

## **5. Redovisningsrådets rekommendationer och Bokföringsnämndens korresponderande normgivning**

### **5.1 Koncernredovisning (RR 1:00, BFNAR 2002:12)**

#### **5.1.1 RR 1:00**

#### **Tillämpningsområde**

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. inkramsförvärv.

Rekommendationen träder i kraft den 1 januari 2002. Tidigare tillämpning uppmuntras. Rekommendationen, som ersätter Redovisningsrådets rekommendation RR 1:96, har följande innehåll:

- Inledning
- Rekommendationens tillämpningsområde
- Definitioner
- Allmänna frågor
- Företagsförvärv och samgåenden
- Redovisning av företagsförvärv
- Avsättning för omstruktureringsåtgärder
- Redovisning och värdering
- Avskrivning
- Värdenedgång-Nedskrivningsbehov
- Redovisning och värdering
- Rubricering
- Redovisning av samgåenden
- Upplysningar
- Övergångsregler
- Ikraftträdande

Överensstämmelse med IAS

Bilaga 1: Kommentarer till omarbetningen av rekommendationen

Bilaga 2: Beräkning av koncernens fria egna kapital vid tillämpning av förvärvsmetoden

Bilaga 3: Jämförelse med IAS 22 och IAS 27

## **Sammanfattning**

Syftet med koncernredovisningen är ge intressenterna information om koncernens ställning och resultatutveckling. Vidare utgör koncernredovisningen underlag för beräkningen av koncernens utdelningsbara medel.

Rekommendationen inleds med en definition av begreppen koncern, koncernredovisning, minoritetsintresse, bestämmande inflytande, moder- respektive dotterföretag, förvärv, samgående, verkligt värde, förvärvstidpunkt, andelar samt monetära tillgångar.

Koncernredovisning ska upprättas av ett moderföretaget. Om vissa förutsättningar är uppfyllda, vilka anges i ÅRL 7 kap. 2 och 3 §§, föreligger dock inte någon sådan skyldighet.

Koncernredovisningen ska omfatta moderföretaget och dess dotterföretag med vissa undantag. Redovisningen ska avspegla koncernens relationer till omvärlden. Eftersom underlaget för koncernredovisningen utgörs av resultat- och balansräkningarna för de i koncernen ingående företagen, måste alla koncerninterna fordringar och skulder samt transaktioner mellan företag i koncernen elimineras. Även de koncerninterna vinsterna och förlusterna måste elimineras.

Koncernredovisningen ska upprättas enligt enhetliga redovisningsprinciper. Utgångspunkten är att koncernens redovisningsprinciper ska överensstämma med de som moderföretaget tillämpar i sin årsredovisning. Om det finns särskilda skäl kan, enligt ÅRL, andra principer få användas i koncernredovisningen. Uppllysning ska lämnas om eventuell avvikelse mellan moderföretaget och koncernens redovisningsprinciper.

Beroende på om ett företagsförvärv klassificeras som ett förvärv eller samgående används förvärvsmetoden eller poolingmetoden vid upprättande av koncernredovisningen.

### **Tolkningsuttalanden från Akutgruppen**

URA 3 Byte av räkenskapsår

URA 4 Koncernmässig omstrukturering

URA 5 Nedskrivning av aktier i dotterföretag i samband med en koncern intern omstrukturering

URA 6 Aktivering av ränteutgifter i koncernredovisningen

URA 9 Intellektuellt kapital

URA 12 Poolingmetodens tillämplighet

URA 18 Företagsförvärv eller samgående

URA 20 När skall ett specialföretag omfattas av koncernredovisningen

URA 30 Justering av förvärvsanalys på grund av ofullständiga eller oriktiga uppgifter

URA 35 Koncernredovisning – vad avses med ”transaktionsdagen” och hur fastställs det verkliga värdet på egetkapitalinstrument

URA 40 Hur påverkas koncernredovisningen och tillämpningen av kapitalandelsmetoden av förekomsten av potentiella röstberättigade aktier

### **5.1.2 BFNAR 2002:12**

Uttalandet behandlar hur koncernbegreppet ska tolkas när det gäller kravet på gemensamt räkenskapsår. 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.

### **5.1.3 Beskattning**

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

#### *1. Avsättning för omstruktureringsåtgärder*

Om ett förvärv av en rörelse kombineras med omstruktureringsåtgärder ska, om vissa specifika krav är uppfyllda, en reserv 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 ev. goodwill att bli större. Värdeminskningsavdrag för en sådan förvärvad goodwill sker skattemässigt enligt bestämmelserna i 18 kap. IL. Upplösningen av omstruktureringsreserven är i regel en skattepliktig intäkt och ska som huvudregel redovisas i enlighet med omstruktureringsplanens genomförande.

#### *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 rekommendationen. De värden som åsätts har direkt påverkan på de skattemässiga anskaffningsvärdena.

### **Frågeställningar, problemområden och konsekvenser**

### 3. Goodwill och negativ goodwill

Överstiger köpeskillingen värdet av förvärvade nettotillgångar ska det överskjutande värdet redovisas som goodwill. Understiger värdet köpeskillingen uppkommer negativ goodwill som ska redovisas som en skuld. Upplösningen av denna skuld sker enligt särskilda regler i rekommendationen. En sådan upplösning torde vara skattepliktig men är inte särskilt skattemässigt reglerad utan bör följa god redovisningssed.

### 4. Justering av förvärvsanalysen

I dessa 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 och negativ goodwill räknas om. Det innebär att justeringarna inte ska resultatföras utan direkt påverkar anskaffningsvärdena.

### 5. Mervärdesskattefrågor

I 6 a kap. ML finns bestämmelser om mervärdesskattegrupper. Detta innebär att två eller flera näringsidkare i vissa fall efter beslut kan behandlas som en enda skattskyldig. Den verksamhet som de bedriver behandlas då som en enda verksamhet. En mervärdesskattegrupp kan avse företag inom den finansiella sektorn eller företag med inkomstskatterättsliga kommissionärsförhållanden. En mervärdesskattegrupp får endast avse näringsidkare som är nära förbundna med varandra i finansiellt, ekonomiskt och organisatoriskt hänseende. Någon direkt koppling till koncernredovisningen finns dock inte.

## 5.2 Varulager (RR 2:02, RR 2, BFNAR 2000:3 och BFNAR 2001:4)

### 5.2.1 RR 2:02

#### Tillämpningsområde

Rekommendationen behandlar principer för värdering varor i lager. Pågående arbeten i form av entreprenaduppdrag samt finansiella instrument behandlas inte.

Rekommendationen, som ersätter RR 2 Redovisning av varulager, gäller fr.o.m. den 1 januari 2003 och har följande innehåll:

- Inledning
- Tillämpningsområde
- Definitioner
- Värdering
- Anskaffningsvärdet
- Inköpskostnader
- Tillverkningskostnader
- Andra kostnader

- *Anskaffningsvärde för lager hos tjänsteföretag*  
- *Metoder för att fastställa anskaffningsvärdet*  
*Beräkningsmetoder*  
*Nettoförsäljningsvärdet*  
Redovisning som kostnad i resultaträkningen  
Upplysningar  
Ikraftträdande  
Överensstämmelse med IAS  
Bilaga: Jämförelse med tidigare normgivning

<b>Sammanfattning</b>	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.
<b>Definitioner</b>	<p><i>Varor i lager</i> utgörs av tillgångar som</p> <ol style="list-style-type: none"><li>är avsedda för försäljning i den löpande verksamheten (färdiga varor),</li><li>är under tillverkning för att bli färdiga varor eller</li><li>ska användas i tillverkningen av färdiga varor eller vid tillhandahållandet av tjänster.</li></ol> <p><i>Nettoförsäljningsvärde</i> 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.</p>
<b>Värdering</b>	<p>Varor i lager ska värderas till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet.</p> <p><i>Anskaffningsvärdet</i></p> <p>Anskaffningsvärdet omfattar alla kostnader för inköp, kostnader för tillverkning samt andra kostnader för att bringa varan till dess tillstånd och plats på balansdagen.</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- Inköpskostnader</li></ul> <p>I anskaffningsvärdet ska inräknas inköpspris, hemtagningskostnader och varje annan till varan direkt hänförlig kostnad. Avdrag ska ske för varurabatter, bonus och liknande.</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- Tillverkningskostnader</li></ul> <p>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 omkost-</p>

nader 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 hänförs. 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 på basis anläggningarnas faktiska utnyttjande.

- Andra kostnader

Andra kostnader (förutom inköpskostnader och tillverkningskostnader) inräknas i anskaffningsvärdet endast i den utsträckning som de är nödvändiga för att bringa varan till dess tillstånd och plats på balansdagen.

Följande är exempel på kostnader som inte ska inräknas i anskaffningsvärdet, utan i stället ska kostnadsföras i resultaträkningen för den period som de hänförs till:

Onormalt höga material- eller arbetskostnader eller andra tillverkningskostnader.

Lagringskostnader såvida 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 5.21 Lånekostnader.

- Metoder för att fastställa anskaffningsvärdet

Schablonmetoder för att fastställa anskaffningsvärdet för varor i lager kan av praktiska skäl användas om det framräknade 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.

*Beräkningsmetoder*

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 beräknade 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. Återföring av tidigare nedskrivningar kan då bli aktuella.

#### **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 (4kap. 11 § andra stycket ÅRL).

**Jämförelse med tidigare normgivning**

RR 2:02 Varulager skiljer sig från RR 2, Redovisning av varulager, i flera väsentliga avseenden:

Enligt RR 2:02 kan olika metoder (FIFU eller genomsnittliga värden) användas för att beräkna anskaffningsvärdet för varor av samma slag. Enligt RR 2 kan en vägd genomsnittsberäkning användas enbart om det föreligger svårigheter att tillämpa FIFU och om metoden ger en god approximation till FIFU.

RR 2:02 omfattar, till skillnad från RR 2, inte frågan hur framtida förluster ska beaktas. Detta behandlas istället i RR 16 Avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar.

I RR 2 p. 6 anges att nettoförsäljningsvärdet ska beräknas med beaktande av inkurans. Detta nämns inte explicit i RR 2:02 men framgår av definitionen av nettoförsäljningsvärdet.

I RR 2 p. 12 anges hur anskaffningsvärdet ska beräknas vid inköp i utländsk valuta. Frågan behandlas numera i RR 8 Redovisning av effekter av ändrade valutakurser. Motsvarande skrivning saknas därför i RR 2:02.

I RR 2 p. 16 behandlas frågan om redovisning av kostnader för tagande av order. Denna fråga behandlas numera i RR 10 Entreprenader och liknande uppdrag. Motsvarande skrivning saknas därför i RR 2:02.

I RR 2 p. 24 anges att vid beräkning av nettoförsäljningsvärdet ska hänsyn tas till lagringskostnader inkl. beräknad ränta då lagringstiden är lång eller lagret onormalt stort. Motsvarande bestämmelser finns inte i RR 2:02. Som skäl anges att frågeställningen inte behandlas i IAS 2. Se mera härom i avsnittet Beskattning 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 :02 eftersom frågeställningen inte behandlas i IAS 2.

**Tolkningsuttalande från Akutgruppen**

URA 14 Olika metoder för att fastställa varulagrets anskaffningsvärde. Enligt uttalandet ska man använda samma metod (FIFU) eller vägda genomsnittliga värden för alla varor med



likartad beskaffenhet och likartad användning när man beräknar anskaffningsvärdet för varor i lager.

### 5.2.2 RR 2

#### 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, som gällt under perioden 1993-01-01–2002-12-31, har följande innehåll:

- Inledning
- Definitioner
- Grundläggande värderingsregler
- Anskaffningsvärde*
- Inköpta varor
- Egentillverkade halv- och helfabrikat
- Verkligt värde*
- Nettoförsäljningsvärde
- Inkurans
- Återanskaffningsvärde
- Speciella värderingsfrågor
- Beaktande av framtida förluster*
- Kollektiv eller individuell värdering*
- Gränsen mellan kontrakt och varulager
- Upplysningar
- Lagregler och rekommendationer
- Ikraftträdande

#### 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

### **Grundläggande värderingsregler**

varorna inte kan säljas på normala villkor.

*Återanskaffningsvärde* är det anskaffningsvärde företaget skulle haft om balansdagens priser gällt vid anskaffningstillfället.

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 speciella förhållanden 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, hemtagningkostnader 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, kan en vägd genomsnittsberäkning användas, när denna ger en god approximation till FIFU-metoden.

För varulager i detaljhandelsföretag kan av praktiska skäl anskaffningsvärdet 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 reduktion 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 belastas 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.

*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 avdragas då lagringstiden är lång eller då lagret är onormalt stor varvid vid beräkningen hänsyn bör tas till ränta under återstående lagringstid och under beräknad kredittid. Ränteadraget 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.

#### **Speciella värderingsfrågor**

##### *Beaktande av framtida förluster*

Om en order bedöms medföra förlust ska förlusten redovisas då 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 upptagits 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.

**5.2.3 BFNAR 2000:3**

**Tillämpningsområde**

BFN har i sina *allmänna råd* angett hur Redovisningsrådets rekommendation Redovisning av varulager (RR 2) ska tillämpas i näringsdrivande icke-noterade företag, vilka valt att inte tillämpa RR 2. BFNAR 2000:3 motsvarar RR 2 med de undantag som uttryckligen anges. Någon skillnad i sak utöver detta är inte avsedd. BFN har hittills inte gett ut något allmänt råd avseende RR 2:02.

De *allmänna rådet* gäller fr.o.m. den 1 januari 2001, men får tillämpas på räkenskapsår som påbörjas tidigare. BFN:s *vägledning* har följande innehåll.

- Introduktion
- Tillämpning och inriktning*
- Civilrätt och skatterätt*
- Annan svensk normgivning*
- Internationell normgivning*
- Vägledning
- 1. Inledning
- 2. Definitioner
- 3. Varulagervärdering i små företag
- 4. Varulagervärdering i medelstora och stora företag
- 5. Sammanställning över lagervärdering i små företag
- 6. Sammanställning över lagervärdering i medelstora och stora företag
- Exempel
- Bilaga 1: BFNAR 2000:3
- Bilaga 2: Viktiga skillnader mellan BFNAR 2000:3 och RR 2, m.m.

## **Sammanfattning**

Pålägget för indirekta kostnader avseende egentillverkade varor ska ske med utgångspunkt från normalt kapacitetsutnyttjande, till skillnad mot 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.

Ränta under en varus lagringstid eller andra lagerhållningskostnader under produktionsprocessen behöver inte inräknas i anskaffningsvärdet, vilket är fallet i RR 2 om lagringstiden utgör en väsentlig del av produktionsprocessen (t.ex. vid vin- och ostframställning).

