 del 2 s. 241. Användningen av räkenskapsenlig avskrivning förutsätter enligt 18 kap. 14 § IL att avdraget motsvarar avskrivningen i bokslutet. Detta villkor anses uppfyllt även när den planmässiga avskrivningen i räkenskaperna är lägre än värdeminskningsavdraget men skillnaden redovisats i resultaträkningen som en bokslutsdisposition och i balansräkningen som en obeskattad reserv (ackumulerade överavskrivningar). Skattemässigt värde motsvaras i regel av inventariernas bokförda värde på balansräkningens aktivsida minskad med ackumulerade överavskrivningar på balansräkningens passivsida.

Om Skatteverket efter utredning uttagsbeskattar ett företag för hela anskaffningsvärdet för sådan egendom som är anskaffad uteslutande för ägarens privata användning och som bokförts som inventarie i företaget, kan rätten till räkenskapsenlig avskrivning förloras eftersom inventariet inte längre ingår i det skattemässiga avskrivningsunderlaget men i det bokföringsmässiga värdet.

För inventarier som är av mindre värde eller kan antas ha en ekonomisk livslängd på högst tre år (korttidsinventarier) får hela utgiften dras av omedelbart, 18 kap. 4 § IL. Varken begreppet mindre värde eller begreppet treårsinventarier finns i redovisningslagstiftningen. BFN har i vägledningen till det allmänna rådet BFNAR 2001:3 om Redovisning av materiella

anläggningstillgångar i p. 6.4 angett vad som gäller redovisningsmässigt beträffande inventarier av mindre värde och korttidsinventarier, se ovan avsnitt 30.2. Skatteregeln i 18 kap. 4 § IL anger att det är den ekonomiska livslängden som ska bedömas, redovisningsmässigt utgår man normalt från nyttjandeperioden vid beräkning av avskrivningstid. Dessa två begrepp är inte synonyma, ekonomisk livslängd uttrycker hur länge ett inventarium kan nyttjas för sitt ändamål, nyttjandeperioden anger däremot hur länge det aktuella företaget har för avsikt att nyttja inventariet. Begreppen sammanfaller om företaget räknar med att använda inventariet fram till utrangering. I RR 12 behandlas bytesfall där någon vinst inte behöver redovisas eftersom någon vinst inte anses ha tjänats in. Det synsättet gäller dock inte vid beskattningen – enligt 15 kap. 1 § IL ska bl.a. ersättningar för inventarier tas upp som intäkt. Vid ett byte anses den tillbytta egendomen ha förvärvats mot ersättning i form av värdet på den bortbytta egendomen. En sådan ersättning – dvs. värdet på den bortbytta egendomen – utgör enligt 18 kap. 7 § IL utgiften för förvärv av inventarier när förvärvet sker genom byte (jfr RÅ 2001 not. 146 angående byte av lageraktier). Se även avsnitt 29.3.3 angående byte av anläggningstillgångar.

I 16 kap. 9 § första stycket IL anges att utgifter för forskning och utveckling som har eller kan antas få betydelse för näringsverksamheten ska dras av. I andra stycket 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.

30.4.1 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 Högsta förvaltningsrätten drog BFN slutsatsen att lastpallarna skulle redovisas som materiella anläggningstillgångar. Högsta förvaltningsdomstolen 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 en skrivelse uttalat 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 (Skatteverket 2004-09-14, dnr 130 550297-04/113).

30.4.2 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. Skatteverkets uppfattning är 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 (Skatteverket 2004-10-15, dnr 130 584347-04/111).

30.4.3 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. Begreppet verkligt värde på inventarier är inte närmare utvecklat i skattelagstiftningen och inte heller inom rättspraxis. Skatteverket uttalar därför i en skrivelse att då vägledning saknas i skattereglerna bör man vid bedömningen av begreppet verkligt värde söka vägledning från normgivningen på redovisningsområdet. Vid beräkningen av det

verkliga värdet på inventarier enligt 18 kap. 18 § IL, bör således vägledning sökas i Redovisningsrådets rekommendation RR 17 Nedskrivningar eller i IAS 36 Nedskrivningar från IASB, vilket innebär att värdering ska ske till det högsta av nettoförsäljningsvärdet och nyttjandevärdet. Detta gäller, enligt skrivelsen, oavsett vilken normgivning som tillämpas i redovisningen (Skatteverket 2009-10-16, dnr 131 754857-09/111).

Högsta förvaltningsdomstolen har i dom 2009-11-25 mål nr 1088-08 avgjort frågan om nedskrivning till verkligt värde får avse visst slag av inventarier eller om en sådan nedskrivning måste avse samtliga inventarier på vilka bestämmelserna om värdeminskningsavdrag är tillämpliga. Högsta förvaltningsdomstolen menar att redan ordalydelsen i 18 kap. 18 § första stycket IL talar för det senare alternativet. Lagrådet anförde vid tillkomsten av IL att syftet med bestämmelsen är att förhindra att den skattskyldige vid beskattningen måste redovisa sitt inventariebestånd till ett högre värde än det verkliga värdet. Jämförelsen mellan det skattemässiga värdet och det verkliga värdet sker på kollektiv nivå (prop. 1999/2000:2 del 3 s. 408). Nedskrivning till verkligt värde måste således avse samtliga inventarier på vilka bestämmelserna om värdeminskningsavdrag är tillämpliga. Skatteverket har i en skrivelse gjort motsvarande bedömning (Skatteverket 2004-11-08, dnr 130 586061-04/111). 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.

I en skrivelse 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 § IL (Skatteverket 2006-09-18, dnr 131 558489-06/111).

30.4.4 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. Högsta förvaltningsdomstolen har i ett senare rättsfall, RÅ 1994 ref. 78 (som gällde avdragsrätten för korttidsinventarier), hänvisat till 1978 års rättsfall och uttalat att praxis antyder att avskrivning kan ske även för tid då inventariet befunnit sig i näringsidkarens ägo utan att vara i bruk på något närmare angivet sätt.

För ett egentillverkat inventarium bör krävas att det är färdigställt så att det kan tas i bruk innan värdeminskningsavdrag medges. Däremot torde inte kunna krävas att inventariet även tagits i bruk för avsett ändamål.

30.4.5 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 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.

Om 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 något skattemässigt avdrag för räntedelen inte kan ske omedelbart utan avdrag får ske genom årliga värdeminskningsavdrag som en del av det totala anskaffningsvärdet i enlighet med redovisningen. I det sammanhanget kan en jämförelse göras med rättsfallet RÅ 2000 ref. 26, i vilket en aktivering av utgifter i räkenskaperna innebar att utgifterna inte fick dras av omedelbart. Rättsfallet gällde visserligen det utvidgade reparationsbegreppet avseende byggnader, där bestämmelserna numera ändrats, men synsättet torde vara tillämpligt även på utgifter som frivilligt aktiverats i anskaffningsvärdet för inventarier.

Som framgår av redovisningsnormerna kan i vissa fall förväntade framtida kostnader för nedmontering och bortforsling av tillgången och återställande av ursprunglig plats eller område inkluderas i anskaffningsvärdet. Enligt Skatteverkets skrivelse saknas det skattemässigt rätt till avdrag för beräknade kostnader för nedmonterings- och bortforslings- och åter-

ställandekostnader om de inkluderats i anskaffningsutgiften. Skatteverket anser att om ett företag i överensstämmelse med god redovisningssed inkluderar sådana beräknade kostnader i anskaffningsvärdet uppkommer en sådan skillnad mellan värdet enligt balansräkningen och det skattemässiga värdet att företaget kan förlora rätten till räkenskapsenlig avskrivning och restvärdesavskrivning ska tillämpas (Skatteverket 2008-03-18, dnr 131 164537-08/111). Inte heller vid restvärdesavskrivning får de aktuella utgifterna inräknas i anskaffningsvärdet. I stället kan avsättning, om förutsättningarna i övrigt är uppfyllda, ske successivt under nyttjandeperioden för dylika utgifter. Se även avsnitt 34.

Enligt redovisningsnormerna ska tillgångens anskaffningsvärde reduceras med beräknat restvärde för att få fram det avskrivningsbara beloppet. Vid beskattningen ska dock inte något restvärde beaktas. Rätten till räkenskapsenlig avskrivning påverkas inte om ett företag har beräknat avskrivningsbart belopp med beaktande av beräknat restvärde.

30.4.6 Justering av anskaffningsvärde

Om den skattskyldige eller en sådan fysisk eller juridisk person eller ett sådant svenskt handelsbolag som står den skattskyldige nära har vidtagit åtgärder för att den skattskyldige ska kunna tillgodoräkna sig ett högre anskaffningsvärde än som framstår som rimligt och det kan antas att detta har gjorts för att någon av dem ska få en obehörig skatteförmån, ska anskaffningsvärdet justeras i skälig mån (18 kap. 11 § IL). Frågan om skäl för jämkning av prövats i RÅ 2008 ref. 8 där två systerbolag i en koncern skulle fusioneras. I det ena systerbolaget fanns underskott som var koncernbidragsspärrat. Inför fusionen skulle underskottsbolaget sälja inventarier till det andra systerbolaget till marknadsmässigt pris. Vinsten som uppkom i underskottsbolaget reducerade det koncernbidragsspärrade underskottet. Fråga uppkom om det köpande systerbolaget fick tillgodoräkna sig faktiskt köpeskilling eller om skäl för jämkning enligt 18 kap. 11 § IL förelåg. Högsta förvaltningsdomstolen gjorde bedömningen att skäl för jämkning av anskaffningsvärdet inte förelåg och därmed fick faktisk köpeskilling ligga till grund för avskrivning.

30.4.7 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.

Fråga 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. Högsta förvaltningsdomstolen avstod från att höja bolagets resultat

I RÅ 1971 Fi 1859 tillämpades räkenskapsenlig avskrivning. Avdrag gjordes för inventarier som ännu inte hade levererats. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att till beskattning skulle återföras endast det belopp, med vilket maskinerna obehörigen avskrivits.

Högsta förvaltningsdomstolen tillämpade ett liknande synsätt i RR 1977 1:70. Vissa tillgångar hade felaktigt hänförts till inventarier i stället för till byggnad. Högsta förvaltningsdomstolen ändrade inte KR:s dom, vilket innebar att endast så stort belopp skulle återföras till beskattning som felaktigheten hade påverkat resultatet. Högsta förvaltningsdomstolen kom till samma slutsats även i dom 2009-03-04 mål nr 2908-06. Skatteverket hade återfört hela anskaffningsutgiften på den aktuella tillgången i stället för beskattningsårets yrkade värdeminskningsavdrag. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar att det saknas stöd för att återföra mer än yrkat avdrag.

30.4.8 Avyttringar

Vid beräkningen av avskrivningsunderlaget får ett särskilt avdrag får göras om inventarier som anskaffats före beskattningsårets ingång avyttras under beskattningsåret eller den skattskyldige har rätt till försäkringsersättning för sådana inventarier på grund av att de gått förlorade under beskattningsåret. Avdraget motsvarar den intäkt som erhålls med

anledning av avyttringen eller försäkringsfallet. Avdraget får dock inte överstiga avskrivningsunderlaget (18 kap. 15 § IL). Detta gäller såväl vid räkenskapsenlig avskrivning som vid restvärdesavskrivning.

Vid restvärdesavskrivning krävs inte, till skillnad mot räkenskapsenlig avskrivning, någon överensstämmelse mellan avdraget och avskrivningen i bokslutet. Vid beräkning av avskrivningsunderlaget utgår man från det skattemässiga värdet i stället för värdet enligt balansräkningen.

Antag att ett företag beräknar de årliga värdeminskningsavdragen för inventarier enligt bestämmelserna om restvärdesavskrivning och avyttrar inventarier under räkenskapsåret. Försäljningen resulterar i en bokföringsmässig förlust. Frågan är hur denna förlust ska hanteras vid beskattningen. I en skrivelse har Skatteverket gjort bedömningen att bestämmelserna om restvärdesavskrivning innebär att alla resultatpåverkande poster för inventarier i redovisningen ska elimineras i inkomstdeklarationen (Skatteverket 2009-06-12, dnr 131 521631-09/111). Om t.ex. inventarier sålts med en bokföringsmässig förlust, ska beloppet tas upp i deklarationen som en intäktspost och om inventarier sålts med en bokföringsmässig vinst, ska beloppet dras av i deklarationen som en kostnadspost. Avskrivningsunderlaget vid restvärdesavskrivning består av det skattemässiga värdet vid beskattningsårets ingång, ökat med anskaffningsvärdet på inventarier som anskaffats under beskattningsåret och som finns kvar vid beskattningsårets utgång, och minskat med ett särskilt avdrag för avyttrade inventarier. Det särskilda avdraget motsvarar den intäkt som uppkommer i samband med avyttringen (18 kap. 15 § IL). Det innebär att avskrivningsunderlaget reduceras med motsvarande belopp. I det fall ersättningen/intäkten är större än avskrivningsunderlaget för det särskilda avdraget, ska skillnadsbeloppet tas upp till beskattning. Skrivelsen gäller inte för företag som tillämpar Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2006:1 Enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut.

30.4.9 Särskilt hög utgift

Om en särskilt hög utgift för inventarier beror på att de anskaffas för att utnyttjas under en tillfällig konjunktur eller liknande, får merutgiften dras av under anskaffningsåret (18 kap. 16 § IL). Detta gäller såväl vid räkenskapsenlig avskrivning som vid restvärdesavskrivning.

30.4.10 För stora avskrivningar i räkenskaperna (skattemässig överavskrivning)

Det förhållande att avskrivningen i räkenskaperna överstiger högsta skattemässiga avdrag brukar kallas för skattemässig överavskrivning. Skattmässig överavskrivning aktualiseras bara vid räkenskapsenlig avskrivning. 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 en skrivelse behandlat frågan om rätten till räkenskapsenlig avskrivning när en skattemässig överavskrivning föreligger enligt 18 kap. 19 § IL (Skatteverket 2004-11-08, dnr 130 586061-04/111). I en sådan situation saknas en av förutsättningarna för rätten att använda räkenskapsenlig avskrivning, dvs. att avdraget motsvarar avskrivningen i bokslutet (18 kap. 14 § IL). Enligt skrivelsen innebär dock inte oavsiktliga fel vid enstaka år att rätten förloras. Rätten till räkenskapsenlig avskrivning kan dock inte anses finnas kvar när ett företag systematiskt gör avskrivningar med högre belopp än som kan godtas vid beskattningen.

Skatteverkets uppfattning är att man vid tillämpning av bestämmelserna i 18 kap. 18 § IL, om lågt verkligt värde på inventarier, ska man även beakta ej avdraget värde av tidigare överavskrivna inventarier enligt 18 kap. 19 § IL (Skatteverket 2006-09-18, dnr 131 558489-06/111).

Vid återbetalning alternativt inbetalning av mervärdesskatt som är hänförlig till inventarier uppkommer frågan hur denna mervärdesskatt ska hanteras om den är hänförlig till utgift för anskaffande av inventarier som anskaffats tidigare år och reglerna om räkenskapsenlig avskrivning tillämpas. Skatteverkets uppfattning är att den skattskyldige förlorar rätten till räkenskapsenlig avskrivningsmetod, när det skattemässiga anskaffningsvärdet blir justerat ett tidigare år än i redo-

visningen på grund av återbetalning eller inbetalning av mervärdesskatt, som är hänförlig till inventarier som är föremål för räkenskapsenlig avskrivning. Grunden för detta är att värdet enligt balansräkningen inte längre stämmer överens med det skattemässiga värdet (Skatteverket 2007-05-21, dnr 131 281782-07/111).

Skatteverket anser dock, som ett alternativ till att hantera frågan så som angetts ovan, att återbetalningen eller inbetalningen av mervärdesskatten kan hanteras även skattemässigt som en justering av anskaffningsvärdet det år som omprövningen sker eller dom meddelats.

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

30.4.11 Finansiell leasing och rätten till räkenskapsenlig avskrivning

Om ett företag i sin balansräkning under rubriken Inventarier redovisar både sådana inventarier som det äger och sådana inventarier som leasas genom finansiell leasing kan rätten till räkenskapsenlig avskrivning förloras. Skatteverkets uppfattning är att redovisningsreglerna för finansiell leasing inte kan läggas till grund för beskattningen. Rätten till värdeminskningsavdrag tillkommer den som är ägare till inventariet, dvs. normalt leasegivaren. Undantagsvis kan en bedömning av leasingavtalets verkliga innebörd leda till att leasegivaren inte anses utgöra ägare till inventarierna (Skatteverket 2004-10-07, dnr 130 583520-04/111). Skatteverket har dock i en skrivelse angett att ett företag som tar upp leasade tillgångar som inventarier i balansräkningen, men särredovisar dessa och de avskrivningar som gjorts på dem, inte förlorar rätten till räkenskapsenlig avskrivning (Skatteverket 2008-10-17, dnr 131 548012-08/111). En förutsättning är att bokföringen är så ordnad och presentationen sker på sådant sätt i årsredovisningen eller i årsbokslutet att de leasade tillgångarnas anskaffningsvärde, ackumulerade avskrivningar och årets avskrivning på dessa kan särskiljas. En sådan redovisning

medför att justering av det redovisade resultatet måste göras i inkomstdeklarationen genom att gjorda värdeminskningsavdrag på de leasade tillgångarna återförs till beskattning och avdrag i stället görs för leasingavgifterna. Motiveringen till ställningstagandet 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 skattemässigt inte utgör sådana. Se vidare om finansiell leasing och beskattning i avsnitt 24.4.2.

30.4.12 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 hade ett företag för avsikt att lösa upp ackumulerade överavskrivningar i räkenskaperna och redovisa ett lika stort belopp som intäkt. Högsta förvaltningsdomstolen 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.

Högsta förvaltningsdomstolen har återkommit till frågan om uppskrivning av värdet på inventarier i rättsfallet RÅ 2004 ref. 136. I 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. Högsta förvaltningsdomstolen 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 § IL uttalade Högsta förvaltningsdomstolen att inventariernas anskaffningsvärden utgör avskrivningsunderlag och att en uppskrivning i bokföringen inte påverkar anskaffningsvärdet enligt 18 kap. 7 § IL.

Skatteverket har behandlat frågor kring uppskrivning och återgång till räkenskapsenlig avskrivning i en skrivelse (Skatteverket 2006-06-29, dnr 131 405583-06/111). Om ett företag skriver upp värdet på sina inventarier – och värdet på inventarierna enligt balansräkningen blir högre än det skattemässiga värdet på inventarierna – förlorar företaget rätten till räkenskapsenlig avskrivning. För det fall företaget, efter att skillnadsbeloppet redovisats till beskattning, återfår rätten till räkenskapsenlig avskrivning kan avdrag medges såväl enligt huvudregeln som enligt kompletteringsregeln. Det har ingen betydelse om uppskrivningen medför att värdet på inventarierna efter uppskrivningen uppgår till ett högre värde än det ursprungliga anskaffningsvärdet. Skrivelsen bygger på två domar från Högsta förvaltningsrätten, se RÅ 2006 ref. 41 och RR 2006-05-26 mål nr 5854-05.

Fusion

Skatteverket har i en skrivelse behandlat frågor om värdeminskningsavdrag efter att inventarier övertagits i samband med fusion (Skatteverket 2006-12-20, dnr 131 728829-06/111). Vid en fusion kan det övertagande företaget ta upp värdet på övertagna inventarier till ett högre värde än det skattemässiga värdet hos det överlåtande företaget. För det fall det övertagande företaget redovisar skillnadsbeloppet till beskattning anser Skatteverket att värdeminskningsavdrag kan erhållas såväl enligt huvudregeln som enligt kompletteringsregeln. Det har ingen betydelse om värdet på inventarierna – efter övertagandet – är högre än det ursprungliga anskaffningsvärdet. Skrivelsen bygger på RÅ 2006 ref. 71.

30.4.13 Avskrivning på inventarier i utländsk självständig filial inom EES-området

När ett svenskt företag har en filial inom EES-området vars verksamhet beskattas i Sverige och filialen utgör en självständig utlandsverksamhet och dess redovisning sker i annan valuta, kan rätten till räkenskapsenlig avskrivning gå förlorad. I en skrivelse anser Skatteverket dock att ett svenskt företag, som inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES)

har en självständig utländsk filial eller en utländsk filial med en funktionell valuta som skiljer sig från företagets rapporteringsvaluta, ska kunna behålla rätten till räkenskapsenlig avskrivningsmetod. Detta blir möjligt genom att företaget för den delen av inventarierna som är hänförliga till filialen tillämpar de principer som gäller för företag som har sin redovisning i euro (Skatteverket 2008-06-27, dnr 131 381 508-08/111).

30.4.14 Övergång till restvärdesavskrivning och tidigare överavskrivningar

Skatteverket har i en skrivelse uttalat att vid övergång från räkenskapsenlig avskrivning till restvärdesavskrivning ska oavskrivet värde av tidigare återförda överavskrivningar ingå i avskrivningsunderlaget (Skatteverket 2006-05-24, dnr 131 330742-06/111). Det innebär att det oavskrivna värdet ska inräknas i inventariernas skattemässiga värde vid föregående beskattningsårs utgång.

30.4.15 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 Bokföringsnämnden uttalat i BFNAR 2001:3 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 skattemässigt en 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, se t.ex. 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. Högsta förvaltningsdomstolen 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 värde-

minskningsavdrag i enlighet med bestämmelserna om räkenskapsenlig avskrivning.

Räkenskapsenlig avskrivning förutsätter överensstämmelse mellan bokfört värde och skattemässigt värde. Enligt Skatteverkets uppfattning innebär den utgångspunkten att ett omedelbart avdrag för utgifter för inventarier enligt 18 kap. 4 § IL ska motsvaras av en lika stor kostnadsföring av utgifterna i räkenskaperna, så att inte utgifterna – eller en del av dem – tas upp som en tillgång i balansräkningen.

För inventarier som är av mindre värde eller kan antas ha en ekonomisk livslängd på högst tre år, får hela utgiften dras av omedelbart (18 kap. 4 § IL). Detta gäller dock inte sådana immateriella rättigheter m.m. som avses i 18 kap. 1 § IL. Genom lagstiftning år 2009 anges det numera direkt i 18 kap. 4 § IL vad som menas med mindre värde. Med mindre värde avses att anskaffningsvärdet exklusive mervärdesskatt som understiger ett halvt prisbasbelopp. Skatteverkets allmänna råd om inventarier av mindre värde (SKV A 2007:2) har därför blivit obsolet och upphävts. Det kan dock anses som praxis och innehållet är vägledande vid tillämpning av de äldre bestämmelserna. Beloppsgränsen för omedelbart avdrag för inventarier av mindre värde avser ett inventarium i sin helhet. Det är således inventariets totala anskaffningsvärde som avgör om det är av mindre värde.

Av 18 kap. 4 § andra stycket IL framgår dessutom att om det finns ett naturligt samband mellan flera inventarier, ska de anses vara inventarier av mindre värde bara om det sammanlagda anskaffningsvärdet understiger ett halvt prisbasbelopp. Detsamma gäller i det fall förvärv av olika inventarier kan anses ingå som ett led i en större inventarieanskaffning. Skatteverket har i en skrivelse närmare utvecklat vad som avses med begreppen (Skatteverket 2009-11-16, dnr 131 819602-09/111). Med naturligt samband mellan flera inventarier bör avses inventarier som har ett funktionellt samband och som förvärvats för att användas tillsammans som en enhet, t.ex. ett konferensbord med därtill hörande stolar. Med inventarier som ingår som ett led i en större inventarieanskaffning bör avses inventarier som används för liknande ändamål och förvärvats gemensamt eller i ett sammanhang, t.ex. ett utbyte av datorer på kontoret. Om det bland inventarier med naturligt samband eller om det som ett led i en större inventarieanskaffning, ingår inventarier som kan antas ha en ekonomisk livslängd på högst tre år, behöver dessa inte medräknas. För sådana inventarier får hela utgiften dras av omedelbart.

30.4.16 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 (17 kap. 5 § IL). I en skrivelsen har Skatteverket behandlat frågan om rätten till räkenskapsenlig avskrivning när djur i jordbruk och renskötsel redovisas på inventariers konto i räkenskaperna (Skatteverket 2002-09-19, dnr 7431-02/110). I skrivelsen anses att en skattskyldig inte automatiskt förlorar rätten till räkenskapsenlig avskrivning när djur i jordbruk och renskötsel redovisas som inventarier i bokföringen trots att djuren skattemässigt utgör lager. En förutsättning för detta är dock att bokföringen är ordnad på ett sådant sätt att avskrivningarna på djuren kan urskiljas så att återföring kan ske vid beskattningen. Detta underlättas om redovisningen av djuren sker på särskilt konto i bokföringen.

30.5 Mervärdesskatt

Uttagsbeskattning

Vid användning för annat ändamål än den egna verksamheten av en tillgång som tillhör verksamheten ska uttagsbeskattning för mervärdesskatt ske om rätt till avdrag för mervärdesskatt förelegat vid förvärvet av tillgången. Högsta förvaltningsdomstolen har konstaterat att uttagsbeskattning enligt ML och direktivet grundas på användningen av en tillgång. Med användningen av en tillgång avses en faktisk användning. Vid beräkning av det belopp som ska uttagsbeskattas ska hänsyn tas till den tid då tillgången inte använts. Har användningen till en del avsett rörelsefrämmande ändamål kan således beskattning ske för motsvarande del av kostnader för avskrivning m.m. under tid då tillgången stått oanvänd (RÅ 2008 ref. 72). Skatteverkets bedömning av vad som gäller vid privat användning av en tillgång som hör till verksamheten framgår även av en skrivelse (Skatteverket 2009-02-05, dnr 131 127722-09/111).

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 anser 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 (Skatteverket 2005-03-17, dnr 130 653043-04/111).

Förvärv av tillgångar som även ska användas privat

Att avgöra hur ett förvärv av materiella anläggningstillgångar mervärdesskatterättsligt ska behandlas när tillgångarna även ska användas privat eller för annat rörelsefrämmande ändamål framgår av Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2010 avsnitt 14.3.2 samt av en skrivelse (Skatteverket 2010-12-21, dnr 131 818436-10/111).

