

42 Löpande bokföring

42.1 BFNAR 2001:2 Löpande bokföring

Ikraftträdande

BFNAR 2001:2 trädde i kraft den 1 januari 2002 och ska tillämpas av samtliga företag som är bokföringsskyldiga enligt BFL.

Utgångspunkter

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

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

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

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

Uppgifterna från delsystemen bokförs därefter i en systematisk sammanställning gemensam för alla affärshändelser. Beroende på hur de bokförda affärshändelserna registreras i den systematiska sammanställningen kan bokföringsposterna presenteras i systematisk ordning post för post eller i sammandrag. Av systemdokumentationen ska det framgå att

bokföringen är organiserad kring flera delsystem och hur dessa är länkade till varandra.

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

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

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

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

Uppgifter i den löpande bokföringen

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

- Registreringsordning,
- redovisningsperiod,
- verifikationsnummer eller motsvarande identifieringstecken,

- kontering och
- bokfört belopp.

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

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

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

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

Presentation i registreringsordning och i systematisk ordning

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

Det uppställs inte något krav på att presentationerna i registreringsordning och systematisk ordning vid datorbaserad redovisning ska dokumenteras i vanlig läsbar form. Däremot följer av BFL:s bestämmelser om olika former för bevarande av 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 avspeglning av verksamhetens resultat och ställning under räkenskapsåret.

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

Redovisningsvaluta

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

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

Tidpunkten för bokföring

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

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

BFL krävs att den kan presenteras både i registreringsordning och i systematisk ordning.

Kontanta in- och utbetalningar

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

Däremot är inte checkar utställda av företaget självt eller betalningar över bank- eller postgiro att anse som kontanta transaktioner. Till kontanta in- och utbetalningar räknas inte heller betalning med kontokort.

Med begreppet arbetsdag åsyftas nästföljande dag då arbete bedrivs i verksamheten och tidsrymden kan därför variera mellan olika verksamheter. Vid bedömning av när senaste tidpunkt för bokföring infaller måste även hänsyn tas till tidsrymden mellan två på varandra följande arbetsdagar. Är verksamheten koncentrerad till perioder klart åtskilda från varandra kan bokföring behöva ske i direkt anslutning till när affärshändelsen inträffar om lång tid kommer förflyta till påföljande arbetsdag.

Andra affärshändelser än kontanta in- och utbetalningar

Andra affärshändelser än kontanta in- och utbetalningar ska bokföras så snart det kan ske. Det innebär att bokföring ska ske så snart företaget har tillgång till tillräckliga uppgifter för att kunna bokföra affärshändelsen på ett godtagbart sätt. När denna tidpunkt infaller måste avgöras beroende på omständigheterna i det enskilda fallet. Av stor vikt vid bedömningen är företagets rutiner i samband med affärshändelsen.

Vid leverans av varor eller tjänster knyts bokföringsskyldigheten i de flesta fall till utfärdandet respektive mottagandet av fakturan. Det är först då den bokföringsskyldige har tillgång till de uppgifter som erfordras för att kunna bokföra affärshändelsen på ett godtagbart sätt. Det innebär att bokföringen av fordringar och skulder får anstå till dess att faktura eller motsvarande handling har utfärdats eller mottagits eller sådan handling enligt god affärssed borde ha förelegat. Denna möjlighet kan tillämpas av alla företag oavsett verksamhetens omfattning. I vilken utsträckning företaget har tillgång till tillräckliga uppgifter för att kunna bokföra i ett tidigare skede saknar i detta sammanhang betydelse. Däremot bör fakturametoden tillämpas konsekvent under räkenskapsåret.

En faktura anses vara utfärdad när den avsänds från företaget och mottagen när den kommit företaget tillhanda. Vid vilken tidpunkt faktura bort föreligga enligt god affärssed ska bestämmas efter praxis för den aktuella typen av affär.

