

20 Avsättningar

20.1 RR 16 Avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar

Tillämpningsområde

I RR 16 behandlas hur avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar ska redovisas och vilka upplysningar som ska lämnas, med undantag för när de

- a. uppstår till följd av att finansiella tillgångar redovisas till verkligt värde,
- b. uppstår till följd av kontrakt som verkställs längre fram och som inte är förlustbringande,
- c. uppstår i försäkringsföretag genom försäkringsavtal, eller
- d. omfattas av någon annan av Redovisningsrådets rekommendationer

RR 16 gäller från den 1 januari 2002.

Definitioner

En *avsättning* är en skuld som är ovisst 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 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.

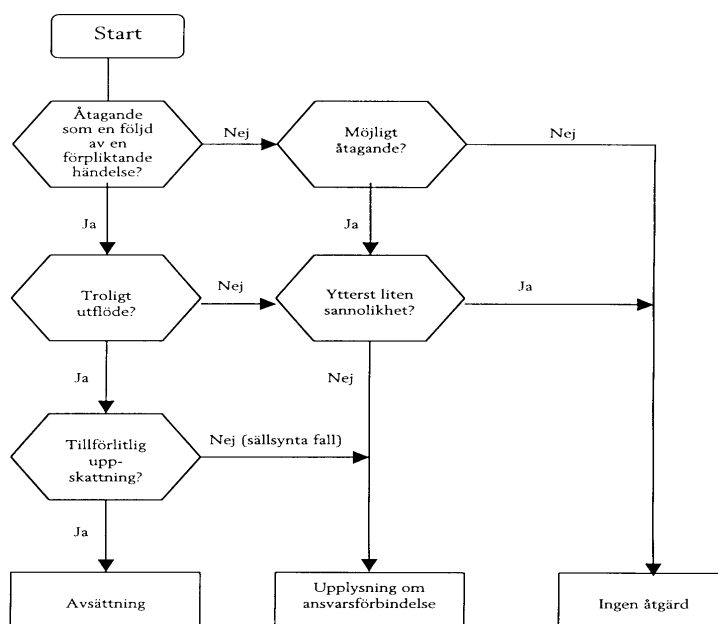
En avsättning ska redovisas i balansräkningen när

- a. ett företag har ett åtagande (formellt 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 respektive en eventualtillgång ska inte redovisas som skuld resp. tillgång i balansräkningen. Däremot ska under vissa förhållanden upplysningar lämnas om dem.

De överväganden som aktualiseras framgår av nedanstående beslutsträd.

Redovisning i balansräkningen



Åtagande

I sällsynta fall framgår det inte klart att ett åtagande finns. I dessa fall anses en inträffad händelse ge upphov till ett åtagande om det, med beaktande av alla kända omständigheter, är troligt att ett åtagande existerar på balansdagen.

Inträffad händelse

En inträffad händelse som lett till ett åtagande kallas för en förpliktande händelse. För att en händelse ska vara förpliktande krävs att företaget i praktiken inte har någon annan möjlighet än att reglera det åtagande som händelsen givet upphov till. Så är fallet endast om

- a. regleringen av åtagandet kan tvingas fram med stöd av lag, eller
- b. händelsen (som kan vara en åtgärd av företaget) skapar välgrundade förväntningar hos externa parter om att företaget kommer att fullgöra åtagandet.

Ett åtagande omfattar alltid en motpart. Det är dock inte nödvändigt att företaget har kännedom om vem motparten är – åtagandet kan till och med vara gentemot allmänheten. Eftersom ett åtagande alltid omfattar en förbindelse gentemot en annan part kan enbart ett lednings- eller styrelsebeslut inte ge upphov till ett informellt åtagande på balansdagen, såvida inte beslutet har meddelats före balansdagen till dem som berörs av det på ett tillräckligt tydligt sätt för att skapa en

välgrundad förväntan hos dem om att företaget kommer att fullgöra sina skyldigheter.

Tillförlitlig uppskattning av åtagandet

Uppskattningar och bedömningar är ett väsentligt inslag i arbetet med att upprätta finansiella rapporter och minskar inte dessas tillförlitlighet. Det gäller särskilt vid avsättningar, som till sin karaktär är mer osäkra än de flesta andra poster i balansräkningen. Förutom i ytterst sällsynta fall kan ett företag fastställa olika möjliga utfall och då göra en uppskattning av åtagandet som är tillräckligt tillförlitligt för en avsättning.