30.6 Rättspraxis m.m.

Rättspraxis

– För högt anskaffningsvärde	RÅ 1962 Fi 1066
– För högt anskaffningsvärde	RÅ 1971 Fi 1859
– För högt anskaffningsvärde	RR 1977 1:70
– Avdragstidpunkten	RÅ 1978 Aa 149
– Egenproducerad film	RÅ 1980 1:51
– Maskiner för serieproduktion – korttidsinventarier eller ej	RÅ 1994 ref. 78
– Egentillverkade produktverktyg	RÅ 1994 not.132
– Datorer – korttidsinventarier eller ej	RÅ 1995 ref. 96
– Andelar i skepp	RÅ 1999 ref. 19
– Det utvidgade reparationsbegreppet	RÅ 2000 ref. 26
– Upplösning av ackumulerade överavskrivningar	RÅ 2001 ref. 8
– Byte av lageraktier	RÅ 2001 not. 146
– Lastpallar – inventarier eller lager	RÅ 2003 ref. 70
– Avdrag för korttidsinventarier	RÅ 2004 ref. 81
– Återgång till räkenskapsenlig avskrivning	RÅ 2004 ref. 136

	– Tillämpning av kompletteringsregeln efter uppskrivning av inventarier	RÅ 2006 ref. 41
	– Värdeminskningsavdrag efter att inventarier övertagits i samband med fusion	RÅ 2006 ref. 71
	– Tillämpning av kompletteringsregeln efter uppskrivning av inventarier	RR dom 2006-05-26 mål nr 5854-05
	– Justering av anskaffningsvärdet	Rå 2008 ref. 8
	– Mervärdesskatt – uttagsbeskattning	RÅ 2008 ref. 72
	– Återföring endast av yrkat värdeminskningsavdrag	RR dom 2009-03-04 mål nr 2908-06
	– Nedskrivning till verklig värde	RR dom 2009-11-25 mål nr 1088-08
Bokförings-nämnden	– Redovisning av räntetilläggslån för produktion av byggnad	BFN U 87:5
	– Redovisning av avskrivningar efter brand	BFN U 89:14
	– Utgifter för förkastade alternativ	BFN U 90:9
	– Redovisning av maskinanläggningar och reservdelar	BFN U 90:13
Redovisningsrådet	– Redovisning av försäkringsersättning m.m.	URA 22
	– Större besiktnings- och översynskostnader avseende materiella anläggningstillgångar	URA 31
Skatteverket	– Skatteverkets allmänna råd om procentsatser för värdeminskningsavdrag för byggnader i näringsverksamhet	SKV A 2005:5
	– Skatteverkets information om beräkning av värdeminskningsavdrag på byggnader i näringsverksamhet	SKV M 2005:5
	– Skatteverkets allmänna råd om inventarier av mindre värde att tillämpas fr.o.m. 2008 års taxering	SKV A 2007:2

- Avskrivning på korttidsinventarier, 2001-03-09 — 2001:4
- Räkenskapsenlig avskrivning vid upprepad överavskrivning, 2003-10-24 — 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
- Finansiell leasing och beskattning, 2004-10-07, dnr 130 583520-04/111
- Frågan om räkenskapsenlig avskrivning och restvärdesavskrivning får användas samtidigt, 2004-10-15, dnr 130 584347-04/111
- Verkligt värde på inventarier och rätten till räkenskapsenlig avskrivning, 2004-11-08, dnr 130 586061-04/111
- Inventarier av mindre värde och mervärdesskatt, 2005-03-03, dnr 130 133554-05/111
- Beskattningsunderlag vid uttagsbeskattning för mervärdesskatt avseende privat användning av båt som tillhör en verksamhet, 2005-03-17, dnr 130 653043-04/11
- Överavskrivning av inventarier och restvärdeavskrivning, 2006-05-24, dnr 131 330742-06/111
- Värdeminskningsavdrag efter uppskrivning och återgång till räkenskapsenlig avskrivning, 2006-06-29, dnr 131 405583-06/111
- Verkligt värde på inventarier och överavskrivning, 2006-09-18, dnr 131 558489-06/111
- Värdeminskningsavdrag efter att inventarier övertagits i samband med fusion, 2006-12-20, dnr 131 728829-06/111
- Återbetalning alternativt inbetalning av mervärdesskatt hänförlig till inventarier, 2007-05-21, dnr 131 281782-07/111
- Redovisning av nedmonterings- och bortforslings- och återställandekostnader för inventarier och rätten till räkenskapsenlig avskrivning, 2008-03-19, dnr 131 164537-08/111

- Avskrivning på inventarier i utländsk självständig filial inom EES-området, 2008-06-27, dnr 131 381508-08/111
- Finansiell leasing och räkenskapsenlig avskrivning, 2008-10-17, dnr 131 548012-08/111
- Uttagsbeskattning för mervärdesskatt vid privat användning av en tillgång som hör till verksamheten, 2009-02-05, dnr 131 127722-09/111
- Restvärdesavskrivning och avyttring av inventarier, 2009-06-12, dnr 131 521631-09/111
- Inventarier och begreppet verkligt värde, 2009-10-16, dnr 131 754857-09/111
- Inventarier av mindre värde och begreppet naturligt samband och större inventarieanskaffning, 2009-11-16, dnr 131 819602-019/111
- Avdragsrätt för ingående skatt på investeringsvaror som används både i verksamheten och för privat bruk, 2010-12-21, dnr 131 818436-10/111

31 Intresseföretag

Regler om intresseföretag finns även i avsnitten 18, 19 och 48 för de företag som tillämpar BFNAR 2008:1, BFNAR 2009:1 eller RFR 2.

31.1 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. Vid tillämpning av rekommendationen är det viktigt att notera att lydelsen är från den 1 januari 2005 och har inte uppdaterats med gjorda ändringar i lagstiftningen efter detta datum.

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.

31.2 Inkomstskatt

Direkta skatteregler kopplade till redovisningen saknas för intresseföretag. Särskilda skatteregler gäller dock för utdelning, kapitalvinster och kapitalförluster på näringsbetingade andelar. Andelar i intresseföretag är oftast näringsbetingade. Det gör att redovisningsreglerna om intresseföretag är av intresse ur kontrollperspektiv. Skattereglerna finns närmare beskrivna i Handledning för beskattning av inkomst 2011, del 2 avsnitt 27 och i del 3 avsnitt 22.

31.3 Rättspraxis m.m.

Redovisningsrådet	– Eliminering av orealiserade vinster och förluster i samband med transaktioner med intresseföretag	URA 16
	– Redovisning av förluster i samband med tillämpning av kapitalandelsmetoden	URA 28
	– Hur påverkas koncernredovisningen och tillämpningen av kapitalandelsmetoden av förekomsten av potentiella röstberättigade aktier	URA 40
Far	– Redovisning av aktier och andelar	RedR 5

32 Joint ventures

Regler om joint ventures finns även i avsnitt 48 för de företag som tillämpar RFR 2.

32.1 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. Vid tillämpning av rekommendationen är det viktigt att notera att lydelsen är från 1 januari 2005 och har inte uppdaterats med gjorda ändringar i lagstiftningen efter detta datum.

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 Intresseföretag. 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 Intresseföretag. 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.

32.2 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.

32.3 Rättspraxis m.m.

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

33 Immateriella tillgångar

Regler om immateriella tillgångar finns även i avsnitt 16, 17, 18, 19 och 48 för de företag som tillämpar BFNAR 2006:1, BFNAR 2008:1, BFNAR 2009:1, BFNAR 2010:1 eller RFR 2.

33.1 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. Rekommendationen gäller inte heller för immateriella tillgångar som omfattas av andra rekommendationer utgivna av Redovisningsrådet, t.ex. goodwill som uppkommer vid företagsförvärv. Utgifter för reklam, utbildning, etablering av verksamheter (”start-up”), forsknings- och utvecklingsverksamhet omfattas av rekommendationen.

RR 15 gäller från den 1 januari 2002. Vid tillämpning av rekommendationen är det viktigt att notera att lydelsen är från den 1 januari 2005 och har inte uppdaterats med gjorda ändringar i lagstiftningen efter detta datum.

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, konstruk-

tioner, 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, använd-

ning 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.

33.2 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.

33.3 Inkomstskatt

Sambandet

Bestämmelser om immateriella tillgångar finns i 18 kap. IL om inventarier. I 18 kap. 1 § första stycket IL anges att bestämmelserna i kapitlet gäller för maskiner och andra inventarier som är avsedda för stadigvarande bruk. I andra stycket 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 andra stycket 1 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 § IL) samt kontraktsnedskrivning (18 kap. 23 § IL) för immateriella rättigheter. Om en skattskyldig bedriver handel med immateriella rättigheter blir lagervärderingsreglerna i 17 kap. IL tillämpliga i stället för bestämmelserna om inventarier i 18 kap. IL. 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 § IL). Huvudregeln och kompletteringsregeln får inte användas på samma gång för samma kategori av tillgångar. Enligt 18 kap. 17 § IL får dock de olika reglerna användas för tillgångar av olika slag, nämligen inventarier (18 kap. 1 § första stycket IL), immateriella rättigheter (andra stycket 1) och anslutningsavgifter och anläggningsbidrag (andra stycket 2). 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 § IL utgiften för förvärv av immateriella rättigheter när förvärvet sker genom byte (jfr RÅ 2001 not. 146 angående byte av lageraktier).

33.3.1 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 skrivelse 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 restvärdes-

avskrivning för immateriella rättigheter. Däremot kan man, som ovan nämnts, inom ramen för den räkenskapsenliga avskrivningen använda sig av huvudregeln för ett slag av tillgångar, t.ex. maskiner, och kompletteringsregeln för ett annat slag av tillgångar, t.ex. immateriella rättigheter, 18 kap. 17 § IL (Skatteverket 2004-10-15, dnr 130 584347-04/111).

33.3.2 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). Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2009 ref. 81 uttalat att bedömningen av om det verkliga värdet på inventarierna understiger det skattemässiga värdet ska göras för samtliga inventarier på vilka bestämmelserna om värdeminskningsavdrag är tillämpliga och inte bara för en grupp av inventarier, t.ex. immateriella rättigheter. Det innebär att även om det verkliga värdet på t.ex. goodwill är lägre än dess skattemässiga värde, kan samtidigt det verkliga värdet på maskiner vara så mycket högre än dess skattemässiga värde, att det verkliga värdet för hela gruppen inventarier som omfattas av 18 kap. IL inte understiger det skattemässiga värdet (Skatteverket 2004-11-08, dnr 130 586061-04/111).

Begreppet verkligt värde på inventarier är inte närmare utvecklat i skattelagstiftningen och inte heller inom rättspraxis. Skatteverket uttalar därför i skrivelse att då vägledning saknas i skattereglerna bör man vid bedömningen av begreppet verkligt värde söka vägledning från normgivningen på redovisningsområdet. Vid beräkningen av det verkliga värdet på inventarier enligt 18 kap. 18 § IL, bör således vägledning sökas i Redovisningsrådets rekommendation RR 17 Nedskrivningar eller i IAS 36 Nedskrivningar från IASB, vilket innebär att värdering ska ske till det högsta av nettoförsäljningsvärdet och nyttjandevärdet. Detta gäller, enligt ställningstagandet, oavsett vilken normgivning som tillämpas i redovisningen (Skatteverket 2009-10-16, dnr 131 754857-09/111).

33.3.3 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 vidareupplåtelser i biograf, video och TV. 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. Högsta förvaltningsdomstolen 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. Skatteverkets uppfattning är 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 (Skatteverket 2004-09-14, dnr 130 550297-04/113).

33.3.4 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 uttalat i skrivelse att tills vidare vid taxeringen och i kontrollverksamheten ska Skatteverket godta omedelbart avdrag för enkla standardiserade datorprogram som enligt god redovisningssed inte får tas upp som tillgång i balansräkningen (Skatteverket 2007-03-20, dnr 131 192491-07/111).

33.3.5 Goodwill vid inkråmsförvärv

Vid förvärv av en rörelse ska köpeskillingen fördelas på identifierbara tillgångar och skulder som tagits över. De värden som åsätts bestämmer som regel de skattemässiga anskaffningsvärdena vare sig de förvärvade tillgångarna och skulderna är lager- respektive kapitaltillgångar-/skulder i inkomstskattelagens mening.

Överstiger köpeskillingen värdet av de förvärvade nettotillgångarna ska det överskjutande värdet redovisas som goodwill.

Värdeminskningsavdrag för en sådan förvärvad goodwill sker skattemässigt enligt reglerna i 18 kap. IL.

I RÅ 2009 ref. 28 ansåg Högsta förvaltningsdomstolen att en goodwillpost som har uppstått vid en verksamhetsavyttring inte ska behandlas som ett inventarium enligt 18 kap. IL vid beskattningen. I förevarande fall hade ett moderföretag överlåtit en verksamhetsgren bestående av inventarier till dotterföretag. Överlåtelsen gjordes i form av en verksamhetsavyttring enligt 38 kap. IL. Skillnaden mellan den marknadsmässiga ersättningen och värdet på de förvärvade tillgångarna i bokföringen redovisade dotterföretaget som goodwill.

Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar att vid tillämpning av bestämmelserna om verksamhetsavyttring ska det köpande företaget anses ha anskaffat andra förvärvade tillgångar än kapitaltillgångar för ett belopp som motsvarar tillgångarnas skattemässiga värde hos det säljande företaget. Den goodwillpost som dotterföretaget tar upp i räkenskaperna motsvaras inte av någon goodwillpost hos moderföretaget.

33.3.6 Egenproducerade rättigheter

Bestämmelserna i 18 kap. IL gäller rättigheter som förvärvats från någon annan. I förarbetena till IL uttalas att egenproducerade rättigheter inte omfattas av bestämmelserna och att det är den goda redovisningsseden som får styra avskrivningarna av dessa rättigheter (prop. 1999/2000:2 del 2 s. 231). Det uttalandet har belysts i två avgöranden.

Koncernmässig goodwill

I RÅ 2003 ref. 47 skulle ett antal dotterbolag fusioneras med moderbolaget. Vid fusionen skulle uppkomma s.k. koncernmässig goodwill. Domstolen 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 domstolen att en periodisering som följer av god redovisningssed ska godtas vid beskattningen.

33.3.7 Icke tidsbegränsade rättigheter

I de tidigare bestämmelserna i KL angavs att avdrag fick göras för utgifter för anskaffning av ”patenträtt och liknande tidsbegränsad rättighet”. I rättspraxis gjordes också en skillnad mellan å ena sidan tidsbegränsade rättigheter och å andra sidan icke tidsbegränsade rättigheter. Ett exempel på det synsättet är rättsfallet RÅ 1987 ref. 172, i vilket avdrag ej medgavs för utgifter för icke tidsbegränsade ledningsrätter. I och med ändringen av lagtexten 1996 har ordet ”tidsbegränsad” slopats. Frågan är vilken betydelse den ändringen har för den fortsatta rättstillämpningen. Frågan har egentligen inte prövats av Högsta förvaltningsdomstolen, 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.

Högsta förvaltningsdomstolen har i rättsfallet RÅ 2008 ref. 19 (II) medgivit ett kommunalt bolag avdrag för en intrångsersättning som kostnad för den period den avser. Fråga i målen var om ett tillsvidareavtal avseende rätten till kommunens mark för produktion och distribution av elenergi. Ersättningen bestämdes efter förhandling varje år och bolaget visste således inte vid avtalets ingång hur stora ersättningarna till kommunen skulle bli. Avtalet kunde sägas upp av kommunen. Skatteverket anförde att intrångsersättningar enligt praxis är sådana ersättningar avseende en icke tidsbegränsad rättighet till en fastighet som inte är en avdragsgill driftkostnad, vare sig direkt eller som värdeminskningsavdrag. BFN, vars yttrande inhämtades av domstolen, menar att för att en nyttjanderätt ska kunna tas upp som en tillgång, krävs att den är av väsentligt värde för rörelsen under kommande år. Men eftersom avtalet kan sägas upp med sex månaders varsel, kan det inte anses sannolikt att bolaget kommer att få intäkter på grund av nyttjanderätten under kommande år. Nyttjanderätten kan därför inte anses ha ett framtida värde för rörelsen och inte heller kan något anskaffningsvärde beräknas. Det föreligger därför inte förutsättningar att redovisa utgiften som en tillgång med obegränsad livslängd i bolagets balansräkning och utgiften ska redovisas som kostnad för den period avgiften avser. HFD delade BFN:s bedömning.

Även i RÅ 2008 ref. 19 (I) var fråga om ett kommunalt bolag som slutit ett nyttjanderättsavtal med kommunen. Skatteverket

ansåg här att nyttjanderättsavtalet kunde jämställas med ledningsrätt för vilken ersättning inte är avdragsgill, RÅ 1987 ref. 172. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att det inte framkommit annat i målet än att avtalet avser en i tiden begränsad nyttjanderätt till kommunens mark. BFN yttrade sig i målet och anförde följande: ”Enligt BFN:s bedömning föreligger inte förutsättningar att redovisa utgiften för rätten att nyttja kommunens mark för bl.a. eldistribution som en tillgång med obegränsad livslängd i bolagets balansräkning. Nyttjanderättsavgiften ska enligt god redovisningssed fördelas linjärt över nyttjanderättsperioden.” HFD delade BFN:s bedömning.

33.3.8 Utgifter för forskning och utveckling

I 16 kap. 9 § första stycket IL anges att utgifter för forskning och utveckling som har eller kan antas få betydelse för näringsverksamheten ska dras av. I andra stycket 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. Högsta förvaltningsdomstolen prövade avdragsrätten för utgifterna utifrån bestämmelsen om avdrag för utgifter för forskning och utveckling. HFD 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 domstolen att bolaget hade rätt till omedelbart avdrag för utgifterna.

33.4 Rättspraxis m.m.

Rättspraxis

– Trafikrättigheter	RÅ 1975 ref. 9
– Ledningsrätter, ej avdrag	RÅ 1987 ref. 172
– Filmrättigheter	RÅ 1993 ref. 92
– Utgifter för patent	RÅ 1994 ref. 94
– Byte av lageraktier	RÅ 2001 not. 146
– Koncernmässig goodwill	RÅ 2003 ref. 47

	– Aktiverade utvecklingsutgifter	RÅ 2004 ref. 81
	– Utveckling av maskiner, omedelbart avdrag medgavs	RÅ 2004 ref. 113
	– Nyttjanderätt gällande satellit	RÅ 2004 ref. 141
	– Nyttjanderättsavtal	RÅ 2008 ref. 19 (II)
	– Intrångsersättning	RÅ 2008 ref. 19 (I)
	– Goodwill vid verksamhetsavyttring	RÅ 2009 ref. 28
	– Nedskrivning till verkligt värde	RÅ 2009 ref. 81
Bokförings-nämnden	– Redovisning av katalogkostnader i postorderföretag	BFN U 88:4
	– Redovisning av utgifter för videofilm för uthyrning i butik	BFN U 88:6
	– Redovisning av utgifter vid produktion av film	BFN U 88:12
	– Redovisning av utgifter för utveckling av dataprogram för försäljning m.m.	BFN U 88:15
	– Redovisning av utgifter för dataprogram hos användare	BFN U 88:16
Redovisningsrådet	– Intellektuellt kapital	URA 9
	– Redovisning av utgifter för hemsidor	URA 39
Skatteverket	– Utgift för datorprogram i lagersystem, 2004-09-14, dnr 130 550297-04/113	
	– Frågan om räkenskapsenlig avskrivning och restvärdesavskrivning får användas samtidigt, 2004-10-15, dnr 130 584347-04/111	
	– Verkligt värde på inventarier och rätten till räkenskapsenlig avskrivning, 2004-11-08, dnr 130 586061-04/111	
	– Avdrag för datorprogram, 2007-03-20, dnr 131 192491-07/111	
	– Inventarier och begreppet verkligt värde, 2009-10-16, dnr 131 754857-09/111	

34 Avsättningar

Regler om avsättningar finns även i avsnitten 16, 17, 18, 19 och 48 för de företag som tillämpar BFNAR 2006:1, BFNAR 2010:1, BFNAR 2008:1, BFNAR 2009:1 eller RFR 2

34.1 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

När någon annan av Redovisningsrådets rekommendationer behandlar *ett särskilt slag* av avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar tillämpas denna andra rekommendation. Särskilt omnämns RR 6 Leasingavtal, RR 9 Inkomstskatter, RR 10 Entreprenader och liknande uppdrag och RR 29 Ersättningar till anställda. Eftersom RR 6 inte anger hur leasingavtal som är förlustkontrakt ska redovisas gäller RR 16 för dessa avtal.

RR 16 gäller från den 1 januari 2002. Vid tillämpning av rekommendationen är det viktigt att notera att lydelsen är från den 1 januari 2005 och har inte uppdaterats med gjorda ändringar i lagstiftningen efter detta datum.

Definitioner

En *avsättning* är en skuld som är oviss vad gäller förfallotidpunkt eller belopp.

En *skuld* är ett åtagande som härrör från inträffade händelser och vars reglering förväntas medföra ett utflöde från företaget av resurser som utgör ekonomiska fördelar.

En *förpliktande händelse* är en händelse som skapar ett legalt eller informellt åtagande som medför att ett företag inte har något realistiskt alternativ till att reglera åtagandet.

Ett *legalt åtagande* är ett åtagande som härrör från

a. ett kontrakt

b. lagstiftning eller

c. annan laglig grund.

Ett *informellt åtagande* är ett åtagande som härrör från ett företags handlande genom att företaget

a. på grund av en etablerad praxis, offentliggjorda riktlinjer eller ett tillräckligt detaljerat, aktuellt uttalande har visat externa parter att företaget påtar sig vissa skyldigheter och

b. därigenom har skapat en välgrundad förväntan hos dessa parter om att det kommer att fullgöra sina skyldigheter

En *ansvarsförbindelse* är

a. ett möjligt åtagande som härrör från inträffade händelser och vars förekomst bekräftas endast av att en eller flera osäkra framtida händelser, som inte helt ligger inom företagets kontroll, inträffar eller uteblir, eller

b. ett åtagande som härrör från inträffade händelser, men som inte redovisas som skuld eller avsättning på grund av att det inte är troligt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera åtagandet eller att åtagandets storlek inte kan beräknas med tillräcklig tillförlitlighet.

En *eventualtillgång* är en möjlig tillgång som härrör från inträffade händelser och vars förekomst bekräftas endast av att en eller flera osäkra framtida händelser, som inte helt ligger inom företagets kontroll, inträffar eller uteblir.

Ett *förlustkontrakt* är ett kontrakt där företagets oundvikliga utgifter för att uppfylla sina åtaganden överstiger de förväntade ekonomiska fördelarna.

En *omstrukturering* är en plan som utformas och bestäms av företagsledningen och som i väsentlig grad förändrar antingen

a. omfattningen av en viss verksamhet i företaget eller

b. det sätt på vilket denna verksamhet bedrivs.

Redovisning i balansräkningen

En avsättning ska redovisas i balansräkningen när

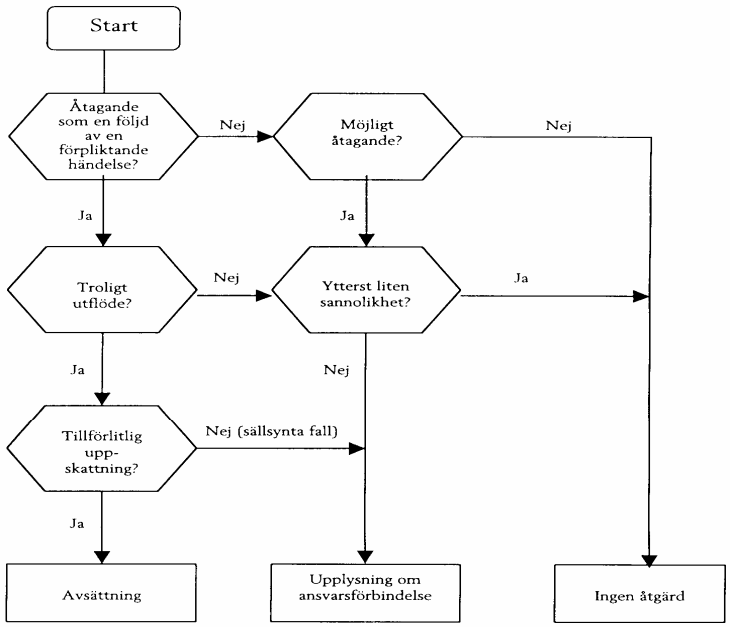
a. ett företag har ett åtagande (legalt eller informellt) som en följd av en inträffad händelse,

b. det är troligt att ett utflöde av resurser krävs för att reglera åtagandet och

c. en tillförlitlig uppskattning av beloppet kan göras.

En ansvarsförbindelse eller en eventualtillgång ska inte redovisas som skuld respektive 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. Det kan, t.ex. i ett fall som är föremål för rättslig prövning, vara tvistigt om vissa händelser inträffat eller om de leder till ett åtagande. 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.

En avsättning får inte redovisas för utgifter som krävs för den framtida verksamheten. Det finns vidare inget åtagande för en framtida utgift om företaget kan undvika utgiften genom sitt framtida handlande. Vid sådant förhållande ska avsättning inte heller redovisas.

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.

Troligt utflöde

För att en avsättning ska redovisas i balansräkningen måste det vara troligt att ett utflöde av resurser krävs för att reglera åtagandet. I rekommendationen betraktas ett utflöde som troligt om det är mer sannolikt att utflödet inträffar än att så inte sker.

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

av yttranden av oberoende experter. Varje tillkommande omständighet i form av händelser efter balansdagen ska beaktas. Osäkerhet kring det belopp som ska avsättas hanteras olika om avsättningen avser en stor mängd poster (t.ex. produktgarantier) eller om den avser enstaka åtaganden (t.ex. skadeståndsanspråk). I det förra fallet beräknas ett ”väntevärde”, dvs. olika tänkbara utfall vägs samman med deras respektive sannolikheter. Där det finns ett intervall av möjliga utfall, och varje punkt i detta intervall är lika sannolik som någon annan, används intervallets mittpunkt. I det senare fallet, dvs. när avsättningen avser ett enstaka åtagande, fastställs avsättningen i regel utifrån det mest sannolika utfallet. Även i ett sådant fall beaktar företaget dock andra möjliga utfall. När dessa överväganden antingen överstiger eller understiger det enskilt mest sannolika utfallet, blir den bästa uppskattningen ett högre respektive lägre belopp.

Risk och osäkerhet

Begreppet risk beskriver möjlig variation i utfall. En riskjustering kan öka det belopp som en skuld beräknas till. Försiktighet krävs vid bedömningar under osäkra förhållanden så att intäkter och tillgångar inte överskattas, och kostnader och skulder inte underskattas. Osäkerhet motiverar dock inte överdrivet stora avsättningar eller avsiktligt överskattade skulder.

Nuvärde

När effekten av när i tiden utbetalning sker är väsentlig ska avsättningen utgöras av nuvärdet av de utbetalningar som förväntas krävas för att reglera åtagandet.

Framtida händelser

Framtida händelser som kan påverka det belopp som krävs för att reglera ett åtagande ska avspeglas i avsättningen, 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 ska då pröva 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. Innan en avsättning görs för förlustkontrakt ska nedskrivning ske av de tillgångar som är knutna till kontraktet.

Omstruktureringar

En omstrukturering kan avse försäljning, nedläggning eller omlokalisering av en verksamhetsgren, förändringar i ledningsstruktur eller genomgripande omorganisation. En avsättning för omstrukturering förutsätter att kriterierna för att redovisa en avsättning är uppfyllda. 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.

Ansvarsförbindelser

En ansvarsförbindelse ska inte redovisas som avsättning eller annan skuld i balansräkningen. I stället ska upplysningar i vissa fall lämnas om ansvarsförbindelser.