Vid bestämning av nettoförsäljningsvärdet ska avdrag från försäljningsvärdet ske för beräknad försäljningskostnad. Med försäljningskostnad avses de med försäljningen förbundna kostnaderna (särkostnader), t.ex. varurabatter, bonus och provisioner. Enligt RR 2 ska man i försäljningskostnaden även inräkna en skäligen andel av indirekta försäljningskostnader och allmänna administrationskostnader. Lagringskostnader och ränta under lagringstid och kredittid behöver inte beaktas, vilket man måste enligt RR 2 om lagringstiden är lång eller då lagret är onormalt stort. Se mera härom under Beskattning nedan.

För medelstora respektive stora företag (enligt BFN:s definitioner) 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.

### **5.2.4 BFNAR 2001:4**

## **Allmänna råd**

Varulagervärdering som innefattar schablonmässig bestämning av övertalighet är förenlig med god redovisningssed under förutsättning att det föreligger ett tillförlitligt underlag för inkuransbedömningen samt att tillämpningen av schablonmetoden är konsekvent och kan antas ge ungefär samma en motsvarande individuell bedömning. Om en inkuranstrappa är gemensam för en hel koncern måste det föreligga ett underlag som visar att denna ger ett rimligt resultat när den tillämpas i det enskilda bolaget.

## **Motivering**

### *Frågan*

Den fråga som behandlas är om och i så fall under vilka förutsättningar det är förenligt med god redovisningssed att använda en s.k. inkuranstrappa vid varulagervärdering.

*Gällande rätt m.m.*

Enligt 4 kap. 9 § ÅRL ska varulager värderas enligt lägsta värdets princip, dvs. till det lägsta av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet. 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.”

*Bedömning*

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 då 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. BFNs 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.

### 5.2.5 Beskattning

Normerna ovan behandlar inte värdering av fastigheter, värdepapper, pågående tjänsteuppdrag och byggnadsentreprenader. Detsamma gäller nedan. Dessutom behandlas inte varulagerfrågor i försäkringsföretag, kreditinstitut och värdepappersbolag.

#### Skattereglerna och kopplingen

I 17 kap. IL finns detaljerade bestämmelser för värderingen av lager vid inkomstbeskattningen. Härigenom kan konstateras att den skattemässiga lagervärderingen inte enbart styrs av god redovisningssed (jfr. 14 kap. 2 § IL). Å andra sidan kan också konstateras att genom att IL hänvisar till redovisningsreglerna för omsättningstillgångar kommer god redovisningssed ändå att i hög grad bli styrande för den skattemässiga lagervärderingen.

I mervärdesskattesammanhang har värderingen av varulagret vid bokslutet ingen betydelse utan mervärdesskatten påverkas endast av den löpande redovisningen av varulagret. Ingående skatt på inköp av varor till varulagret är således normalt avdragsgill i samband med att inköpet görs. Den utgående skatten beräknas på försäljningspriset när varorna faktiskt säljs.

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 17 kap. 3 § IL får en lagertillgång inte tas upp till lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och verkliga värdet. I 17 kap. 2 § IL anges att begreppen anskaffningsvärde och verkligt värde ska ha den innebörd som anges i 4 kap. 9 § ÅRL. Varulagret ska enligt 17 kap. 3 § IL värderas enligt FIFU-metoden.

Enligt 17 kap. 4 § IL får lagret alternativt tas upp till lägst 97 procent av anskaffningsvärdet. Denna möjlighet gäller dock inte lager av fastigheter och liknande tillgångar och inte heller lager av aktier, obligationer, lånefordringar och liknande tillgångar.

För djur i jordbruk och renskötsel gäller enligt 17 kap. 5 § IL att dessa istället får tas upp till lägst 85 procent av ett på visst sätt i lagen angivet anskaffningsvärde. Dessutom ska sådana djur alltid anses 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 kan nedskrivning ske av värdet på rätten till leverans av lagertillgångar som köpts men ännu inte levererats (kontraktnedskrivning). Nedskrivning får högst ske för värdenedgången vid beskattningsårets utgång.

**Frågeställningar,  
problemområden  
och konsekvenser**

Om näringsbidrag erhållits för lageranskaffning (t.ex. lagerstöd) ska enligt 29 kap. 7 § IL den del av lagret för vilken utgiften har täckts av bidraget inte räknas med när tillgångarna värderas.

Enligt lag (1955:257) om inventering av varulager för inkomsttaxeringen ska en förteckning upprättas över i lagret ingående poster och dess värden. Om reglerna i inventeringslagen inte följts ska lämnade uppgifter om lagrets värde inte äga vitsord vid taxeringen. Principerna i inventeringslagen följer i stort redovisningsreglerna.

Enligt inventeringslagen behöver tillgångar 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.

*1. Inventering av lagret*

Enligt inventeringslagen (se ovan) ska en förteckning upprättas över i lagret ingående poster och dess värden. Betydelsen av lagen är idag mindre än vid dess tillkomst beroende på utvecklingen av god redovisningssed. I enskilda fall kan dock lagen fortfarande ha visst värde.

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

*2. 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 bedömningen får göras efter redovisningsmässiga grunder.

Förutom ovannämnda definition finns ingen närmare förklaring i redovisningslagstiftningen vad som ska förstås med lager. Viss ledning kan hämtas ifrån förarbetena till gamla BFL där det uttalas att varulager är vad som över ett räkenskapsårsskifte finns kvar av de produkter som man i rörelsen tillverkar, säljer, tillhandahåller eller gör av med i sin verksamhet. Inneliggande lager är alltså endast sådana tillgångar som finns inneliggande i lagret vid räkenskapsårets utgång.

Det saknas bestämmelser i 17 kap. IL angående vid vilken tidpunkt som en lagertillgång ska anses ingå i den skattskyldiges lager och därigenom omfattas av värderingsreglerna för lager.

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.”

Vad som ska förstås med ineliggande lager vid beskattningen har prövats av RR i rättsfallet RÅ 1987 ref.45. I det fall som prövades av RR var det fråga om ett köp från ett annat land (Japan). Varorna sändes från fabriken där för vidarebefordran av varorna med båt till Sverige. Transportvillkoren var cif, dvs. varorna levererades på säljarens bekostnad. Trots detta ansågs varorna avlämnade när de lämnade fabriken för att av självständig fraktförare transporteras till hamnen i Japan. Varorna blev därigenom nedskrivningsbara hos köparen. Denna fråga gällde tolkningen av den dåvarande punkt 2 av anvisningarna till 41 § KL.

Av ovanstående dom framgår att bedömningen ska göras i enlighet med de motivuttalanden som gjordes i prop. 1945:377 s. 41. Nämda uttalanden innebär att det ineliggande lagret bör anses omfatta varupartier som på balansdagen

- a) omhändertagits av köparen,
- b) omhändertagits av tredje man för köparens räkning eller
- c) av säljaren avlämnats till självständig fraktförare för transport till köparen.

Ovanstående uttalande har även tillmätts betydelse av RR i rättsfallet RÅ 2002 ref. 88. I nämnda rättsfall var det fråga om varor som tillverkats av ett bolag i Sverige och som transporterats för bolagets räkning till av bolaget anlidade speditörer i utlandet där de lagrats för bolagets räkning och på bolagets bekostnad till dess kunden avropat varorna. RR ansåg här att oavsett om för kunden bindande order lämnats eller inte skulle varorna ingå i bolagets lager.

Det kan konstateras att det finns en viss skillnad i innebörden av det skattemässiga och redovisningsmässiga begreppet ineliggande lager. Detta kan innebära att exempelvis redovisat lagervärde – eller rättare sagt nedskrivningen av lagret – ibland behöver justeras i deklarationen. Ett annat problem är att det skatterättsliga begreppet ineliggande lager inte är samordnat med intäktsredovisningen. Intäktsredovisningen för sålda varor ska ske i enlighet med god redovisningssed. Tidpunkten för denna redovisning kan avvika från den tidpunkt när varulagret anses avlämnat vid tillämpning av 17 kap. IL. Det finns alltså en motsättning inbyggd i reglerna.

Enligt SKV:s uppfattning bör emellertid varuförsäljningen bli föremål för en likformig bedömning hos säljare och köpare. Detta innebär att en skattemässig intäktsredovisning inte kan bli aktuell förrän lagret avlämnats till köparen, även om god redovisningssed skulle påbjuda en inkomstredovisning dessförinnan.

### 3. Anskaffningsvärdet

I 17 kap. 3 § IL anges som enda metod att anskaffningsvärdet ska bestämmas enligt FIFO-metoden. Enligt 4 kap. 11 § ÄRL får anskaffningsvärdet beräknas enligt FIFO-metoden, enligt vägd genomsnittspriser eller enligt någon annan liknande princip. LIFU-metoden är uttryckligen förbjuden i lagen. I RR 2 anges att FIFO-metoden är huvudregeln. Då praktiska svårigheter föreligger att tillämpa FIFO kan, enligt rekommendationen, en vägd genomsnittsbereäkning användas när denna ger en god approximation till FIFO-metoden.

Som framgår ovan föreligger en viss skillnad mellan IL och vad som gäller redovisningsmässigt. RSV har en skrivelse 1997-01-24 (dnr 389-97/513) redovisat sin syn vad gäller skattemässiga konsekvenser av ny årsredovisningslagstiftning. Av skrivelsen framgår bl.a. att ett krav för genomsnittsbereäkning är att varulagret består av identiskt lika eller nästan identiskt lika produkter. Vidare att med hänsyn till det uttryckliga förbud som finns i 4 kap. 12 § ÄRL för LIFU-principen bör genomsnittsmetoder som står närmare LIFU-metoden än FIFO-metoden inte få användas.

I praktiken torde åtskillnaden mellan de skattemässiga och redovisningsmässiga reglerna inte vålla några större svårigheter. En riktig tillämpning av vägd genomsnittsbereäkning ska i stort sett motsvara ”rätt” anskaffningsvärde enligt FIFO-metoden, varför även detta torde få godkännas skattemässigt. Har ett företag sin redovisning däremot så upplagd att uppgifter finns både om faktiska anskaffningsvärden och vägda genomsnittspriser, har företaget ingen valmöjlighet utan måste vid beskattningen ta upp lagret till anskaffningsvärdena enligt FIFO.

Som nämnts under punkt 2 Skattereglerna och kopplingen får i vissa fall råvaror och förnödenheter tas upp till en bestämd mängd och ett fast värde. Om en tillämpning av den regeln sker i redovisningen och om den ger ett värde som inte är jämförbart med FIFO ska korrigerings ske i deklarationen avseende mellanskillnaden.

### **Näringsbidrag**

Som framgår av punkt 2 Skattereglerna och kopplingen ska erhållet näringsbidrag för anskaffning av lagertillgångar inte medräknas i anskaffningsvärdet. Har exempelvis lagertillgångar anskaffats för 100 och näringsbidrag för detta erhållits med 40 ska, enligt 29 kap. 7 § IL, lagertillgångarna vid beskattningen tas upp till 60. Detta överensstämmer med redovisningsreglerna. Se avsnitt 5.28 Statliga stöd.

**Värderingsfrågor  
vid byte av  
tillgångar**

Byte av tillgångar är skatte- och redovisningsmässigt ett oneröst fång. Som framgår av redovisningsnormerna är huvudregeln att anskaffningsvärdet för en genom byte erhållen tillgång ska utgöras av verkliga värdet på den lämnade tillgången. Detta överensstämmer också med vad som gäller inom skatterätten.

Som framgår av redovisningsnormerna kan emellertid i vissa fall anskaffningsvärdet på den erhållna tillgången sättas till redovisat värde på den lämnade tillgången. Detta gäller även om den erhållna tillgången har ett högre värde än den lämnade tillgången. Därigenom uppkommer ingen bokföringsmässig vinst. För det fall god redovisningssed ska tillämpas vid beskattningen skulle det heller inte uppkomma någon skattemässig vinst.

RR har i det tidigare nämnda rättsfallet RÅ 2001 not. 146 prövat motsvarande fråga vid byte av aktier (omsättningstillgångar). Trots att god redovisningssed ansågs innebära att det skulle vara samma värde på de tillbytta som de bortbytta aktierna ansåg RR att aktierna skulle värderas till marknadsvärdet, vilket vid utbytet var högre än det bokförda värdet. Domen utvecklas mera under avsnitt 5.11 Intäkter. En liknande utgång blev det i ett förhandsbesked där de bortbytta aktierna utgjorde omsättningstillgångar och de tillbytta anläggningstillgångar. I detta fall beskattades bytet som en vanlig avyttring. RR har RÅ 2002 not. 133 fastställt förhandsbeskedet.

**Kontrollproblem**

Det är betydligt svårare att fastställa värdet för egentillverkade varor än för inköpta varor. För inköpta varor är en praktiskt svårighet att använda rätt kurs vid omräkning av leverantörsfakturer i utländsk valuta. Enligt RR 2 ska som huvudregel omräkning ske till den kurs som gäller då inköpet bokförs. Detta är i överensstämmelse med skatterätten. Se här vidare under avsnitt 5.8 Redovisning av effekter av ändrade valutakurser och avsnitt 6.1 Säkringsredovisning. I avsnitt 5.8 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.

*4. Verkliga värdet*

Som framgår av 17 kap. 2 § IL ska verkliga värdet bestämmas i enlighet med 4 kap. 9 § ÅRL. Det verkliga värdet ska enligt

ÅRL:s huvudregel anses som nettoförsäljningsvärdet. Om det finns särskilda skäl, får det verkliga värdet bestämmas till återanskaffningsvärdet.

Det största problemet vid lagervärderingen är beräkningen av verkligt värde. Denna beräkning, som har sin utgångspunkt i försäljningsvärdet, innefattar flera subjektiva moment som försvarar både för företaget och SKV. Motsvarande problem finns även när verkliga värdet bestäms utifrån återanskaffningsvärdet.

Att beräkningen är problematisk beror framförallt på följande omständigheter:

- a) Försäljningspriset vid tidpunkten för försäljning ska bedömas.
- b) Nettoförsäljningspriset utgörs av uppskattat försäljningspris minus beräknad försäljningskostnad. I vissa fall ska nuvärdeberäkning ske.

En bestämmelse som utgår från att ett framtida pris ska beräknas (punkt a ovan) för tillgångar i varulagret är i det närmaste omöjlig att tillämpa både för företagen och SKV. Nämnas bör också att RSV tidigare hos Finansdepartementet hemställt att en lämpligare utgångspunkt är tillämpat pris på balansdagen.

Som framgår av punkt b) ovan ska avdrag göras för beräknad försäljningskostnad, vilket också överensstämmer med bestämmelserna i 4 kap. 9 § ÅRL. Några mera detaljerade regler om hur nämnda värde ska beräknas finns inte i ÅRL eller dess förarbeten. Som tidigare nämnts skiljer sig Redovisningsrådets och BFN:s normer åt vad som ska ingå i "beräknad försäljningskostnad". Även skattemässigt är det osäkert hur nämnda kostnader ska beräknas.