Vid betalningstransaktioner aktualiseras bokföringsskyldigheten i samband med att betalningen genomförs eller mottas. Sker betalningen över post- eller bankgiro erhålls bekräftelse med angivande av betalningsdatum i nära anslutning till betalningstillfället. Bekräftelsen kan då utgöra verifikation för affärshändelsen.

Ibland sker ingen avisering utan affärshändelsen framgår enbart av månadsvis erhållna kontoutdrag. Exempel på sådana situationer är betalningsuppdrag över Internet och betalning av fordran från kontokortsföretag för försäljning mot kontokort. Det är emellertid inte förenligt med god redovisningssed att under en längre period underlåta att bokföra affärshändelsen enbart på den grunden att uppgiften inte har mottagits. Det åvilar den bokföringsskyldige att tillse att varje affärshändelse kan verifieras. Kravet på aktivitet får avgöras med beaktande hur väsentliga uppgifterna är för att kunna bedöma verksamhetens förlopp, ställning och resultat. Om externa uppgifter inte har erhållits ska den bokföringsskyldige själv upprätta en verifikation i anslutning till affärshändelsen.

Undantag

Affärshändelserna får bokföras senare än vad som angetts ovan om det finns särskilda skäl och är förenligt med god redovisningssed. Undantagsbestämmelsen innebär att den bokföringsskyldige under vissa förhållanden får senarelägga bokföringen trots att alla förutsättningar för att kunna bokföra finns.

Undantaget har främst tillkommit för att möjliggöra ett rationellt utnyttjande av redovisningsbyråernas tjänster då det i allmänhet förutsätter att de kan bearbeta ett större material vid varje bokföringstillfälle. För att inte missgynna de företag som på egen hand sköter sin bokföring får det anses vara förenligt med god redovisningssed att också sådana företag får motsvarande möjlighet till fördröjning av bokföringens fullgörande.

Att ett företag får dröja med fullgörandet av bokföringen innebär inte att alla bokföringsåtgärder kan anstå. Företagets uppgifter om affärshändelserna måste hållas ordnade i avvaktan på att bokföring kan ske. Ett lämpligt förfarande är att ordna verifikationerna löpande i takt med att de mottas och sammanställs.

För kontanta in- och utbetalningar innebär undantaget främst att presentationen i systematisk ordning kan senareläggas. Bokföring av affärshändelserna så att de kan presenteras i registreringsordning ska som huvudregel ske senast påföljande arbetsdag. Under förutsättning att affärshändelserna har bokförts så att de kan presenteras i registreringsordning senast påföljande arbetsdag har företaget möjlighet att dröja med den systematiska sammanställningen till nästkommande månad. Längre fördröjning kan godtas endast vid särskilda hinder av tillfällig natur såsom vid akut sjukdom. Bokföringen kan då få anstå helt någon eller några dagar. Även semester och arbetsbelastning vid redovisningsbyrån kan, om de är av tillfällig natur, undantagsvis utgöra skäl för senareläggning av bokföringen.

I mindre, 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 högre belopp.

För andra affärshändelser än kontanta in- och utbetalningar är möjligheterna större att senarelägga bokföringen eftersom även bokföringen för presentation i registreringsordning omfattas av undantagsbestämmelsen. Väljer ett företag att senarelägga bokföringen kan dröjsmål emellertid inte accepteras för obegränsad tid. Affärshändelser som inträffat under en kalendermånad ska vara bokförda senast vid utgången av påföljande månad. Längre fördröjning kan godtas endast vid särskilda hinder av tillfällig natur.

Kontantmetoden

Kontantmetoden ger utrymme för ett förenklat slag av bokföring. Metoden innebär att den bokföringsskyldige får dröja med att bokföra affärshändelserna tills betalning sker. Uppkomna fordringar och skulder behöver inte bokföras. Metoden är avsedd att tillämpas av företag med okomplicerade förhållanden vilket regelmässigt gäller för de företag som inte är skyldiga att avsluta den löpande bokföringen med ett årsbokslut eller en årsredovisning. Det får anses godtagbart att låta dessa företag tillämpa metoden även om antalet fakturor i verksamheten inte är helt begränsad.