Eventualtillgångar

En eventualtillgång ska inte redovisas i balansräkningen. Sådana uppstår vanligen genom oplanerade eller andra oväntade händelser som ger upphov till möjligheten av ett inflöde av resurser, exempelvis ett anspråk framställt i en rättstvist med oviss utgång. När ett inflöde blir så gott som säkert från en eventualtillgång redovisas en tillgång i balansräkningen och en intäkt i resultaträkningen. Upplysningar om eventualtillgången ska lämnas om ett inflöde av resurser bedöms som troligt.

34.2 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, aktierelaterade ersättningar och pensioner inte behandlas här utan i avsnitt 47.

Sambandet

Särskilda skatteregler finns om avdrag för framtida garantiutgifter och för utgifter för framtida hantering av utbränt kärnbränsle (16 kap. 3–6 §§ IL). Det finns också bestämmelser om avdrag för avsättning för framtida substansminskning när en fastighetsägare upplåtit rätt till utvinning av naturtillgångar och fått betalt för framtida utvinning (20 kap. 22–23 §§ IL).

Framtida garantiutgifter ska dras av med belopp som sätts av i räkenskaperna för att täcka risker med anledning av garantiåtagandena vid beskattningsårets utgång (16 kap. 3 § IL). Utformningen av bestämmelsen innebär att avsättningen ska vara företagsekonomiskt motiverad, dvs. vara i enlighet med god redovisningssed. I annat fall kan avdrag inte medges.

Enligt huvudregeln för avdrag, den s.k. schablonregeln, gäller bl.a. att avdraget inte får överstiga kostnaderna under beskattningsåret på grund av garantiåtaganden bortsett från förändringen av avsättningen för framtida garantiutgifter. Om garantitiden är kortare än två år, får avdraget inte överstiga så många tjugofjärdedelar av det sammanlagda beloppet av kostnader som garantitiden utgör i månader (16 kap. 4 § IL). Enligt utredningsregeln ska högre avdrag göras än som följer av 4 §, om ett betydligt större avdrag är motiverat med hänsyn till att

- näringsverksamheten är nystartad,
- garantiåtagandena avser ett eller ett fåtal mycket stora tillverkningsobjekt eller arbeten,
- en betydande ökning av garantiåtagandenas omfattning skett under beskattningsåret,
- produktsammansättningen avsevärt ändrats under året,
- en väsentlig del av garantiåtagandena avser en tid som betydligt överstiger två år, eller
- någon annan liknande omständighet finns (16 kap. 5 § IL).

Skatteregeln omfattar enbart kostnader för framtida garantiutgifter som är ovissa, inte framtida utgifter för inträffade garantifall där omfattningen av de åtgärder som den skattskyldige åtagit sig att bekosta låter sig beräknas. Detta klarlades i rättsfallet RÅ 1992 ref. 44 där ett företag hade gjort avsättning för garantikampanjer. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att den särskilda skatteregeln om avdrag för framtida garantiutgifter överhuvudtaget inte var tillämplig, och medgav avdrag med det avsatta beloppet utifrån ett redovisningsmässigt synsätt. I Skatteverkets svar på redovisnings- och skattefrågor, 2003:7, Avsättningsbelopp vid garantierbjudande kombinerat med krav om återköp, beskrivs ett fall där skattereglerna inte ansågs tillämpliga därför att ett garantiåtagande inte ansågs föreligga.

I de fall det saknas bestämmelser i IL angående avdrag för framtida utgifter eller framtida förluster avgörs avdragstidpunkten av god redovisningssed enligt 14 kap. 2 § IL.

34.2.1 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).

En avsättning får inte redovisas för utgifter som krävs för den framtida verksamheten. Det får inte heller finnas någon möjlighet för företaget att undvika den framtida utgiften genom eget handlande, t.ex. genom att ändra det sätt på vilket verksamheten bedrivs.

För exempelvis miljösanering 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. När effekten av en nuvärdesberäkning är väsentlig måste en sådan alltid göras av de förväntade framtida utbetalningarna.

Personalbonus

Ett exempel på när en avsättning medges skattemässigt framgår av en dom från Kammarrätten i Göteborg (2006-11-06, mål nr 6833-04). Ett företag yrkade för taxeringsåret 2000

avdrag med tre miljoner kronor för avsättning till personalbonus. Den 1 juni 1999 beslutade ledningen att samtliga anställda skulle tilldelas en bonus baserad på försäljningen den 9 oktober 1999. En reservering för framtida utgifter gjordes i bokslutet för räkenskapsåret den 1 september 1998 till den 31 augusti 1999, med 10 000 kr per anställd. En förutsättning för att få bonus var att mottagarna skulle vara fortsatt anställda i november 1999. Skatteverket menade att rätten till bonuslön helt villkorats av händelser under efterföljande räkenskapsår och saknade direkt samband med den under året bedrivna verksamheten.

Kammarrätten inhämtade yttrande från BFN som uttalade bl.a.

> ”Att företaget skall göra en avsättning om det har en förpliktelse som inte motsvaras av en likvärdig motprestation följer av ÅRL och principerna i RR 16 och RR 29.”

Och vidare:

> ”BFN finner att i det nu aktuella fallet har företaget en förpliktelse till tredje man på balansdagen. Detta eftersom utfästelsen om att betala ut en bonus till personalen kommunicerades till de anställda i juni 1999 dvs. före bokslutsdagen. Av handlingarna framgår att bonusen skulle ses som ett tack för goda arbetsinsatser under åren och då särskilt det goda räkenskapsåret 1998/99. För den del av bonusen som inte motsvaras av en likvärdig motprestation av den anställde har därför företaget en förpliktelse. Att det belopp som skulle fördelas till de anställda bestämdes av försäljningssumman en viss dag under efterföljande räkenskapsår förändrar inte bilden. …
>
> Det är sannolikt att bolaget kommer att infria förpliktelsen och att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera förpliktelsen. Beloppets storlek kan fastställas med rimlig grad av säkerhet.”

BFN fann att det var förenligt med god redovisningssed att i det aktuella fallet göra en avsättning för personalbonus.

Kammarrätten i Göteborg instämde i BFN:s bedömning av god redovisningssed och medgav bolaget avdrag för avsättningen för personalbonus. Skatteverket överklagade inte domen.

34.2.2 Troligt utflöde av resurser

För att en avsättning ska redovisas i balansräkningen räcker det inte med att det finns ett åtagande, utan ett utflöde av ekonomiska resurser måste dessutom 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 mer än 50 %. I en skatteprocess brukar det sägas 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.

Ett fall där troligt utflöde var uppe till bedömning avsåg ett bolag som bedrev pappersbruk på arrenderad mark. Enligt avtalet, som trädde i kraft 1997 och gäller under 30 år, skulle fabriksområdet återställas i avröjt skick vid arrendetidens slut, såvida inte annat överenskoms mellan parterna. Bolaget hade i redovisningen gjort en avsättning för beräknade framtida återställningskostnader främst för rivningskostnader av byggnader och andra installationer. Domstolarna ansåg att ett utflöde av resurser inte var troligt. Kammarrätten i Göteborg gjorde (2009-01-09, mål nr 2704-08) därvid följande bedömning: ”Utredningen visar inte att bolaget har beslutat att verksamheten skall läggas ned eller att det eljest finns omständigheter som medför att bolaget verkligen kommer att få kostnader för återställning av området. Det förhållandet att bolagets nuvarande arrendeavtal innehåller bestämmelser som kan medföra att bolaget får sådana kostnader om verksamheten skulle upphöra innebär inte heller att det föreligger ett åtagande på sätt att det kan anses stå i överensstämmelse med god redovisningssed att göra avsättningar. Som länsrätten har funnit är bolaget således inte berättigat till avdrag för den gjorda avsättningen.” Högsta förvaltningsdomstolen har beslutat att ej meddela prövningstillstånd i målet.

De flesta avtal innehåller olika former av förpliktigande villkor som innebär åtaganden för parterna, t.ex. för det fall avtalet bryts, sägs upp i förtid eller liknande. Vidare kan ett avtal, som formellt sett är tidsbegränsat men i praktiken inte är det, innehålla förpliktigande villkor som inträder vid kontraktstidens utgång, t.ex. om återställning. Avsättning ska endast ske i de fall det är troligt att kontraktsvillkoret kommer att medföra ett utflöde av resurser.

34.2.3 Tillförlitlig uppskattning av åtagandet/ Beloppsberäkning

Av RR 16 framgår att uppskattningar och bedömningar är ett väsentligt inslag vid upprättandet av finansiella rapporter och inte minskar deras tillförlitlighet. I rekommendationen anges vidare: ”Förutom i ytterst sällsynta fall kan ett företag fastställa olika möjliga utfall och då göra en uppskattning av åtagandet som är tillräckligt tillförlitlig för en avsättning.” I sådana sällsynta fall, där en tillförlitlig uppskattning inte kan göras, ska enbart upplysning om att en ansvarsförbindelse föreligger lämnas.

Som framgår av beräkningsavsnittet i RR 16 ska företagsledningens bedömning av utfallet för ett åtagande kompletteras av erfarenheter från liknande transaktioner och i vissa fall av yttranden från oberoende experter. Härutöver ska tillkommande omständigheter i form av händelser efter balansdagen, men före det att årsredovisningen undertecknats, beaktas.

Även vad gäller beloppsbestämningen vilar det på den skattskyldige att visa att han följt god redovisningssed i en skatteprocess. Avdrag för en avsättning torde därför förutsätta att det finns ett underlag för beräkningen så att tillförlitligheten i beloppsberäkningen kan bedömas. Det får sedan anses höra till postens karaktär att underlaget i större eller mindre utsträckning kan baseras på uppskattningar och bedömningar. Å andra sidan motiverar enligt rekommendationen osäkerhet inte överdrivet stora avsättningar eller avsiktligt överskattade skulder.

Svårigheter med beloppsbestämningen kan uppkomma när utgifterna ligger långt fram i tiden, vilket kan vara fallet för framtida miljösaneringar eller kostnader för nedmontering och bortforsling av tillgångar. Svårigheterna omfattar såväl uppskattningen av utgifterna som den period som nuvärdesberäkningen ska omfatta.

34.2.4 Gottgörelser

När det finns möjlighet att få ersättning från tredje part för ett belopp som krävs för att reglera ett åtagande, exempelvis genom försäkringskontrakt, skadeståndsklausuler eller leverantörsgarantier, ska denna ersättning redovisas endast när det är så gott som säkert att den kommer att erhållas om företaget reglerar åtagandet. Det bör noteras att sannolikhetskravet här är betydligt högre än vad gäller bedömningen om en avsättning

ska redovisas, där det endast krävs att ett utflöde av ekonomiska resurser är trolig.

34.2.5 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 skrivas ned. Rätten till avdrag för nedskrivning av tillgångar prövas oftast mot särskilda skattebestämmelser, se avsnitt 35 Nedskrivningar.

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 avsättning göras för framtida hyresbetalningar för en lokal som inte används i verksamheten när 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 (2001-06-12, mål nr 517-1999) medgav i ett fall avdrag för gjord avsättning för framtida hyreskostnader, varvid bl.a. följande angavs i domskälen: ”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.”

34.2.6 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 avsnitt 47.

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 senast på balansdagen gett offentlighet åt den så att ett informellt åtagande uppstått.

Om verksamheten i enheten upphör först efter utgången av beskattningsåret gäller att avsättningar inte får göras för framtida rörelseförluster. Endast utgifter som är betingade av omstruktureringen och saknar samband med företagets pågående verksamheter får ingå i en avsättning. Vid rationaliseringar kan en tillverkningsenhet på en ort avvecklas medan en tillverkningsenhet på annan ort byggs ut, för att på sikt öka lönsamheten. Framtida rörelsevinster ska i ett sådant fall inte reducera avsättningen för omstruktureringsutgifter. I de fall där verksamheten fortsätter kan avsättningen enbart omfatta framtida utgifter som är direkt betingade av nedläggningen och verksamheten vid den nedlagda enheten. Avsättning kan inte ske för framtida utgifter som har samband med företagets fortsatta verksamhet, t.ex. flyttningskostnader för anläggningstillgångar. Se svar från Skatteverket på redovisnings- och skattefrågor 2003:8, Avsättningar för framtida utgifter för omlokalisering.

34.2.7 Begreppet löpande driftkostnader

Tidigare hävdades i olika sammanhang att avdrag för framtida utgifter inte kunde medges när fråga var om ”poster av löpande driftkostnadskaraktär”. Bedömningen grundade sig på synsättet att kostnadens karaktär innebar att den skulle kostnadsföras i takt med att utgiften uppkom. Så ansågs t.ex. vara fallet med lönekostnader.

Enligt Skatteverkets mening har dock en sådan klassificering av kostnader ingen generell betydelse för den redovisningsmässiga och skattemässiga bedömningen av avsättningar för framtida utgifter. Det är i stället 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.

34.3 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 återställnings-arbeten efter grustäkt	RÅ 1975 ref. 82
– Avsättning för framtida avgiftning av 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 skogsvårds-utgifter då kontantprincip tillämpats för inkomsten	RÅ 1997 ref. 52
– Avdrag för avsättning till kompetenskonto medgavs	RÅ 2002 ref. 83
– Ej avdrag för framtida reparationsutgifter på egna bilar	RÅ 2003 ref. 13

	– Avdrag för reservering för avgångsvederlag medgavs	RÅ 2004 ref. 18
	– Avsättning för upplupna gratifikationer, avdrag medgavs	RÅ 2006 ref. 68
	– Ej avdrag för avsättning för beräknade ITP-avgifter på semesterlöneskuld och SLP på beräknade pensionskostnader	RÅ 2007 not. 98
	– Avsättning för framtida vårdutgifter för nyplanterad skog, avdrag medgavs	RÅ 2010 ref. 32
	– Avsättning för framtida hyreskostnader enligt kontrakt, avdrag medgavs	KRNS 2001-06-12 mål nr 517-1999
	– Avsättning för framtida hyres- och flyttkostnader, avdrag medgavs ej	KRNJ 2005-02-08 mål nr 844-01
	– Avsättning för personalbonus, avdrag medgavs	KRNG 2006-11-06 mål nr 6833-04
	– Avsättning för återställningskostnader, avdrag medgavs ej	KRNG 2009-01-09 mål nr 2704-08
Bokförings-nämnden	– Periodisering av utgifter vid nedläggning och försäljning av verksamhet	BFN U 90:8
	– Ospecificerad reserv för skulder till leverantörer	BFN U 96:5
Skatteverket	– Riksskatteverkets allmänna råd om avdrag för framtida utgifter för hantering av utbränt kärnbränsle och liknande fr.o.m. 2004 års taxering	RSV 2003:13
	– 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 (deponi)	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
- Avsättningsbelopp vid garantierbjudande kombinerat med krav om återköp 2003:7
- Avsättningar för framtida utgifter för omlokalisering 2003:8
- Avsättning för återställningsarbeten i bilskrotningsföretag, 2004-09-05, dnr 515686-04/113
- Avsättning för vinstandel på lagringsmedium som försåld vara lagras på och som företaget återköper för debiterat pris, 2005-02-22, dnr 108311-05/111
- Omstruktureringsreserv vid inkråmsförvärv, 2006-12-01, dnr 131 726886-06/111

35 Nedskrivningar

Regler om nedskrivningar finns även i avsnitt 16, 18, 19 och 48 för de företag som tillämpar BFNAR 2006:1, BFNAR 2008:1, BFNAR 2009:1 eller RFR 2.

35.1 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. Vid tillämpning av rekommendationen är det viktigt att notera att lydelsen är från den 1 januari 2005 och har inte uppdaterats med gjorda ändringar i lagstiftningen efter detta datum.

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 direkta försäljningskostnader samt avvecklingskostnader. *Nyttjandevärdet* är nuvärdet av uppskattade framtida betalningar som företaget förväntas tillgodogöra sig genom att använda tillgången inklusive ett beräknat restvärde i slutet av nyttjandeperioden. Om återvinningsvärde inte kan beräknas för en enskild tillgång ska det beräknas för den *kassagenererande enhet* till vilken tillgången hör. En kassa-

genererande enhet är den minsta grupp av tillgångar för vilket det går att fastställa löpande betalningar som i allt väsentligt är oberoende av andra tillgångar eller grupper av tillgångar. En *aktiv marknad* är en marknad där (a) handeln avser likvärdiga objekt, (b) det normalt finns intresserade köpare och säljare samt (c) där information om priser är allmänt tillgänglig.

Indikationer på värdenedgång

Ett antal externa och interna indikationer på värdenedgång 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) betydande 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 bägge 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 hela den kassagenererande enhet till vilken tillgången hör. Regler för hur det fastställs till vilken kassagenererande enhet en tillgång hör, hur det redovisade värdet fastställs, hur goodwill och gemensamma tillgångar beaktas samt redovisning av nedskrivning finns intagna i punkterna 62–92 i RR 17.

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 där tillgången omsätts. Om dessa förutsättningar inte är uppfyllda utgör nettoförsäljningsvärdet det pris som beräknas kunna uppnås mellan oberoende, välinformerade och intresserade parter. Vid samtliga alternativ ska avdrag göras för direkta försäljningskostnader.

Nyttjandevärdet för en tillgång eller en kassagenererande enhet beräknas genom att uppskatta de framtida in- och utbetalningar

som tillgången ger upphov till i den löpande verksamheten och i samband med att den avyttras i slutet av nyttjandeperioden. De framtida kassaflödena ska baseras på rimliga och verifierbara antaganden som utgör företagets bästa uppskattningar av de ekonomiska förhållanden som beräknas råda under den återstående nyttjandeperioden. De framtida utbetalningar som ska beaktas är sådana som är nödvändiga för att tillgången/enheten ska kunna ge upphov till inbetalningar. Uppskattningar av framtida kassaflöden ska inte omfatta in- eller utbetalningar i finansieringsverksamheten eller för skatter. De framtida betalningarna ska diskonteras med en lämplig diskonteringsfaktor. Denna 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 ner 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. När en kassagenererande enhet skrivs ner ska nedskrivningsbeloppet reducera värdet på i första hand eventuell goodwill och därefter på övriga tillgångar i proportion till deras redovisade värden. Om återvinningsvärdet är negativt redovisas en skuld enbart om så krävs enligt någon annan rekommendation från Redovisningsrådet. 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. En återföring ska tas upp som intäkt i resultaträkningen. 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 detaljerad är också kraven på upplysningar omfattande.

Exempel

I bilaga 1 till RR 17 finns ett antal exempel som visar identifiering av en kassagenererande enhet, beräkning av nyttjandevärde, återföring av en tidigare gjort nedskrivning m.m.

Konflikt med ÅRL

Enligt 4 kap. 5 § ÅRL ska en anläggningstillgång skrivas ner på balansdagen om det kan antas att värdenedgången är *bestående*. Det kan därför synas finnas en konflikt med RR 17 eftersom den anger att nedskrivning ska ske när det konstaterats att tillgångens redovisade värde överstiger återvinningsvärdet. Enligt Redovisningsrådet finns det dock ingen sådan konflikt. Detta eftersom återvinningsvärdet återspeglar en bedömning av de kassaflöden som tillgången genererar under hela sin återstående nyttjandeperiod. Det innebär att det finns en långsiktighet i bedömningen som gör att beståendekriteriet i ÅRL kan anses uppfyllt (se bilaga 2 i RR 17).

35.2 BFNAR 2003:1 Anläggningsregister

Enligt BFNAR 2003:1 Anläggningsregister ska för varje enskild tillgång kunna utläsas ackumulerade nedskrivningar, se avsnitt 30.3.

35.3 Inkomstskatt

Sambandet

För tillgångar som minskar i värde medges avdrag enligt regler för värdeminskningsavdrag och inte med ledning av god redovisningssed, utom vad gäller kopplade poster som t.ex. egenupparbetade immateriella anläggningstillgångar. RR 17 kan även ha betydelse för beskattningen när verkligt värde ska bestämmas enligt den s.k. ventilen i 18 kap. 18 § IL. För kapitaltillgångar som har gått ner i värde under innehavstiden medges inte avdrag. Om RR 17 har tillämpats på tillgångar som skatterättsligt utgör lagertillgångar ska bestämmelserna i 17 kap. IL tillämpas.

35.3.1 Inventarier

Utgifter för att anskaffa inventarier ska dras av genom årliga värdeminskningsavdrag enligt bestämmelserna om räkenskapsenlig avskrivning eller restvärdesavskrivning (18 kap. 3 § IL). Avdrag för nedskrivning av inventarier i redovisningen kan endast medges om nedskrivningen ryms inom det värdeminskningsavdrag som kan beräknas enligt reglerna för räkenskapsenlig avskrivning. I annat fall anses för stora avskrivningar ha gjorts, vilka ska återföras till beskattning enligt bestämmelserna i 18 kap. 19 § IL. Vid tillämpning av restvärdemetoden är värdeminskningsavdraget helt skilt från avdragen i redovisningen. Alla slag av kostnadsförda belopp hänförliga till inventariernas anskaffningsvärde, som t.ex. av- och nedskrivningar, utrangeringar m.m., ska då återföras till beskattning.

Verkligt värde

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 får ytterligare avdrag göras med ett belopp som motsvarar skillnaden. Bestämmelsen tillämpas oavsett vilken avskrivningsmetod som används.

Det har funnits en osäkerhet om det vid tillämpning av 18 kap. 18 § IL krävs att det verkliga värdet beräknas för samtliga inventarier eller endast för en viss kategori (t.ex. immateriella rättigheter) enligt 18 kap. 1 § IL. Högsta förvaltningsdomstolen fann i RÅ 2009 ref. 81 att det verkliga värdet omfattar samtliga slag av inventarier.

Begreppet verklig värde på inventarier har funnits i skattelagstiftningen under lång tid. Trots det är begreppet och dess innebörd inte närmare belyst i förarbeten och inte heller prövad i rättspraxis. När skatteregler inte innehåller tillräcklig vägledning är det i ett fall som detta, enligt Skatteverkets uppfattning, naturligt att söka vägledning inom normgivningen på redovisningsområdet (RR 17 och IAS 36). Det innebär att det verkliga värdet bör anses motsvara det *högsta* av nettoförsäljningsvärdet och nyttjandevärdet för varje inventarium. Detta får till följd att bägge dessa värden måste beräknas för samtliga inventarier. För enskilda inventarier för vilka det inte går att fastställa löpande inbetalningar måste beräkning av dessa värden göras utifrån den kassagenererande enhet som inventariet tillhör. Trots att vissa inventarier har ett mycket lågt värde kan värderingsprinciperna således få till följd att det verkliga värdet på andra inventarier är så högt, att det verkliga värdet på samtliga inventarier inte är lägre än det skattemässiga värdet (Skatteverket 2009-10-16, dnr 131 754857-09/111).

Vid tillämpning av bestämmelserna i 18 kap. 18 § om lågt verkligt värde på inventarier ska även beaktas ej avdraget värde av tidigare överavskrivna inventarier enligt 18 kap. 19 § IL (Skatteverket 2006-09-18, dnr 131 558489-06/111).

35.3.2 Byggnader

Även utgifter för att anskaffa en byggnad ska dras av genom årliga värdeminskningsavdrag (19 kap. 4 § IL). Avdrag får således inte ske för nedskrivningar som gjorts i redovisningen. Om däremot en byggnad utrangeras ska avdrag göras för den del av anskaffningsvärdet som inte har dragits av tidigare (19 kap. 7 § IL).

35.3.3 Markanläggningar

På samma sätt som för inventarier och byggnader gäller att utgifter för att anskaffa en markanläggning ska dras av genom årliga värdeminskningsavdrag (20 kap. 4 § IL). Det saknas därmed avdragsrätt för nedskrivningar som gjorts i redovisningen. Däremot medges avdrag för den del av anskaffningsvärdet för markanläggningen som inte har dragits av tidigare om näringsverksamheten som bedrivs på fastigheten läggs ned och fastighetens markanläggningar därför saknar värde för fastighetens ägare. Avdrag medges även när fastigheten övergår till ny ägare genom avyttring (20 kap. 7 § IL).

35.3.4 Förbättringar av nyttjanderättshavare

En nyttjanderättshavares utgifter för ny-, till- eller ombyggnad av fastighet enligt 19 kap. 26 § IL ska dras av genom värdeminskningsavdrag. Avdragsrätt föreligger inte för nedskrivning av dylika förbättringar. Däremot ska avdrag göras när nyttjanderätten upphör med den del av anskaffningsvärdet som inte dragits av tidigare (19 kap. 28 § IL).

35.3.5 Övriga tillgångar

För tillgångar som utgör kapitaltillgångar, t.ex. aktier och andelar i dotterföretag, intresseföretag och joint ventures, medges inte avdrag för nedskrivningar under innehavstiden. Detsamma gäller mark. För det fall nedskrivna tillgångar skatterättsligt utgör lagertillgångar tillämpas bestämmelserna i 17 kap. IL. För tillgångar där det finns ett materiellt samband mellan redovisning och beskattning (kopplade poster), som t.ex. för egenupparbetade immateriella anläggningstillgångar, medges avdrag för nedskrivningar som gjorts enligt god redovisningssed.

35.4 Rättspraxis m.m.

Rättspraxis

– Prövning av verkligt värde ska ske för samtliga inventarier — RÅ 2009 ref. 81

Skatteverket

– Verkligt värde på inventarier och rätten till räkenskapsenlig avskrivning, 2004-11-08, dnr 130 586061-04/111

– Verkligt värde på inventarier och överavskrivning, 2006-09-18, dnr 131 558489-06/111

– Inventarier och begreppet verkligt värde, 2009-10-16, dnr 131 754857-09/111

36 Resultat per aktie

36.1 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. Vid tillämpning av rekommendationen är det viktigt att notera att lydelsen är från den 1 januari 2005 och har inte uppdaterats med gjorda ändringar i lagstiftningen efter detta datum.

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.

36.2 Inkomstskatt

Rekommendationen har ingen betydelse för inkomstbeskattningen.

36.3 Rättspraxis m.m.

Redovisningsrådet

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

37 Verksamheter under avveckling

37.1 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. Vid tillämpning av rekommendationen är det viktigt att notera att lydelsen är från den 1 januari 2005 och har inte uppdaterats med gjorda ändringar i lagstiftningen efter detta datum.

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, kassaflöden 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.

37.2 Inkomstskatt

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

38 Delårsrapportering

Regler om delårsrapportering finns även i avsnitt 48 för de företag som tillämpar RFR 2.

38.1 RR 20 Delårsrapportering

Tillämpnings-område

Lagregler om vilka företag som ska lämna delårsrapport finns i 9 kap. ÅRL och i 16 kap. lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden. I rekommendationen anges minimikraven för innehållet i en delårsrapport och de principer som ska ligga till grund för bedömningen av vilka poster som ska tas med i resultat- och balansräkning samt värderingsprinciper för delårsrapporter.