Odiskutabelt är att avdrag kan ske för de med försäljningen förknippade kostnaderna, dvs. särkostnaderna. Däremot är det tveksamt om avdrag kan medges för skälig andel av indirekta försäljningskostnader och allmänna administrationskostnader samt lagringskostnader och ränta under lagringstid och kredittid. Vid skatterevisioner har konstaterats att en praktisk tillämpning av beräkning av indirekta lagringskostnader och ränteberäkning ofta inneburit att anskaffningsvärdet för exempelvis övertaliga artiklar eller för reservdelar är konsumerat efter ca 3 år. Sådana orealistiska värden bör inte accepteras skattemässigt. Endast om företaget på ett godtagbart sätt kan visa att beaktande av skälig del av indirekta kostnader leder fram till "rätt verkligt värde" bör detta beaktas.

Påpekas bör också att i de fall räntefaktor användes för beräkning av nuvärdet på varor med lång lagringstid är räntefaktorn svår att bestämma. Även relativt små ränteskillnader kan få stort genomslag på nuvärdet. Att beakta ränta under beräknad kredittid vid värderingen av ett varulager förefaller också otänkbart. Inte

ens någon teoretisk motivering för att kostnader som uppstår efter det att en försäljning genomförts ska påverka ett varulagervärde torde kunna anföras.

Helt naturligt har en beräkning av verkligt värde till försäljningspris minus försäljningskostnader (punkt a och b ovan) varit svårtillämpligt i praktiken. För att komma tillrätta med problemen med värdering till verkligt värde använder företagen ofta istället schablonmässiga beräkningar med utgångspunkt från anskaffningsvärdena, vilka beräkningar presumeras motsvara ett nettoförsäljningsvärde. I praktiken har företagen ganska stort utrymme att välja vilken schablon man vill ha. En mycket vanlig metod är en så kallad inkuranstrappa, vilken konstruerats 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 upptas till 25 procent av anskaffningsvärdena.
- varor som inte sålts på två år upptas till 50 procent av anskaffningsvärdena.
- varor som inte sålts på ett år upptas till 75 procent av anskaffningsvärdena.

Den största svagheten i nämnda beräkningar ligger naturligtvis i att den utgår från anskaffningsvärdena. Det finns av naturliga skäl inget givet samband mellan en lagerposts nettoförsäljningsvärde och en värdering grundad på schablonmässig nedskrivning av anskaffningsvärdet. Å andra sidan kan enligt lydelsen av 4 kap. 9 § ÅRL verkligt värde även fastställas utifrån "annat värde" varför frågan blir praktiskt ointressant. Huvudfrågan är istället om företagen har rätt att använda sig av en schablon för beräkning av inkurans och verkligt värde.

Normgivningen inom redovisningsområdet godkänner i viss utsträckning att företagen använder sig av schablonmässiga beräkningar. Redovisningsrådet har i sin rekommendation RR 2 Redovisning av varulager beträffande värdering av okurant varor bl.a. uttalat följande: "Vid övertalighet föreligger ofta svårigheter att beräkna ett verkligt värde. Inom företaget konsekvent tillämpade schablonberäkningsmetoder kan då av praktiska skäl behöva tillgripas". BFN har i samband härmed i sin år 2000 utgivna vägledning Redovisning av varulager bl.a. uttalat "kan företaget i undantagsfall efter en bedömning i det enskilda fallet använda väl underbyggda schablonmässiga kollektiva inkuransbedömningar grundade på försäljningsvärden".

Mot bakgrund av vad som nu anförts får det anses föreligga rätt att använda schabloner även vid lagervärderingen vid beskattningen. användningen av schabloner förutsätter dock

*att* inkuranstrappan är individuellt anpassad för företaget, dvs. normalt är det inte tillåtet med koncernanpassade inkuranstrappor,

*att* inkuranstrappan bygger på ett erfarenhetsmässigt rimligt underlag, t.ex. baserad på någon form av statistiskt underlag,

*att* den schablonmässiga bestämningen kan antas ge ungefär samma värde som en motsvarande individuell bedömning och

*att* inkuranstrappan omprövas över tiden.

Ovannämnda ställningstagande överensstämmer i sak med BFN:s ställningstagande i dess allmänna råd (BFNAR 2001:4) om tillämpningen av s.k. inkuranstrappa. RR har i RÅ 2003 not. 167 tagit ställning till om ett företags användning av inkuranstrappa var i enlighet med reglerna för värdering av varulager. I domen medgavs inte avdrag för nedskrivning av reservdelslager enligt s.k. inkuranstrappa enligt vilken artiklar som inte efterfrågats de senaste tre åren har värderats till noll. RR gjorde samma bedömning som BFN uttalade i sitt yttrande att samtliga de krav som kan ställas på en inkuranstrappa för att den ska vara förenlig med god redovisningssed inte var uppfyllda för företaget ifråga.

#### *5. Djurlager*

Som framgår ovan ska djurlager i jordbruk och renskötsel alltid anses som lagertillgångar skattemässigt.

Enligt BFL omfattas jordbrukare numera 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 särskilda bestämmelser som underlättar värderingen av djur i enskilt bedriven jordbruksverksamhet in i ÅRL. Skälet var att en tillämpning av allmänna redovisningsprinciper leder till att djur ibland är att klassificera som anläggningstillgångar och i andra fall som omsättningstillgångar och att gränsdragningen i praktiken kan vara svår att göra (prop. 1998/99:130 s. 209). Bestämmelserna i ÅRL är till skillnad från de äldre bestämmelserna i jordbruksbokföringslagen 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 RSV (4 kap. 9 § femte stycket ÅRL). Dessa värden vid 2004 års taxering framgår av RSV:s föreskrifter RSFS 2003:42 (produktionskostnaden för djur i jordbruk) och RSFS 2003:43 (djur i renkötsel).

I samband med regeringens arbete med BFL framfördes önskemål om att den aktuella klassificeringsregeln borde få tillämpas 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, s. 209). Konsekvensen av detta är att AB och HB i bokslutet måste göra en bedömning av om ett visst djur är anläggningstillgång eller omsättningstillgång. Utgångspunkten vid denna avsiktsbedömning är att ungdjur normalt hänförs till omsättningstillgång medan bl.a. producerade djur i jordbruk och renkötsel klassificeras som anläggningstillgång.

För det fall att bedömningen leder till klassifikationen anläggningstillgång följer av detta ett krav på planelig avskrivning. När sedan inkomstdeklarationen ska upprättas måste den påverkan i bokslutet som uppstått på grund av gränsdragningen mellan anläggningss- respektive omsättningstillgång elimineras. Här efter måste en korriger- ing göras för att samtliga djur ska redovisas som lager. I deklaration- en måste alltså som särskilda deklara- tionsposter återläggas i bok- slutet gjorda avskrivningar samt eventuellt dras av de värdeskillnader som kan uppkomma genom att djuren behandlas som lager.

Frågan om tillämpningen av räkenskapsenlig avskrivning när djur redovisats som anläggningstillgångar behandlas även i avsnitt 5.12 materiella anläggningstillgångar.

Som framgår av 4 kap. 9 § ÅRL kan AB och HB inte värdera djur i jordbruk eller renkötsel till det värde som fastställts av SKV, dvs. de av SKV framtagna genomsnittliga produktionskostnader- na. Enligt SKV:s uppfattning kan emellertid dessa värden använ- das som stöd vid fastställandet av anskaffningsvärdet för egen- producerade djur.

#### *6. Skattemässig inkurans och lagerreserv*

Som framgår av ovan kan i vissa fall ett skattemässigt inkurans- avdrag medges med 3 procent och för djurlager med 15 procent. Införandet av regeln med skattemässig inkurans motiverades i huvudsak av praktiska skäl.

Det schablonmässiga inkuransavdraget kan ge en lägre värdering än vid en direkt tillämpning av bestämmelserna i 4 kap. 9 § ÅRL. Enligt normgivningen är emellertid detta tillåtet. Som framgår av såväl RR 2 som BFNAR 2000:3 godtas att lagret värderas med

ledning av en skattemässig inkurans även om detta är högre än bedömd verklig inkurans. Om en sådan värdering inte i väsentlig grad påverkat bedömningen av företagets resultat och ställning kan lagret på tillgångssidan tas upp netto efter reducering med det skattemässiga inkuransavdraget även om värdet därmed kommer att understiga ett värde beräknat enligt LVP. Är däremot skillnaden väsentlig ska lagret på balansräkningens tillgångssida tas upp till värde beräknat enligt LVP. 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 skattemässigt är tillåten enligt 14 kap. 4 § IL.

**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
- Byte av tillgångar (aktier) RÅ 2001 not. 146
- Byte av tillgångar (aktier) RÅ 2002 not. 133
- Inneliggande lager hos anlita speditör RÅ 2002 ref. 88
- Inkuranstrappan RÅ 2003 not. 167

**Uttalanden från BFN**

- 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

**Svar från RSV:s referensgrupp för redovisningsfrågor**

- Redovisning av böcker i förlagsbranschen 1996:6
- Värdering av produkter i arbete, olika kostnadskomponenter 1997:9
- Värdering av lager i bilhandelsrörelse 1998:15
- Varulagervärdering av transport- och lagerhållningskostnader 2000:3
- Negativt varulager 2000:2
- Varulager av reservdelar, beräkning av nettoförsäljningsvärdet 2000:6



## 5.3 Redovisning av fordringar och skulder med hänsyn till räntevillkor och dold räntekompensation (RR 3)

### 5.3.1 RR 3 (upphävd 1 januari 2003)

#### Tillämpnings- område

Rekommendationen behandlar vissa frågor i anslutning till redovisning och värdering av fordringar och skulder med

- dold räntekompensation
- avtalade räntevillkor avvikande från vid avtalstidpunkten gällande marknadsräntor.

RR 3 trädde i kraft den 1 juli 1993 och upphörde att gälla den 1 januari 2003. RR 3 behandlar inte generella problem med värdering av fordringar och skulder till diskonterat värde.

RR 3 har följande innehåll:

Inledning  
Krediter med dold räntekompensation  
*Varufordringar och varuskulder*  
*Fordringar och skulder som uppkommit vid överlåtelse av annan egendom än varor*  
*Lånefordringar och låneskulder*  
Lån till anställda  
Lån mellan koncernbolag  
Krediter med avvikelse mellan formellt avtalad ränta och marknadsräntan vid avtalstidpunkten  
*Reversfordringar och andra lånefordringar som förvärvats från annan och för vilka en väl fungerande marknad ej existerar*  
*Lån som löper med stigande ränta*  
*Fordringar för vilka avtal om ränteeftergift träffats*  
*Konvertibla lån och lån förenade med optionsrätt till nyteckning*  
Anknytning till internationell praxis  
Ikraftträdande

#### Sammanfattning

Vissa kreditavtal kan bli redovisade på ett missvisande sätt om hänsyn inte tas till att formellt avtalade räntevillkor ej återspeglar den faktiska kompensation kreditgivaren erhåller för sin kreditgivning. Genom att öppet redovisa den faktiska räntekompensationen erhålles en mera informativ resultatredovisning, genom dels mera rättvisande mätning och periodisering av räntor, dels mera rättvisande fördelning mellan rörelseposter och finansiella poster.

Om en varufordran eller varuskuld löper utan ränta måste det antagandet göras, att en räntekompensation inräknats i det avtalade priset. Motsvarande gäller för räntefria eller räntesubventionerade lånefordringar och låneskulder som uppkommit vid överlåtelse av annan egendom såsom fastigheter, inventarier, aktier m.m. I dessa fall kommer en del av den redovisade försäljningsintäkten/inköps-

kostnaden därför att inkludera en dold eller subventionerad ränteintäkt/räntekostnad.

För att uppnå en rättvisande redovisning ska därför uppdelning av fakturan ske dels på det pris som skulle gälla vid kontant betalning (kontantpris), dels på ränta för beviljad kredit. Kontantpriset redovisas som försäljningsintäkt/anskaffningsvärde och räntan periodiseras över kredittiden. Denna form av redovisning är förenad med praktiska tillämpningsproblem. Tillämpningen av rekommendationen bör därför begränsas till fall då den dolda räntan är av mera väsentlig betydelse, vilket normalt inte är fallet om kredittiden understiger ett år.

Den dolda räntan beräknas utifrån synsättet att den approximativt ska motsvara den skillnad som kunde förväntas föreligga mellan "kreditpris" och "kontantpris" i en tänkt situation, där köparen erbjuds frihet att välja mellan kontantinköp och kreditinköp. En sådan ränta kan normalt beräknas på basis av den räntesats till vilken, vid tidpunkten för köpeavtalets ingående, företaget kan öka sin egen upplåning i den valuta fakturering sker. Den situationen kan uppkomma att köpare och säljare ej beräknar räntan identiskt. En sådan asymmetri är inget hinder för beaktande av dold räntekompensation.

I rekommendationen finns ett åskådningsexempel som visar hur redovisning bör ske av fordringar och skulder med räntesubvention som uppkommit i samband med överlåtelse av annan egendom än varor, t.ex. fastighet och aktier i dotterbolag.

Av praktiska skäl ska någon ränteberäkning inte göras av räntefritt lån som ett företag lämnar till en anställd.

Ej debiterad ränta mellan koncernbolag är att anse som ett bidrag från långivare till låntagare. Bidraget anses utgå i takt med den uteblivna räntedebiteringen. Anledning saknas därför att vid värderingen i balansräkningen avvika från de nominella beloppen. Lånefordringar till fast ränta som förvärvats från annan redovisas till verkliga värdet utom när lånefordringen avses att behållas till förfallodagen. Över- eller underkurser måste dock i sistnämnda fall beaktas för att få en riktig ränteperiodisering.

Lån som löper med stigande ränta ska omfördelas så att de redovisas efter normala redovisningsprinciper.

Om avtal träffats om ränteeftergift ska reella effekter av detta beaktas i redovisningen.

Konvertibla lån eller lån förenade med optionsrätt till nyteckning av aktier löper ofta med en ränta som understiger marknadsräntan. Låneskulden beräknas med ledning av marknadsräntan. Skillnaden mellan nominell och marknadsmässig låneskuld förs till reserv-

fonden. Efterföljande år uppräknas låneskulden successivt till nominellt belopp med en ränta som löpande kostnadsförs.

### **Tolkningsuttalande från Akutgruppen**

URA 1 Reala nollkupongsobligationer

#### **5.3.2 Beskattning**

##### **Inledning**

RR 3 upphörde att gälla den 1 januari 2003 och har ersatts av RR 11 (Intäkter) samt de avsnitt i RR 27 (Finansiella instrument: Upplysningar och klassificering) som behandlar klassificeringen av sammansatta finansiella instrument.