Även företag som är skyldiga att avsluta den löpande bokföringen får tillämpa kontantmetoden under förutsättning att endast ett mindre antal fakturor eller andra handlingar förekommer i verksamheten samt att fordringarna och skulderna enligt dessa inte uppgår till avsevärda belopp. När dessa

kriterier kan anses vara för handen får avgöras med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet sett över en längre tidsperiod. Beloppsgränsen ska ses i relation till verksamhetens omfattning.

Vid räkenskapsårets slut ska samtliga då obetalda fordringar och skulder förtecknas och bokföras. Bestämmelsen avser samtliga företag som tillämpar kontantmetoden oavsett om de är skyldiga att avsluta den löpande bokföringen eller inte.

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

Sidoordnad bokföring

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

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

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

Boksluts-transaktioner

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

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

Företag som inte är skyldiga att avsluta den löpande bok-föringen behöver inte beakta bestämmelserna om boksluts-transaktioner.

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 AB, Ek.för. och liknande associationer är emellertid utrymmet att tillämpa bestämmelsen avsett att vara begränsat.

Företag som är skyldiga att avsluta den löpande bokföringen med en årsredovisning ska löpande arkivera uppgifter om ställning och resultat i de verksamheter som omfattas av separat bokföring på en gemensam plats.

Om ett företag har flera separata bokföringar ska det av systemdokumentationen för varje bokföring framgå var uppgifter ur övriga bokföringar kan erhållas.

Gemensam bokföring för flera bokförings-skyldiga

Ett företag får ha gemensam bokföring med någon annan bokföringsskyldig endast för gemensamt bedriven verksamhet och endast om det är förenligt med god redovisningssed. Ett grundläggande krav är att bokföringen ordnas på ett sådant sätt att ställningen i varje enskild näringsverksamhet kan bedömas utan svårighet. Hur den gemensamma bokföringen ska vara organiserad bör dokumenteras företrädesvis genom ett skriftligt avtal mellan parterna. Även om bokföringen organiseras gemensamt ansvarar var och en av de bokförings-skyldiga för att bokföringsskyldigheten fullgörs.

När flera affärshändelser kan bokföras som en

En in- eller utbetalning via postgiro med automatisk överföring till eller från bankkonto får bokföras som en enda affärshändelse under förutsättning att överföringen mellan postgiro och bankkonto sker samma dag som betalningen till eller från postgirot och saldot på postgirot vid dagens slut är noll.

En försäljning mot kontokort med efterföljande betalning från kontokortsföretaget får bokföras som en enda affärshändelse under förutsättning att säljföretaget dagligen redovisar kontokortsförsäljningen till kontokortsföretaget och betalning enligt avtal ska vara säljföretaget tillhanda inom tre bankdagar.

Scanning

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

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

42.2 Inkomstskatt

Sambandet

Det allmänna rådet och vägledningen om löpande bokföring saknar direkt betydelse för företagets inkomstbeskattning. Däremot kan det ha betydelse indirekt. Om det exempelvis vid skattekontroll visar sig föreligga brister i den löpande bokföringen kan fråga uppkomma om redovisningssystemets tillförlitlighet. Detta har i sin tur betydelse för Skatteverkets bedömning av företagets underlag för redovisning av skatter och avgifter.

42.3 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.

Kopplingen i ML till god redovisningssed innebär att moms enligt huvudregeln får redovisas enligt bokslutsmetoden endast då kontantmetoden är tillåten enligt BFL och god redovisningssed. I andra fall ska moms redovisas enligt faktureringsmetoden.