Rekommendationen gäller fr.o.m. den 1 januari 2001. Vid tillämpning av rekommendationen är det viktigt att notera att lydelsen är från den 1 januari 2005 och har inte uppdaterats med gjorda ändringar i lagstiftningen efter detta datum.

Sammanfattning

En *delårsperiod* omfattar tiden från räkenskapsårets början till och med utgången av den *aktuella rapportperioden*, som är perioden från den senast avgivna *delårsrapporten*. En delårsrapport innehåller antingen fullständiga finansiella rapporter eller sådana rapporter i sammandrag för *delårsperioden*, samt vad gäller resultaträkningen, även för den *aktuella rapportperioden*.

Minimikraven för en delårsrapport är att den ska omfatta följande rapporter i sammandrag: balansräkning, resultaträkning, kassaflödesanalys, redogörelse för förändringar i eget kapital samt vissa andra upplysningar. Finansiella rapporter i sammandrag i en delårsrapport ska som minimum innehålla sådana rubriker och delsummeringar som redovisades i företagets senaste årsredovisning samt viss tilläggsinformation. Samma redovisningsprinciper ska tillämpas som i årsredovisningen. Intäkter och kostnader som uppkommer med säsongsvariationer, cykliska variationer eller på annat oregelbundet sätt under räkenskapsåret ska inte anteciperas eller redovisas i

efterföljande period om så inte hade kunnat ske i årsredovisningen. Relativt omfattande upplysningar ska lämnas.

38.2 BFNAR 2007:1 Frivillig delårsrapportering

Detta allmänna råd ska tillämpas av icke noterade företag på räkenskapsår som påbörjas efter den 31 december 2006.

Beteckningen delårsrapport får endast användas för handlingar som tagits fram i enlighet med de regler som gäller för sådana. Företag som valt att upprätta förenklat årsbokslut 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 BFL och 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.

38.3 Inkomstskatt

Rekommendationerna har ingen direkt betydelse för beskattningen.

39 Lånekostnader

Regler för lånekostnader finns även i avsnitten 16, 18,19 och 48 för de företag som tillämpar BFNAR 2006:1, BFNAR 2008:1, BFNAR 2009:1 eller RFR 2.

39.1 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. Vid tillämpning av rekommendationen är det viktigt att notera att lydelsen är från den 1 januari 2005 och har inte uppdaterats med gjorda ändringar i lagstiftningen efter detta datum.

Sammanfattning

Syftet med rekommendationen är att ange hur lånekostnader ska redovisas. Lånekostnader definieras som ränta och andra kostnader som uppkommer då ett företag lånar upp kapital. Detta innebär att kostnader som uppkommit i samband med upplåning ska periodiseras över lånets löptid.

Huvudprincipen är att lånekostnader ska belasta resultatet i den period till vilken de hänför sig. 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.

39.2 Inkomstskatt

Sambandet

Särskilda skatteregler för räntekostnader i inkomstslaget näringsverksamhet saknas förutom för optionslån och vinstandelslån. Det innebär att god redovisningssed styr periodi-

seringen vid beskattningen. Har den skattskyldige valt att redovisa ränteutgifter som en del av en tillgångs anskaffningsvärde är han bunden vid beskattningen av denna redovisning om den följer god redovisningssed.

39.2.1 Lån från delägare

Det förekommer ibland att en delägare lånar ut pengar till sitt bolag med villkor om att ränta på skulden ska erläggas om eller när bolagets ekonomi så tillåter. Vad som är god redovisningssed när det gäller räntekostnaden, vilket därmed också kommer att styra det skattemässiga avdraget, får avgöras från fall till fall. Vägledning kan hämtas från RR 16 Avsättningar. Om den upplupna räntan uppfyller villkoren för att redovisas som avsättning ska räntan kostnadsföras. Om den inte gör det bör den redovisas som ansvarsförbindelse.

Saknas avtal som reglerar ränteförfallodag ska ränta beskattas hos delägaren när gäldenären bokför den upplupna räntekostnaden. Detta bör normalt ske senast vid utgången av räkenskapsåret, se vidare Skatteverkets skrivelse 2002-12-20, dnr 10712-02/100.

39.3 Rättspraxis m.m.

Redovisningsrådet	– Aktivering av ränteutgifter i koncernredovisningen	URA 6
	– Konsekvent redovisning av lånekostnader	URA 15
Skatteverket	– Skatteavdrag vid utbetalning av ränta från fåmansföretag till delägare, 2002-12-20, dnr 10712-02/100	

40 Finansiella rapporter

Regler om finansiella rapporter finns även i avsnitten 16, 17, 18, 19 och 48 för de företag som tillämpar BFNAR 2006:1, BFNAR 2010:1, BFNAR 2008:1, BFNAR 2009:1 eller RFR 2

40.1 Lagregler

I 6 kap. BFL regleras vilka företag som är skyldiga att avsluta den löpande bokföringen med en årsredovisning. Sådan skyldighet gäller för aktiebolag, ekonomiska föreningar, handelsbolag i vilka en eller flera juridiska personer är delägare, företag som omfattas av ÅRKL och ÅRFL samt vissa stiftelser. Årsredovisning ska också upprättas av andra företag som uppfyller vissa villkor när det gäller antalet anställda, redovisad balansomslutning och nettoomsättning.

En årsredovisning ska upprättas och offentliggöras enligt bestämmelserna i ÅRL eller, i förekommande fall, ÅRKL eller ÅRFL. I dessa lagar finns också bestämmelser om koncernredovisning och delårsrapport. Lagreglerna är närmare beskrivna ovan i avsnitt 4 Redovisningslagar.

Numera finns det möjlighet (8 kap. 3 a § ÅRL) att sända in räkenskapshandlingarna till Bolagsverket i elektronisk form (e-tjänst). För att kunna använda tjänsten och skriva under elektroniskt behövs en e-legitimation. Årsredovisningar och revisionsberättelser ska upprättas i den internationella rapporteringsstandarden XBRL (Extensible Business Reporting Language). Se vidare www.bolagsverket.se och www.xbrl.se.

40.2 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 utan för sådana 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. Vid tillämpning av rekommendationen är det viktigt att notera att lydelsen är från den 1 januari 2005 och har inte uppdaterats med gjorda ändringar i lagstiftningen efter detta datum.

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.

Rekommendationen innehåller också 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 ytterst sällsynta 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.

Redovisningsprinciper

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 kassaflödes-analysen – utarbetas med tillämpning av periodiserings-principen. 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 direkt koppling till redovisade intäkter (matchning). Matchningsprincipen förutsätter dock att poster som tas upp i balansräkningen uppfyller definitionen av tillgångar och skulder enligt IASB:s Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter.

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 bättre sätt.
- Förändring krävs enligt lag, rekommendation eller uttalande från Redovisningsrådet.

Väsentlighet och samman-slagningar

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 särskild redovisningsprincip som användarna måste få kännedom om för att rätt förstå de finansiella rapporterna.

40.3 Far − RedR 1 Årsredovisning i aktiebolag

Syfte

Syftet med rekommendationen är att tillhandahålla en praktisk vägledning för den som ska upprätta eller granska en årsredovisning och koncernredovisning per den 31 december 2010 enligt ÅRL. Rekommendationen är främst inriktad på bestämmelserna i ÅRL men innehåller också hänvisningar till ABL och normgivning från BFN och Redovisningsrådet. Den behandlar inte rapportering hos de företag som tillämpar internationella redovisningsstandarder, IFRS, i enlighet med 7 kap. 32−33 §§ ÅRL, RFR 1 och RFR 2, dvs. de företag som tillämpar IFRS i koncernredovisningen.

Tillämpningsområde

Rekommendationen riktar sig i första hand till aktiebolag som följer BFN:s allmänna råd för stora företag, men även andra företag som ska tillämpa ÅRL kan i stor utsträckning använda rekommendationen för att utforma sina årsredovisningar. Den vänder sig inte till noterade företag. Hänsyn har tagits till förändringar som ska tillämpas på räkenskapsår som påbörjas efter den 31 december 2009.

Rekommendationen får inte tillämpas av företag som valt att tillämpa BFNAR 2008:1 Årsredovisning i mindre aktiebolag.

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.

40.4 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 ger vägledning och förståelse för innehållet i och utformningen av en årsredovisning.

41 Upplysningar om närstående

Regler om upplysningar om närstående finns även i avsnitt 18, 19 och 48 för de företag som tillämpar BFNAR 2008:1, BFNAR 2009:1 eller RFR 2.

41.1 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.

RR 23 gäller från den 1 januari 2002. Vid tillämpning av rekommendationen är det viktigt att notera att lydelsen är från den 1 januari 2005 och har inte uppdaterats med gjorda ändringar i lagstiftningen efter detta datum.

Bestämmelser om upplysningar avseende närstående företag finns också i RR 1:00 Koncernredovisning och i RR 13 Intresseföretag.

I 5–7 kap. ÅRL finns bestämmelser om att upplysningar ska lämnas om koncern- och dotterföretag samt att upplysningar ska lämnas om ledande befattningshavare.

BFN har utfärdat BFN U 96:4 Uppgift om inköp och försäljning inom samma koncern, m.m. samt BFN R 4 Uppgift om medelantalet anställda samt löner och andra ersättningar.

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. transaktionerna baserade på affärsmässiga grunder medan för närstående kan andra omständigheter ha betydelse.

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 närståenderelationen som typer av transaktioner och andra detaljer om transaktionerna som är nödvändiga för att förstå de finansiella rapporterna.

RR 23 innehåller även en redogörelse för de upplysningskrav som följer av årsredovisningslagarna.

41.2 Inkomstskatt

Rekommendationen kan ha betydelse i kontrollhänseende.

42 Förvaltningsfastigheter

Regler om fastigheter finns även i avsnitten 16, 17, 18, 19 och 48 för de företag som tillämpar BFNAR 2006:1, BFNAR 2010:1, BFNAR 2008:1, BFNAR 2009:1 eller RFR 2

42.1 RR 24 Förvaltningsfastigheter

Tillämpnings-område

RR 24 ska tillämpas vid redovisning av förvaltningsfastigheter hos innehavare och hos leasetagare vid finansiell leasing och hos en leasegivare vid operationell leasing. Rekommendationen 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. Vid tillämpning av rekommendationen är det viktigt att notera att lydelsen är från den 1 januari 2005 och har inte uppdaterats med gjorda ändringar i lagstiftningen efter detta datum.

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 fastig-

heten 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. den 1 januari 2006 får ett företag, som omfattas av en koncernredovisning upprättad enligt EG-förordningen om tillämpning av internationella redovisningsstandarder, i sin koncernredovisning värdera förvaltningsfastigheter till verkligt värde. I redovisningen för den juridiska personen får regeln om värdering till verkligt värde enligt 4 kap. 14 f § ÅRL inte tillämpas förrän tidigast för räkenskapsår som påbörjas fr.o.m. den 1 januari 2012.

42.2 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 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 s.k. utvidgade reparationsbegreppet. Redovisningsmässigt

torde förutsättningar saknas att aktivera utgifter för reparation och underhåll. Däremot kan ändringsarbeten aktiveras till den del byggnadens prestanda eller avkastning därigenom ökar.

42.3 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 bli frivilligt 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.

I det fall en fastighet överlåts utan samband med en från skatteplikt undantagen verksamhetsöverlåtelse är omsättningen undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § ML. Den förvärvade mäklartjänsten anses ha ett direkt och omedelbart samband med avyttringen av fastigheten, därmed föreligger inte rätt till avdrag för ingående skatt på mäklararvodet. Om en fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet överlåts i samband med en från skatteplikt undantagen verksamhetsöverlåtelse föreligger avdragsrätt till den del fastigheten använts i verksamhet som medför skattskyldighet i enlighet med 8 kap. 3 och 13 §§ ML, fastän att kostnaden avser en omsättning som enligt ML är undantagen från skatteplikt (Skatteverket 2010-12-22, dnr 131 819389-10/111)

Det kan även nämnas att det i 2 kap. 8 § ML finns regler om uttagsbeskattning av vissa fastighetsförvaltningstjänster som utförs på egen fastighet, hyresrätt eller bostadsrätt under förutsättning att avdragsrätt inte föreligger i den verksamhet som bedrivs.

42.4 Rättspraxis m.m.

Skatteverket

– Avdragsrätt för ingående skatt hänförligt till mäklararvode vid fastighetsförsäljning (2010-12-22, dnr 131 819389-10/111).

43 Rapportering för segment och verksamhetsgrenar

Regler om rapportering för segment och verksamhetsgrenar finns även i avsnitt 48 för de företag som tillämpar RFR 2.

43.1 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. Vid tillämpning av rekommendationen är det viktigt att notera att lydelsen är från den 1 januari 2005 och har inte uppdaterats med gjorda ändringar i lagstiftningen efter detta datum.

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 likartade varor eller tjänster och som är utsatt för risker och möjligheter

som skiljer sig från vad som gäller för andra rörelsegrenar. Med *geografiskt segment* avses en redovisningsmässigt identifierbar del av ett företag som tillhandahåller varor eller tjänster inom ett avgränsat geografiskt område och som är utsatt för risker och möjligheter som skiljer sig från vad som gäller för andra geografiska områden.

Segment

Företaget ska först ta ställning till om rörelsegrenar eller geografiska områden är den primära indelningsgrunden för verksamheten (*primära segment).* Avgörande är vilka slag av risker och möjligheter som dominerar. Om riskerna och möjligheterna främst påverkas av företagets varor och tjänster, är rörelsegrenar den primära indelningsgrunden, medan geografiska områden är den sekundära. Om företagets risker och möjligheter i första hand påverkas av att det är verksamt i olika länder eller inom geografiska områden, gäller det omvända förhållandet. Hur företaget är organiserat och hur det interna rapporteringssystemet är uppbyggt, ger normalt uttryck för vilka slag av risker och faktorer som orsakar skillnader i avkastning och om rörelsegrenar eller geografiska områden ska utgöra den primära indelningsgrunden.

En rörelsegren eller ett geografiskt område utgör ett segment för vilket information ska lämnas i det fall intäkterna, vinsten eller förlusten, eller tillgångarna uppgår till 10 % av motsvarande summa för samtliga segment. Företag ska redovisa så många rörelsegrenar eller geografiska områden att summan av de externa intäkterna i dessa segment uppgår till minst 75 % av företagets totala intäkter. Informationen ska basera sig på samma redovisningsprinciper som används i företagets finansiella rapporter för hela företaget.

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.

43.2 BFN R 9 Redovisning av verksamhetsgrenar m.m.

Tillämpnings-område

BFN R 9 ska tillämpas av icke noterade större företag och koncerner som inte tillämpar Rådet för finansiell rapporterings rekommendation RFR 2**,** Redovisning för juridiska personer**.** BFN R 9 ska inte heller tillämpas av företag som har valt att tillämpa RR 25 Rapportering för segment – rörelsegrenar och geografiska områden. Den nya lydelsen av BFN R 9 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. Den indelningen i verksamhetsgrenar som företaget gjort får inte ändras mellan åren utom i det fall det är påkallat av att verksamheten fått en ny inriktning. 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.

43.3 Inkomstskatt

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

44 Händelser efter balansdagen

Regler om händelser efter balansdagen finns även i avsnitt 16, 18,19 och 48 för de företag som tillämpar BFNAR 2006:1, BFNAR 2008:1, BFNAR 2009:1 eller RFR 2.

44.1 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 26 gäller från den 1 januari 2003. Vid tillämpning av rekommendationen är det viktigt att notera att lydelsen är från den 1 januari 2005 och har inte uppdaterats med gjorda ändringar i lagstiftningen efter detta datum.

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.

44.2 Inkomstskatt

Sambandet

För de poster vilka beskattningstidpunkten styrs av reglerna om god redovisningssed får rekommendationen betydelse vid beskattning. 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.

Tidpunkt för undertecknande

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.

Frågan om fortlevnad

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.

44.3 Rättspraxis m.m.

Rättspraxis	– Förlikning efter balansdagen	RÅ 2006 ref. 63
	– Händelser efter balansdagen	KRNS 1996-11-05 mål nr 6671-1994
	– Retroaktiv ränta	KRNS 2001-11-29 mål nr 3589-1999
Skatteverket	– Händelser efter balansdagen	2002:7

45 Finansiella instrument

Regler om finansiella instrument finns även i avsnitten 17, 18, 19 och 48 för de företag som tillämpar BFNAR 2008:1, 2009:1, 2010:1 eller RFR 2.

45.1 Inledning

En svensk heltäckande rekommendation som behandlar redovisning av finansiella instrument saknas. Regler om finansiella instrument finns dock i ÅRL. Dessa regler har införts som en implementering av EU:s ändringsdirektiv (2001/65/EG) från 2001 om värdering av finansiella instrument till verkligt värde. EU-direktivet utgår från IAS 39 i då gällande lydelse. I prop. 2002/03:121 hänvisar regeringen till den definition av finansiella instrument som finns i Redovisningsrådets rekommendation RR 27 och motsvarande rekommendationer av IASB. Såväl Redovisningsrådet som IASB definierar ett finansiellt instrument som varje form av avtal som ger upphov till en finansiell tillgång i ett företag och en finansiell skuld eller egetkapitalinstrument i ett annat företag.

Detta avsnitt är disponerat så att inledningsvis redogörs för bestämmelserna i ÅRL därefter IAS 39, RR 27, IAS 32, IFRS 7, RedR 5, RedR 7 och BFN R 7. Därefter behandlas inkomstskattefrågor med anknytning till finansiella instrument. För att förstå redovisnings- och skattefrågorna bör man också förstå funktionen av olika derivat. Någon särskild genomgång av derivatens funktion görs inte i detta avsnitt. I stället hänvisas läsaren till den beskrivning som finns om dessa instruments funktion i Handledning för beskattning av inkomst vid 2011 års taxering (SKV 301), avsnitt 38.

45.2 Årsredovisningslagen

Finansiella instrument kan redovisas enligt två skilda principer i ÅRL.

Traditionell redovisning

Det traditionella sättet att redovisa finansiella tillgångar är antingen som anläggningstillgångar eller omsättningstillgångar enligt 4 kap. 1–9 §§ ÅRL beroende på om syftet med innehavet är att inneha tillgångarna stadigvarande eller inte. Finansiella anläggningstillgångar värderas till anskaffningsvärdet med i förekommande fall avdrag för nedskrivning. Finansiella omsättningstillgångar värderas till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. Finansiella instrument med ett negativt värde redovisas antingen som skulder eller som avsättningar. Redovisning som avsättning sker när det föreligger en potentiell förlustrisk (t.ex. när det föreligger ett åtagande att leverera ett värdepapper till ett visst pris och marknadsvärdet för värdepapperet överstiger den ersättning man ska få vid leveransen). Som skuld redovisas åtaganden som förfallit och andra finansiella skulder.

Redovisning till verkligt värde

Som alternativ till den traditionella redovisningen får finansiella instrument värderas till verkligt värde enligt 4 kap. 14 a–14 e §§ ÅRL. I sådant fall ska företagets samtliga finansiella instrument utom sådana som inte får tas upp till verkligt värde värderas på samma sätt. Till verkligt värde får inte redovisas:

1. finansiella instrument som hålls till förfall och som inte utgör derivatinstrument
2. lånefordringar och andra fordringar som härrör från företaget och som inte innehas för handelsändamål
3. andelar i dotterföretag, intresseföretag eller samriskföretag
4. egetkapitalinstrument som företaget självt har gett ut
5. avtal om villkorad ersättning i samband med förvärv och samgående
6. skulder, med undantag för skulder som ingår som en del i en handelsportfölj eller som utgör derivatinstrument, samt
7. andra finansiella instrument, som är av sådan särskild karaktär att de enligt vad som är allmänt accepterat bör redovisas på annat sätt.

Inte heller får värdering till verkligt värde ske om en sådan värdering inte skulle ge ett tillförlitligt värde på det finansiella instrumentet.

Om ett finansiellt instrument säkrats mot annat instrument som värderas till verkligt värde ska dock också det säkrade instrumentet värderas till verkligt värde.

Från den 1 mars 2009 gäller att företag som omfattas av en koncernredovisning som upprättas med stöd av internationella redovisningsstandarder får värdera ovan uppräknade finansiella instrument till verkligt värde om det är förenligt med de av EU antagna internationella redovisningsstandarderna och upplysningar om värderingen lämnas i enlighet med dessa standarder.

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 får redovisning av förändringen ske direkt mot fritt eget kapital i en fond för verkligt värde.

45.3 IAS 39 Finansiella instrument

Syftet med IAS 39 är att ange principer för redovisning och värdering av finansiella tillgångar, finansiella skulder och vissa avtal avseende köp eller försäljning av icke-finansiella poster Någon motsvarande svensk rekommendation finns inte. Bestämmelserna i 4 kap. 14 a–14e §§ ÅRL bygger dock på IAS 39, varför denna rekommendation har stor betydelse för uttolkningen av god redovisningssed på detta område. Sedan reglerna i 4 kap. 14 a–14 e §§ ÅRL infördes har dock IAS 39 reviderats på ett antal punkter. Bestämmelser om klassificering samt upplysningskrav finns i IAS 32, Finansiella instrument: Klassificering och i IFRS 7, Finansiella instrument: Upplysningar.

Kategorier

Finansiella instrument klassificeras i nedan 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

5. Övriga finansiella skulder

En finansiell tillgång eller skuld kan värderas antingen till verkligt värde eller till anskaffningsvärde/upplupet anskaffningsvärde. När en finansiell tillgång eller finansiell skuld redovisas första gången, ska en värdering ske till det verkliga värdet plus, i vissa fall, transaktionskostnader som är direkt hänförliga till förvärvet.

Till kategori 1, Finansiella tillgångar och finansiella skulder värderade till verkligt värde via resultaträkningen, 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 andra finansiella tillgångar och skulder föras under förutsättning att denna klassificering sker initialt. Förändringar i verkligt värde ska för denna kategori redovisas i resultaträkningen.

Till kategori 2, Investeringar som hålls till förfall, hänförs finansiella tillgångar som inte är derivat med fastställda eller 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, Lånefordringar och kundfordringar, omfattar tillgångar som inte är derivat med fastställda eller 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, Finansiella tillgångar som kan säljas, 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 tills de säljs eller bokas bort av annan anledning. Då redovisas den ackumulerade värdeförändringen i resultaträkningen. Undantaget från denna redo-

visning är vinster och förluster på utländsk valuta samt nedskrivningar som alltid redovisas i resultaträkningen.

Kategori 5, Övriga finansiella skulder, är en residualkategori. Det innebär att den omfattar alla finansiella skulder som inte värderas till verkligt värde enligt kategori 1. Dessa skulder värderas till upplupet anskaffningsvärde.

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. Ett derivat är ett finansiellt instrument eller annat avtal vars värde ändras till följd av ändringar i t.ex. en angiven räntesats, ett pris- eller ränteindex, som inte kräver någon eller bara en liten initial nettoinvestering och som regleras vid en framtida tidpunkt.

Inbäddade derivat

Ett inbäddat derivat är en del av ett sammansatt finansiellt instrument som också omfattar ett värdkontrakt 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 ekonomiska 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, och
- 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
2. 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 samtliga följande villkor vara uppfyllda:

- Vid säkringens ingående ska det finnas en formell identifiering och dokumentation över säkringsförhållandet samt företagets mål för riskhantering och riskhanteringsstrategi avseende säkringen.
- Säkringen förväntas vara mycket effektiv. Säkringens effektivitet ska under hela säkringstiden ligga inom intervallet 80–125 %. Fortlöpande utvärdering av effektiviteten ska ske.
- Det verkliga värdet eller kassaflödena för säkringen och den säkrade posten ska kunna mätas på ett tillförlitligt sätt.
- För kassaflödessäkring måste en prognostiserad transaktion vara mycket sannolik och vara exponerad för förändringar i kassaflöden som kan påverka resultatet.
- Säkringen bedöms fortlöpande och fastställdes som att ha varit mycket effektiv under den räkenskapsperiod för vilken säkringen identifierades.

Säkring av verkligt värde 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 är en säkring av exponeringen för variationer i kassaflöden som antingen är kopplade till en redovisad tillgång eller skuld (såsom t.ex. framtida räntebetalningar på en skuld med rörlig ränta) eller en mycket sannolik prognostiserad transaktion. Den andel av vinst eller förlust på säkringsinstrumentet som utgör en effektiv säkring ska redovisas mot eget kapital. Den ineffektiva delen av vinsten eller förlusten för säkringsinstrumentet ska redovisas i resultaträkningen, 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 säkringar av nettoinvestering i utlandsverksamhet, inklusive säkring av en monetär post som redovisas som en del av en nettoinvestering innebär att valutadifferenser som avser investeringen ska redovisas som tillägg till eller avdrag från eget kapital tills dess att nettoinvesteringen avyttras eller delavyttras. Då ska den ackumulerade valutadifferensen överföras till resultaträkningen. För säkring av nettoinvestering i utlandsverksamhet punkten 3 ovan 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 den del av vinst och förlust på säkringsinstrumentet som bestämts vara effektiv löpande redovisas mot eget kapital och vid avyttring återbetalning eller utdelning förs de över till resultaträkningen. Den del som bedömts vara ineffektiv ska redovisas i resultatet.

45.4 RR 27 Finansiella instrument: Upplysningar och klassificering

RR 27 behandlar hur finansiella instrument ska klassificeras i balansräkningen och vilka upplysningar som ska lämnas för att

det ska bli lättare att förstå hur dessa instrument påverkar ett företags resultat, ställning och kassaflöden. RR 27 gäller från den 1 januari 2003. Vid tillämpning av rekommendationen är det viktigt att notera att lydelsen har inte ändrats efter 1 januari 2005 och har därför inte uppdaterats med gjorda ändringar i lagstiftningen efter detta datum.

Sammanfattning

Syftet med rekommendationen är att underlätta för läsarna av finansiella rapporter att förstå hur finansiella instrument påverkar ett företags ställning, resultat och kassaflöden, oavsett om de redovisas i balansräkningen eller inte.

Ett *finansiellt instrument* definieras som varje form av avtal som ger upphov till en finansiell tillgång i ett företag och en finansiell skuld eller ett egetkapitalinstrument i ett annat företag. En *finansiell tillgång* kan utgöras av kontanter, en rätt att erhålla kontanter eller annan finansiell tillgång från ett annat företag eller en rätt att byta ett finansiellt instrument mot ett annat under villkor som kan visa sig förmånliga. En *finansiell skuld* är en skyldighet att erlägga kontanter eller annan finansiell tillgång till annat företag eller ett åtagande att byta ett finansiellt instrument mot ett annat under villkor som kan visa sig ofördelaktiga. Ett *egetkapitalinstrument* är varje form av avtal som styrker en residual rätt i företagets tillgångar efter avdrag för alla skulder.

Företag som emitterar sammansatta finansiella instrument, dvs. instrument som inrymmer både en finansiell skuld och ett egetkapitalinstrument, ska redovisa delarna var för sig. Ett exempel på ett sammansatt finansiellt instrument är ett konvertibelt skuldebrev. Företag som emitterar ett konvertibelt skuldebrev ska i balansräkningen skilja mellan den finansiella skulden och den option som ger innehavaren rätt att kräva att skuldebrevet omvandlas till aktier.