I RR 3 behandlas vissa värderingsfrågor vid transaktioner där normala kreditvillkor inte tillämpats. RR 3 behandlar inte generella problem vid värdering av tillgångar och skulder till diskonterat värde. Redovisningsrådet har inte gett ut någon redovisningsnorm som generellt behandlar frågor om nuvärdesberäkning. Vissa frågor om nuvärdesberäkning behandlas i RR 11 (Intäkter), RR 16 (Avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar) och i RR 17 (Nedskrivningar). Förskott eller subventionerade lån från stat eller kommun behandlas i RR 8 (Statliga stöd). Redovisningsrådets Akutgrupp har behandlat vissa frågor om nuvärdesberäkning i URA (Reala nollkupongsobligationer) och i URA 13 (Återbäring av överskottsmedel i ALECTA/SPP).

De följande skattemässiga kommentarerna avser främst de redovisningsfrågor som tas upp i RR 3, men behandlar även generella frågor om nuvärdesberäknade belopp kan eller ska ligga till grund för beskattningen.

##### **Skattereglerna och kopplingen**

En tillämpning av principerna i RR 3 innebär att de nominella beloppen på fordringar och skulder genom nuvärdesberäkning i vissa fall ska fördelas mellan rörelseposter och finansiella poster. Det finns inga motsvarande regler i IL. Enligt huvudregeln för intäkter i inkomstslaget näringsverksamhet ska ersättningar för varor, tjänster och inventarier, avkastning av tillgångar, kapitalvinster samt alla andra inkomster i näringsverksamheten tas upp som intäkt (15 kap. 1 §). Det sägs dock inget närmare om hur ersättningen ska beräknas. Vid beräkning av kapitalvinster i näringsverksamhet gäller huvudregeln för kapitalvinster i 44 kap. 13 §, vilken innebär att kapitalvinsten ska beräknas som skillnaden mellan ersättningen för den avyttrade tillgången, minskad med utgifterna för avyttringen eller utfärdandet, och omkostnadsbeloppet.

##### **Frågeställningar**

###### *1. Allmänt om nuvärdesberäkning vid beskattningen*

Den ovan nämnda huvudregeln i 44 kap. 13 § IL om beräkning av kapitalvinst hade före tillkomsten av IL en motsvarande

utformning i SIL (och även dessförinnan i KL, före 1990 års skattereform). Även om bestämmelsen ger uttryck för att det är den överenskomna ersättningen som ska läggas till grund för beräkningen av kapitalvinsten kan gällande rätt beskrivas som att det är det verkliga vederlaget som läggs till grund för vinstberäkningen. Det verkliga vederlaget kan i det enskilda fallet innebära ett annat belopp än det vederlag som säljare och köpare kommit överens om i ett skriftligt avtal.

I RÅ 1988 ref. 2 beskattades värdeförändring på skuldebrev som ränta. Överskott vid inlösen av skuldebrev som utgivits till underkurs beskattades som ränta i RÅ 1982 Aa 152. I RÅ 1987 ref. 78 bedömdes frågan hur en förskottsränta skulle behandlas när kreditinslaget var obetydligt. Av ett lån på 50 000 kr återbetalades 49 500 kr inom fyra månader såsom förskottsränta. RR ansåg att betalningen på 49 500 kr inte kunde anses utgöra ersättning för kredit, dvs. ränta. Det har också förekommit att RR företagit nuvärdesberäkningar i fall då marknadsvärdet mera påtagligt avvikit från nominellt värde. I RÅ 1985 1:51 överläts en fastighet för 300 tkr mot räntelös revers med 10 års löptid. RR fann att nuvärdet av vederlaget betydligt understeg fastighetens värde, varför överlåtelsen i skattehänseende bedömdes vara en gåva. Andra exempel på nuvärdesberäkningar finns i RÅ 1986 ref. 48 och RÅ 1987 ref. 102 (i 1987 års rättsfall uttalade RR att i praxis har ”genomgående den verkliga köpeskillingen lagts till grund för beräkning av realisationsvinsten”).

Rättsfallen ligger i linje med den allmänna princip som RR har uttryckt på senare tid, dvs. att beskattning kan ske på grundval av rättshandlingars verkliga innebörd oavsett den beteckning de åsatts (jfr. RÅ 1998 ref. 19 och RÅ 1999 not. 18).

Vid beskattningen av avkastningen på tillgångar av olika slag i näringsverksamhet ska bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed tillämpas. I RÅ 1994 ref. 19 ansåg RR att orealiserad värdeökning av en s.k. nollkupongsobligation ska periodiseras och beskattas som ränta. I målet förelåg ett yttrande från Bokföringsnämnden, BFN U 92:3. I RÅ 1995 ref. 71 I och II behandlade RR beskattningen av s.k. reala nollkupongsobligationer när de utgör omsättningstillgång (I) respektive anläggningstillgång (II). Av domarna framgår att den nominella värdetillväxten under innehavsperioden ska periodiseras som ränta. I målet hänvisade RR till Redovisningsrådets uttalande URA 1.

Slutsatsen av ovanstående är att en tillämpning av principerna i RR 3 får genomslag vid beskattningen. I redovisningsfråga nr 96:19 hade ett företag med återopande av RR 3 diskonterat fordringar med lång förfallotid. Av svaret framgår att nuvärdesberäkningen av fordringarna enligt principerna i RR 3 bör accepteras vid

beskattningen. I svaret framhölls att om företaget också har skulder med dold räntekompensation ska också värdet av dessa nuvärdesberäknas.

I vissa fall gäller dock inte RR 3 vid beskattningen, t.ex. när det gäller konvertibla skuldebrev (se nedan 3.5).

## *2. Återbäring av överskottsmedel i SPP*

En uppmärksam fråga på senare tid som berör ett stort antal företag har varit den redovisningsmässiga och skattemässiga hanteringen av de överskottsmedel som SPP i december 1998 beslöt skulle utbetalas till sina kundföretag. I oktober 1999 meddelade SPP kundföretagen återbetalningens storlek. Den faktiska återbetalningen kom att fördröjas i tiden beroende på att de ursprungliga villkoren ansågs oförenliga med konkurrensrättsliga regler och först i april 2000 kunde regler för utnyttjande av överskottsmedlen fastställas. Återbäringen till kundföretagen kom att ske med en första kontant dellikvid i augusti 2000.

Redovisningsrådets Akutgrupp har i uttalande (URA 13) i augusti 1999 ansett att SPP:s kundföretag ska redovisa den återbäring som SPP beslutat om som tillgång i balansräkningen när återbäringen kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Vidare uttalades att nuvärdet av återbäringen ska beräknas och redovisas som tillgång i enlighet med synsättet i RR 3.

Därefter har BFN i allmänna råd, BFNAR 2000:1, förklarat att bokföringsskyldig som omfattas av beslut om återbäring av överskottsmedel ska redovisa medlen i enlighet med Akutgruppens uttalande. RSV har i en skrivelse av den 26 oktober 2000 (dnr. 9678-00/110) redogjort för skattemässiga aspekter på återbäringen. Av skrivelsen framgår att nuvärdesberäkning bör godtas vid beskattningen. När det gällde räntesatsen uttalade såväl BFN som RSV att denna kan ta sin utgångspunkt i den räntesats som gäller för statsobligationer. Vidare uttalades att till denna räntesats bör viss riskpremie läggas till.

## *3. Olika diskonteringsräntor hos säljare och köpare*

Enligt RR 3 ska redovisningen hos säljaren och köparen ske på ett analogt sätt avseende en felförräntad fordran/skuld. Den dolda räntan beräknas approximativt motsvara skillnaden mellan kreditpris och kontantpris i en tänkt situation, där köparen erbjuds frihet att välja mellan kontantinköp och kreditinköp. Hos säljaren kan kreditpriset beräknas antingen med ledning av den räntesats till vilken han kan öka sin egen upplåning eller med ledning av den räntesats som han använder i sin produktkalkylering. Vid redovisningen hos köparen kan dennes marginella upplåningsränta tjäna som utgångspunkt för bestämmande av den dolda räntan.

Detta innebär att säljare och köpare enligt rekommendationen inte nödvändigtvis måste beräkna räntan på identiskt samma sätt.

Ovanstående innebär att säljare och köpare kan göra olika nuvärdesberäkningar av t.ex. försäljningsvärdet respektive anskaffningsvärdet av en maskin som sålts mot betalning av en räntelös fordran som löper på fem år. Om olika räntesatser används vid nuvärdesberäkningen leder detta till att säljaren bokförda försäljningspris inte överensstämmer med det bokförda anskaffningsvärdet hos köparen. Detta är en naturlig konsekvens av RR 3.

Vid beskattningen gäller att det verkliga försäljningsvärdet och det verkliga anskaffningsvärdet ska läggas till grund för inkomstberäkningen. Principerna i RR 3 kan här vara till vägledning. Den bristande reciprociteten mellan försäljningspris och anskaffningsvärde som kan uppkomma för det fall RR 3 tillämpas kan därför även godtas vid beskattningen.

#### *4. Ej debiterad ränta mellan koncernbolag*

Av RR 3 framgår att om ränta ej debiteras på lån mellan koncernbolag är detta att anse som ett bidrag från långivaren till låntagaren. Enligt rekommendationen motsvaras detta bidrag hos mottagaren av en tänkt tillgångspost, förutbetalda koncernbidrag eller liknande, varför RR 3 anger att det saknas anledning att göra någon korrigeringsreglering.

För det fall det föreligger koncernbidragsrätt mellan koncernbolagen behöver någon korrigeringsreglering inte ske vid beskattningen. Om koncernbidragsrätt saknas blir det däremot annorlunda. Då kan en beskattning av den ej debiterade räntan aktualiseras. Om mottagaren av ränteförmånen är ett svenskt skattesubjekt kan beskattning av givaren ske enligt bestämmelserna om uttagsbeskattning i 22 kap. IL. Är det däremot fråga om en utländsk mottagare uppkommer frågan om en korrigeringsreglering i stället ska ske med stöd av bestämmelserna i 14 kap. 19 § IL, dvs. korrigeringsregeln.

#### *5. Kapitalrabatt vid utgivet konvertibellån*

Enligt RR 3 ska låneskuldens storlek på ett konvertibelt skuldebrev lån beräknas med ledning av en marknadsränta. Skillnaden mellan lånets nominella belopp och dess beräknade nuvärde utgör enligt rekommendationen ränta som ska belasta resultaträkningen under lånets löptid.

Fråga uppkommer om en på sådant sätt beräknad ränta är skattemässigt avdragsgill. RR har i ett överklagat förhandsbesked ansett att så inte är fallet, RÅ 2002 ref. 77. Omständigheterna i förhandsbeskedet var att ett bolag lånar ut 100 kr till ränta understigande marknadsräntan. Om konvertering inte sker återbetalar bolaget 100 kr efter tre år. SRN ansåg med hänvisning till RR 3 att

god redovisningssed innebär att ett företag som ger ut konvertibel-lån ska dela upp skuldebrevets emissionspris enligt den ekonomiska innebörden och ansåg att belopp motsvarande kapitalrabatten är en avdragsgill räntekostnad för bolaget. RR uttalade i sin dom att oavsett om konverteringsrätten utnyttjas eller inte utgör bolagets kostnad för lånet endast av den nominella ränta som bolaget fått betala till långivaren.

En närliggande fråga är den skattemässiga hanteringen av kapitalrabatt på optionslån. Detta är reglerat i 24 kap. 4 § IL där det anges att om ett aktiebolag ger ut skuldebrev som är förenade med köp- eller teckningsoption avseende aktier, får bolaget inte dra av skillnaden mellan emissionspriset och skuldebrevets marknadsvärde som beror på optionen.

#### 6. Mervärdesskattefrågor

En nuvärdesberäkning av en faktura enligt principerna i RR 3 aktualiserar frågan om inte bara varuvärdet utan även den i fakturan angivna momsens delvis ska omrubriceras till ränta. Allmänt gäller att tillämpningen av ML är mera strikt knuten till de nominellt angivna beloppen. Detta beror på den grundläggande principen i ML att utgående skatt hos säljaren ska motsvaras av ingående skatt hos köparen.

I vissa fall kan omständigheterna vara sådana att omrubricering även kan ske i momshänseende. EG-domstolen har i mål C-281/91 Muys' en De Winter ansett att ränta som avser tid före skattskyldighetens inträde, dvs. före leverans, ska ingå i beskattningsunderlaget för varan. En ränta som tas ut efter denna tidpunkt av säljaren betraktas som en undantagen finansiell transaktion som inte ska ingå i beskattningsunderlaget för varan eller tjänsten.

I RÅ 1991 ref. 105 behandlades frågan om ett s.k. kreditillägg skulle anses utgöra ett pristillägg eller ränta. RR konstaterade att räntan väsentligt understeg ränta på förlagskredit under normala förhållanden för aktuell tid. RR fann att en uppskattning skulle göras av vad som av kreditillägget borde anses som ränta. Den del som avsåg ränta skulle då inte inräknas i vederlaget.

Rättsfallen utvisar således att poster avseende moms i vissa fall kan omrubriceras. Det går dock inte att dra några generella slutsatser av rättsfallen i momshänseende vad avser poster som nuvärdesberäknas. Grundprincipen är att de nominella beloppen enligt en faktura ska gälla vid redovisning av moms. Därigenom säkerställs att utgående och ingående moms är lika till belopp hos säljare respektive köpare.

- Rättspraxis**
- Kredittillägg ansågs delvis utgöra ränta i moms hänseende RÅ 1991 ref. 105
  - Orealiserad värdeökning av s.k. nollkupongsobligation RÅ 1994 ref. 19
  - Ränteberäkning av real nollkupongsobligation RÅ 1995 ref. 71 II
  - Skillnad mellan ett konverteringslån och dess nuvärde har i visst fall inte ansett utgöra någon kostnad för det låntagande bolaget RÅ 2002 ref. 77

**Svar från RSV:s referensgrupp för redovisningsfrågor**

- Fordringar med dold räntekompensation 1996:19
- Diskontering av fordran 1998:2
- Ränteberäkning av ej fastställd köpeskilling 1999:6

## **5.4 Redovisning av extraordinära intäkter och kostnader samt upplysningar för jämförelseändamål (RR 4)**

### **5.4.1 RR 4**

**Tillämpningsområde**

I RR 4 definieras vilka intäkter och kostnader som kan klassificeras som extraordinära. Syftet är att öka jämförbarheten mellan olika år för samma företag och jämförbarheten mellan olika företag.

Rekommendationen gäller från 1 januari 1994 och har följande innehåll:

- Bakgrund och syfte
- Extraordinära intäkter och kostnader
- Upplysningar för jämförelseändamål
- Överensstämmelse med IAS
- Ikraftträdande
- Appendix: Överväganden i anslutning till rekommendationens utformning

**Sammanfattning**

Enligt RR 4 orsakas så gott som alla intäkter och kostnader som påverkar ett företags resultat av händelser inom ramen för företagets normala affärsverksamhet. Endast i sällsynta undantagsfall inträffar händelser som ger upphov till extraordinära intäkter eller kostnader. Exempel på sådana händelser är förluster på grund av jordbävningar, krigshändelser eller konfiskation av utländska dotterbolag.