Enligt ML ska utgående och ingående skatt redovisas i den redovisningsperiod då omsättningen eller förvärvet har bokförts eller borde ha bokförts enligt god redovisningssed. För förskott eller à conton ska dock momsredovisning ske när betalning erhålls. Detta innebär att denna typ av betalningar måste särbehandlas för att momsredovisningen ska bli korrekt. Även vid s.k. förvärvsbeskattning ska säljaren redovisa den utgående skatten på sitt förvärv när detta enligt god redovisningssed bokförts eller borde ha bokförts. 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.

Frågor

Tidpunkt för redovisning av moms

En fråga som uppkommer vid beskattningen är i vilken period ett avdrag tidigast får redovisas eller när utgående skatt borde ha redovisats. Detta beror på att det enligt god redovisningssed inte finns något klart angiven tidpunkt när den löpande bokföringen ska ske. Istället finns det flera möjliga tidpunkter som kan komma ifråga. Den skattskyldig kan exempelvis använda kontantmetoden i sin bokföring vilket innebär att ingående och utgående skatt under löpande räkenskapsår ska redovisas när betalning erlagts eller mottagits. Som framgår av BFNAR 2001:2 ska bokföring ske så snart det kan ske men bokföring av skulder och fordringar får anstå tills faktura mottagits eller utfärdats. Det kan därför vara förenligt med god redovisningssed att redovisa utgående eller ingående skatt när leverans eller tillhandahållande skett, men även en redovisning när fakturan avsänts eller mottagits kan vara i enlighet med god redovisningssed. Detta gör att det blir svårt avgöra om moms redovisats i rätt redovisningsperiod.

Frågan om när avdrag för ingående moms tidigast får redovisas har varit föremål för prövning i RR i några domar. I RÅ 1999 ref. 16 ansågs det inte strida mot god redovisningssed att i redovisningen hänföra fakturor avseende leveranser/tillhandahållanden under en viss månad till den månaden trots att fakturorna inte inkommer förrän i början av den påföljande månaden. Detta förutsätter dock att systemet tillämpas konsekvent. RR ansåg vidare att bestämmelsen i 13 kap. 16 § ML inte kunde anses innefatta något krav på att bokföringsåtgärderna faktiskt vidtagits före den aktuella redovisningsperiodens utgång.

Bestämmelsen i ML (nuvarande 8 kap. 17 § ML) om att ett avdrag ska styrkas med faktura kunde enligt RR inte uppfattas så att den skattskyldig måste ha erhållit en faktura före utgången av den redovisningsperiod för vilken han gör avdraget. Bolaget medgavs därför avdrag för ingående skatt i redovisningsperioden januari 1995 på en faktura som mottogs först i februari 1995 men som avsåg elleveranser under januari 1995.

RSV har i skrivelse 1999-04-15, dnr 4105-99/110, Tidpunkt för redovisning av mervärdesskatt, ansett att fakturor som avser leveranser/tillhandahållanden under en viss tidsperiod får hänföras till den ifrågavarande redovisningsperioden under förutsättning att fakturan inkommit senast vid den tidpunkt då skattedeklarationen för redovisningsperioden ska lämnas in. I skrivelsen anser RSV 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.

I samband med bokslut ska fakturor som utfärdats eller mottagits senast vid något som kallas brytdagen tas med i momsdeklarationen för räkenskapsårets sista redovisningsperiod. BFN har i den numera upphävda U 90:2 vad gäller brytdag bl.a. uttalat att denna brukar förläggas 2–3 veckor in på det nya räkenskapsåret

Enligt BFN ska kundfordringar och leverantörsskulder som hör till det gamla räkenskapsåret och där faktura föreligger på brytdagen tillföras huvudbokföringen utifrån fakturan som

underlag. I de fall fakturor inte föreligger för kundfordringar och leverantörsskulder hänförliga till det gamla räkenskapsåret bör dessa tillföras huvudbokföringen på något annat underlag och behandlas som interimsposter. För nämnda interimsposter ska moms enligt Skatteverkets uppfattning vare sig redovisas av säljaren eller medföra avdragsrätt för köparen. Det är endast sådana tillhandahållanden där faktura finns på brytdagen som medför momsredovisning. Nämnas bör också att denna s.k. brytdagsredovisning gäller oavsett vilken redovisningsmetod som tillämpas, jfr RSV:s skrivelse 1999-05-06, dnr 4838-99/100, Mervärdesskatt – bokslutsmetoden.