Upplysningskraven enligt RR 27 är omfattande. Bland annat ska företaget beskriva de finansiella instrument som redovisas i balansräkningen och de principer som företaget använder för att avgöra när ett instrument ska redovisas i balansräkningen samt kriterierna för värderingen. Företaget ska vidare bl.a. lämna information om det verkliga värdet på samtliga finansiella tillgångar och skulder oavsett om dessa redovisas i balansräkningen eller inte. När det redovisade värdet överstiger det verkliga värdet ska företaget ange skälen till varför ingen nedskrivning har gjorts.

När ett företag beslutat att ett finansiellt instrument utgör en säkring av framtida transaktioner ska företaget beskriva vilka dessa transaktioner är samt tiden fram till dess de förväntas inträffa. En beskrivning ska också lämnas av säkringsinstrumentet, storleken av uppskjutna eller orealiserade vinster och förluster samt när dessa vinster och förluster förväntas påverka det redovisade resultatet.

45.5 IAS 32 Finansiella instrument: Klassificering

RR27 motsvarar IAS 32 men det finns några viktiga skillnader.

- I punkterna 15–20 i IAS 32 framgår det att ett företag som emitterat ett finansiellt instrument ska redovisa instrumentet, eller dess delar, som skuld eller som eget kapital i enlighet med den ekonomiska innebörden av de villkor som gäller för instrumentet när det redovisas första gången. Punkterna 35–41 kräver att utdelning, hänförlig till ett eget kapitalinstrument som enligt punkterna 15–20 redovisats som skuld, ska redovisas i resultaträkningen som kostnad (ränta). Redovisningsrådets bedömning är att en sådan omklassificering som föreskrivs i IAS 32 inte är förenlig med årsredovisningslagen. För RR 27 saknas därför motsvarande punkter. I RFR 2 finns också undantag från en sådan redovisning i enlighet med IAS 32. Se vidare i avsnitt 48.3.

- IAS 32 punkt 42 föreskrivs att en finansiell tillgång och en finansiell skuld ska redovisas med ett nettobelopp endast om två förutsättningar är uppfyllda. Av punkt 49 framgår det att dessa förutsättningar inte är uppfyllda när flera finansiella instrument används för att efterlikna ett enda instrument. Med en redovisning enligt IAS 32 på denna punkt skulle inte en säkringsredovisning enligt RR 8 Redovisning av effekter av ändrade valutakurser kunna uppnås som föreskrivs i bilaga 2 i denna rekommendation. Detta beror på att i en sådan redovisning värderas posterna till sina anskaffningsvärden med hänsyn 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 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.

45.6 IFRS 7 Finansiella instrument: Upplysningar

IFRS 7 innehåller tre slag av upplysningskrav.

1. Kvalitativa beskrivningar avseende karaktären av de risker som uppstår genom finansiella instrument samt de mål, policies, organisation och metoder/processer som tillämpas för att hantera dessa risker.
2. Kvantitativ information om risk- och kapitalsituation.
3. Specifikationer avseende redovisade belopp.

Upplysningar om risker ska omfatta kreditrisker, likviditetsrisker, marknadsrisker och ev. andra prisrisker.

45.7 RedR 5 Redovisning av aktier och andelar

Rekommendationen behandlar 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 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 genomsnittsvärderingen.

Börsnoterade aktier ska redovisas som anläggningstillgångar om de inte utgör säljbara värdepapper vilka förväntas bli

realiserade inom tolv månader räknat från balansdagen. 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 fritt eget kapital i fonden för verkligt värde. Far 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

Andelar i dotterföretag och övriga icke börsnoterade 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.

En nedskrivning behöver bara göras om värdenedgången bedöms vara bestående. En resultatförsämring på grund av en tillfällig konjunkturnedgång behöver således inte leda till någon nedskrivning om värdet är återställt innan årsredovisningen skrivs under eller det på annat sätt kan antas att värdet snart kommer att vara återställt.

Andelar i dotterföretag, joint ventures och intresseföretag får enligt 4 kap. 14 b § ÅRL inte värderas till verkligt värde. För övriga icke börsnoterade aktier får en sådan värdering ske om de kan åsättas ett tillförlitligt värde. En sådan värdering ställer stora krav på värderingsteknisk kunskap och erfarenhet samt dokumentation.

Egna aktier

Förvärv av egna aktier är endast tillåtet för noterade bolag och detta med vissa restriktioner. Egna aktier får inte tas upp som tillgång. Samma gäller för dotterföretags innehav av aktier i ett moderbolag.

Andelar i handelsbolag, värdering till anskaffnings-kostnad

Anskaffningsvärdet på andelar i handelsbolag ska tas upp till vad som betalats för andelarna, antingen i form av köpeskilling eller som insats i bolaget. Detsamma gäller för kommanditbolag. 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. Med nettoresultat förstås handelsbolagets redovisade nettoresultat, ökat (minskat) med eget kapitaldelen av förändringar i obeskattade reserver. Om det redovisade värdet av andelarna blir negativt ska det negativa beloppet redovisas som en skuld till handelsbolaget. Även med dessa redovisningsprinciper måste det rapporterande företaget pröva om andelarnas redovisade värden överstiger deras verkliga värde. Om detta skulle vara fallet måste andelarnas värde skrivas ned. Den andel av handelsbolagets resultat som tas in i det rapporterande företagets redovisning bör redovisas som nettoresultat, antingen under rubriken Resultat från finansiella investeringar eller som en Övrig rörelseintäkt ingående i rörelseresultatet.

Om posten andelar i handelsbolag bedöms vara oväsentlig för tredje parts bedömning av det andelsägande företagets resultat och ställning kan andelarna i stället 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.

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

Rekommendationen omfattar endast redovisning upprättad enligt ÅRL där finansiella instrument inte värderas till verkligt värde. Den tar sikte på instrument som klassificeras som omsättningstillgångar.

För omsättningstillgångar gäller värdering enligt lägsta värdets princip. Far 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 värderegleringsreserv som dras av 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 marknads-

värdet 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 kostnadsförs premien.

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 kostnadsförs premien.

Redovisning av aktieindexoptioner

Utfärdaren av köpoption

Erhållen premie skuldförs tills optionen avslutas genom kvittning eller stängning. Ytterligare avsättning ska göras om aktieindex indikerar en förlust. Förlusten baseras på marknadsnoteringen för återköp av en identisk option om sådan finns. I annat fall beräknas förlusten till det belopp med vilket ett beräknat slutbelopp baserat på aktieindex överstiger lösenbeloppet. Från reserveringen avräknas skuldförd premie.

Utfärdaren av säljoption

Erhållen premie skuldförs tills optionen avslutas genom kvittning eller stängning. Ytterligare avsättning ska göras om aktieindex indikerar en förlust. Förlusten baseras på marknadsnoteringen för återköp av optionen, om sådan finns. I annat fall beräknas förlusten till det belopp med vilket lösenbeloppet överstiger beräknat slutbelopp baserat på aktuellt aktieindex, och reserveras till den del förlusten inte kan avräknas mot skuldförd premie.

Förvärvad option

Optionen redovisas enligt lägsta värdets princip

Redovisning av terminsaffärer i aktieindex

Effekten av ett terminsavtal måste beräknas och eventuell förlust reserveras. Beräkningen görs på basis av marknadsnoteringen för den avtalade indexserien vilket jämförs med det avtalade terminspriset. Om ett nytt avtal med omvända villkor ingås (nettning) permanentar det resultatet av det ursprungliga avtalet. Nettning innebär att det sammanlagda resultatet av de båda avtalen ska resultatföras.

Redovisning av ränteoptioner

Utfärdaren av köpoption

Erhållen premie skuldförs. Om obligationerna finns i utfärdarens ägo ska vid beräkning av verkligt värde enligt lägsta värdets princip värdet beräknas som det lägsta av å ena sidan lösenbelopp plus skuldförd premie och å andra sida nettoförsäljningsvärdet på balansdagen. Innehas inte obligationen får ett eventuellt nedskrivningsbehov beräknas på återköpskostnaden för optionen. Saknas marknadsvärde på återköpsoption bör förlusten beräknas på basis av marknadsräntan för motsvarande termin varvid det teoretiska framtida kassaflödet av obligationsinnehavet diskonteras till dagsvärdet efter denna marknadsränta. Mellanskillnaden mellan detta diskonterade värde, efter avdrag för skuldförd premie, och lösenbelopp utgör förlusten.

Utfärdaren av säljoption

Erhållen premie skuldförs tills optionen avslutas genom kvittning, lösen eller stängning. Eventuell reservering för förlust baseras på marknadsnoteringen på balansdagen för återköp av optionen. Saknas marknadsvärde på återköpsoption bör förlusten beräknas på basis av marknadsräntan för motsvarande termin varvid det teoretiska framtida kassaflödet av obligationsinnehavet diskonteras till dagsvärdet efter denna marknadsränta. Mellanskillnaden mellan lösenbelopp och detta diskonterade, värde, efter avdrag för skuldförd premie, utgör förlusten.

Förvärvad option

Optionen redovisas enligt lägsta värdets princip.

Redovisning av terminsaffärer i obligationer/ stadsskuldväxlar respektive aktier

Om ett avtal stängs genom att ett nytt avtal med omvända villkor ingås (nettning) vilket riskmässigt permanentar resultatet av det ursprungliga avtalet ska det sammanlagda resultatet av de båda affärerna resultatföras.

När avtal löper till slutdagen görs bokföringen som ett vanligt köp respektive 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 respektive 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 på grund av 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 respektive 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. För övrigt ska effekterna av ränteswappen räknas ut löpande och kostnads- respektive intäktsföras som justering av företagets betalda ränta.

45.9 BFN R 7 Värdering av fordringar och skulder i utländsk valuta

I BFN R7 gäller numera endast reglerna om valutasäkring, dvs. punkterna 8 och 15–19 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.

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.

Om en fordran eller skuld i utländsk valuta effektivt är skyddad av en motpost i utländsk valuta ska förändringar i växelkursen inte påverka det bokförda värdet.

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 periodiseras över terminskontraktets löptid. Annan valutasäkringsåtgärd som ger valutaskydd motsvarande ett terminskontrakt ska i redovisningen behandlas på samma sätt som ett terminskontrakt.

Om företaget avtalat med annan om byte av åtaganden att betala ränta och amorteringar på lån i utländsk valuta ska fordringen eller skulden värderas i den valuta som gäller enligt avtalet.

För att en valutasäkringsåtgärd ska anses föreligga måste denna avsikt ha förelegat vid transaktionstidpunkten. I årsredovisningen ska upplysning lämnas om vilka poster som är valutasäkrade samt på vilket sätt. Den valda redovisningsprincipen ska tillämpas konsekvent mellan åren.

Säkringsprinciperna i BFN R 7 avviker från de i IAS 39 både vad gäller de kvalitativa kraven och värderingsmetoderna. I IAS 39 omvärderas säkrad post och säkringsinstrument. I BFN R 7 förändras inte de bokförda värdena och varken eget kapital eller resultat påverkas så länge en effektiv säkring föreligger.

45.10 Inkomstskatt

Finansiella instrument som är lager

Värderingsreglerna för finansiella instrument som är lager finns i 17 kap. 19–21 §§ IL. Definitionen av finansiella instrument anknyter rättsligt till ÅRL. Som reglerna är utformade i 17 kap. 19 § IL omfattas alla finansiella instrument som är lagertillgångar av skattereglerna. Hänvisning sker bl.a. till 4 kap. 14 a) § ÅRL. Detta lagrum omfattar alla finansiella instrument. I ÅRL undantas vissa finansiella instrument från värdering till verkligt värde, nämligen de som räknas upp i 4 kap. 14 b) ÅRL. Det handlar bl.a. om andelar i dotterföretag,

intresseföretag och samriskföretag. I prop. 2003/04:28 ”Skatteregler om värdering av lager av finansiella instrument” s. 22 sägs följande: ” I den mån sådana instrument som avses i paragrafen (4 kap. 14 b § ÅRL, förf. anm.) är skattemässigt lager skall de därför värderas enligt de allmänna lagervärderingsreglerna”. Det innebär t.ex. att byggföretags innehav av fastighetsförvaltande dotterföretag som enligt 27 kap. 6 § IL ska anses som lagertillgång inte ska värderas enligt 17 kap. 19−21 §§ utan enligt 17 kap. 3 § IL.

Värderingsreglerna i 17 kap. 19−21 §§ IL är särskilt skatterättsligt reglerade utan koppling till redovisningen. Lager av finansiella instrument ska antingen tas upp till verkligt värde eller det samlade anskaffningsvärdet. För att lagret ska få värderas till anskaffningsvärdet krävs dock att samtliga företag i en intressegemenskap gör detta. Om det i ett lager av finansiella instrument ingår säkringsinstrument som säkrar andra poster än lager ska detta dock alltid värderas till anskaffningsvärde. Vid överlåtelser inom en intressegemenskap där de finansiella instrumenten värderas till anskaffningsvärde ska detta värde inte ändras på grund av 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.

Eftersom värderingsreglerna i 17 kap. 19–21 §§ IL är särskilda skatteregler utan särskild koppling till redovisningen, har införts en utdelningsspärr i 17 kap. 21 § IL. Bestämmelsen anger att det värde som tillgångarna har tagits upp till enligt 17 kap. 17 och 20–20 b §§ IL ska höjas till den del företaget har delat ut medel eller på något annat sätt förfogat över vinst på ett sätt som inte lagligen hade kunnat ske om tillgångarna tagits upp till samma värde i räkenskaperna som vid beskattningen.

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 där det finns särskilda regler.

45.10.1 Gränsdragningsfrågor mellan lagerreglerna och kapitalreglerna

Handel med värdepapper

Den skattemässiga behandlingen av finansiella instrument är beroende av om ägaren bedriver handel med värdepapper eller inte (det bortses i fortsättningen från när värdepapper utgör lager på grund av 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 föregående balansdag) att beskattas. Förluster på finansiella instrument som skattemässigt är lager kan dessutom dras av som vilka andra förluster i näringsverksamheten som helst.

För övriga ägare utgör finansiella instrument kapitaltillgångar och beskattning sker enligt kapitalvinstreglerna. Det innebär att hela värdeförändringen tas upp till beskattning i samband med att instrumentet avyttras. Det finns också vissa inskränkningar i avdragsrätten för förluster.

En fysisk person kan inte lagligen bedriva värdepappershandel och finansiella instrument hos en sådan person kan därför inte utgöra lager. För att värdepappershandel ska föreligga för fysiker krävs nämligen enligt rättsfallet RÅ 1981 1:4 att handel bedrivs för annans räkning och detta kräver tillstånd från Finansinspektionen, vilket bara ges till aktiebolag. Det räcker således inte att omsättningen är hög och att avsikten är att uppnå vinst genom att köpa och sälja värdepapper.

För aktiebolag och andra juridiska personer uppkommer problemet med att dra gränsen mellan värdepappershandel – där näringsverksamhetsreglerna ska tillämpas – och kapitalförvaltning – där kapitalvinstreglerna ska tillämpas.

Rörelse föreligger om handel sker för andra personers räkning, t.ex. i ett bolag som bedriver fondkommissionsverksamhet. 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. Denna gränsdragning 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. Högsta förvaltningsdomstolen 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 rättspraxis anses således 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 denna rättspraxis kan följande bedömningsgrunder för gränsdragningen anges. För att verksamheten ska behandlas som handel med värdepapper, dvs. rörelse, krävs att den sker yrkesmässigt. Vid denna bedömning torde syftet med verksamheten ha en stor betydelse och bör kunna vara en utgångspunkt för gränsdragningen. Syftet måste dock avspegla sig i faktiska omständigheter/objektiva fakta såsom de kriterier som Högsta förvaltningsdomstolen beaktat i ovan nämnda domar. De viktigaste kriterierna är:

- lagrets omsättningshastighet (omsättningen dividerad med genomsnittligt lagervärde),
- omsättning,
- antal transaktioner, och
- 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 på grund av börsens utveckling sedan 1980-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 Högsta förvaltningsdomstolens 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.

I RÅ 2009 ref. 36 var fråga om värdepapper som ett aktiebolag förvärvat i sin värdepappersrörelse behåller karaktären av lagertillgången sedan verksamheten övergått till förvaltande. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar att det saknas gemensamma bestämmelser för inkomstslaget näringsverksamhet som anger om, under vilka förutsättningar och med vilka konsekvenser en lagertillgång i samma ägares hand kan övergå till att bli kapitaltillgång. Några sådana bestämmelser finns inte heller för värdepapper. I avsaknad av sådana bestämmelser, finner Högsta förvaltningsdomstolen att de värdepapper som förvärvats i värdepappersrörelse, behåller sin karaktär av lagertillgångar även sedan värdepappersrörelsen upphört.

Gränsdragning för andra instrument än aktier

Högsta förvaltningsdomstolen 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 eller dylikt. 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. Högsta förvaltningsdomstolen 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.

45.10.2 Säkringsredovisning och värdering av fordringar och skulder i utländsk valuta enligt 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 kapitalreglerna oavsett om terminen värderas till det verkliga värdet eller till något annat värde i räkenskaperna. En beskattning enligt kapitalreglerna 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 Handledning för beskattning av inkomst vid 2011 års taxering, del 1, avsnitt 38).

Valutasäkring

Bestämmelsen i 14 kap. 8 § IL innebär att fordringar, skulder, avsättningar och kontanter i utländsk valuta ska värderas till kursen vid beskattningsårets utgång (värderingsregeln).

Värderingsregeln är en särskild skatteregel som ska tillämpas oavsett hur posten i utländsk valuta har bokförts i räkenskaperna. 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 av 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.

45.11 Rättspraxis m.m.

Rättspraxis	– Handel med värdepapper	RÅ 1986 ref. 53
	– Handel med värdepapper	RÅ 1988 ref. 45
	– Handel med värdepapper	RÅ 1988 not. 270
	– Säkring av lån med räntetermins-kontrakt	RÅ 1997 ref. 5
	– Valutaomräkning trots avsaknaden av årsbokslut	RÅ 2000 not. 160
	– Värdepapper i värdepappersrörelse lagertillgångar även om verksamheten övergått till förvaltning	RÅ 2009 ref. 36
Redovisningsrådet	– Återköp av egetkapitalinstrument	URA 24
	– Redovisning av kostnader i samband med emission och återköp av eget-kapitalinstrument	URA 25
Skatteverket	– Valutasäkring (hedging)	1996:2
	– Fartygslån i utländsk valuta-säkringsredovisning (hedge)	1996:18

46 Statliga stöd

Regler om statliga stöd finns även i avsnitt 16, 17, 18, 19 och 48 för de företag som tillämpar BFNAR 2006:1, BFNAR 2010:1, BFNAR 2008:1, BFNAR 2009:1 eller RFR 2.

46.1 RR 28 Statliga stöd

Tillämpnings-område

RR 28 ska tillämpas vid redovisning av statliga bidrag, inklusive utformningen av upplysningar avseende dessa. Rekommendationen behandlar inte statliga stöd som ges till företag i form av avdrag vid fastställandet av skattepliktig inkomst, såsom investeringsavdrag och skattemässiga överavskrivningar. Rekommendationen behandlar inte heller statligt ägande i företag.

RR 28 gäller från den 1 januari 2003. Vid tillämpning av rekommendationen är det viktigt att notera att lydelsen är från den 1 januari 2005 och har inte uppdaterats med gjorda ändringar i lagstiftningen efter detta datum.

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.

46.2 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 RFR 2 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. Hur stödet rubriceras av utgivaren saknar betydelse. 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.

I resultaträkningen ska stöd 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 erhållits, villkoren för stöden samt vilka redovisningsprinciper som tillämpats.

46.3 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 unionen, landsting och kommuner, samt bidrag från vissa särskilt angivna organisationer, exempelvis akademier och allmänna undervisningsverk. Med näringsbidrag avses också stöd som lämnas i form av elcertifikat, utsläppsrätter samt utsläppsminskningsenheter och certifierade utsläppsminskningar s.k. Kyotoenheter till sådana skattskyldiga som avses i 17 kap. 22 a § 1, 17 kap. 22 b § första stycket samt 17 kap. 22 b § andra stycket 1 IL.

Det finns en viss osäkerhet i vilken utsträckning beskattningstidpunkten för näringsbidrag bestäms av regler i 29 kap. IL eller av god redovisningssed i enlighet med 14 kap. 2 § IL. Det är Skatteverkets bedömning att god redovisningssed ska tillämpas som huvudregel för att bestämma beskattningstidpunkten av näringsbidrag. I det fall god redovisningssed innebär, att bidraget och däremot svarande utgifter hänförs till olika beskattningsår, finns det i 29 kap. 5 och 8 §§ IL skattemässiga särregler som medger en matchning mellan bidraget och utgifterna (Skatteverket 2009-03-13, dnr 131 222641-09/111).

När det gäller bidrag relaterade till tillgångar får den redovisningsmetod som finns i RR 28 och RFR 2, att redovisa bidraget som en förutbetald intäkt, inte läggas till grund för beskattning. En sådan redovisning är inte förenlig med 29 kap. 6−7 §§ IL.

I Handledning för beskattning av inkomst vid 2011 års taxering (SKV 302) finns ett utförligt avsnitt (17) om näringsbidrag.

46.4 Mervärdesskatt

Ett stöd kan enligt ML betraktas på olika sätt. Det kan vara frågan om s.k. ”oberoende bidrag” som inte kan anses som omsättning av tjänst mot vederlag. Någon beskattning av stödet blir då inte aktuell. En mottagare av stöd kan i vissa fall anses ha tillhandahållit en tjänst åt den som utger stödet. Stödet kan då betraktas som ett vederlag för en mottagen tjänst. Om en omsättning mot vederlag föreligger får avgöras enligt de allmänna reglerna i ML.

I 7 kap. 3 c § ML anges också att bidrag som är direkt kopplade till priset av en vara eller tjänst ska ingå i beskattningsunderlaget. Bestämmelsen tar sikte på situationer då tre parter är inblandade; en säljare, en köpare och en bidragsgivare. Är det bidrag som bidragsgivaren lämnar till säljaren direkt kopplat till priset på en leverans till köparen ska det ingå i beskattningsunderlaget. Säljaren ska då redovisa utgående skatt på det erhållna bidraget. Att avgöra hur ett bidrag ska behandlas från mervärdesskattesynpunkt är ofta komplicerat. Se vidare Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2011 (SKV 553), avsnitt 6.4 samt 11.3.

46.5 Rättspraxis m.m.

Bokförings-nämnden	– Redovisning av s.k. utvecklings-kapital – royalty	BFN U 88:13
	– Redovisning av lokaliseringsbidrag	BFN U 89:7
	– Redovisning av skattereduktion för utgifter för byggnadsarbete på bostadshus	BFN U 94:3
Redovisningsrådet	– Statligt stöd utan uttryckligt samband med företagets löpande verksamhet	URA 19
Skatteverket	– Redovisning och beskattning av bidrag till forskningsverksamhet	2001:2
	– Beskattningstidpunkt för näringsbidrag, dnr 131 222641-09/111	2009-03-13,

47 Ersättningar till anställda

Regler om ersättningar till anställda finns även i avsnitten 16, 17, 18, 19 och 48 för de företag som tillämpar BFNAR 2006:1, BFNAR 2010:1, BFNAR 2008:1, BFNAR 2009:1 eller RFR 2

47.1 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 typer av 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.

RR 29 gäller från den 1 januari 2004. Vid tillämpning av rekommendationen är det viktigt att notera att lydelsen är från den 1 januari 2005 och har inte uppdaterats med gjorda ändringar i lagstiftningen efter detta datum.

Definitioner

Ersättningar till anställda är samtliga vederlag ett företag lämnar i utbyte mot tjänster utförda av anställda.

Kortfristiga ersättningar till anställda är, med undantag för ersättningar vid uppsägning och aktierelaterade ersättningar, ersättningar som i sin helhet förfaller till betalning inom tolv månader efter utgången av den period som de anställda utför tjänsterna som berättigar till ersättningarna.

Ersättningar efter avslutad anställning är ersättningar som betalas när anställningen har avslutats med undantag för ersättningar vid uppsägning och aktierelaterade ersättningar.

Planer för ersättningar efter avslutad anställning är formella eller informella arrangemang enligt vilka företaget lämnar ersättning efter avslutad anställning.

Avgiftsbestämda planer är planer för ersättningar efter avslutad anställning enligt vilka företaget betalar fastställda avgifter till en separat juridisk enhet och inte har någon formell eller informell förpliktelse att betala ytterligare avgifter om den juridiska enheten inte har tillräckliga tillgångar för att betala alla ersättningar hänförliga till tidigare anställdas tjänstgöring.

Förmånsbestämda planer är andra planer för ersättningar efter avslutad anställning än avgiftsbestämda planer.

Planer som omfattar flera arbetsgivare kan både vara avgiftsbestämda eller förmånsbestämda planer (här avses inte statliga planer) som

a. för samman tillgångar som tillförts från olika företag som inte står under gemensamt bestämmande inflytande och

b. använder dessa tillgångar för att lämna ersättningar till mer än ett företags anställda utifrån principen att avgifts- och ersättningsnivåerna fastställs utan hänsyn till i vilket företag arbetstagarna var anställda.

Övriga långfristiga ersättningar till anställda är ersättningar till anställda som inte förfaller till betalning i sin helhet inom tolv månader efter utgången av den period som de anställda utför tjänsterna som berättigar till ersättningarna.

Ersättningar vid uppsägning är ersättningar till anställda som utgår på grund av

a. företagets beslut att avsluta en anställds anställning i förtid, eller

b. en anställds beslut att acceptera frivillig avgång i utbyte mot ersättning.

Aktierelaterade ersättningar är ersättningar till anställda enligt vilka

a. anställda är berättigade att erhålla egetkapitalinstrument som emitterats av företaget (eller moderföretag), eller

b. storleken på företagets förpliktelse gentemot de anställda beror på det framtida priset på de egetkapitalinstrument som emitterats av företaget.

Aktierelaterade planer är formella eller informella arrangemang enligt vilka företaget lämnar aktierelaterade ersättningar till anställda.

Kortfristiga ersättningar till anställda

Ersättningarna kan exempelvis vara löner och sociala kostnader, betald semester och betald sjukfrånvaro, vinstandelar och bonus. Ersättningar i form av sjukvård, bostad, bil eller subventionerade varor och tjänster till nuvarande anställda räknas också till kortfristiga ersättningar.

Ett företag ska redovisa det odiskonterade beloppet avseende kortfristiga ersättningar till anställda som företaget förväntas betala i utbyte mot de tjänster som de anställda har utfört under en redovisningsperiod åt företaget. Ersättningen ska redovisas som en skuld (upplupen kostnad) och kostnad alternativt som tillgång om det krävs eller tillåts av någon annan av Redovisningsrådets rekommendationer.