Extraordinära intäkter och kostnader ska redovisas var för sig.

Upplysningar ska lämnas om resultateffekten av händelser och transaktioner som är viktiga att uppmärksamma när periodens resultat jämförs med andra perioder och företag. Exempel på sådana händelser och transaktioner, vilka dock inte ska redovisas som



extraordinära poster, är (1) nedskrivningar, (2) valutakursförändringar, (3) försäljning av betydande anläggningstillgångar, (4) försäljning eller nedläggning av verksamhetsgrenar och likartade omstruktureringar, (5) arbetskonflikter, (6) ändringar i uppskattningar och bedömningar och (7) rättelse av fel i tidigare års räkenskaper. Alternativt kan resultateffekten särredovisas i resultaträkningen.

#### **Tolkningsuttalande från Akutgruppen**

URA 10, ”Jämförelsestörande poster”. Enligt uttalandet är det inte förenligt med RR 4 att i resultaträkningen redovisa ett resultat före och efter ”jämförelsestörande” poster.

#### **5.4.2 Beskattning**

Särskilda skatteregler saknas för extraordinära poster.

### **5.5 Redovisning av byte av redovisningsprincip (RR 5)**

#### **5.5.1 RR 5**

Rekommendationen behandlar hur

- effekten av byte av redovisningsprincip ska redovisas
- gränsdragningen ska göras mellan byte av redovisningsprincip och ändringar i uppskattningar och bedömningar.

Rekommendationen gäller fr.o.m. den 1 januari 1994 och har följande innehåll:

Inledning  
Begrepp  
Gränsdragningen mellan redovisningsprinciper samt uppskattningar och bedömningar  
Redovisning av byte av redovisningsprincip  
Redovisning av ändringar i uppskattningar och bedömningar  
Upplýsningar  
Överensstämmelse med IAS  
Ikraftträdande  
Appendix: Överväganden i anslutning till rekommendationens utformning  
Exempel på redovisning av effekter av byte av redovisningsprincip

#### **Tillämpningsområde**

#### **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 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.

I rekommendationen finns ett belysande exempel på redovisning av effekter av byte av redovisningsprincip och ett exempel som åskådliggör hur presentation kan ske i årsredovisningen.

### **5.5.2 Beskattning**

Ovan har angetts att andra rekommendationer från Redovisningsrådet i regel anger hur effekter av byte av redovisningsprincip ska redovisas. I de rekommendationerna hänvisas till och anvisas normalt samma metoder som RR 5 för hur effekterna av byte av princip ska redovisas.

#### **Sambandet mellan redovisning och beskattning**

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). För poster i näringsverksamhet där det finns uttryckliga bestämmelser om beräkning av intäkter och kostnader, t.ex. inventarier, saknar redovisningsprinciper och byte av sådana principer betydelse.

#### **Frågeställningar**

##### *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 korrigerering i en annan

balanspost, t.ex. lager eller pågående arbeten. En redovisning i enlighet med detta innebär att en redovisningsmässig resultat effekt inte kommer att passera någon resultaträkning till den del det är hänförligt till tidigare räkenskapsår.

De skattemässiga konsekvenserna av ett sådant byte av redovisningsprincip har inte prövats av RR. Enligt SKV:s 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, i form av en tillkommande post (intäkt) eller en avgående post (avdrag).

Problematiken har behandlats av RSV:s referensgrupp i fråga 95:17 och 00:1. Fallet 95:17 handlade om ett bolag som ändrat sin redovisning av reservdelar, vilka tidigare hade redovisats som lager. Med stöd av BFN U 90:13 utgjorde reservdelarna anläggningstillgångar, vilka kunde kostnadsföras direkt antingen som korttidsinventarier eller som inventarier av mindre värde. Bolaget återopade RR 5 och önskade minska det ingående egna kapitalet med den del av det ingående lagrets värde som belöper på reservdelarna, vilken effekt uppkommit som följd av bytet av redovisningsprincip. Referensgruppen ansåg att minskningen av det egna kapitalet var avdragsgill vid inkomsttaxeringen. I fråga 00:1 uttalade referensgruppen att rätt beskattningsår för ändring är det år då omräkningen kommer till uttryck i räkenskaperna.

## *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 i undantagsfall.

Vid inkomstbeskattningen gäller att god redovisningssed avgör beskattningstidpunkten inom det kopplade området. Det innebär

att om ett byte av redovisningsprincip i ett företag innebär en redovisning i strid med god redovisningssed kan redovisningen inte läggas till grund för beskattningen. Denna fråga har behandlats av RSV:s referensgrupp i fråga 00:1 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. Referensgruppen 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.

### *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 passerar resultaträkningen ska behandlas skattemässigt. RR har i två avgöranden haft frågeställningen uppe till prövning. I RÅ 1998 ref. 6 godtog avdragsrätt respektive skatteplikt för koncernbidrag som inte passerar resultaträkningen utan som direkt bokförs mot eget kapital. I RÅ 1999 ref. 3 godtog RR avdrag för nyemissionskostnader som bokförs direkt mot eget kapital.

I de båda rättsfallen var det fråga om poster där avdragsrätten är särskilt reglerad i skattelagstiftningen. Rättsfallen torde därför inte ha någon betydelse för poster där ett samband mellan redovisning och beskattning föreligger. För sådana poster gäller i stället – förutom att skatteplikt respektive avdragsrätt ska föreligga – att beskattningstidpunkten avgörs av god redovisningssed enligt 14 kap. 2 § IL.

### *4. Kontrollproblem*

Byte av redovisningsprincip i enlighet med RR 5 kan innebära att det uppkommer en justeringspost i deklarationen, i de fall ingående balansposter inte överensstämmer med föregående års utgående balansposter. I och med detta uppkommer ett kontrollproblem vid beskattningen.

I årsredovisningen ska företaget lämna upplysning om den effekt bytet har för den aktuella räkenskapsperioden samt för de perioder som presenteras för jämförelseändamål. I not ska beloppsmässig uppgift lämnas om vilken effekt bytet av redovisningsprincip haft på det ingående egna kapitalet. Det bör observeras att detta belopp inte är det belopp som ska återfinnas i deklarationen som en korrigeringspost. Skälet till detta är att den beloppsmässiga effekten på eget kapital är beräknad med beaktande av skatteeffekten. Om exempelvis den ackumulerade effekten brutto

uppgår till ett positivt belopp om 100 på grund av ingående höjt lagervärde är det belopp som påverkat det ingående egna kapitalet 72, efter att hänsyn har tagits till schablonmässig skatt om 28 (bokförs som uppskjuten skatt). I deklarationen ska återfinnas en tilläggspost på 100.

I inkomstdeklarationen ska uppgift genom kryssmarkering lämnas om omräkning skett av poster i balansräkningen pga. ändrade principer för värdering, klassificering eller värdering. Se bl.a. blankett Inkomstdeklaration 2, kod 872 och 873.

**Svar från RSV:s referensgrupp för redovisningsfrågor**

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

## **5.6 Leasingavtal (RR 6:99, BFNAR 2000:4)**

### **5.6.1 RR 6:99**

**Tillämpningsområde**

Rekommendationen behandlar redovisning av samtliga leasingavtal med undantag för avtal avseende exploatering och utnyttjande av naturresurser samt olika licensavtal, t.ex. filmer, patent och upphovsrätter.

Rekommendationen gäller avtal enligt vilket rätten att använda en tillgång överförs från en part till en annan, även om leasegivaren har ett åtagande att utföra service och underhåll av leasingobjektet.

Rekommendationen gäller från den 1 januari 2002, då RR 6, som utgavs 1995, upphörde att gälla. Rekommendationen har följande innehåll:

- Inledning
- Definitioner
- Klassificering
- Redovisning hos leasetagaren
- Redovisning hos leasegivaren
- Sale and leaseback
- Redovisning i juridisk person
- Ikraftträdande och övergångsregler
- Överensstämmelse med IAS
- Bilaga 1: Grafiska översikter
- Bilaga 2: Exempel
- Bilaga 3: Redovisning av sale and leaseback transaktioner som ger upphov till operationella leasingavtal
- Bilaga 4: Kommentarer till omarbetning av rekommendationer

**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 leasing-

avtal är ett avtal vari de ekonomiska risker och fördelar som förknippas med ägandet av ett objekt i allt väsentligt överförs från leasegivaren till leasetagaren. Äganderätten kan men behöver inte slutligen övergå till leasetagaren. Ett leasingavtal som inte är ett finansiellt leasingavtal är ett operationellt leasingavtal.

Leasetagaren ska redovisa objekt som innehas enligt ett finansiellt leasingavtal som anläggningstillgång i balansräkningen. Förpliktelsen att i framtiden betala leasingavgifter redovisas som skuld. Leasingbetalningarna fördelas mellan ränta och amortering av skulden.

Leasegivaren ska redovisa tillgångarna enligt ett finansiellt leasingavtal som en fordran i balansräkningen. Erhållna leasingavgifter fördelas mellan betalning av fordran och finansiell intäkt.

Vad gäller operationella leasingavtal ska leasetagaren kostnadsföra leasingavgiften linjärt över leasingperioden, såvida inte något annat systematiskt sätt bättre återspeglar användarens ekonomiska nytta över tiden. På motsvarande sätt ska leasegivaren som huvudregel periodisera leasingintäkterna linjärt under leasingavtalets löptid.

I juridisk person kan finansiella leasingavtal redovisas enligt de regler som gäller för operationella leasingavtal inklusive kraven på upplysningar.

Redovisningsrådet har gjort ett uttalande (URA 34) om "Bedömning av den ekonomiska innebörden av transaktioner som innefattar ett leasingavtal". Uttalandet avser olika fall av "upplägg" för att använda Redovisningsrådets egen benämning. Uttalandet föreskriver att man tar ställning till huruvida en serie av transaktioner, vilka innefattar ett leasingavtal, är kopplade till varandra för att kunna avgöra om de ska redovisas som en transaktion samt att man beaktar den ekonomiska innebörden av ett upplägg för att avgöra om det innefattar rätten att använda en tillgång för en begränsad period. En serie av transaktioner som innefattar ett leasingavtal och som är kopplade till varandra ska redovisas som en transaktion när den ekonomiska innebörden inte kan förstås utan hänvisning till hela serien av transaktioner. Så är exempelvis fallet när serien av transaktioner är nära beroende av varandra, när de förhandlats fram som ett paket och när de genomförs samtidigt eller i en löpande följd. Redovisningen ska vidare återspegla uppläggets ekonomiska innebörd. Alla faktorer och konsekvenser av upplägget ska beaktas för att bedöma dess ekonomiska innebörd med tonvikt på de faktorer och konsekvenser som har en ekonomisk betydelse.

Exempel enligt URA 34 på transaktioner som ska ses som en helhet och som ska redovisas som en enda transaktion är:

- a) Ett företag leasar ut en tillgång till en finansiär (huvudleasingavtalet) och leasar tillbaka samma tillgång under en kortare period (underliggande leasingavtal). Vid slutet av leasingperioden för underliggande leasingavtal har företaget en option att köpa tillbaka tillgången från finansiären. Om företaget inte utnyttjar sin option har finansiären optioner som ger denne rätt att antingen erhålla en viss minsta avkastning på sin investering, att sälja tillgången till företaget eller kräva att företaget garanterar en viss avkastning på hans investering. I detta fall är syftet med upplägget i första hand att skapa skattefördelar som kan fördelas mellan de båda företagen. Även om avtalsperioden skiljer sig åt mellan huvudleasingavtalet och det underliggande leasingavtalet, är de optioner som båda företagen har vid utgången av det underliggande leasingavtalet upplagda så att finansiären endast löper en obetydlig risk under den period som huvudleasingavtalet löper. Den ekonomiska innebörden av upplägget är att företaget erhåller ett arvode för att genomföra överenskommelsen och behåller de risker och fördelar som är knutna till ägandet av den underliggande tillgången.
- b) Ett företag leasar ut en tillgång till ett annat företag under en tid som motsvarar tillgångens nyttjandeperiod och leasar tillbaka samma tillgång på identiska villkor. De båda företagen har legalt bindande rättigheter att kvitta de betalningar som de är skyldiga varandra och avsikten är att en kvittning ska ske. Avtalsvillkoren i de båda leasingavtalen är identiska. Därför är de risker och fördelar som är knutna till ägandet av den underliggande tillgången desamma efter det att upplägget ingåtts som före. Vidare ska de betalningar som ska erläggas kvittas mot varandra så därför finns inga kreditrisker. Den ekonomiska innebörden av upplägget är att ingen transaktion har skett.

Flera exempel finns i URA 34 där avtalen ska bedömas efter egentlig innebörd och inte efter form.

#### **Tolkningsuttalanden från Akutgruppen**

URA 8 Klassificering av ett leasingavtal

URA 22 Redovisning av försäkringsersättning m.m.

URA 34 Bedömningen av den ekonomiska innebörden av transaktioner som innefattar ett leasingavtal

#### **5.6.2 BFNAR 2000:4**

Små, medelstora och stora företag (enligt BFN:s definitioner) ska redovisa alla sina leasingavtal som om de vore operationella. Alla leasingavtal ska således redovisas som nyttjanderättsavtal. Den

åtskillnad som enligt RR 6:99 ska göras mellan finansiella och operationella leasingavtal ska således inte ske.

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

### **5.6.3 BFNAR 2004:xx**

Förslag till allmänt råd med tillhörande uttalande utsändes på remiss av BFN i december 2003. Det allmänna rådet är avsett att tillämpas på företag som förvärvar en materiell anläggningstillgång som det tidigare leasat om avtalet redovisats som ett hyresavtal. Rådet behandlar hur anskaffningsvärdet ska beräknas om förvärvet sker innan hyrestiden gått ut och leasetagaren vid leasingavtalets ingång erlagt en första förhöjd leasingavgift. Den första förhöjda leasingavgiften ska normalt periodiseras ut proportionellt över hela avtalsperioden. En sådan periodisering innebär att leasetagaren redovisar en förutbetalad kostnad som tillgång i balansräkningen under leasingperioden. Följande gäller enligt förslaget:

Tillgångens anskaffningsvärde ska beräknas till 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.

Skatteverket delar i sitt remissvar BFN:s uppfattning i frågan. Det anges inte i förslaget när det allmänna rådet är avsett att träda i kraft men det får tillämpas på tidigare år.