Beräkning

En avsättning ska göras med det belopp som motsvarar den bästa uppskattningen av den utbetalning som krävs för att reglera åtagandet på balansdagen. Uppskattningarna av ett utfall bestäms av företagsledningens bedömning kompletterad med erfarenheter från liknande transaktioner och i en del fall yttranden av oberoende experter. Osäkerheter kring det belopp som ska avsättas hanteras olika om avsättningen avser en stor mängd olika poster eller om den avser enstaka åtaganden. I det förra fallet beräknas ett "väntevärde", dvs. olika tänkbara utfall vägs samman med deras respektive sannolikheter. I det senare fallet fastställs avsättningen i regel utifrån det mest sannolika utfallet. Även i ett sådant fall beaktar företaget dock andra möjliga utfall. När dessa överväganden antingen överstiger eller understiger det enskilt mest sannolika utfallet, blir den bästa uppskattningen ett högre respektive lägre belopp. Där det finns ett intervall av möjliga utfall, och varje punkt i detta intervall är lika sannolik som någon annan, används intervallens mittpunkt.

Risk och osäkerhet

Begreppet risk beskriver möjlig variation i utfall. En riskjustering kan öka det belopp som en skuld beräknas till. Försiktighet krävs vid bedömningar under osäkra förhållanden så att intäkter och tillgångar inte överskattas, och kostnader och skulder inte underskattas. Osäkerhet motiverar dock inte överdrivet stora avsättningar eller avsiktligt överskattade skulder.

Nuvärde

När effekten av när i tiden utbetalning sker är väsentlig ska avsättningen utgöras av nuvärdet av de utbetalningar som förväntas krävas för att reglera åtagandet.

Framtida händelser

Framtida händelser som kan påverka det belopp som krävs för att reglera ett åtagande ska avspeglas i en avsättning, när det finns tillräckliga, objektiva omständigheter som talar för att de kommer att inträffa.

Förväntad avyttring eller utrangering av tillgångar	Vinster vid förväntad avyttring eller utrangering av tillgångar ska inte beaktas vid beräkning av en avsättning.
Gottgörelser	När en del eller hela det belopp som krävs för att reglera ett åtagande förväntas bli ersatt av tredje part, ska gottgörelsen redovisas när, 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, skall avsättningen återföras.
Användning av avsättningar	En avsättning ska tas i anspråk endast för de utgifter som avsättningen ursprungligen var avsedd för.
Framtida rörelseförluster	Avsättningar får inte göras för framtida rörelseförluster. Förväntningar om framtida rörelseförluster tyder på att värdet på vissa av rörelsens tillgångar kan ha gått ner. Ett företag prövar om ett nedskrivningsbehov föreligger, enligt RR 17, Nedskrivningar.
Förlustkontrakt	Om ett företag har ett förlustkontrakt ska en avsättning beräknas och redovisas för åtagandet enligt kontraktet. Ett kontrakt är ett förlustkontrakt om företagets oundvikliga utgifter för att uppfylla sina åtaganden överstiger de förväntade ekonomiska fördelarna.
Omstruktureringar	<p>En omstrukturering kan avse försäljning, avveckling eller omlokalisering av en verksamhetsgren, förändringar i ledningsstruktur eller genomgripande omorganisation. Ett informellt åtagande att omstrukturera uppstår endast då följande förhållanden föreligger:</p> <p>a. Företaget har en fastställd detaljerad omstruktureringsplan av vilken minst framgår</p> <ul style="list-style-type: none">– 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 ökning 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 praktiska exempel som är avsedda att illustrera tillämpningen av RR 16.

20.2 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 avgångsvederlag i

samband med omstruktureringar och avsättningar till pensioner inte behandlas här utan i avsnitt 33.

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 tjugo fjärdedelar av det sammanlagda beloppet av kostnader som garantitiden utgör i månader. (16 kap. 4 § IL). Enligt utredningsregeln ska högre avdrag göras än som följer av 4 §, om ett betydligt större avdrag är motiverat med hänsyn till att

- näringsverksamheten är nystartad,
 - garantiåtagandena avser ett eller ett fåtal mycket stora tillverkningsobjekt eller arbeten,
 - en betydande ökning av garantiåtagandenas omfattning skett under beskattningsåret,
 - produktsammansättningen avsevärt ändrats under året,
 - en väsentlig del av garantiåtagandena avser en tid som betydligt överstiger två år, eller
 - någon annan liknande omständighet finns. (16 kap. 5 § IL)
- Skatteregeln omfattar enbart kostnader för framtida garantiutgifter som är ovissa, inte framtida utgifter för inträffade garantifall där omfattningen av de åtgärder som den skattskyldige åtar sig att bekosta låter sig beräknas. Detta klarlades i rättsfallet RÅ 1992 ref. 44 där ett företag hade gjort avsättning för garantikampanjer. RR ansåg att den särskilda skatteregeln om avdrag för framtida garanti-

utgifter överhuvudtaget inte var tillämplig, och medgav avdrag med det avsatta beloppet utifrån ett redovisningsmässigt synsätt. I referensgruppens svar 2003:7 beskrivs ett fall där skattereglerna inte ansågs tillämpliga därför att ett garantiåtagande inte ansågs föreligga.