Betald korttidsfrånvaro som kan sparas ska redovisas när de anställda utför tjänster 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 händelser och en tillförlitlig beräkning av förpliktelsen kan göras. En gällande förpliktelse föreligger endast när företaget inte har något annat realistisk alternativ än att reglera 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 för förmånsbestämda pensionsplaner.

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 betalar samtliga framtida ersättningar till de anställda.

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 för tillgångar. Förfaller avgifter till en avgiftsbestämd pensionsplan inte till sin helhet inom tolv månader efter utgången av den period under vilken de anställda lämnat tjänsterna ska avgifterna diskonteras.

Företaget ska lämna upplysningar om det belopp som redovisas som kostnad för den avgiftsbestämda pensionsplanen.

Förmånsbestämda planer

Redovisningen av förmånsbestämda pensionsplaner enligt rekommendationen kommer att skilja sig mellan redovisningen i den juridiska personen och koncernredovisningen. För den juridiska personen finns bestämmelser i lag (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m. (TrL eller tryggandelagen) och bindande föreskrifter från Finansinspektionen (FI) när det gäller beräkning och redovisning av tryggande av

pensioner. Skattemässigt avdrag för tryggandekostnader förutsätter att TrL:s och FI:s bestämmelser har följts. I RR 29 punkt 159 anges därför att redovisningen i juridisk person får följa dessa regler. Det innebär att Fars rekommendation RedR 4, som bygger på principerna i TrL:s och FI:s föreskrifter, får tillämpas i den juridiska personen. Däremot tillämpas reglerna i RR 29 i koncernredovisningen.

Redovisning av en förmånsbestämd pensionsplan sker genom att företaget beräknar pensionsskulden med utgångspunkt från den anställdes, vid beräkningstillfället, intjänade del av den slutlön som den anställde förväntas erhålla. Denna pensionsskuld diskonteras utifrån en aktuell marknadsränta. Har pensionsplanen ”fonderats” t.ex. genom att medel förts över till en pensionsstiftelse ska det verkliga värdet av stiftelsens förmögenhet reducera företagets pensionsskuld. Pensionsskulden ska redovisas i företagets balansräkning som en skuld. För att dämpa effekterna vid en övergång till att redovisa enligt rekommendationen finns de så kallade ”korridorreglerna”. Reglerna innebär, mycket förenklat, att beräkningsmässiga vinster och förluster som faller utanför en viss ”korridor” får periodiseras, nämligen de som överstiger det större av 10 % av nuvärdet av förpliktelsen och 10 % av det verkliga värdet av eventuella förvaltningstillgångar. Uppkommer det en skuldökning vid övergången till redovisning enligt rekommendationen får denna engångseffekt periodiseras över fem år.

Det belopp som ska redovisas som en förmånsbestämd pensionsskuld är nettot av:

a. nuvärdet av den på balansdagen förmånsbestämda förpliktelsen

b. plus eventuella aktuariella vinster (minus eventuella aktuariella förluster) som inte redovisas enligt korridorregeln i punkt 94−95 i rekommendationen

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

d. minus det verkliga värdet på de eventuella förvaltningstillgångar med vilka förpliktelsen ska regleras.

I resultaträkningen ska företaget redovisa nettot av följande belopp om inte någon annan rekommendation från Redovisningsrådet tillåter eller kräver att beloppet inkluderas i anskaffningsvärdet för en tillgång:

a. Kostnader för tjänstgöring under aktuell period

b. Räntekostnader

c. Förväntad avkastning på förvaltningstillgångar och på rättigheter till ersättningar

d. Aktuariella vinster och förluster, i den mån de redovisas enligt ”korridorregeln”

e. Kostnader hänförliga till tjänstgöring under tidigare perioder i den mån punkt 98 i rekommendationen kräver att de redovisas

f. Effekterna av eventuella reduceringar eller regleringar.

Företaget ska tillämpa den s.k. Projected Unit Credit Method för att fastställa nuvärdet av sina förmånsbestämda förpliktelser, kostnader för tjänstgöring under nuvarande och, i förekommande fall, tidigare perioder.

Den diskonteringsränta som ska användas vid s.k. aktuariella antaganden ska fastställas med hänsyn till den på balansdagen marknadsmässiga avkastningen på förstklassiga företagsobligationer. Finns det ingen sådan fungerande marknad ska den marknadsmässiga avkastningen på statsobligationer användas. Valutan och löptiden ska vara förenlig med valutan och den uppskattade löptiden för förpliktelserna beträffande ersättningar efter avslutad anställning. Diskonteringsräntan är ett aktuariellt antagande som avspeglar pengars tidsvärde.

När det är praktiskt taget säkert att en annan part kommer att ersätta vissa eller alla utgifter som krävs för att reglera en förmånsbestämd förpliktelse ska företaget redovisa denna rätt till ersättning som en tillgång. Tillgången ska redovisas separat till verkligt värde. I resultaträkningen får kostnader hänförliga till en förmånsbestämd pensionsplan redovisas netto efter avdrag för eventuella redovisade ersättningar.

Företagsförvärv

I samband med ett företagsförvärv redovisas tillgångar och skulder som avser 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 och dylikt (se p. 125–130).

Pensionsplan i juridisk person

Tryggandelagen och föreskrifter från Finansinspektionen kan innehålla regler som leder till en annan redovisning av pensionsplaner än den som anges i denna rekommendation. En förutsättning för skattemässigt avdrag är att tryggandelagen följs i juridisk person. I det fall tryggandelagen och föreskrifterna tillämpas så ska detta endast ske i juridisk person.

Övriga långfristiga ersättningar

Övriga långfristiga ersättningar till anställda omfattar exempelvis långvarig betald frånvaro ”sabbatsår”, jubileumsersättningar, långvarig ersättning vid arbetsoförmåga, bonus och andra ersättningar som betalas mer än tolv månader efter intjänandeperioden. Såväl beräkning av skuld som kostnad sker efter i stort sett samma, men förenklade, redovisningsprinciper som för förmånsbestämda planer. Ersättningen redovisas som tillgång, i stället för som kostnad, om det krävs eller tillåts enligt någon annan av Redovisningsrådets rekommendationer.

Ersättningar vid uppsägning

Ersättningar vid uppsägning skiljer sig från andra ersättningar till anställda eftersom den händelse som ger upphov till förpliktelsen är uppsägningen snarare än den anställdes tjänstgöring. Ersättningar vid uppsägning ska redovisas som skuld och kostnad endast när företaget bevisligen är förpliktigat att antingen

- avsluta en anställds anställning före den normala tidpunkten för anställningens upphörande, eller
- lämna ersättningar på grund av ett erbjudande som givits för att uppmuntra frivillig avgång.

Ett företag är bevisligen förpliktigat att säga upp anställda endast när företaget har en detaljerad formell plan för uppsägningen och inte har något realistisk möjlighet att annullera

planen. Vilka uppgifter den detaljerade planen som ett minimum bör innehålla framgår av punkt 139 i RR 29.

Ersättningar vid uppsägningar ger inga framtida ekonomiska fördelar och redovisas omedelbart som kostnad. Diskontering ska ske när ersättningar till anställda förfaller till betalning mer än tolv månader efter balansdagen. Vid ett erbjudande som görs för att uppmuntra frivillig avgång ska beräkningen av ersättningarna vid uppsägning baseras på det antal anställda som förväntas acceptera erbjudandet.

Aktierelaterade ersättningar

Med aktierelaterade ersättningar avses dels olika slag av egetkapitalinstrument som emitterats till anställda under det verkliga värdet, dels kontanta betalningar vars storlek kommer att bero på det framtida marknadspriset på företagets aktier. RR 29 innehåller dock inga regler beträffande redovisning och beräkning av aktierelaterade ersättningar (regleras i IFRS 2). Däremot innehåller den omfattande krav på informationslämnande.

47.2 Inkomstskatt

47.2.1 Avdrag för 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. De kvalitativa kraven finns i 58 kap. och de kvantitativa i 28 kap. IL. För direktutbetalda pensioner finns inga sådana krav utan avdrag medges som en vanlig personalkostnad.

Tryggande med avdragsrätt

Tryggande av framtida pensioner innebär att arbetsgivaren i förväg säkerställer de framtida utbetalningarna av de anställdas pensioner. Arbetsgivaren ska enligt 28 kap. 3 § IL 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,
- avsättning till pensionsstiftelse, eller
- överföring till utländskt tjänstepensionsinstitut.

Arbetsgivaren kan välja form av tryggande och kan även kombinera olika tryggandeformer om det är förenligt med den av företaget tillämpade pensionsplanen.

För en mer utförlig redogörelse för bestämmelserna hänvisas till Skatteverkets Handledning för beskattning av inkomst vid 2011 års taxering (SKV 336), avsnitt 11.

47.2.2 Tidpunkt för avdrag pensionskostnader

Under en tid har osäkerhet förelegat avseende vid vilken tidpunkt rätt till avdrag för kostnader för att trygga pensionsutfästelser inträder. Osäkerheten har framförallt avsett när avdragsrätten inträder för avsättningar för beräknade pensionsavgifter på intjänade löner och semesterlöner. Skatteverket har under 2008 tagit ställning till hur bestämmelserna i IL och praxis ska tolkas vad gäller avdragstidpunkten. Slutsatserna innebär att tidpunkten för skattemässig avdragsrätt i viss utsträckning skiljer sig från den tidpunkt utgiften för pensionsåtagande enligt god redovisningssed ska kostnadsföras.

Tidpunkt avdrag genom betalning av premie

En arbetsgivare ska enligt Skatteverkets uppfattning i normalfallet medges avdrag för tryggande av pension genom pensionsförsäkring det beskattningsår då premien betalas. Denna slutsats stöds av ordalydelsen i bestämmelsen i 28 kap. 3 § IL samt av Högsta förvaltningsdomstolens bedömningar i RÅ 2002 not. 212 respektive RÅ 2007 not. 98 och även RÅ80 1:4. I något fall följer av fast praxis (jfr RÅ 1977 ref. 41) att avdrag medges ett annat beskattningsår. En arbetsgivare ska därför i normalfallet medges avdrag för tryggande av pension genom pensionsförsäkring det beskattningsår premien betalas, även i det fall reservering för framtida premiebetalningar skett enligt god redovisningssed vid föregående bokslut. Avdrag ska dock medges för en reservering för engångspremie till en pensionsförsäkring som arbetsgivaren före utgången av beskattningsåret har utfäst sig att köpa om försäkringsavtalet tecknas och premien betalas senast vid den tidpunkt arbetsgivaren har att lämna inkomstdeklaration. Detsamma gäller en reservering för en första premie till en terminsbetald pensionsförsäkring som arbetsgivaren före utgången av beskattningsåret har utfäst sig att köpa om försäkringsavtalet tecknas och premien betalas senast vid den tidpunkt arbetsgivaren har att lämna inkomstdeklaration (Skatteverket 2008-06-27, dnr 131 409602-08/111).

Avsättning för engångsbetalning till existerande pensions-försäkring

Det är Skatteverkets uppfattning att avsättning för en ny utfästelse om engångsbetalning till en redan existerande försäkring i fråga om avdragstidpunkten kan bedömas på samma sätt som anges ovan för en ny utfästelse där en ny försäkring tecknas. Avdrag får alltså göras för avsättningen om utfästelse gjorts före beskattningsårets utgång och försäkringspremien betalas in senast vid den tidpunkt inkomstdeklarationen ska lämnas in. Se Skatteverkets Handledning för beskattning av inkomst vid 2011 års taxering (SKV 336), s. 360–361.

Avdragstidpunkt för avsättning för framtida premier

Skatteverket anser att det numera är klarlagt att avsättningar för framtida pensionsförsäkringspremier som hänför sig till löneskulder (t.ex. semesterlöneskuld eller bonusskuld) inte grundar rätt till avdrag, se RÅ 2007 not. 98 och Skatteverkets skrivelse 2008-06-27, dnr 131 409594-08/111.

Direktutbetalda pensioner

Avdrag för direktutbetalda pensioner medges som en personalkostnad i takt med utbetalning, under förutsättning att beloppet är förfallet till betalning. Själva avdragsrätten följer av huvudregeln i 16 kap. 1 § IL om avdrag för utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster.

Om pensionsutfästelse säkerställs på annat sätt än enligt 28 kap. 3 § IL, t.ex. genom inköp och pantsättning av en kapitalförsäkring, är premien för kapitalförsäkringen inte avdragsgill vid inkomsttaxeringen. Ersättning som betalas ut på grund av kapitalförsäkring är skattefri. Kapitalförsäkringens utfallande belopp brukar företaget i sådana fall använda till att betala ut direktpensionen till den tidigare anställde. I vissa fall betalar försäkringsbolaget ut pensionen direkt till den tidigare anställde för arbetsgivarens räkning.

Redovisning av direktpension

I praktiken förekommer flera olika sätt att redovisa utfästelser om pension som säkerställs på sådant sätt att skattemässigt avdrag inte medges förrän vid utbetalning. Själva utfästelsen kan antingen tas upp som skuld eller redovisas bara som en ansvarsförbindelse inom linjen i årsredovisningen. Far anger dock i RedR 4 att det är synnerligen önskvärt att pensionsåtaganden redovisas som skuld. Vad gäller kapitalförsäkring som köpts för att säkerställa ett pensionslöfte förekommer både att sådan finns med som en tillgång i balansräkningen alternativt att inköpet redovisas som en kostnad. En bokförd kostnad uppstår när försäkringen inte tas upp som en tillgång, då med motiveringen att den är avsedd att täcka och motsvarar utfästelse om pension och är pantsatt till förmån för utfästelse som tagits upp som en ansvarsförbindelse.

Beroende på hur utfästelsen och eventuellt säkerställande har bokförts kan det finnas behov av skattemässiga justeringar både i samband med utfästelsen och vid utbetalningen av pensionen. Redovisningen kan även ha betydelse för vid vilken tidpunkt särskild löneskatt på pensionskostnader (SLP) ska betalas, se avsnitt 47.3.

47.2.3 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 bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed.

Högsta förvaltningsdomstolen har under senare år prövat frågor kring tidpunkten för avdrag för ersättningar till anställda i några avgöranden.

Deltidsledighet, lön eller pension RÅ 2003 ref. 6

Rättsfallet RÅ 2003 ref. 6 gällde ett aktiebolag som skulle införa ett system med deltidsledighet för sina anställda. Den anställde skulle ges möjlighet att med bibehållna ålderspensionsförmåner trappa ner sin arbetstid och få en viss ersättning under ledigheten. SRN ansåg i sitt förhandsbesked att den ersättning som den anställde skulle uppbära under ledigheten mer framstod som en form av lön under ledighet än som en pensionsförmån. Högsta förvaltningsdomstolen gjorde en samlad bedömning av ersättningens karaktär och syfte och delade SRN:s uppfattning att ersättningen var att anse som lön för vilken bolaget fick avdrag i takt med att lönen förföll till betalning.

Avgångsvederlag RÅ 2004 ref. 18

I RÅ 2004 ref. 18 hade ett aktiebolag gjort utfästelser om avgångsvederlag till fem anställda i anslutning till att beslut fattats under räkenskapsåret att de på grund av övertalighet skulle sluta sina anställningar. Med anledning av utfästelserna gjordes en reservering i bokslutet som avsåg avgångsvederlag och därpå belöpande arbetsgivaravgifter, men inte till någon del av lön eller annan ersättning under återstående anställningstid. Utbetalning skulle ske först sedan anställningen upphört och då som engångsbelopp eller i rater. I ett yttrande gjorde BFN följande beskrivning av rättsläget: om ett företag har en förpliktelse, utan att företaget erhåller en likvärdig motprestation, och det är sannolikt att förpliktelsen kommer att infrias, ska en avsättning redovisas i balansräkningen, om beloppet med rimlig grad av säkerhet kan fastställas. BFN

ansåg att reserveringen överensstämde med god redovisningssed. Högsta förvaltningsdomstolen gjorde samma bedömning och förklarade att bolaget hade rätt till avdrag för reserveringen.

Upplupna gratifikationer RÅ 2006 ref. 68

I RÅ 2006 ref. 68 hade ett aktiebolag utfäst sig att betala ut gratifikationer till anställda som kvarstod i anställning under viss tid. Företaget hade gjort en avsättning för upplupna gratifikationer och yrkat avdrag för denna. Vid beräkningen 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 Högsta förvaltningsdomstolen, efter hörande av BFN, att avsättningen var förenlig med god redovisningssed och därför avdragsgill.

Skattemässig behandling av optionsprogram redovisat enligt IFRS 2 RÅ 2007 ref. 70

Ett bolag redovisar enligt IFRS 2, Aktierelaterade ersättningar, kostnader för optionsplan för anställda utifrån optionens värde vid tilldelningstidpunkten. Kostnaden periodiseras sedan över intjänandeperioden. De effekter som uppkommer när optionerna infrias och bolaget köper in aktier som levereras till de anställda påverkar inte resultatet utan det egna kapitalet. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade i RÅ 2007 ref. 70, vid fastställande av ett förhandsbesked, att skattemässigt föreligger avdragsrätt för löneutgift i enlighet med RÅ 2004 ref. 83 med ett belopp som motsvarar skillnaden mellan marknadsvärdet på aktierna vid utnyttjandet och det pris som den anställde då betalar för aktierna. Högsta förvaltningsdomstolen anförde därefter följande: ”Nästa fråga är vid vilken tidpunkt utgifterna skall dras av som kostnad. Bolagets avsikt är att årligen under intjänandeperioden yrka avdrag vid taxeringen med samma belopp som bolaget redovisar som lönekostnad i resultaträkningen. Annat har inte framkommit än att en sådan skattemässig periodisering är förenlig med kravet på god redovisningssed. Bolaget har därmed rätt till avdrag för denna kostnad.” Högsta förvaltningsdomstolen angav vidare att: ”Som framgått ovan bestäms den skattemässigt avdragsgilla lönekostnaden med utgångspunkt i aktiernas marknadsvärde vid utnyttjandetidpunkten. Det är alltså först vid denna tidpunkt som bolagets rätt till avdrag och avdragets storlek kan fastställas definitivt och de avdrag som bolaget gör årligen under intjänandeperioden är därmed preliminära. Härav följer att en avstämning måste göras vid utnyttjandetidpunkten

mellan tidigare medgivna avdrag och den slutliga lönekostnaden. Om det vid denna avstämning visar sig att lönekostnaden blir högre än vad som löpande har dragits av har bolaget rätt till ytterligare avdrag och i motsatt fall skall skillnadsbeloppet återföras till beskattning."

Personalbonus KRNG

I ett fall från Kammarrätten i Göteborg (2006-11-06, mål 6833-04) hade företaget före balansdagen lämnat en utfästelse att lämna en bonus till personalen som skulle baseras på försäljningen under en viss framtida dag. BFN uttalade i yttrande att utifrån de i målet föreliggande omständigheterna borde företaget redovisa en avsättning för personalbonus. Kammarrätten medgav avdrag. För utförligare beskrivning av fallet se avsnitt 34.2.1.

47.3 Särskild löneskatt och avkastningsskatt

När pensionsutfästelser tryggas eller när pension betalas ut ska arbetsgivaren betala särskild löneskatt på pensionskostnader (SLP). Härutöver kan arbetsgivaren vara skattskyldig till avkastningsskatt (AvP) enligt lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel (AvPL). Skattskyldiga till AvP är bl.a. arbetsgivare som i sin balansräkning redovisar skuld under rubriken Avsatt till pensioner enligt tryggandelagen eller i sådan delpost som avses i 8 a § samma lag. Kapitalunderlaget, som är underlaget för AvP, utgörs av avsättningsbeloppet vid ingången av beskattningsåret avseende sådana pensionsutfästelser för vilkas tryggande avdragsrätt föreligger vid inkomsttaxeringen. I Sverige obegränsat skattskyldiga som innehar en utländsk kapital- eller pensionsförsäkring är skattskyldiga till AvP. I detta sistnämnda fall ska beskattningsåret alltid utgöras av kalenderåret. Se vidare Skatteverkets Handledning för beskattning av inkomst vid 2010 års taxering (SKV 336), avsnitt 12 och 13. SLP är avdragsgill vid inkomsttaxeringen. AvP är avdragsgill för de arbetsgivare som har konto Avsatt till pensioner och liknande förpliktelser. För övriga skattskyldiga är AvP inte avdragsgill eftersom den får anses som en svensk allmän skatt (16 kap. 17 § IL).

Redovisningens betydelse för SLP RÅ 2004 ref. 133

Rubriceringen i redovisningen kan ha avgörande betydelse för vid vilken tidpunkt SLP ska betalas när det är fråga om avsättningar för pensionsutfästelser i balansräkningen. I RÅ 2004 ref. 133 ansåg SRN, med instämmande av Högsta förvaltningsdomstolen, att SLP skulle betalas för pensions-

utfästelser utöver allmän pensionsplan bara om de redovisats i enlighet med 5 och 8 a §§ TrL, dvs. under rubriken ”Avsatt till pensioner” eller som en delpost under rubriken ”Avsatt till pensioner och liknande förpliktelser”. Det saknade betydelse om avdragsrätt förelåg för avsättningarna liksom om utfästelserna säkerställdes med kapitalförsäkringar eller på annat sätt. Pensionsutfästelse som redovisats under annan rubrik, exempelvis under delposten ”Övrig pensionsskuld”, faller alltså inte in i de förändringar (ökning eller minskning) av avsättningar som, enligt 2 § 1st. c) respektive i) lag om särskild löneskatt på pensionskostnader, ska påverka underlaget för SLP.

Ett aktiebolags pensionsåtagande till en delägare med bestämmande inflytande, där pensionsåtagandet inte utgörs av faktisk anslutning till allmän pensionsplan, kan inte skuldföra avsättning på konton enligt 5 och 8 a §§ TrL. I en sådan situation är det utan betydelse hur avsättningen görs i balansräkningen eftersom SLP ska betalas först i samband med utbetalningen av pensionen (RÅ 2004 not. 136).

Tidpunkt för avdrag för SLP

Avdragsrätten för SLP vid inkomsttaxeringen följer enligt praxis samma principer som avdragsrätten för pensionsutgifter. I avsnitt 47.2.2 finns hänvisning till Skatteverkets skrivelser som behandlar tidpunkten för avdrag för pensionskostnader. Redovisning av både underlag för SLP vid taxeringen och avdragsrätten för SLP ska bedömas efter samma principer. Det innebär att avdrag inte kan medges för avsättning för framtida SLP på utfästelse om pension som redovisats på annan plats i balansräkningen än de som anges i TrL och inte heller vid utfästelse som redovisats inom linjen i årsredovisningen, se RÅ 2004 ref. 133. Vidare framgår av RÅ 2007 not. 98 att avsättning för SLP på pensionsdelen i beräknade ITP-avgifter på semesterlöneskuld inte är avdragsgill.

47.4 Rättspraxis m.m.

Rättspraxis

För fler rättsfall om avdrag för pensionskostnader, SLP och avkastningsskatt, se Skatteverkets Handledning för beskattning av inkomst vid 2011 års taxering (SKV 336), avsnitt 11, 12 och 13.

– Frågan om arbetande styrelseordförande var uppdragstagare eller arbetstagare	RÅ 2001 not. 164

	– Ersättning under ledighet ansågs utgöra lön	RÅ 2003 ref. 6
	– Reservering för avgångsvederlag	RÅ 2004 ref. 18
	– Ej avdrag för avsättning för framtida SLP. Underlag löneskatt beroende av hur avsättning för pensionsåtagande redovisats i balansräkningen	RÅ 2004 ref. 133
	– Avsättning för gratifikationer	RÅ2006 ref. 68
	– Skattemässig behandling av options-program redovisat enligt IFRS 2	RÅ 2007 ref. 70
	– Ej avdrag för avsättning för beräknade ITP-avgifter på semesterlöneskuld och för SLP på de beräknade pensions-kostnaderna	RÅ 2007 not. 98
	– Avsättning för personalbonus, avdrag medgavs	KRNG 2006-11-06 mål nr 6833-04
Bokförings-nämnden	– Redovisning av SLP och avkast-ningsskatt på pensionsmedel vid tryggande genom särskild redovisning av pensionsskuld	BFN U 91:3
	– Redovisning av vinstandelar till anställda	BFN U 96:1
Redovisningsrådet	– Upplysningar om aktierelaterade ersättningar till anställda	URA 41
Far	– Redovisning av pensionsskuld och pensionskostnad	RedR 4
Skatteverket	– Avdragsrätt för framtida pensionsförsäkringspremier som beräknas på löneskulder 2008-06-27, dnr 131 409 594-08/111	
	– Tidpunkt för avdrag för arbetsgivares tryggande av pensionsutfästelse genom betalning av premie för pensionsförsäkring 2008-06-27, dnr 131 409602-08/111	

48 IFRS-anpassad redovisning

48.1 Inledning

Företag vars värdepapper på balansdagen är noterade på en reglerad marknad i en medlemsstat i EU, ska upprätta koncernredovisning med tillämpning av de IFRS/IAS och tillhörande tolkningsuttalanden från IFRIC/SIC som antagits av EU-kommissionen. Detta följer av EU-förordningen nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder (”IAS-förordningen”) som gäller som lag i Sverige, vid sidan av bl.a. årsredovisningslagen. Med anledning av förordningen beslutades om vissa förändringar i ÅRL, främst bestämmelser om vilka svenska regler om koncernredovisning dessa företag ska tillämpa. Bestämmelser infördes också så att svenska företag i större utsträckning ska kunna tillämpa internationella redovisningsstandarder inom ramen för svensk lag vid upprättandet av årsredovisningen. Bestämmelserna trädde i kraft den 1 januari 2005.

Vissa av reglerna får dock tillämpas i årsredovisning först för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2011. Det rör värdering till verkligt värde enligt 4 kap. 14 f § ÅRL av biologiska tillgångar, förvaltningsfastigheter och andra materiella tillgångar och immateriella tillgångar hos företag som omfattas av en koncernredovisning som upprättas med tillämpning av internationella redovisningsstandarder.

Rådet för finansiell rapportering (Rådet) utfärdar rekommendationer och uttalanden för företag vars värdepapper är noterade på reglerad marknad i Sverige.

48.2 RFR 1 Kompletterande redovisningsregler för koncerner

Inledning

Företag som har värdepapper eller skuldebrev noterade eller koncerner som upprättar sin redovisning enligt IAS-förordningen ska vid upprättandet av sin koncernredovisning

förutom IFRS/IAS som har antagits av EU tillämpa vissa bestämmelser i årsredovisningslagen, se 7 kap. 32 § ÅRL. Det rör sig bl.a. om bestämmelser som reglerar när ett företag är ett moderföretag, om skyldighet och undantag från skyldighet att upprätta koncernredovisning, om förvaltningsberättelsen och om offentliggörandet. Därtill kommer ett antal bestämmelser av formaliakaraktär t.ex. språk, form och undertecknande samt en del tilläggsupplysningar som saknar motsvarighet i IFRS/IAS.