### **5.6.4 Beskattning**

#### **Inledning**

Normerna enligt RR 6:99 tillämpas i första hand i koncernredovisningen. Skattemässigt torde det inte vara möjligt för en leasetagare som inte är civilrättslig ägare till ett inventarium att göra avskrivning på inventariet. Skattemässigt redovisas leasingavtal i juridisk person därför regelmässigt som hyres-/nyttjanderättsavtal. Det gäller även i de stora leasingbolagen, som dock i koncernredovisningen tillämpar Redovisningsrådets rekommendation. Skattemässigt och redovisningsmässigt gör man i enskilda företag inte heller skillnad på finansiella och operationella leasingavtal. De skatteproblem som uppkommit i samband med leasing är inte direkt relaterade till Redovisningsrådets redovisningsregler utan har andra utgångspunkter.

#### **Skattereglerna och kopplingen**

Specifika skatte- och civilrättsliga regler för leasing saknas. De skattemässiga konsekvenserna av ett leasingavtal avgörs på grundval av allmänna skatterättsliga principer. Redovisnings-



normerna kan som anförts ovan inte alltid tillämpas i juridisk person vid beskattningen. Normalt medges den civilrättslige ägaren avskrivningsrätten till ett inventarium. De civil- och skatterättsliga äganderättsbegreppen är dock i viss mån oklara.

Viktiga rättskällor vid bedömning av civil- och skatterättsliga frågor i samband med leasing är betänkandena SOU 1991:18 (Fastighetsleasing) och SOU 1994:120 (Finansiell leasing av lös egendom). Betänkandena har inte föranlett lagstiftning men är ändå av stort intresse vid analyserna av gällande rätt.

Mot bakgrund av leasingens speciella karaktär lämnas här en allmän redogörelse för de skatterättsliga problemen i samband med leasing.

### **Frågeställningar, problemområden**

#### *1. Allmänt*

Som framgått ovan redovisas leasing i juridisk person normalt som hyres-/nyttjanderättsavtal. Normalt accepteras detta även skattemässigt. Det förekommer att leasingavgifter inte beloppsmässigt fördelas jämnt under leasingperioden. Vid t.ex. leasing av bil kan det förekomma att den första avgiften är förhöjd. I RÅ 1994 ref. 17 ansåg RR att en sådan förhöjd första avgift skulle periodiseras proportionellt över avtalstiden (jfr BFNAR 2004:xx ovan).

Var finns då i övrigt de skatterättsliga problemen i samband med leasing? Hyres-/nyttjanderättsavtal brukar ju normalt inte föranleda några skatterättsliga problem. Det grundläggande problemet är att leasingavtal ofta är en "hybrid mellan hyra, köp och kreditgivning" (SOU 1994:120. s.330). Leasetagaren får genom leasingavtalet ofta en ekonomisk bindning till det leasade objektet som inte förekommer i vanliga hyresavtal. Avtalen är ofta förenade med optioner av olika slag. De grundläggande problemen är också problem internationellt. Olikheterna i rättslig bedömning i olika länder har möjliggjort internationell skatteplanering genom att samma tillgångar samtidigt kunnat utgöra avskrivningsunderlag i flera länder (s.k. double dip, triple dip osv.). I Sverige har leasing utnyttjats för skatteplanering. Det torde huvudsakligen ha skett genom s.k. invest leasing. I utgångsläget föreligger då i regel ett leasingavtal mellan en leasegivare och en leasetagare. Investorn är ofta ett företag utan anknytning till leasingbranschen men med hög vinst visst år som denne inte vill skatta för. Investorn köper då inventarierna från den tidigare leasegivaren och förvärvar därigenom ett avskrivningsunderlag som genom avskrivningarna reducerar investorns vinst på näringsverksamheten i övrigt. Ofta sker köpet de sista dagarna på investorns räkenskapsår. De skattemässiga avskrivningsreglerna blir då mycket gynnsamma eftersom de är schablonmässiga och inte beaktar hur lång tid ett inventarium innehafts under ett räkenskapsår. I det anförda exemplet påpekas

att leasetagaren inte alltid är direkt påverkad av ägarbytet. Investorn leasar efter köpet ofta tillbaka tillgångarna till den tidigare ägaren som i sin tur fortsätter leasen till ursprunglig leasetagare på oförändrade villkor.

De grundläggande svenska inkomst skatterättsliga problemen vid leasing bedöms vara följande:

- a. Gränsdragningen hyra-köp
- b. Det skatterättsliga äganderättsbegreppet
- c. Denuntiation
- d. Sale and leaseback
- e. Det skatterättsliga vinstbegreppet
- f. Double dip, triple dip osv.

De olika problemområdena behandlas nedan var för sig under separata rubriker.

## *2. Gränsdragningen hyra-köp*

Som tidigare anförts får leasetagaren ofta en bindning till det leasade objektet som inte är typisk för vanliga hyresavtal. Ofta har leasetagaren möjligheter att köpa inventarierna vid leasingperiodens slut eller tidigare till priser som för utomstående förefaller mycket gynnsamma. I sådana fall kan fråga uppkomma om det inte redan vid avtalets undertecknande varit avsikten att leasetagaren skulle förvärva egendomen. Avtalet kan då tolkas som ett avbetalningsköp trots dess formella utformning som leasingavtal. I Sverige finns två lagar som reglerar avbetalningsaffärer: Lag (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl. och Konsumentkreditlagen (1992:830)

Av 1978 års lag framgår bl.a. följande (§ 1):

”Har avtalet betecknats som uthyrning eller betalningen som vederlag för varans nyttjande föreligger ändå avbetalningsköp, om det är avsett att den till vilken varan utlämnas skall bli ägare av denna.”

1992 års lag har i sak samma formulering (§ 3). Det är i bägge fallen fråga om tvingande lagregler som avtalsparterna inte disponerar över.

I SOU 1994:120 (s. 203 ff) behandlas gränsdragningen mellan hyra och köp. Det är partsavsikten vid avtalets ingående som utgör grunden vid avtalstolkning. I skatteprocesser har det varit svårt att i skattedomstolar få avtal omrubricerade från hyra till köp. Det är en svår bevisituation för SKV. Problemet är framför allt att bägge parterna själva med emfas hävdar utåt att någon partsavsikt att

köpa inte förelegat vid avtalets ingående. Problem kan även föreligga vid tvist mellan parterna. Problemet belyses av en dom i Svea Hovrätt 1993-11-15 (T 1622/92) där en leasetagare utan framgång hävdade att ett leasingavtal var ett avtal om avbetalningsköp. Domen har kommenterats av Göran Millqvist i Svensk Juristtidning 7/95 s. 545 ff. Millqvists slutsatser av domen är bl.a.:

”Hovrättens dom stämmer också överens med den huvudtendens som kan förmärkas i en sparsamt förekommande rättspraxis, liksom i nyare doktrin på området. En mycket generell slutsats som kan dras av domen är, att det skall till mycket handfasta och tydliga omständigheter för att ett såsom leasing upplagt kontraktsförhållande av domstol senare skall omrubriceras till att utgöra ett köp”.

Om SKV försöker omrubricera ett avtal måste man tillämpa det civilrättsliga regelsystemet. Någon särskild skatteregel finns inte i detta sammanhang. En utväg skulle kunna vara att skatterätten ”hakar på” Redovisningsrådets rekommendation. Enligt den ska vid finansiell leasing leasetagaren redovisa den leasade tillgången som tillgång i sin balansräkning och göra avskrivning därpå. Hos leasegivaren ska samma leasa redovisas som lånefordran. Det är egentligen mer materiellt korrekt eftersom leasing är en finansieringsform. Operationell leasing ska liksom i dag redovisas som hyresavtal enligt rekommendationen. Problem föreligger också att dra gränsen mellan finansiell och operationell leasing. Dessutom tillkommer att samma avtal kan bedömas som finansiellt hos den ena parten och operationellt hos den andra parten. Om så sker kan samma objekt komma att bli föremål för avskrivning hos både leasetagare och leasegivare, s.k. double dip. Man kan också konstruera fall där ingen får avskrivningsrätten. Det är således inte problemfritt att skattelagstifta enligt rekommendationen.

### *3. Det skatterättsliga äganderättsbegreppet*

Bestämmelserna om värdeminskningssavdrag på inventarier återfinns i 18 kap. IL. För avskrivningsrätt förutsätts någon form av civilrättslig äganderätt till inventariet. Några kvalitativa krav på denna äganderätt framgår inte av lagtexten. I rättspraxis har dock i fråga om leasing uttalats att det räcker med ett obligationsrättsligt äganderättsanspråk (RÅ 1987 ref. 5). Sakrätten saknar således betydelse i detta sammanhang. Det torde dock inte räcka med ett obligationsrättsligt äganderättsanspråk utan inventariet måste dessutom vara levererat i någon form (RÅ 1994 ref. 78, se även prop. 1945:377 s. 41–42). Även i redovisningssammanhang torde krävas en fysisk leverans som ”starttidpunkt” för avskrivning. BFN har i 90:13 uttalat, att avskrivning på ett inventarium ska påbörjas när inventariet kan tas i anspråk för avsett ändamål. Det

torde förutsätta att inventariet då är fysiskt levererat.

Mot bakgrund av den kortfattade redogörelsen enligt föregående stycke är det enligt SKV inte möjligt att tillämpa leasingrekommendationen i juridisk person. Rekommendationen bygger ju på ett slags ekonomiskt äganderättsbegrepp. Redovisningsrådet har också förordat att rekommendationen i första hand tillämpas i koncernredovisningen. Om man ser leasingen som en särskild rättsfigur skulle man dock kunna hävda, att den goda redovisningsseden styr, eftersom specifika skatteregler om leasing saknas. Såvitt känt har rekommendationen inte prövats av skattedomstol för juridisk person.

#### *4. Denuntiation*

Vid investortleasing befinner sig inventariet hos tredje man, leasetagaren. Avsikten är att så ska vara fallet även efter investorns köp. I sådana fall kan leveranskravet för investorns avskrivningsrätt ersättas genom s.k. denuntiation, som innebär att leasetagaren underlämnas om att objekten och leasingavtalet är överlätna på investorn. Samtidigt med överlåtelsen upprättas då ett leasingavtal mellan investorn och säljaren, dvs. en sale and leasebacktransaktion.

Vilka kvalitativa krav som kan ställas på denuntiationen för att denna ska kunna ersätta en fysisk leverans är inte helt klarlagt. Frågan behandlas i SOU 1994:120, s. 172. Där uppges att denuntiation kan ske formlöst av antingen säljare eller köpare. Denuntiationen anses enligt betänkandet i svensk rätt redan i sig innebära att denuntiationsmottagaren, i dessa fall tredje man som besitter saken, är förpliktad att respektera innehållet i denna, vilket betyder att han i förhållande till förvärvaren inte har rätt att lämna ut saken till överlåtaren. Ett sådant förbud uppges inte uttryckligen behöva tas in i denuntiationen.

#### *5. Sale and leaseback*

Sale and leaseback innebär att ägaren av ett inventarium säljer detta till en köpare och därefter omgående hyr tillbaka samma objekt från samma köpare. Någon fysisk leverans sker då aldrig till köparen. Mot bakgrund av tidigare nämnt leveranskrav är det osäkert om köparen i sådana fall förvärvar någon avskrivningsrätt. Det påpekas att mervärdesskattepliktig omsättning inte ansetts föreligga i ett fall med sale and leaseback (RÅ 1988 ref. 106, se nedan). Sale and leaseback av fastighet och byggnad på ofri grund har godtagits som äganderättsöverlåtelser (RÅ 1989 ref 62).

#### *6. Det skatterättsliga vinstbegreppet*

I skattelagstiftningen finns inte någon definition av inkomstbegreppet. Rörelse/näringsverksamhet anges rent allmänt föreligga om verksamheten utmärks av självständighet, regelbundenhet och

varaktighet samt av vinstsyfte (SOU 1977:86 s.192). Normalt föreligger inga större problem att avgöra om rörelse/näringsverksamhet föreligger. Ett problem i samband med investorleasing är vinstsyftet. Sådana transaktioner ger ofta inte någon bokföringsmässig vinst utan enbart en skattevinst. Detta möjliggörs genom att investorns låga kontantinsats understiger vinsten genom avskrivningarna. RR har i de s.k. Dahléndomarna (RÅ 1992 ref. 21 I och II) anfört att kravet på vinstsyfte satts tämligen lågt i rättspraxis. I målen godtogs de aktuella leasingtransaktionerna såsom rörelse trots att de enbart gav skattemässig vinst. Frågan är om vinstsyftet skulle konkretiseras i skattelagstiftningen så att den typen av leasingtransaktioner kan stoppas. Det är dock svårt att hitta någon enkel formel som inte samtidigt sätter stopp för seriösa satsningar. Det kan ju vara affärsmässigt motiverat att vidta affärstransaktioner med förlust för att ta sig in på nya marknader. Att lagstiftningsvägen skilja agnarna från vetet är därför mycket svårt.

#### *7. Double dip, triple dip osv.*

Som framgått av det tidigare anförda kan vid internationell leasing samma inventarium bli avskrivningsunderlag i olika länder samtidigt. I de processer dåvarande RSV drivit och där det förekommit double dip har RSV inte ansett det möjligt att vägra den svenska parten avskrivningsrätt. Det går inte enligt SKV att utan lagstöd frångå de svenska avskrivningsreglerna enbart av det skälet att utländsk rätt har andra regler. Det är ett internationellt problem som diskuterades vid IFA-kongressen i Stockholm 1990. En internationell harmonisering är önskvärd.

#### *8. Mervärdesskattefrågor*

Om en omsättning föreligger i mervärdesskattehänseende får avgöras mot bakgrund av EG-rätten. EG-domstolen har i mål C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV ansett att med leverans av varor avses samtliga överföringar av materiell egendom från en part till en annan som ger mottagaren befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som om han var ägare till den. Enligt EG-domstolen kan det inte vara direkt avgörande om en äganderättsövergång förelegat enligt den i varje medlemsstat gällande nationella civilrättsliga lagstiftningen. En bedömning får då göras vilka ägandefunktioner som överförts. Mot bakgrund av EG-domstolens uttalande kan det heller inte ha någon direkt betydelse hur redovisningen gått till.

KRS har i två domar, 1999-10-19 (mål nr 4854–1998, 4945-1998) och 2000-10-17 (mål nr 6450–6451-1998), behandlat sale and lease back-transaktioner av fordon. I den förstnämnda domen hänvisade KRS till EG domstolens avgörande i mål C-320/88.

KRS ansåg att den inte kunde finna annat än att transaktionerna enligt köpekontrakt och anknytande leasingavtal, i det aktuella fallet, medfört övergång av så primära och väsentliga äganderättsfunktioner att bolaget skall anses som ägare till aktuella fordon. Vidare anges att frågan om leverans har skett enligt KRS mening bör bedömas enligt kontraktsrättsliga principer.

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

Även gränsdragningen mellan hyra och köp kan påverka momsredovisningen. Avgörande för frågan om köp eller hyra föreligger 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 5.4 b i sjätte direktivet 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.