I de fall det saknas bestämmelser i IL angående avdrag för framtida utgifter eller framtida förluster avgörs avdrags-tidpunkten av god redovisningssed enligt 14 kap. 2 § IL.

Frågor

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.

Det får inte heller finnas någon möjlighet för företaget att undvika den framtida utgiften genom eget handlande. Det innebär att när en förpliktelse är hänförlig till innehavet av en tillgång eller en verksamhet ska det inte för företaget vara möjligt att undvika utgiften genom att avyttra tillgången eller ändra det sätt på vilket verksamheten bedrivs.

För miljösanering och produktansvar som ett företag enligt lag har skyldighet att utföra eller genom ett informellt åtagande påtagit sig, ska en avsättning göras. Avsättning sker med den del av saneringskostnaden som den hittillsvarande verksamheten förorsakat. Om saneringskostnaden vid en framtida tidpunkt uppskattas utifrån beräknad kostnad vid denna tidpunkt måste diskontering till nuvärde ske av beloppet enligt RR 16.

Troligt utflöde av resurser

För att en avsättning ska redovisas i balansräkningen ska ett utflöde av ekonomiska resurser vara troligt. Definitionen av begreppet troligt är att det ska vara mer sannolikt att utflödet inträffar än att det inte inträffar. Bedömningen handlar således om en sannolikhet på 50%. Vid bedömningen måste hänsyn tas till den osäkerhet som ofta föreligger varför det i praktiken blir fråga om avsättning vid en något lägre sannolikhetsnivå. Enligt rekommendationen motiverar dock osäkerheten inte överdrivet stora avsättningar eller avsiktligt överskattade skulder. I en skatteprocess brukar man säga att bevisbördan för ett avdrag vilar på den skattskyldige och för en intäkt på det allmänna. Bevisningen innebär att den skattskyldige ska göra sannolikt

att han följt god redovisningssed vid en avsättning. Det betyder att den skattskyldige ska kunna presentera ett underlag för sin sannolikhetsbedömning som är relevant. Underlaget kan baseras på historiska erfarenheter eller aktuella omständigheter. Därvid får accepteras att uppskattningar och bedömningar är ett väsentligt inslag i upprättandet av finansiella rapporter och inte minskar deras tillförlitlighet.

Tillförlitlig uppskattning av åtagandet/Beloppsberäkning

I RR 16 anges att ”förutom i ytterst sällsynta fall kan ett företag fastställa olika möjliga utfall och då göra en uppskattning av åtagandet som är tillräckligt tillförlitlig för en avsättning”. I sådana sällsynta fall ska enbart upplysning om att en ansvarsförbindelse föreligger lämnas.

Som framgår av beräkningsavsnittet i RR 16 ska företagsledningens bedömning av utfallet för ett åtagande kompletteras av erfarenheter från liknande transaktioner och i vissa fall av yttrandet 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 skattskyldiga att visa att han följt god redovisningssed i en skatteprocess. Avdrag för en avsättning torde därför förutsätta att det finns ett underlag för beräkningen så att tillförlitligheten i beloppsberäkningen kan bedömas. Det får sedan anses höra till postens karaktär att underlaget i större eller mindre utsträckning kan baseras på uppskattningar och bedömningar.

Svårigheter med beloppsbestämningen kan uppkomma när utgifterna ligger långt fram i tiden, vilket kan vara fallet för återställandekostnader och kostnader för nedmontering och bortforsling av tillgångar, exempelvis när vindkraftverk uppförs på arrenderad mark och där arrendeperioden kan förlängas. Svårigheterna omfattar såväl uppskattningen av utgifterna som den period som nuvärdeberäkningen ska omfatta.

Gottgörelser

När det finns möjlighet att få ersättning från tredje part för ett belopp som krävs för att reglera ett åtagande, exempelvis genom försäkringskontrakt eller leverantörsgarantier, ska denna ersättning redovisas endast när det är så gott som säkert att den kommer att erhållas om företaget reglerar åtagandet. Det bör noteras att sannolikhetskravet här är högre än vad

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

Omstruktureringar

- Avgångsvederlag

Utgifter som avser ersättningar till anställda i samband med omstruktureringar, t.ex. avgångsvederlag och pensioner, behandlas numera enligt reglerna i RR 29 Ersättningar till anställda, se under avsnitt 33.