EG-domstolen har i en dom från 2004-04-29 (mål nr C-152/02) uttalat att artikel 18.2 i sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388 EEG) ska tolkas så att avdragsrätten måste utnyttjas för den skatteperiod under vilken de två villkoren i bestämmelsen är uppfyllda. Detta innebär att varorna har levererats eller tjänsterna tillhandahållits och att den skattskyldiga personen innehar en faktura eller handling som kan anses motsvara en sådan faktura enligt de kriterier som fastställts av den berörda medlemsstaten. Skatteverket har i en skrivelse från 2004-09-23, dnr 130 565227-04/113, ansett att domen inte ska innebära någon ändring av den tolkning av tidpunkten för avdragsrättens inträde som gäller enligt ML:s bestämmelser. Vad som framgår angående avdragsrättens inträde av RÅ 1999 ref. 16, RSV:s skrivelser 1999-04-15 dnr 4105-99/110 samt 1999-05-06 dnr 4838-99/100 får därför även fortsättningsvis tillämpas av de skattskyldiga som är bokföringsskyldiga.

I fråga om utgående skatt har RR i RÅ 1986 ref. 125 prövat när en faktura enligt god redovisningssed borde ha bokförts. Ett företag utfärdade den 19 oktober 1978 en slutfaktura avseende en entreprenad. Fakturan avsändes till beställaren den 25 oktober 1978. RR slog fast att det inte kunde komma i fråga att grundnotera utgående senare än per den dag då faktura sänds till kunden. Momsen enligt slutfakturan hade därför bort redovisas i deklarationen för redovisningsperioden oktober 1978.

42.4 Rättspraxis m.m.

Rättspraxis

- Redovisning av utgående mervärdesskatt, tidpunkt för bokföring av kundfakturor RÅ 1986 ref. 125

- | | | |
|---|--|-----------------|
| | – Avdrag för ingående mervärdesskatt i leveransmånaden, tidpunkt för bokföring av leverantörsfakturor | RÅ 1999 ref. 16 |
| BFN:s uttalanden | – Bokföring i konkurs | BFN U 87:10 |
| | – Bokföringsskyldighetens fullgörande i partrederi | BFN U 88:17 |
| | – Försäljning mot kontokort | BFN U 89:11 |
| | – Bokföring av redovisningsmedel | BFN U 90:5 |
| Skatteverkets ställningstaganden | – Riksskatteverkets rekommendationer m.m. om tillstånd till omläggning av räkenskapsår enligt 3 kap. 6 § bokföringslagen (1999:1078) | RSV S 2000:34 |
| | – Bokföringsskyldighet i Sverige | 1996:10 |
| | – God affärssed för bokföring av affärs-händelser | 1996:12 |
| | – Registreringstidpunkt i samband med retroaktiva företagsöverlåtelser | 1997:1 |
| | – Räkenskapsår vid konkurs | 1997:11 |
| | – Fråga om en eller flera förvärvskällor | 1997:20 |
| | – Räkenskapsår i enskild firma/jordbruksfastighet | 1998:3 |
| | – Ombokning av skuld till kapitaltillskott i enskild näringsverksamhet | 2001:3 |
| | – Räkenskapsår i ideella föreningar | 2002:6 |
| | – Tidpunkt för redovisning av mervärdesskatt, 1999-04-15 (dnr 4105-99/110) | |
| | – Mervärdesskatt – bokslutsmetoden, 1999-05-06 (dnr 4838-99/100) | |
| | – Frågor om tillämpning av EG-domstolens dom i målet C-152/02 Terra Baubedarf-Handel, 2004-09-23 (dnr 130 565227-04/113) | |