#### **Rättspraxis**

- Leasing i flera led. Handelsbolag ansågs bedriva yrkesmässig verksamhet enligt ML RÅ 1985 1:40
- Leasingbolag medgavs rätt till värdeminskningssavdrag på utrustning som installerats i hyresmannens byggnad RÅ 1987 ref. 5
- Ett som leasingavtal betecknat avtal underkändes. Avbetalningsköp ansågs i stället föreligga. RÅ 1987 ref. 166
- Ett avtal om sale and leaseback ansågs inte medföra momsplikt på grund av att leverans inte skett. RÅ 1988 ref. 106
- Avtal om sale and leaseback av fastighet (I) och byggnad på ofri grund (II). Äganderätten till fastigheten respektive byggnaden ansågs ha övergått på finansbolaget RÅ 1989 ref 62
- S.k. investorleasing har ansetts utgöra rörelse enligt KL. Generalklausulen mot skatteflykt ansågs ej tillämplig. RÅ 1992 ref. 21 I-II
- Överlåtelse av patenträtt till finansbolag. Finansbolaget medgavs rätt till värdeminskningssavdrag. RÅ 1992 ref. 104

- Förhöjd första avgift för leasing av bil periodiserades proportionellt under leasingtiden. RÅ 1994 ref. 17
- 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 värdeminskningssavdrag. RÅ 2001 ref. 7

## 5.7 Redovisning av kassaflöden (RR 7)

### 5.7.1 RR 7

#### Tillämpnings- område

Enligt årsredovisningslagen, ÅRL, (2 kap. 1 § och 7 kap. 4 § samt 6 kap. 5 §) är vissa företag skyldiga att upprätta en sammanställning som visar företagets finansiering och kapitalinvesteringar under räkenskapsåret. En tillämpning av rekommendationen, inklusive kraven på upplysningar, innebär att lagens krav uppfylls. Enligt ÅRL benämns sammanställningen finansieringsanalys. I rekommendationen används termen kassaflödesanalys.

Rekommendationen gäller fr.o.m. den 1 januari 1999 och har följande innehåll:

- Inledning
- Definitioner
- Redovisning av kassaflödet i kategorier
- Redovisning av kassaflöden från den löpande verksamheten
- Redovisning av kassaflöden från investerings- och finansieringsverksamheterna
- Kassaflöden som kan nettoredovisas
- Betalningar i utländsk valuta
- Räntor och utdelningar
- Extraordinära intäkter och kostnader
- Inkomstskatter
- Redovisning av kassaflöden vid tillämpning av kapitalandelsmetoden och klyvningsmetoden
- Förvärv och avyttringar av dotterföretag och andra affärsenheter
- Transaktioner som inte medför betalningar
- Upplysningar
- Överensstämmelse med IAS
- Ikraftträdande och övergångsregler
- Bilaga 1: Exempel
- Bilaga 2: Jämförelse med IAS 7
- Bilaga 3: Överväganden i anslutning till rekommendationens utformning

#### 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.

### **5.7.2 Beskattning**

Särskilda skatteregler saknas.

## **5.8 Redovisning av effekter av ändrade valutakurser (RR 8)**

### **5.8.1 RR 8**

RR 8 behandlar

- a) redovisning av transaktioner i utländsk valuta i juridisk person
- b) omräkning av utländsk filials resultat- och balansräkningar för redovisning i ägarföretaget
- c) omräkning av resultat- och balansräkningar för utlandsverksamheter vid upprättande av koncernredovisning.

RR 8 behandlar inte säkringsredovisning med undantag för

- a) säkring i koncernredovisningen av nettoinvesteringar i självständiga utlandsverksamheter
- b) vissa upplysningar om säkringsåtgärder.

RR 8 gäller fr.o.m. den 1 januari 1999 och har följande innehåll:

- Inledning
- Definitioner
- Transaktioner i utländsk valuta
- Löpande bokföring
- Omräkning av poster i balansräkningen
- Redovisning i resultaträkningen
- Utlandsverksamheters resultat- och balansräkningar
- Klassificering av utlandsverksamheter
- Redovisning av integrerade utlandsverksamheter
- Redovisning av självständiga utlandsverksamheter
- Avyttring av självständiga utlandsverksamheter
- Utländska filialer
- Avvikande balansdag
- Ändrad klassificering av utlandsverksamheter
- Dotterföretags bidrag till koncernens fria egna kapital

**Tillämpnings-  
område**



Skatt på kursdifferenser  
Upplysningar  
Övergångsregler  
Ikraftträdande  
Överensstämmelse med IAS  
Bilaga 1: Överväganden i anslutning till rekommendationens utformning och kommentarer till rekommendationens innehåll  
Bilaga 2: Redovisning av valutasäkring  
Bilaga 3: Förändringar i förhållande till tidigare normgivning  
Bilaga 4: Jämförelse med IAS

### **Sammanfattning/ 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 överlätas 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. På *balansdagen* ska en fordran normalt värderas enligt bankens köpkurs och en skuld enligt bankens säljkurs. Approximativ kurs kan användas, t.ex. den genomsnittliga kursen mellan köp- och säljkurs.

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 verkligt värde. För sådana fall ska kursen vid värderingstidpunkten användas.

Icke-monetära poster har inte särskilt definierats i rekommendationen. 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 visst undantag) redovisas i resultaträkningen för den period då de uppkommer.

### **Utlandsverksamhetens 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 i resultaträkningen.

För en filial som utgör en *självständig utlandsverksamhet* sker omräkning enligt ”dagskursmetoden”. Detta innebär att transaktioner i resultaträkningen omräknas enligt transaktionsdagens avistakurs eller annan kurs som utgör en approximation av faktiska kurser. I balansräkningen omräknas såväl monetära poster som icke-monetära poster enligt balansdagskursen. Uppkomna differenser till följd av omräkningen redovisas direkt mot eget kapital.

Vid *avyttring* av en självständig utlandsverksamhet redovisas de ackumulerade kursdifferenser, som är hänförliga till utlandsverksamheten, och som tidigare redovisats direkt mot eget kapital, som intäkt/kostnad i resultaträkningen.

### **Skatt på kursdifferenser**

Kursdifferenser på transaktioner i utländsk valuta och kursdifferenser hänförliga till omräkning av utlandsverksamheter kan

medföra skatteeffekter. Redovisningen av inkomstskatter behandlas i Redovisningsrådets rekommendation om redovisning av inkomstskatter, RR 9. Där anges bl.a. att skatter ska redovisas på samma sätt som de poster som ger upphov till skatten, dvs. i vissa fall direkt mot eget kapital.

## Upplysningar

Upplysning ska lämnas om tillämpade redovisningsprinciper för omräkning av poster i utländsk valuta. Upplysningarna ska bl.a. innefatta hur fordringar och skulder i utländsk valuta omräknats, hur klassificeringen av utlandsverksamheter som självständiga eller integrerade gjorts samt vilken metod som använts vid omräkning av resultat- och balansräkningar avseende utlandsverksamheter i höginflationsländer.

Upplysning ska lämnas om det belopp med vilket valutakursdifferenser påverkat periodens nettoresultat och storleken på de vid räkenskapsperiodens början respektive slut ackumulerade kursdifferenserna som redovisats direkt mot eget kapital samt en förklaring till förändringen. Vidare ska upplysningar lämnas om det belopp varmed periodens kursdifferenser har reducerats med valutasäkringsåtgärder.

Om företaget under räkenskapsperioden har omklassificerat en väsentlig utlandsverksamhet (från självständig till integrerad eller omvänt) ska upplysningar bl.a. lämnas om omklassificeringen och anledningen härtill.

### Tolkningsuttalanden från Akutgruppen

URA 17 Införande av euro

URA 27 Val av rapportvaluta i RR 8 Redovisning av effekter av ändrade valutakurser

URA 37 Omräkning från värderingsvaluta till rapportvaluta

### 5.8.2 Beskattning

## Inledning

Som framgår ovan behandlar RR 8 inte säkringsredovisning i juridisk person utan RR 8 hänvisar i detta avseende till BFN R 7. I juli 2002 gav Redovisningsrådet ut RR 27 (Finansiella instrument: upplysningar och klassificering), i vilken rekommendation finns regler om upplysningar om säkringsåtgärder. I samband med utgivandet av RR 27 upphörde de tidigare motsvarande upplysningsreglerna i RR 8 att gälla. I december 2003 ändrades RR 8 med innebörd att säkringsredovisning enligt BFN R 7 inte längre är en skyldighet utan en möjlighet för företagen. Bakgrunden till ändringen av RR 8 är att ÅRL fr.o.m. den 1 januari 2004 tillåter att finansiella instrument redovisas till verkligt värde, se avsnitt 3.2.3, Värderingsregler och avsnitt 6.1, Säkringsredovisning (BFN R 7).

**Skattereglerna och kopplingen**

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 bestämmelserna i 15 kap. 1 § respektive 16 kap. 1 § IL.

*1. Värdering av balansposter i utländsk valuta*

Enligt 14 kap. 8 § IL ska fordringar, skulder, avsättningar och kontanter i utländsk valuta 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, kundfordringar, inventarier m.m. (jfr. 25 kap. 3 § IL). Bestämmelsen i 14 kap. 8 § IL har dock en generell utformning och gäller alla slag av fordringar i näringsverksamhet. Regeln är inte beroende av hur företaget har redovisat posterna. Oavsett om företaget beaktat kursändringar i räkenskaperna eller ej ska balansdagens valutakurser tillämpas vid beskattningen. Av RÅ 2000 not. 160 framgår att kursändringarna vid räkenskapsårets utgång ska beaktas vid beskattningen även i de fall en näringsidkare inte avslutar räkenskaperna med årsbokslut.

Regeln i 14 kap. 8 § IL innehåller även en bestämmelse om valuta-säkring. Den bestämmelsen kommenteras i avsnitt 6.1 Säkringsredovisning (BFN R 7).

*2. Beskattning av valutakursreserver*

Genom tillkomsten av RR 8 – och genom att BFN R7 delvis upphört att gälla – är det inte längre möjligt för företag att göra avsättning till valutakursreserv för orealiserade valutakursvinster. För en sådan valutakursreserv skulle enligt tidigare lagstiftning (24 § anv. p. 4 KL) en schablonintäkt beräknas.

I lagen (1998:1620) om beskattning av valutakursreserv finns övergångsbestämmelser för taxeringsåren 2000–2005. Enligt lagen ska befintliga avsättningar till valutakursreserv vid 1999 års taxering återföras till beskattning enligt ett avtrappningsschema som för de flesta skattskyldiga innebär beskattning med minst en femtedel för vart och ett av taxeringsåren 2000–2004. En förutsättning för att övergångsbestämmelserna ska få tillämpas är att den kvarstående valutakursreserven är avsatt i räkenskaperna. På denna valutakursreserv ska i deklarationen som intäktspost tas upp 74 procent av reserven multiplicerad med statslåneräntan vid beskattningsårets utgång.

### 3. Mervärdesskattefrågor

#### - Faktura i utländsk valuta – omräkningskurser m.m.

Med anledning av det s.k. faktureringsdirektivet (2001/115/EG) – som syftar till att förenkla, modernisera och harmonisera kraven på fakturering när det gäller mervärdesskatt – har gällande från den 1 januari 2004 ML:s bestämmelser om faktureringsvaluta m.m. ändrats. Tidigare bestämmelser om faktureringsvaluta fanns i 11 kap. 5 c ML.

Av nu gällande 11 kap. 11 § första stycket ML framgår att i det fall företaget har euro eller svenska kronor som redovisningsvaluta och om fakturering sker i annan valuta än redovisningsvalutan ska momsens belopp anges även i redovisningsvalutan. Dessutom ska den kurs som använts vid omräkningen anges i fakturan. För exempelvis ett företag med svenska kronor som redovisningsvaluta och som fakturerar i euro innebär bestämmelsen att momsen ska anges både i euro (faktureringsvalutan) och i SEK (redovisningsvalutan). SKV har i skrivelse 2004-04-02, dnr. 130-255556-04/113, uttalat att i ML har inte särskilt reglerats vilken omräkningskurs som ska användas vid nämnda omräkning. I avsaknad av omräkningsbestämmelser i ML får i stället ledning sökas i artikel 11 C. 2 andra stycket i sjätte momsdirektivet. Enligt den bestämmelsen ska tillämplig valutakurs vara den senaste säljkurs som vid den tidpunkt då skatten ska tas ut har registrerats på den senaste säljkurs som vid den tidpunkt då skatten ska tas ut har registrerats på den eller de mest representativa valutamarknaderna i medlemsstaten ifråga. RR har i RÅ 2003 ref. 102 uttalat att i Sverige finns endast en valutamarknad som kan anses representativ, nämligen den på vilken kurserna bestäms genom affärsbankerna och Stockholmsbörsen AB. Dessa kurser ligger till grund för bl.a. Riksbankens och massmedias valutannoteringar. I skrivelsen anges med hänvisning till RR:s dom att omräkning ska ske till de dagligen publicerade säljkurserna. Under helgdagar och andra dagar för vilka valutannoteringar saknas bör den senast noterade säljkursen anges.

11 kap. 11 § andra stycket ML avser företag som inte har svenska kronor eller euro som redovisningsvaluta. Det kan t.ex. avse utländska företagare som har en skattepliktig omsättning av varor eller tjänster inom landet och som därför är skattskyldiga till mervärdesskatt i Sverige. Bestämmelsen i andra stycket innebär att om den skattskyldige har en annan redovisningsvaluta än svenska kronor eller euro ska mervärdesskattens belopp anges även i svenska kronor på fakturan. Omräkningen ska ske enligt den senaste registrerade säljkursen som registrerats på en representativ valutamarknad vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde.

Av 11 kap. 11 § tredje stycket ML framgår att om såväl redovisningsvalutan som faktureringsvalutan är euro behöver momsen endast anges i euro.

Av 13 kap. 15 a § ML framgår att om säljaren angett skattens belopp i flera valutor i en faktura så ska säljaren vid upprättande av sin deklaration utgå från det skattebelopp som angetts i säljarens egna redovisningsvaluta. I 13 kap. 23 a § ML finns en motsvarande bestämmelse för köparen som vid upprättandet av sin deklaration ska utgå från det skattebelopp som är angivet i hans egna redovisningsvaluta.

En köpare som har svenska kronor som redovisningsvaluta och som får en faktura som endast är utfärdad i euro måste själv räkna om valutan till svenska kronor för att kunna bokföra fakturan. Det är i princip omräkningskursen på leveransdagen som ska tillämpas, men i undantagsfall får omräkningskursen på fakturadagen användas i stället. Fakturadagen kan t.ex. tillämpas vid succesiva tillhandahållanden, då det i dessa fall inte finns någon specifik leveransdag

- *Kursvinst eller kursförlust*

Hur kursvinst eller kursförlust ska hanteras momsmässigt är inte reglerat i ML. I princip gäller att en kursdifferens är att betrakta som en finansiell post som inte ska beaktas i momshänseende. Detta framgår bl.a. av ett förhandsbesked från 1994 (ej överklagat). Beträffande växlingsvinster som närmast utgör ett led i prissättningen, se nedan 3.6 Växlingsvinster – momspliktigt?