- Nedläggning och försäljning av verksamhet

Tidpunkten för avdrag för utgifter vid nedläggning och försäljning av verksamhet behandlas i BFN U 90:8. I uttalandet framgår bland annat att en skuldföring kan ske för framtida utgifter som hänför sig till enheten om denna i framtiden inte kommer att generera några ytterligare intäkter. Detta har kunnat tolkas så att en avsättning inte kan göras om enheten fortfarande genererar intäkter.

Genom RR 16 inträder en ändring. En avsättning kan göras när företaget har fastställt en detaljerad omstruktureringsplan för en avveckling och antingen påbörjat verkställigheten av denna eller gett offentlighet åt den så att ett informellt åtagande uppstått.

Om verksamheten i enheten upphör först efter utgången av beskattningsåret gäller att avsättningar inte får göras för framtida rörelseförluster. Endast utgifter som är betingade av omstruktureringen och saknar samband med företagets pågående verksamheter får ingå i en avsättning. Vid rationaliseringar kan en tillverkningsenhet på en ort avvecklas medan en tillverkningsenhet på annan ort byggs ut, för att på sikt öka lönsamheten. Framtida rörelsevinster ska 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 2003:8.

Begreppet löpande driftskostnader

Tidigare hävdades i olika sammanhang att avdrag för framtida utgifter inte kunde medges när fråga var om ”poster av löpande driftkostnadskaraktär”. Bedömningen grundade sig på syn-

sättet att kostnadens karaktär innebar att den skulle kostnadsföras i takt med att utgiften uppkom. Så ansågs t.ex. vara fallet med lönekostnader.

Enligt Skatteverkets mening har dock en sådan klassificering av – kostnader ingen generell betydelse för den redovisningsmässiga och skattemässiga bedömningen av avsättningar för framtida utgifter. Det är istället kostnadens funktion och anknytning till en viss period som är avgörande..

20.3 Rättspraxis m.m.

Rättspraxis

- Avdrag vägrat för framtida annonskampanj RÅ 1968 fi 318
- Avdrag medgavs för beräknade kassarabatter RÅ 1971 fi 334
- Avgångsvederlag till företag som övertar friställd personal RRK R 72 1:58
- Kostnader för framtida deltagande i VM-turneringar RÅ 1974 ref. 1
- Avdrag medgavs för återställningsarbeten efter grustäkt RÅ 1975 ref. 82
- Avsättning för framtida avgiftning för miljöfarligt avfall RÅ 1979 Aa 68
- Förlustrisker på oljekontrakt RÅ 1981 1:51
- Avdrag för återplantering av skog (samma ägare) RÅ 1984 1:8
- Revisionskostnader hänförliga till kundens räkenskapsår RÅ 1985 1:28
- Ej avdrag för andel av framtida översynsarbeten RÅ 1987 not 182
- Ej avdrag för återplantering av skog (ej samma ägare) RÅ 1988 ref. 14
- Avsättning för garantikampanj RÅ 1992 ref. 44
- Ej avdrag för framtida skogsvårdsutgifter RÅ 1997 ref. 52
- Avdrag för avsättning till kompetenskonto RÅ 2002 ref. 83

- Ej avdrag för framtida reparationsutgifter på leasingbilar RÅ 2003 ref. 13
- Omstrukturering (BFN U 90:8) KRS mål nr 4230-88
- Avdrag vägrat för framtida annonskampanj RÅ 1968 fi 318
- BFN:s uttalanden**

 – Periodisering av utgifter vid nedläggning och försäljning av verksamhet BFN U 90:8
- Ospecificerad reserv för skulder till leverantörer BFN U 96:5
- Skatteverkets ställningstaganden**

 – Riksskatteverkets allmänna råd om beräkning av avdrag för framtida utgifter för hantering av utbränt kärnbränsle, radioaktivt avfall och liknande att tillämpas fr.o.m. 2004 års taxering RSV 2003:13
- Riksskatteverkets allmänna råd om reservering för vissa förlustrisker i inkomstslaget näringsverksamhet i samband med exportaffärer RSV 2003:35
- Reservering för upplupen kostnad 1996:3
- Periodisering av framtida utgifter för återställningsarbeten (avfallshantering) 1997:7
- Försiktighets-, risk- och garantiriskreserveringar 1998:4
- Fråga om förlängda garantier 2000:4
- Kostnader för bullersanering 2000:8
- Avsättningbelopp vid garantierbudande kombinerat med krav om återköp 2003:7
- Avsättningar för framtida utgifter för omlokalisering 2003:8