För kreditinstitut och värdepappersföretag samt försäkringsföretag påverkas utformningen av de finansiella rapporterna, förutom av lagbestämmelser och rekommendationer från Rådet, av föreskrifter och allmänna råd från FI. I de fall dessa anger en annan redovisning än Rådets rekommendationer ska Finansinspektionens föreskrifter och allmänna råd tillämpas.

Tillämpnings-område

Rekommendationen RFR 1 ska tillämpas av företag vars värdepapper på balansdagen är upptagna till handel på en reglerad marknad i Sverige vid upprättande av koncernredovisningen. Den i december 2010 uppdaterade RFR 1 ska tillämpas för räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2010 eller senare. För anvisningar avseende brutna räkenskapsår likväl som för att ta del av upphävda versioner av RFR 1 hänvisas till Rådets hemsida.

Sammanfattning

Rekommendationen innehåller vägledning beträffande upplysningskrav i ÅRL som ska tillämpas jämte IFRS/IAS vid upprättande av koncernredovisning.

48.3 RFR 2 Redovisning för juridiska personer

Inledning

Som en följd av IAS-förordningen ska, som ovan nämnts, företag vars värdepapper på balansdagen är noterade på en reglerad marknad inom EU upprätta koncernredovisning i enlighet med av EU-kommissionen antagna IFRS/IAS. Juridiska personer ska däremot upprätta sina årsredovisningar enligt ÅRL. Rådets uppfattning är att den finansiella rapporteringen för moderföretag ska hålla samma kvalité som rapporteringen för koncerner. För att upprätthålla detta kvalitetskrav anger rekommendation RFR 2 att juridiska personer vars värdepapper på balansdagen är noterade som huvudregel ska tillämpa de IFRS/IAS som tillämpas i koncernredovisningen. Från denna regel görs i RFR 2 vissa undantag och tillägg, beroende på lagbestämmelser, främst i ÅRL, samt på grund av sambandet mellan redovisning och beskattning eller när det

finns andra tungt vägande skäl att avvika från huvudprincipen. RFR 2 grundar sig på de IFRS/IAS som är antagna av EU per 2010-12-31. När nya eller omarbetade IFRS/IAS antas av EU-kommissionen eller den svenska lagstiftningen ändras kommer Rådet att bedöma behovet av att ge ut ändringsmeddelanden till RFR 2.

För kreditinstitut och värdepappersföretag samt försäkringsföretag påverkas utformningen av de finansiella rapporterna, förutom av lagbestämmelser och rekommendationer från Rådet, av föreskrifter och allmänna råd från FI. När dessa anger en annan redovisning än Rådets rekommendationer ska Finansinspektionens föreskrifter och allmänna råd tillämpas.

Tillämpnings-område

Rekommendationen ska tillämpas vid redovisning för juridiska personer vars värdepapper på balansdagen är upptagna till handel på en reglerad marknad i Sverige. RFR 2 december 2010 ska tillämpas vid utformningen av finansiella rapporter som avser räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2010 eller senare. För anvisningar avseende brutna räkenskapsår likväl som för att ta del av upphävda versioner av RFR 2 hänvisas till Rådets hemsida.

Huvudregel

Ett företag ska utforma sina finansiella rapporter för den juridiska personen i enlighet med samtliga bestämmelser i samtliga tillämpliga IFRS/IAS, inklusive tolkningar från IFRIC/SIC, som är antagna av EU-kommissionen med de undantag och tillägg som anges i RFR 2. I de fall ett företag frivilligt tillämpar IFRS/IAS i sin koncernredovisning ska moderföretaget tillämpa RFR 2 i sin årsredovisning.

Undantag och tillägg

I rekommendationen anges ett antal undantag från och tillägg till International Financial Reporting Standards (IFRS) och International Accounting Standards (IAS) samt tolkningarna från IFRS Interpretations Committee (IFRIC) och Standing Interpretations Committee (SIC). Avvikelserna betingas främst av bestämmelser i ÅRL. Därjämte har sambandet mellan redovisning och beskattning motiverat vissa avvikelser i syfte att möjliggöra en annan redovisning i juridisk person jämfört med i koncernen. En tillämpning av IFRS/IAS ska enligt Rådet inte behöva leda till en beskattningssituation som avviker från den som gäller för andra svenska företag. Vidare har tryggandelagen nödvändiggjort undantag från reglerna för redovisning av förmånsbestämda pensionsplaner i IAS 19 Ersättningar till anställda.

För en noterad juridisk person i Sverige som är moderföretag och upprättar koncernredovisning gäller dessutom följande avseende tilläggsupplysningar. I de fall upplysningarna i koncernredovisningen även är tillämpliga för moderbolaget och då upplysningarna lämnas på ett sådant sätt att det är uppenbart att de avser såväl koncern som moderbolag, begränsas upplysningskraven från IFRS/IAS i moderbolaget till de krav som gäller specifikationer av redovisade belopp. Begränsningen gäller inte de upplysningskrav som följer av ÅRL eller FI:s föreskrifter och allmänna råd. Saknas andra IFRS/IAS-upplysningar än specifikationer av redovisade belopp, som ska lämnas enligt RFR 2, och detta medför att kravet enligt 2 kap. 3 § ÅRL på en rättvisande bild inte uppfylls i moderföretaget, ska dock sådana upplysningar lämnas.

IFRS 1 *IFRS 1 Första gången IFRS tillämpas*

IFRS 1 är endast tillämplig vid en övergång till IFRS/IAS i den betydelse som anges i standarden dvs. full IFRS/IAS. IFRS 1 ska därför inte tillämpas i juridisk person.

Ett företag som tillämpar IFRS/IAS för första gången i de finansiella rapporterna får i den juridiska personen välja att tillämpa en eller flera av ett antal uppräknade lättnadsregler.

IFRS 2 *IFRS 2 Aktierelaterade ersättningar*

Klassificering av en aktierelaterad ersättning som skuld respektive eget kapital i enlighet med IFRS 2 ska tillämpas såvida inte detta står i strid med gällande lag. Om så är fallet ska ett avsteg göras. Se utförligare förklaring vid IAS 32.

IFRS 3 *IFRS 3 Rörelseförvärv*

IFRS 3 tillämpas i juridisk person vid förvärv av rörelser (inkråm). IAS 38 p. 107–110, som behandlar värdering av immateriella tillgångar med obestämbar nyttjandeperiod ska inte tillämpas. I stället tillämpas bestämmelserna om avskrivningar i 4 kap. 14 § ÅRL.

IFRS 3 p. 34, avseende redovisning av negativ goodwill, behöver inte tillämpas. I stället kan negativ goodwill motsvaras av förväntade framtida förluster och kostnader som har identifierats i förvärvarens plan för förvärvet men som inte kan redovisas som identifierbara skulder vid förvärvstidpunkten. I den utsträckning sådana förväntade framtida förluster och kostnader kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, ska negativ goodwill upplösas då dessa förluster och kostnader redovisas i

framtiden. Om de identifierbara framtida förlusterna och kostnader inte uppkommer under de förväntade perioderna, ska den redovisas som intäkt i resultaträkningen enligt följande:

a. den del av negativ goodwill som inte överstiger verkliga värdet på den förvärvade identifierbara icke monetära tillgångar intäktsförs på ett systematiskt sätt över en period som beräknas som kvarvarande vägd genomsnittlig nyttjandeperiod för de förvärvade identifierbara tillgångar som är avskrivningsbara och

b. den del av negativ goodwill som överstiger det verkliga värdet på förvärvade identifierbara icke-monetära tillgångar redovisas som intäkt omedelbart.

Den del av negativ goodwill som inte avser förväntade framtida förluster eller kostnader enligt förvärvsanalysen utgör en vinst som intäktsförs i takt med att framtida ekonomiska förmåner från identifierbara och avskrivningsbara icke-monetära tillgångar kommer företaget tillgodo. I de fall negativ goodwill hänförs till monetära tillgångar redovisas vinsten omedelbart.

IFRS 3 p. 37–38 samt p. 53, vilka behandlar definitionen av köpeskilling samt transaktionskostnader, ska inte tillämpas eftersom de står i strid med 4 kap. 3–4 §§ ÅRL. I stället ska förvärvaren, vid ett rörelseförvärv, beräkna anskaffningsvärdet som summan av de, vid transaktionsdagen, verkliga värdena för erlagda tillgångar, uppkomna eller övertagna skulder samt för de egetkapitalinstrument som förvärvaren emitterat i utbyte mot det bestämmande inflytandet över den förvärvade enheten, samt alla utgifter som är direkt hänförliga till rörelseförvärvet.

Företag som, enligt undantaget vid p. 3 avseende IAS 39 i RFR 2, valt att inte tillämpa IAS 39 inom ramen för 4 kap. 14 a–14 c §§ ÅRL ska inte tillämpa IFRS 3 p. 39–40 samt p. 58 avseende redovisning av villkorade köpeskillingar, eftersom en sådan redovisning skulle stå i strid med sista stycket i 4 kap. 14 a § ÅRL. Företag som valt att tillämpa IAS 39 behöver inte tillämpa ovanstående punkter i IFRS 3 med anledning av sambandet mellan redovisning och beskattning.

I de fall företag inte tillämpar IFRS 3 p. 39–40 samt p. 58 ska villkorade köpeskillingar redovisas som en del av anskaffningsvärdet om det är sannolikt att de kommer att utfalla. Om det i efterföljande perioder visar sig att den initiala bedömningen behöver revideras, ska anskaffningsvärdet justeras.

IFRS 4 *IFRS 4 Försäkringsavtal*

Inga undantag eller tillägg.

IFRS 5 *IFRS 5 Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter*

IFRS 5 p. 25 anger att ett företag inte ska göra avskrivningar på en anläggningstillgång under tiden som denna klassificeras som innehavd för försäljning. Denna punkt ska inte tillämpas utan i stället ska avskrivning ske i enlighet med 4 kap. 4 § ÅRL.

IFRS 5 p. 33 (a) och 38 anger att information avseende avvecklade verksamheter och anläggningstillgångar som innehas för försäljning ska lämnas i resultat- och balansräkningen. Då detta inte överensstämmer med uppställningsformerna i ÅRL ska denna information, liksom övrig information som anges i IFRS 5, i stället lämnas i noterna.

IFRS 6 *IFRS 6 Prospektering efter samt utvärdering av mineraltillgångar*

Inga undantag eller tillägg.

IFRS 7 *IFRS 7 Finansiella instrument: Upplysningar*

Upplysningskraven är av tre olika slag. Dels en kvalitativ beskrivning avseende risker, mål, policy m.m. Härutöver krävs en kvantitativ information om risk- och kapitalsituation samt en specifikation av de redovisade beloppen.

I många fall tillämpar alla enheter i en koncern en gemensam riskhantering. Under sådana omständigheter behöver inte en fullständig tillämpning av kraven i IFRS 7 i juridisk person som är moderföretag och som upprättar en koncernredovisning vara en förutsättning för att ge en rättvisande bild.

Företag som, enligt undantaget vid p. 3 avseende IAS 39 i RFR 2, väljer att inte tillämpa IAS 39 ska trots detta följa IFRS 7 i tillämpliga delar. Vidare ska beaktas upplysningskraven i 5 kap. 4 b–c §§ ÅRL.

IFRS 8 *IFRS 8 Rörelsesegment*

Av punkt 4 i IFRS 8 framgår att en juridisk person som upprättar koncernredovisning inte behöver lämna segmentinformation för den juridiska personen. Däremot ska information om nettoomsättningens fördelning på verksamhetsgrenar och geografiska marknader lämnas enligt 5 kap. 6 § ÅRL.

IAS 1

IAS 1 Utformning av finansiella rapporter

Utöver vad som anges i IAS 1 p. 25−26 beträffande fortlevnadsprincipen ska, om inte rapporterna upprättas enligt denna princip, upplysning lämnas enligt 2 kap. 4 § ÅRL om effekterna på de redovisade beloppen i balans- och resultaträkningen.

Av punkt 10 i IAS 1 framgår att de finansiella rapporterna ska innehålla en resultaträkning, rapport över totalresultat enligt alternativet med separat resultaträkning i IAS 1 p. 12, balansräkning, kassaflödesanalys (finansieringsanalys) samt en rapport över förändringar i eget kapital.

Punkterna 12, 54 och 81−83 i IAS 1 avseende de finansiella rapporternas struktur och innehåll ska inte tillämpas vad avser balansräkningen och resultaträkningen. I stället ska dessa ställas upp enligt ÅRL. Uppställningsformerna för balansräkningen återfinns i bilaga 1 och för resultaträkningen i bilaga 2 till ÅRL. Vidare ska bestämmelserna i 3 kap. 4 a § ÅRL beaktas för uppställningsformen för balansräkningen.

Därjämte ska även följande poster, vilka anges i IAS 1 p. 54, tas med i balansräkningen:

a. Aktuella skatteskulder och aktuella skattefordringar.

b. Uppskjutna skatteskulder och uppskjutna skattefordringar.

Rapport över totalresultat, kassaflödesanalys och rapport över förändringar i eget kapital upprättas enligt reglerna i IAS 1 och IAS 7.

Kraven i IAS 1 punkt 10 f) ska tillämpas.

Utöver vad som anges i IAS 1 p. 61 ska ett företag enligt 5 kap. 10 § ÅRL för varje skuldpost (exklusive avsättningar) ange den del som förfaller till betalning senare än fem år efter balansdagen.

IAS 1 p. 57−59 och 78 ska inte tillämpas.

Utöver vad som anges i IAS 1 p. 79 ska ett aktiebolag enligt 6 kap. 1, 1 a, 2 och 2 a §§ ÅRL lämna där nämnda upplysning i förvaltningsberättelsen.

IAS 1 p. 99−105 ska inte tillämpas.

Utöver vad som följer av IFRS/IAS ska ett aktiebolag, med hänvisning till 5 kap. 21 § ÅRL, lämna upplysning om räkenskapsårets sammanlagda ersättning till var och en av bolagets

revisorer och de revisionsföretag där revisorerna verkar. Särskild uppgift ska lämnas om hur ersättningen fördelas på bl.a. revisionsuppdrag och skatterådgivning.

Vidare ska upplysningskraven i 5 kap. 11 a § ÅRL följas avseende ekonomiska arrangemang som inte redovisas i balansräkningen.

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 skogsbruk. IAS 41 anger att dessa tillgångar ska redovisas till verkliga värden. Detta beräknas inte bli tillåtet enligt ÅRL förrän tidigast för räkenskapsår som inleds fr.o.m. 1 januari 2012, 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 anskaffningsvärdet 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 reglerna i IAS 11 beträffande intäktsredovisning (p. 11–15, 22–35 och 38) inte tillämpas i juridisk person. Entreprenadavtal får alternativt resultatredovisas enligt 2 kap. 4 § ÅRL när entreprenaden är färdigställd. Intill dess redovisas pågående arbeten för annans räkning avseende entreprenadavtal enligt 4 kap. 9 § ÅRL.

Enligt 17 kap. 23–31 §§ IL behöver inte utgifter för pågående arbeten på löpande räkning i vissa branscher tas upp som till-

gång. På grund av sambandet mellan redovisning och beskattning behöver inte utgifter för sådana pågående arbeten på löpande räkning tas upp som tillgång i juridisk person.

IAS 12 *IAS 12 Inkomstskatter*

Belopp som satts av till obeskattade reserver utgör skattepliktiga temporära skillnader. På grund av sambandet mellan redovisning och beskattning särredovisas inte den uppskjutna skatteskulden som är hänförlig till de obeskattade reserverna i juridisk person. De obeskattade reserverna redovisas således med bruttobelopp i balansräkningen likväl som bokslutsdispositionerna i resultaträkningen.

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 tidigast för räkenskapsår som inleds fr.o.m. 1 januari 2012, 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 uppskrivningsregler 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 tidigast för räkenskapsår som inleds fr.o.m. den 1 januari 2012, 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. Årets uppskrivningar och uppskrivningsbeloppets användning
b. Oavskrivet uppskrivningsbelopp.
c. Ackumulerade avskrivningar.
d. Ackumulerade nedskrivningar.

e. Ackumulerade uppskrivningar.

Med hänvisning till sambandet mellan redovisning och beskattning kan s.k. treårsinventarier kostnadsföras omedelbart. För tillgångar där de skattemässiga avskrivningarna är frikopplade från redovisningen, t.ex. fastigheter, redovisas inga skattemässiga avskrivningar. Den upplysning som krävs enligt 5 kap. 3 § sista stycket ÅRL lämnas i not. Eventuell skillnad mellan tillgångarnas redovisade värde och skattemässiga värde redovisas enligt IAS 12 Inkomstskatter.

Om en aktivering av beräknade kostnader för nedmontering, bortforsling och återställande bedöms utgöra hinder för skattemässig avdragsrätt kan avsättningen för sådana kostnader i juridisk person i stället göras successivt över nyttjandeperioden.

Enligt 5 kap. 4 § ÅRL ska ett företag för fastigheter som är anläggningstillgångar lämna uppgifter om taxeringsvärden med fördelning på balansräkningens poster och på sådana noter som avses i 3 kap. 4 § fjärde stycket 2 ÅRL.

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. 36–48 inte alltid är praktiskt genomförbara eftersom särskilda regler för beskattningen på basis av en sådan redovisning saknas eller är ofullständiga.

IAS 18 *IAS 18 Intäkter*

Enligt 17 kap. 23–31 §§ IL behöver utgifter för pågående arbeten på löpande räkning i vissa branscher inte tas upp som tillgång. På grund av sambandet mellan redovisning och beskattning behöver utgifter för sådana pågående arbeten på löpande räkning inte tas upp som tillgång i juridisk person.

Ett moderföretag får redovisa anteciperad utdelning från dotterföretag i det fall moderföretaget har rätt att ensamt besluta om utdelningens storlek och moderbolaget innan dess finansiella rapporter publicerats fattat beslut beträffande utdelningens storlek.

IAS 19 *IAS 19 Ersättningar till anställda*

Tryggandelagen innehåller regler som leder till en annan redovisning än den som anges i IAS 19. Tillämpningen av

tryggandelagen är en förutsättning för skattemässigt avdrag. Reglerna i IAS 19 avseende förmånsbestämda pensionsplaner p. 48–125 och de därmed sammanhängande bilagorna A–C behöver därför inte tillämpas i juridisk person. Principer för redovisning utifrån tryggandelagens regler finns i Fars rekommendation RedR 4 Redovisning av pensionsskuld och pensionskostnad. 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. Av en uppställning i RFR 2 framgår vidare vilka uppgifter företaget som ett minimum ska lämna. Dessa uppgifter innefattar bl.a. en allmän beskrivning av pensionsplanen, en specifikation över pensionsförpliktelsernas nuvärde och periodens pensionskostnader samt 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 kraven i IAS 19 så ska ett företag lämna upplysningar enligt ÅRL bl.a. om följande förhållanden:

a. Medelantalet anställda med uppgift om fördelning mellan kvinnor och män.

b. Uppgifter om 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 direktör och motsvarande befattningshavare samt övriga anställda. Tantiem och därmed jämställd ersättning till styrelseledamöter, verkställande direktören och motsvarande befattningshavare ska anges särskilt.

f. Det sammanlagda beloppet av kostnader och förpliktelser avseende pensioner eller liknande förmåner till styrelseledamöter, verkställande direktör eller motsvarande befattningshavare.

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

BFN R 4 Uppgift om medelantalet anställda samt löner och andra ersättningar ger närmare upplysningar om hur uppgifterna ska beräknas.

IAS 20

IAS 20 Redovisning av statliga bidrag och upplysningar om statliga stöd

IAS 20 p. 2 d 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 tidigast för räkenskapsår som inleds fr.o.m. 1 januari 2012, 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 i stället 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 redovisas i eget kapital enligt 4 kap. 14 d § ÅRL i stället för i resultaträkningen.

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 p. 8, 15 och 19. Anledningen till undantaget är sambandet mellan redovisning och beskattning.

IAS 23

IAS 23 Lånekostnader

Utöver vad som anges i IAS 23 p. 26 ska ett företag enligt 4 kap. 3 § ÅRL lämna upplysning om den del av en tillgångs anskaffningsvärde som utgörs av ränta.

IAS 23 anger att lånekostnad som direkt är hänförlig till inköp, konstruktion eller produktion av en tillgång som tar betydande tid att färdigställa ska inräknas i tillgångens anskaffningsvärde. På grund av sambandet mellan redovisning och beskattning får i juridisk person låne(ränte-)utgifter kostnadsföras i den period de hänför sig till, även om företaget aktiverar utgiften 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 antingen i balansräkningen eller i not.

Enligt bilaga 2 och 3 i ÅRL ska finansiella intäkter från koncernföretag och finansiella kostnader till koncernföretag särredovisas antingen i resultaträkningen eller i not.

IAS 26

IAS 26 Redovisning av pensionsstiftelser

IAS 26 är inte tillämplig i de juridiska personer som omfattas av RFR 2.

IAS 27 *IAS 27 Koncernredovisning och separata finansiella rapporter*

Företag som valt en redovisningsmetod avseende finansiella instrument med utgångspunkt i anskaffningsvärde enligt p 3 i avsnittet avseende IAS 39 i RFR 2 ska inte tillämpa IAS 27 p 40.

Enligt 5 kap. 8 § ÅRL ska ägarföretag respektive samägare för varje innehav i ett gemensamt styrt företag som ägs direkt av samägaren lämna viss information. I 5 kap. 9 § ÅRL anges under vilka förutsättningar uppgifterna inte behöver lämnas.

IAS 28 *IAS 28 Innehav av intresseföretag*

Inga undantag eller tillägg.

IAS 29 *IAS 29 Redovisning i höginflationsländer*

IAS 29 är inte tillämplig i svenska juridiska personer.

IAS 31 *IAS 31 Andelar i joint ventures*

Inga undantag eller tillägg.

IAS 32 *IAS 32 Finansiella instrument: Klassificering*

Klassificering av ett finansiellt instrument som skuld respektive eget kapital ska göras i enlighet med IAS 32, såvida inte det står i strid med gällande lag, i vilket fall ett avsteg ska göras med beaktande av den ekonomiska innebörden. Det är därför inte tillåtet att klassificera ett finansiellt instrument (t.ex. preferensaktier), som enligt ÅRL utgör eget kapital, som en skuld under åberopande av att det finansiella instrumentet uppfyller definitionen av en skuld enligt IAS 32. Upplysning ska lämnas om avsteg från IAS 32 i enlighet med ovan.

Vid förvärv av egna andelar ska fritt eget kapital minskas med utgiften för förvärvet i enlighet med 5 kap. 14 § ÅRL. Vid överlåtelse av egna andelar ska fritt eget kapital ökas med inkomsten från överlåtelsen.

Utöver vad som framgår av IFRS 7 ska ett företag lämna upplysningar om egna andelar enligt 6 kap. 1 § ÅRL.

IAS 33 *IAS 33 Resultat per aktie*

Inga undantag eller tillägg. IAS 33 anger att om en koncernredovisning upprättas behöver upplysningar enligt rekommendationen inte lämnas för juridisk person.

IAS 34 *IAS 34 Delårsrapportering*

Moderföretag i en koncern ska upprätta delårsrapport med tillämpning av de krav som anges i ÅRL samt lagen om värdepappersmarknaden. IAS 34 ska tillämpas med beaktande av de undantag från och tillägg till IFRS/IAS som anges i RFR 2 vid utformningen av delårsrapport för noterad juridisk person, som inte ingår i en koncern. Om och när noterade juridiska personer ska upprätta en delårsrapport regleras av 9 kap. ÅRL samt 16 kap. lagen om värdepappersmarknaden.

IAS 36 *IAS 36 Nedskrivning*

Ett företag ska enligt 5 kap. 5 § ÅRL lämna uppgift om beloppet för de nedskrivningar och återföringar av tidigare nedskrivningar som påverkat fonden för verkligt värde.

Enligt p 124 i IAS 36 ska nedskrivning av goodwill inte återföras. Denna punkt ska inte tillämpas. I stället tillämpas 4 kap. 5 § tredje och fjärde stycket ÅRL

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 tidigast för räkenskapsår som inleds fr.o.m. 1 januari 2012, 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 i stället 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 är en förutsättning för att skattemässigt avdrag ska erhållas under det beskattningsår som utgiften uppkommer.

Utöver vad som framgår av IAS 38 p. 74 får ett företag tillämpa reglerna om uppskrivning i 4 kap. 6 § ÅRL. Om uppskrivning sker bör detta ske konsekvent. ÅRL:s uppskrivningsregler bör därför begränsas till de undantagsfall då en uppskrivning av en viss kategori av tillgångar kan ske enligt en systematisk metod.

Utöver vad som anges i IAS 38 p. 118–122 ska ett företag lämna följande uppgifter beträffande immateriella anläggningstillgångar, enligt 5 kap. 3 § ÅRL:

a. Årets uppskrivningar och uppskrivningsbeloppets användning.

b. Oavskrivet uppskrivningsbelopp

c. Ackumulerade avskrivningar

d. Ackumulerade nedskrivningar

e. Ackumulerade uppskrivningar

IAS 39

IAS 39 Finansiella instrument: Redovisning och värdering

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 detta undantag tillämpas ska i stället reglerna i IAS 37 p. 14 och 36 följas. Anledningen till detta undantag är sambandet mellan redovisning och beskattning.

Med hänsyn till sambandet mellan redovisning och beskattning behöver ett företag inte tillämpa IAS 39. Ett företag som inte följer IAS 39 ska för samtliga finansiella instrument tillämpa en metod med utgångspunkt i anskaffningsvärde 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 tidigast för räkenskapsår som inleds fr.o.m. 1 januari 2012. De ska därför inte tillämpas i juridisk person.

För att undvika byte av redovisningsprincip behöver företag som avser att tillämpa värdering till verkligt värde inte tillämpa IAS 40 förrän tidigast för räkenskapsår som inleds fr.o.m. den 1 januari 2012. 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. Årets uppskrivningar och uppskrivningsbeloppets användning

b. Oavskrivet uppskrivningsbelopp

c. Ackumulerade avskrivningar

d. Ackumulerade nedskrivningar

e. 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. Upplysningen lämnas i en not. 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 tidigast för räkenskapsår som inleds fr.o.m. 1 januari 2012, varför standarden inte ska tillämpas i juridisk person.

IFRIC 1

IFRIC 1 Förändringar i befintliga skulder avseende nedmontering, återställande och liknande åtgärder

Inga undantag eller tillägg.

IFRIC 2

IFRIC 2 Medlemsandelar i ekonomiska föreningar och liknande instrument

Inga undantag eller tillägg.

IFRIC 4

IFRIC 4 Fastställande av huruvida ett avtal innehåller ett leasingavtal

Inga undantag eller tillägg.

IFRIC 5

IFRIC 5 Rätter till intressen i fonder för nedläggning, återställande och miljöåterställande åtgärder

Inga undantag eller tillägg.

IFRIC 6

IFRIC 6 Förpliktelser som uppstår genom deltagande på viss marknad – avfall som utgörs av eller innehåller elektriska eller elektroniska produkter

Inga undantag eller tillägg.

IFRIC 7	*IFRIC 7 Tillämpning av inflationsjusteringsmetoden enligt IAS 29 Redovisning i höginflationsländer*
	IFRIC 7 är inte tillämplig i svenska juridiska personer.
IFRIC 8	*IFRIC 8 Tillämpningsområde för IFRS 2*
	Inga undantag eller tillägg.
IFRIC 9	*IFRIC 9 Omvärdering av inbäddade derivat*
	Inga undantag eller tillägg.
IFRIC 10	*IFRIC 10 Delårsrapportering och nedskrivningar*
	Inga undantag eller tillägg.
IFRIC 11	*IFRIC 11 IFRS 2 – Transaktioner med egna aktier, även koncerninterna*
	Inga undantag eller tillägg.
IFRIC 12	*IFRIC 12 Koncessioner för samhällsservice*
	Inga undantag eller tillägg.
IFRIC 13	*IFRIC 13 Kundlojalitetsprogram*
	Inga undantag eller tillägg.
IFRIC 14	*IFRIC 14 IAS 19 – Begränsningen av en förmånsbestämd tillgång, lägsta fonderingskrav och samspelet dem emellan.*
	Inga undantag eller tillägg för de företag som tillämpar IAS 19 p 48-125 i juridisk person. IFRIC 14 ska inte tillämpas av de företag som valt att inte tillämpa IAS 19 p 48-125.
IFRIC 15	*IFRIC 15 Avtal om uppförande av fastigheter*
	Enligt IFRIC 15 p 17 kan det föreligga situationer där risker och förmåner överförs kontinuerligt. I dessa fall ska vägledningen i IAS 11 om successiv vinstavräkning tillämpas. Samma undantag som för IAS 11 får därvid tillämpas.
IFRIC 16	*IFRIC 16 Säkringar av nettoinvesteringar i en utlandsverksamhet*
	Inga undantag eller tillägg.
IFRIC 17	*IFRIC 17 Utdelningar av sakvärden till ägare*
	IFRIC 17 ska inte tillämpas.

IFRIC 18	*IFRIC 18 Överföringar av tillgångar från kunder*
	Inga undantag eller tillägg.
IFRIC 19	*IFRIC 19 Utsläckning av finansiella skulder med egetkapital-instrument*
	Inga undantag eller tillägg (IFRIC 19 ska tillämpas för räkenskapsår som påbörjas den 1 juli 2010 eller senare, tidigare tillämpning är tillåten).
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 12	*SIC 12 När ska ett företag för särskilt ändamål, ett SPE, omfattas av koncernredovisningen?*
	SIC 12 finns inte omnämnd i RFR 2 eftersom frågan enbart avser koncernredovisning.
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

Utgifter för webbplatser ska enligt SIC 32 i vissa fall ska redovisas som en tillgång. Uttalandet behöver inte tillämpas i juridisk person.

Övergångsregler

Övergångsregler

Byten av redovisningsprinciper till följd av nya standarder, ändringar i standarder eller nya uttalanden redovisas i enlighet med de övergångsregler som gäller i respektive standard eller uttalande, med beaktande av vad som anges i EU:s antagningsbeslut. Övriga byten av redovisningsprinciper till följd av ändringar i RFR 2 ska redovisas enligt IAS 8. Ett företag som tillämpar IFRS/IAS för första gången i koncernredovisningen får i den juridiska personen tillämpa de lättnadsregler som anges vid IFRS 1 ovan.

Tillämpning

Tillämpning

RFR 2 december 2010 ska, om inget annat anges vid respektive standard och uttalande, tillämpas för räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2010 eller senare. För ytterligare anvisningar för brutna räkenskapsår hänvisas till Rådets webbplats, där även tidigare versioner finns tillgängliga. Genom utfärdandet av RFR 2 december 2010 upphävs tidigare RFR 2.

En sammanställning av de standarder och tolkningar som är helt eller delvis antagna av EU för tillämpning finns på kommissionens webbplats
http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/index_en.htm
(Länk finns även på BFN:s webbplats).

Uttalanden från Rådet

Rådet för finansiell rapportering har upprättat följande uttalanden:

UFR 1	har upphävts
UFR 2	Koncernbidrag och aktieägartillskott
UFR 3	Klassificering av ITP-planer som finansieras genom försäkring i Alecta
UFR 4	Redovisning av särskild löneskatt och avkastningsskatt
UFR 5	Redovisning av övergång från tillämpning av

	punkt 30 i IAS 19 *Ersättningar till anställda* till punkt 29
UFR 6	Pensionsplaner som omfattar flera arbetsgivare
UFR 7	IFRS 2 och sociala avgifter för noterade företag
UFR 8	Redovisning av eget kapital i koncern

48.4 Inkomstskatt

RFR 1 I Sverige är koncernen inget skattesubjekt. Trots detta aktualiseras skattefrågor av rekommendationen RFR 1 om koncernredovisning eftersom vissa principer även tillämpas i den juridiska personen, se avsnitt 20.4.

Vidare framgår av 7 kap. 12 § ÅRL att koncern- och årsredovisning ska upprättas med tillämpning av samma principer. Enbart om det finns särskilda skäl får olika värderingsprinciper användas. I sådant fall ska upplysning om detta lämnas i not med angivande av skälen för avvikelsen. I praktiken måste det finnas en rekommendation från ett normgivande organ som accepterar avvikelsen för att den ska få tillämpas.

RFR 2 Rekommendationen RFR 2 har betydelse för beskattningen för det fall det inte finns särskilda skatteregler. I huvudsak blir beskattningskonsekvenserna desamma för företag som tillämpar undantag och tillägg i RFR 2, som för de företag som följer Redovisningsrådets normgivning.

Sakregister

Ackordsvinst, 495
Aktieägartillskott, 438
Aktuell skatt, 503
Anläggningsregister, 549
Ansvarsförbindelse, 588, 593
Antagande om fortlevnad, 621
Avdragsgill, 31
Avkastningsskatt, 685
Avsättningar, 587
– avgångsvederlag, 599
– eventualtillgång, 588
– förlustkontrakt, 588, 592, 599
– förpliktande händelse, 588, 590, 595
– garantiutgift, 594
– gottgörelse, 591, 598
– hyreskontrakt, 599
– informellt åtagande, 588
– inträffad händelse, 590
– legalt åtagande, 588
– löpande driftkostnad, 600
– nuvärde, 591
– omstrukturering, 440, 588, 592, 599
– tillförlitlig uppskattning, 590, 598
– troligt utflöde, 590, 597
Balanspost, 32
Balansposter i utländsk valuta, 491
Balansräkning
– anläggningstillgång, 623
– eget kapital, 623
– omsättningstillgång, 622
– verksamhetscykel, 623
Beskattningstidpunkt, 29
Beskattningsår, 183
– fysiska personer, 183
– handelsbolag, 184
– juridiska personer, 184
– nystartad enskild näringsverksamhet, 184
Bokföringslagen, 77
– affärshändelse, 77
– arkivering, 82
– bokföringspost, 77
– bokföringsskyldigheten, 79
– fysisk person, 79
– förenklat årsbokslut, 82
– företag, 77
– grundbokföring, 80
– huvudbokföring, 80
– juridisk person, 78
– nettoomsättning, 78, 84
– räkenskapsinformation, 78
– räkenskapsår, 79
– språk, 78
– tidpunkt för bokföring, 80
– varulager, 88
– verifikation, 78
– årsbokslut, 81
– årsredovisning, 81
– öppningsbalansräkning, 80
Bokföringsmässiga grunder, 29
Bokföringsnämnden, 101
Bolagsverket, 619
– e-tjänst, 619
– XBRL, 619
Borgenärsperspektiv, 53
Byte av redovisningsprincip, 469
– kontinuitetsregel, 470

– korrigeringspost i ingående kapital, 470
– tillämpning framåt, 472
Byte av tillgångar, 458, 531
Börsnoterade aktier, 650
Datorprogram, 581
Delårsrapport, 94, 615
Derivat, 645
Diskontering, 607
EEIG, 232
EG-rätt, 98
– bolagsrättsliga direktiv, 98
– IAS-förordningen, 99
– moderniseringsdirektiv, 99, 100
Enskild näringsidkare, 259
– beskattningsår vid start/nedläggning/start, 264
– bokföring av sista uttaget, 262
– bokföringsskyldighetens upphörande, 261
– eget kapital, 260
– kapitalunderlag för räntefördelning, 264
– mervärdesskatt i inkomstdeklaration, 264
– obeskattade reserver, 260
– resultaträkning, 260
– skattemässigt upphört, 265
– skulder, 260
– uttag av skuld, 263
Entreprenader, 505
– förlustkontrakt, 507
– garantiutgift, 510
– successiv vinstavräkning, 510
– uppdragsinkomst, 506
– uppdragsutgift, 506
Ersättningar till anställda, 673
– aktierelaterade, 674, 680, 684
– avgångsvederlag, 683
– gratifikationer, 684
– pensioner, 680
– vid uppsägning, 674, 679
– övriga ersättningar, 683
Euro, 213
Europabolag, 232
Europakooperativ, 234
Europeiska grupperingar, 235
Eventualtillgång, 593
Extern redovisning, 53
Extraordinära intäkter och kostnader, 467
Faktura enligt ML, 158
Faktura i euro, 498
Far, 111
Fast driftställe, 236
Fastprisuppdrag, 505, 520
Filiallagen, 229
Finansiella rapporter, 619
Finansiellt instrument, 648
Finansinspektionen, 113
Fordringar och skulder i utländsk valuta, 656
Forsknings- och utvecklingskostnader, 576, 577
Fusion, 193
– avkastningsskatt på pensionskostnader, 208
– deklaration för det upplösta bolaget, 202
– fastighetsskatt, 208
– fusionsdifferens, 195, 203
– fusionsförfarande, 198
– fusionsgoodwill, 204
– fusionsvederlag, 199, 210
– goodwill, 209
– inkråmsgoodwill, 205
– internvinst, 195
– justering för internvinst, 206
– kvalificerad fusion, 200
– löpande bokföring, 193, 197
– omvänd fusion, 207
– omvärdering till koncernvärde, 203
– särskild löneskatt, 208
– värdering, 194, 197

– överlåtande bolag, 193
– överlåtande bolags årsresultat, 195, 210
– övertagande företag, 193
Förenklat årsbokslut, 267
– bilar, 269
– bokslutshändelser, 274
– brytdagsredovisning, 293
– byggnader och markanläggningar, 276
– eget kapital, 270
– faktureringsmetoden, 272
– företagarens uttag, 287
– försäkringsersättning, 292
– immateriella anläggningstillgångar, 275
– kontantmetoden, 272
– kundfordringar, 281
– leverantörsskulder, 284
– maskiner och inventarier, 277
– nettoomsättning, 267
– offentligt stöd, 286
– periodiseringsfrågor, 289
– ränteutgifter, 289
– skadeståndsersättning, 289
– utökad bokslutsmetod, 293
– varulager, 280
Förenlig med god redovisningssed, 33
Föreståndare, 231
Föreställningsram, 67
Förvaltningsfastighet, 629
Förvärsanalys, 441
Gemensam verifikation, 144
– kassakontrollremsor, 154
– kontantförsäljning, 145
– likartade affärshändelser, 145
– verifikationens form, 146
God redovisningssed, 30, 56
Goodwill, 440
Grundläggande redovisningsprinciper, 62
– bokföringsmässiga grunder, 64, 68
– fortlevnadsprincipen, 63, 68
– försiktighetsprincipen, 63
– kongruensprincipen, 63
– kontinuitetsprincipen, 65
– kvittningsförbud, 65
– post för post-principen, 65
– väsentlighetsprincipen, 63
Gränsvärden, 187
– mindre företag, 187
– mindre koncerner, 188
– nettoomsättning, 187
– större företag, 187
– större koncerner, 188
Handel med värdepapper, 659
Handelsbolag, 652
Händelser efter balansdagen, 637
– antagande om fortlevnad, 638
IFRS-anpassad redovisning, 689
– IAS/IFRS, 689
– SIC/IFRIC, 689
– verkligt värde, 689
IASB, 113
Icke-monetära tillgångar och skulder, 488
Ideell förening
– bokföringsskyldighet, 241
Immateriella rättigheter, 578
– egenproducerade rättigheter, 582
– forskning och utveckling, 584
– icke tidsbegränsade rättigheter, 583
Immateriella tillgångar, 575
Inkomstskatter, 503
Inkråmsförvärv, 437, 440
Inköpsfaktura i utländsk valuta, 497
Integrerad utlandsverksamhet, 489, 493
Intresseföretag, 571
– anskaffningsvärdemetoden, 571
– kapitalandelsmetoden, 571
Intäkt, 515

– bidrag, 527
– byte av tillgångar, 531
– en eller flera transaktioner, 520
– fast pris – alternativregel, 524
– fast pris – huvudregel, 522
– försäljning av varor, 516, 520
– löpande räkning – alternativregel, 522
– löpande räkning – huvudregel, 522
– markarrende, 528
– royalty, 517, 524
– ränta, 524
– serviceavgift, 526
– skadestånd, 529, 530
– tjänsteuppdrag, 516, 521
– utdelning, 494, 517, 524
– värdering av kundfordringar, 533
Inventarier
– anskaffningsvärde, 555
– avdragstidpunkt, 554
– avyttring, 557
– djur, 565
– finansiell leasing, 560
– fusion, 562
– korttidsinventarie, 563
– korttidsinventarier, 551
– mindre värde, 563
– naturligt samband, 564
– omedelbart avdrag, 563
– större inventarieanskaffning, 564
– särskilt avdrag, 557
– uppskrivning, 561
– verkligt värde, 553
– överavskrivning, 559
Inventarier och immateriella rättigheter
– mindre värde, 564
Joint ventures, 573
– gemensamma tillgångar, 573
– gemensamt styrda företag, 573
– gemensamt styrda verksamheter, 573
Justeringsregeln, 34
Jämförbarhet, 69
Kapitaltillgång, 36
Kassaflöden, 485
– finansieringsanalys, 485
Kassagenererande enhet, 605
Kassaregister
– kontantbranschen, 147
Kommunala stöd, 670
Koncernbidrag, 438, 441
Koncernredovisning, 93, 437
Konsekvent utformning, 622
Kundfordran, 533
Kvittning, 622
Lager av finansiella instrument, 658
Lagertillgång, 35
Leasingavtal, 475
Lån från delägare, 618
Lånekostnad, 617
Löpande bokföring, 165
– bokföras senare, 170
– flera verksamheter, 173
– gemensam bokföring, 173
– kontanta in- och utbetalningar, 169
– kontantmetod, 171
– registreringsordning, 167
– systematisk ordning, 167
– tidpunkt för bokföring, 168
– tidpunkt för redovisning av moms, 176
Löpande räkningsuppdrag, 505, 519
Materiella anläggningstillgångar, 543
– anskaffningsvärde, 544, 545
– avskrivning, 543, 546
– avskrivningsbart belopp, 543
– besiktnings- och översynskostnader, 547
– nyttjandeperiod, 544
– redovisat värde, 544
– restvärde, 544
– tillkommande utgifter, 546
– verkligt värde, 544

Mervärdesskatt
– bokslutsmetod, 39
– brytdag, 39
– faktura, 40
– fakturadatummetod, 37, 511
– faktureringsmetod, 39
– förenklad faktura, 40
– löpande noteringar, 37
Monetära tillgångar och skulder, 488
Nedskrivningar, 605
– byggnader, 609
– förbättringar av nyttjanderättshavare, 610
– inventarier, 608
– markanläggningar, 610
– övriga tillgångar, 610
Negativ goodwill, 440
Nettoförsäljningsvärde, 605
Nyttjandevärde, 605
Näringsbidrag, 671
Närstående, 627
Omräkning av filial i utlandet, 491
Omräkning av utdelning, 494
Omräkningslagen, 215
– det kopplade området, 218
– ej kopplade poster, 218
– schabloniserad omräkning, 215
Omstruktureringsåtgärder, 440
Optioner, 653
Pension, 675
– avgiftsbestämd plan, 676
– förmånsbestämd plan, 676
Pensionskostnader, 680
– direktutbetalda, 682
Pågående arbete, 508
– löpande räkning, 509
Ramlag, 55
Ramlagstiftning, 56
Rapportvaluta, 487
Redovisning och indirekt beskattning, 36
Redovisning och inkomstbeskattning, 27
Redovisningsprinciper, 621
– periodiseringsprincipen, 622
Redovisningsrådet, 111
Redovisningsskyldighet
– årsbokslut, 178
Relevans, 68
Resultat per aktie, 611
Resultaträkning, 623
Retroaktiva ändringar av bokslut, 42
Räkenskaper, 33
Räkenskapsinformation, 115
– ansvarig för arkivering, 123
– arkivering på betryggande sätt, 119
– behandlingshistorik, 124
– förstöra, 122
– förvaring utomlands, 128, 130, 131
– kassaregister, 127
– primär räkenskapsinformation, 115
– själv har upprättat, 118
– systemdokumentation, 124
– tagit emot från annan, 117
– överskådlighet och åtkomlighet, 120
Räkenskapsår, 181
– jordbruk i aktiebolag, 182
– koncern, 182
– omläggning, 182
– tillstånd, 182
Ränteswappar, 656
Rättvisande bild, 60, 70
– avstegsregel, 60
– substance and form, 61
– true and fair view, 61
Rörelsefastighet, 629
Samband, 27
– formellt, 27
– materiellt, 27
Samfällighetsförening
– bokföringsskyldighet, 242
Segment, 633

– geografiskt område, 634
– rörelsegren, 633
Självständig utlandsverksamhet, 489
Skattepliktig, 31
Slutredovisning, 508
Statliga stöd, 667, 669
Stiftelser
– bokföringsskyldighet, 240
Säkringsredovisning, 645
Särskild löneskatt på pensionskostnader, 685
Tidpunkt avdrag
– betalning av pensionspremie, 681
– direktutbetald pension, 682
– engångsbetalning pensionspremie, 682
– framtida pensionspremier, 682
Tillförlitlighet, 68
Transaktion i utländsk valuta, 488
Trossamfund
– bokföringsskyldighet, 241
Underlåten justering, 35
Unionsinterna förvärv, 497
Uppskjuten skatt, 503
Utländsk filial, 491
Utländska företag, 227
– verksamhet i Sverige, 227
Valuta
– omräkning, 224, 237
Valutakurser, 487
Valutaswappar, 656
Valutasäkring, 662
Varulager, 445
– anskaffningsvärde, 457
– BFNAR 2000:3 Redovisning av varulager, 453
– byte, 458
– djur, 462
– djur i jordbruk, 456
– ersättningsfond, 456
– FIFU, 450
– inkurans, 463
– inkuranstrappa, 454, 460
– inneliggande lager, 456
– lagerreserv, 463
– lägsta värdets princip, 450
– nettoförsäljningsvärde, 459
– näringsbidrag, 458
– RR 2 Redovisning av varulager, 449
– RR 2:02 Varulager, 445
– värdering, 445, 455
Verifikationer, 137
– egenupprättade uppgifter om affärshändelser, 139
– komplettering, 143
– kontering, 142
– mottagna uppgifter om affärshändelse, 137
– rättelse, 143
– scanning, 139
– uppgifter i en verifikation, 140
– verifikationens form, 137
– verifikationsnummerserier, 142
Verkligt värde, 609
Verksamhet under avveckling, 613
Verksamhetsgrenar, 635
Värderingsmetoder, 73
Växlingsvinster, 498
Årsbokslut, 178
Årsredovisning i aktiebolag, 624
Årsredovisning i försäkringsföretag, 96
Årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag, 95
Årsredovisning i mindre företag, 323
– aktieägartillskott, 352, 359, 408
– allmän pensionsplan, 362, 419
– alternativregel, 332, 388
– anläggningstillgång, 344, 349, 400, 406
– annan normgivning, 372
– anskaffningsvärde, 343, 345, 351, 354, 358, 369, 399, 402, 408, 411, 415, 427

– anskaffningsvärde halvt prisbasbelopp, 377, 434
– ansvarsförbindelse, 365, 423
– arbetsgivaravgifter, 346, 403
– avskrivning, 347, 404, 405
– avsättning, 360, 361, 417, 418, 419
– avvikelse, 381
– balansdagens kurs, 351, 357, 358, 408, 414, 415
– balansräkning, 326, 382
– begränsad nyttjandeperiod, 347, 404
– beräknad inkomstskatt, 360, 418
– beskattningsbara resultatet, 375, 433
– bestämd mängd och ett fast värde, 354, 411
– bokföringsmässiga grunder, 376, 433
– bokföringsmässiga resultatet, 375, 433
– bruttovinstmarginalen, 355, 412
– byggnader och mark, 374, 431
– byte, 325, 381
– checkräkningskredit, 363, 421
– dotterföretag, 371, 428
– egentillverkade materiella anläggningstillgångar, 373, 431
– egentillverkade materiella tillgångar, 346, 403
– egentillverkade varor, 355, 412
– egenupparbetad immateriell anläggningstillgång, 344, 372, 401, 430
– eget kapital, 359, 416
– egna aktier, 328
– ekonomiska arrangemang, 369, 426
– ekonomiska fördelar, 329, 386
– entreprenaduppdrag, 331, 387
– euro, 326, 382
– factoring, 357, 414
– fakturerade utlägg, 329, 385
– fast pris, 332, 388
– finansiell intäkt, 340, 396
– finansiell leasing, 372, 430
– finansiella anläggningstillgångar, 350, 369, 407, 426
– finansiella instrument, 373, 431
– flerårsöversikt, 328, 375, 385, 432
– fond för yttre underhåll, 417
– förbättringsutgifter, 341, 345, 397, 401
– förlagsinsatser, 384, 416
– förnödenheter, 353, 410
– försäkringsersättning, 343, 400
– försäljning av immateriella och materiella anläggningstillgångar, 335, 392
– försäljningspriset, 355, 411
– förvaltningsavgifter, 351, 408
– förvaltningsberättelse, 326, 371, 382, 428
– förvärvade immateriella anläggningstillgångar, 376, 434
– förvärvade varor, 354, 411
– genomsnittsmetod, 352, 358, 409, 415
– gottgörelse, 417
– händelser efter balansdagen, 382
– immateriella och materiella anläggningstillgångar, 339, 345, 396, 402
– immateriella och materiella delar, 344, 400
– indirekta kostnader, 345, 355, 402, 411
– indirekta tillverkningskostnader, 346, 403, 412
– informella åtaganden, 360, 417
– inkomst, 329, 385
– insatsemission, 397, 408, 427

– intresseföretag, 369, 426
– intäkt, 334, 335, 386, 391, 392
– inventarier av mindre värde, 377, 434
– jämförelsetal, 374, 432
– kasserade varor, 356, 413
– koncern, 369, 426
– koncernbidrag, 371, 428
– korrigering i ingående balans, 372
– kortfristig fordran, 356, 413
– kortfristig placering, 357, 414
– kortfristig skuld, 363, 421
– korttidsinventarier, 344, 401
– kostnadsslagsindelad resultaträkning, 326, 382
– kostnadstäckning, 335, 392
– lägsta värdets princip, 354, 358, 411, 415
– löpande räkning, 331, 388
– medelantal anställda, 367
– medlemsavgift, 391
– medlemsinformation, 384
– medlemsinsatser, 416
– mindre företag, 323, 379
– nedskrivning, 349, 352, 370
– nedskrivningsprövning, 409, 427
– nettoförsäljningsvärde, 349, 355, 358, 406, 412, 415
– nuvärdesberäkning, 361, 419
– nyttjandeperioden, 348, 405
– obeskattade reserver, 360, 417
– obestämd antal aktiviteter, 331, 388
– offentliga stöd, 335, 343, 363, 392, 400, 421
– omsättningstillgångar, 369, 426
– operationellt leasingavtal, 342, 399
– ospecificerad skuld, 364, 421
– pension, 362, 419
– periodiseringsregeln, 376
– provisionsbaserat uppdrag, 331, 387
– redovisning till bestämd mängd och fast värde, 345, 401
– redovisningsmedel, 341, 397
– reparation och underhåll, 347, 404
– resultaträkning, 326, 382
– resultaträkning i förkortad form, 327, 383
– ränteintäkter och räntekostnader, 340, 397
– schablonmässig värdering, 382
– semesterlöneskuld, 364, 422
– skuld, 363, 420
– slutlig ekonomisk uppgörelse, 334, 390
– ställda säkerheter, 365, 422
– större inventarieanskaffning, 377, 434
– större koncern, 323, 379
– särskild löneskatt, 362, 420
– terminskontrakt, 357, 364, 414, 421
– tilläggsupplysningar, 366, 371, 375, 423, 429, 432
– tillämpning, 323, 379
– tjänsteuppdrag, 387
– tvistig skuld, 363, 420
– täckdiken och skogsvägar, 349, 405
– upplupen avkastning, 351, 408
– uppskjuten skatt, 360, 372, 418, 430
– uppskjuten skattefordran, 351, 357, 407, 413
– uppskrivna tillgångar, 373, 430
– uppskrivning, 353, 370, 410, 428
– uppskrivningsfond, 359, 416
– utdelning, 340, 359, 371, 397, 417, 428

– utflöde av resurser, 360, 363, 418, 420
– utgift, 338, 393, 394
– utgift som kostnad, 336, 393
– utgifter för personal, 338, 395
– utländsk valuta, 346, 351, 357, 358, 364, 402, 408, 414, 415, 421
– utrangering, 339, 342, 396, 399
– varulager, 353, 354, 374, 410, 411, 431
– verkligt värde, 351, 358, 373, 408, 415, 431
– verksamhet, 328
– vinstutdelning, 417
– värdepappersportfölj, 350, 357, 407, 414
– värdering, 364, 418
– väsentliga händelser, 328, 384
– väsentliga risker och förmåner, 329, 341, 386, 397
– årliga värdeminskningsavdrag, 376, 434
– årsavgift, 391
– årsredovisningens olika delar, 326, 382
– åtaganden, 360, 363, 372, 417, 420, 430
– återanskaffningsvärdet, 356, 413
– återföring av nedskrivning, 350, 353, 406, 410
– återkommande utgift, 337
– återkommande utgifter, 394
– övergångsfrågor, 372, 429
– överkursfond, 359, 416
– övriga markanläggningar, 349, 405
Årsredovisningslagen, 83
– anläggningstillgång, 87
– bestämd mängd och ett fast värde, 88
– finansiella instrument, 89
– finansieringsanalys, 93
– företag, 84
– förvaltningsberättelse, 91
– intresseföretag, 85
– koncern, 85
– koncernredovisning, 93
– mindre företag, 84
– mindre koncerner, 84
– omsättningstillgång, 88
– pågående arbeten, 88
– större företag, 84
– större koncerner, 84
– uppställningsformer, 86
– verkligt värde, 89
– värderingsregler, 87
Återvinningsvärde, 605
Ändring av redovisat resultat, 42