- *Gemenskapsinterna förvärv, GIF*

Vid gemenskapsinterna förvärv (GIF) finns särbestämmelser i 1 kap. 4 a § ML om skattskyldighetens inträde. Denna tidpunkt anses enligt nämnda lagrum inträffa den 15:e i månaden efter den månad under vilken varan har levererats. Om en faktura utfärdats innan dess inträder dock skattskyldigheten vid utfärdandet. Omräkning från utländsk till svensk valuta av ett GIF, ska ske med iakttagande av den kurs som gällt den dag då skattskyldigheten inträtt. Omräkning får också göras till genomsnittlig månatlig

valutakurs som fastställs av oberoende part, t.ex. Riksbanken eller Generaltullstyrelsen. Vald metod för fastställande av valutakurs ska tillämpas konsekvent.

## Frågeställningar

### 1. Omräkning för bokföring av poster i den löpande bokföringen

I den löpande bokföringen måste en inköpsfaktura i utländsk valuta räknas om till svenska kronor. Problem kan uppkomma om ett företag tillämpar standardkurser för omräkning av fakturor i utländsk valuta. Om en för hög eller för låg kurs används vid omräkningen kan det leda till att anskaffningsvärdet för t.ex. ett inventarium blir felaktigt. Vid inkomstbeskattningen finns inte några särskilda skatteregler som anger till vilken kurs omräkning ska ske när en post tas in i den löpande redovisningen. Huvudregeln enligt RR 8 är att en transaktion i utländsk valuta ska omräknas enligt transaktionsdagens avistakurs. I momshänseende gäller att omräkning i princip ska ske enligt omräkningskursen på leveransdagen, men i undantagsfall får omräkningskursen på fakturadagen tillämpas i stället (se 2.4.2). Redovisningsreglerna och momsreglerna för omräkning av belopp i utländsk valuta är således inte helt samordnade. Huvudregeln i de båda regelverken överensstämmer dock, varför omräkning i de flesta fall ska ske enligt kursen på leveransdagen.

### 2. Omräkning av filial i utlandet

Det är inte ovanligt att ett svenskt aktiebolag driver verksamhet utomlands i filialform. En filial utgör en del av den svenska juridiska personen och verksamheten i filialen omfattas därmed av den svenska beskattningsrätten.

Enligt RR 8 klassificeras en filial i utlandet antingen som en integrerad utlandsverksamhet eller som en självständig utlandsverksamhet. Inom skatterätten används inte dessa begrepp. Enligt RR 8 ska samtliga tillgångar och skulder i en filial som klassificeras som en självständig utlandsverksamhet tas in i ägarföretagets bokföring enligt dagskursmetoden. Detta innebär att posterna i balansräkningen räknas om till balansdagens kurs. Posterna i resultaträkningen ska däremot räknas om till kursen då de uppstår. En approximativ kurs får dock användas (t.ex. genomsnittskurs för räkenskapsåret). Den differens som då uppstår ska enligt RR 8 föras direkt mot eget kapital. Härvid uppstår flera frågor. En första fråga som kan ställas är om denna omräkningsdifferens är skattepliktig respektive avdragsgill, vilket medför en justeringspost i deklarationen.

Ett starkt förenklat exempel kan belysa problematiken. Säg att ett bolag driver näringsverksamhet i USA genom en filial där. Vid årets ingång finns i filialen ett lager värderat till 1000 USD. Kursen är 9 kr, vilket ger ett lagervärde om 9000 kr. Några trans-

aktioner sker inte under året och vid årets utgång är värdet av lagret oförändrat 1000 USD. Vid årets utgång är kursen 10 kr, vilket medför att det uppkommer en kursdifferens på 1000 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 1000 kr får anses ingå i lagrets värdering till anskaffningsvärde. Enligt SKV:s mening ska detta belopp behandlas som en inkomst enligt 15 kap. 1 § IL. Det har ingen betydelse att beloppet inte bokförs över resultaträkningen. I exemplet innebär det en tilläggspost i deklARATIONEN på 1000. Härvid måste dock beaktas vad som sägs i dubbelbeskattningsavtal. En förutsättning i exemplet är att Sverige enligt dubbelbeskattningsavtalet med USA har rätt att beskatta inkomsten från filialens verksamhet i USA, vilket är fallet (creditmetoden).

Ovanstående exempel med varulager avser en post där beskattningen i hög grad följer redovisningen. Skulle varulagret i exemplet i stället bytas ut mot en post där enbart särskilda skatte regler finns, t.ex. för fastighet som är kapitaltillgång blir det däremot annorlunda. I ett sådant fall är omräkningsdifferensen, enligt SKV:s uppfattning, inte skattepliktig.

Enligt RR 8 ska de ackumulerade kursdifferenserna som redovisats direkt mot eget kapital redovisas över resultaträkningen i takt med avyttringen av filialen. När denna redovisning sker över resultaträkningen uppkommer komplikationen att i deklARATIONEN hålla reda på de belopp som tidigare beskattats genom tilläggs poster 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 skatterätten som stipulerar att anskaffningsvärdet ska ligga fast. En sådan tillämpning innebär, enligt SKV:s uppfattning, att företagets rätt till räkningsenlig avskrivning går förlorad. Företaget är i stället hänvisat till att använda restvärdemetoden. Frågeställningen har behandlats i redovisningsfråga 99:5.

### *3. Omräkning av utdelning*

För skattefri utdelning i utländsk valuta som ett moderföretag erhåller från ett dotterbolag är problemet att bestämma till vilken kurs omräkning ska ske när det icke skattepliktiga beloppet ska redovisas som en avgående post i deklARATIONEN. Denna fråga har inte prövats av RR. Enligt SKV:s uppfattning ska den skattefria utdelningen beräknas efter den valutakurs som gäller vid tidpunkten för när en civilrättslig fordran på utdelning uppkom. Detta är



normalt dagen för när dotterbolaget på bolagsstämman tar beslut om utdelning. Om utdelningen inte utbetalas den dagen är senare inträffad kursändring antingen skattepliktig eller avdragsgill.

I ett rättsfall, RÅ 1991 ref 106, har kursvinst i samband med nyemission inte beskattats. Ett aktiebolag hade genomfört en nyemission av aktier i USA. Bolaget hade före hemtagningen av likviden sålt nyemissionsvalutan på termin till en högre genomsnittskurs än kursen den dag då likviden togs hem. Hela det hemtagna beloppet, vilket ökat bolagets egna kapital, ansåg vara av skattefri natur.

Ett specialfall är omräkning av anteciperad utdelning i utländsk valuta. Av RÅ 2000 ref 64 framgår att anteciperad utdelning kan beskattas under anteciperingsåret om den är av skattepliktig karaktär. I rättsfallet var det frågan om utdelning från ett svenskt dotterbolag. För det fall den anteciperade utdelningen är i utländsk valuta ska moderbolagets fordran på utdelningen tas upp till kursen vid beskattningsårets utgång enligt värderingsregeln i 14 kap. 8 § IL. Senare kursändring torde vara skattepliktig respektive ej avdragsgill.

#### *4. Valutakurs vid ackord*

En mindre frekvent fråga är till vilken kurs en ackordsvinst i utländsk valuta ska bokföras. Frågan har behandlats i redovisningsfråga 99:4. 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.

#### *5. Fakturor i euro från svenska företag*

I en skrivelse 2002-02-19 (dnr 1681-02/100) har RSV behandlat frågor som uppkommer i det fall ett företag får en faktura från en svensk leverantör som är utställd i euro och där momsens inte är angiven i svenska kronor. Av skrivelsen framgår att i det fall företaget konstaterar att fakturan är felaktig och momsens skulle ha angetts i svenska kronor (se 2.4.2) bör företaget begära att leverantören upprättar en ny korrekt faktura. En korrekt faktura är en förutsättning för att avdrag för ingående moms ska kunna medges (8 kap. 17 § ML). I den löpande bokföringen kan dock företaget inte underlåta att bokföra den först erhållna fakturan då den utgör underlag för förvärv av varor eller tjänster. Om företaget får en ny rättad faktura med momsbelopp i svenska kronor ska denna faktura inte bokföras som en ny affärshändelse utan som en korrigerande till tidigare bokförda fakturan. Enligt SKV:s 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.

#### *6. Växlingsvinster – momspliktigt?*

Som angetts ovan är en kursdifferens normalt att betrakta som en finansiell post som inte ska beaktas i momshänseende.

Växlingsvinster som närmast utgör ett led i prissättningen av varor har i RÅ 1986 ref. 45 ansett utgöra en del av ersättningen för de sålda varorna och inräknades i beskattningsunderlaget. Samma principiella ståndpunkt har RR intagit i RÅ 2003 ref. 102 som avsåg ett företag som bedrev detaljhandel i Strömstad. Närheten till Norge medförde att företaget tog emot betalning i norska kronor. Vid försäljningstillfället gjordes omräkning till svenska kronor efter en särskild kundkurs. Denna bestämdes dagligen av företaget med ledning av den aktuella växlingskursen i bank. Tillämpliga kundkurser låg i regel under bankens köpkurs för norska kronor den aktuella dagen. Vid insättning av dagskassorna uppkom växlingsvinster, vilka till en del berodde på att företaget hade förhandlat fram en bättre växlingskurs gentemot banken än denna tillämpade mot andra kunder. RR uttalade i sin dom att den ersättning som företaget erhåller i norska kronor ska ligga till grund för beskattningsunderlaget. Omräkning måste dock först ske till svenska kronor. Vad avser växlingskursen konstaterade RR att bestämmelser om detta inte fanns i ML och att ledning får sökas i artikel 11 C.2 andra stycket i sjätte momsdirektivet. Av nämnd artikel framgår att tillämplig valutakurs är den senaste säljkurs som registrerats på en representativ valutamarknad vid den tidpunkten då skatten ska tas ut. RR ansåg i domen att i Sverige utgör en representativ valutamarknad endast de kurser som bestäms genom affärsbankerna och Stockholmsbörsen AB och som ligger till grund för bl.a. Riksbankens och massmedias valutannoteringar. Därefter konstaterade RR att beskattningsunderlaget ska beräknas med ledning av en sådan representativ säljkurs. Den växlingsvinst som företaget därutöver erhåller som en skillnad mellan den säljkurs som ska tillämpas vid bestämmandet av beskattningsunderlaget och den gentemot banken framförhandlade kursen ansåg RR inte ha något direkt samband med omsättningen, varför denna del av kursvinsten utgör en sådan finansiell intäkt som inte ska inräknas i beskattningsunderlaget.

**Rättspraxis**

- Skattskyldighet för växlingsvinster RÅ 1986 ref 45
- Skattefrihet för kursvinst på nyemissionsvaluta RÅ 1991 ref 106
- Kursförändringar på kundfordringar m.m. RÅ 2000 not 160
- Valutakurs vid växlingsvinster RÅ 2003 ref. 102 §
- Valutakursreserv 1998:7
- Valutakurs vid ackord 1999:4
- Angående Redovisningsrådets rekommendation RR 8

**Svar från RSV:s referensgrupp för redovisningsfrågor**

## **5.9 Inkomstskatter (RR 9 och BFNAR 2001:1)**

### **5.9.1 RR 9**

**Tillämpningsområde**

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. Tidigare tillämpning uppmuntras. Rekommendationen har följande innehåll:

- Inledning
- Tillämpningsområde
- Definitioner
- Aktuella skatteskulder och aktuella skattefordringar
- Uppskjutna skatteskulder och uppskjutna skattefordringar
- Värdering
- Redovisning av skatt i resultaträkningen och redovisning direkt mot eget kapital
- Rubricering
- Obeskattade reserver
- Upplysningar
- Ikraftträdande och övergångsregler
- Överrensstämmelse med IAS
- Bilaga 1: Överväganden i anslutning till rekommendationens utformning och kommentarer till rekommendationens innehåll
- Bilaga 2: Temporära skillnader m.m.
- Bilaga 3: Exempel på beräkningar och upplysningar
- Bilaga 4: Jämförelse med tidigare normgivning

**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. En uppskjuten skattefordran kan också ha sin grund i skattemässiga

underskottsavdrag samt andra skatteavdrag.

Aktuella skatteskulder respektive aktuella skattefordringar ska alltid redovisas i balansräkningen. Detta gäller, med vissa speciella undantag, även för uppskjutna skatteskulder och uppskjutna skattefordringar. Vid beräkning av uppskjutna skattefordringar gäller dock att avdragsgilla temporära skillnader och underskottsavdrag beaktas enbart om det är sannolikt att beloppen kan utnyttjas mot framtida skattepliktiga överskott.

Aktuell skatt och uppskjuten skatt redovisas i normalfallet som intäkt eller kostnad i resultaträkningen.

Skattefordringar och skatteskulder redovisas i normalfallet separat i balansräkningen. Uppskjutna skattefordringar och skatteskulder ska rubriceras som långfristiga fordringar respektive avsättningar.

Beloppen för skatteskulder och skattefordringar beräknas enligt de skattesatser som är beslutade eller aviserade på balansdagen. Uppskjutna skatteskulder och uppskjutna skattefordringar redovisas, utom i ett specialfall, till nominella belopp, dvs. utan diskontering.

Kravet på upplysningar är långtgående.

#### **Tolkningsuttalanden från Akutgruppen**

URA 11 Skatt vid andelsöverlåtelser inom en koncern

URA 29 Redovisning av uppskjuten skatt vid uppskrivning av icke-avskrivningsbara tillgångar

URA 33 Konsekvenser av en förändring av skattestatus

#### **5.9.2 BFNAR 2001:1**

Små företag och koncerner behöver inte redovisa uppskjuten skatteskuld eller uppskjuten skattefordran. Övriga företag ska i allt väsentligt följa RR 9 utom vad gäller Upplysningar, där BFN istället hänvisar till 5 kap. 16–17 §§ ÅRL.

#### **5.9.3 Beskattning**

Enligt 9 kap. 4 § IL får svenska allmänna skatter inte dras av. Som sådana skatter räknas bland annat kommunal och statlig inkomstskatt, förmögenhetsskatt och kupongskatt. Normgivningen 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.

## **5.10 Entreprenader och liknande uppdrag (RR 10)**

### **5.10.1 RR 10**

#### **Tillämpnings- område**

I RR 10 anges hur entreprenader och liknande uppdrag ska behandlas i redovisningen. Den grundläggande frågan gäller hur inkomster och utgifter ska periodiseras.

RR 10 gäller från den 1 januari 2001. Tidigare tillämpning uppmuntras. Rekommendationen har följande innehåll:

- Inledning
- Tillämpningsområde
- Definitioner
- Ett eller flera uppdrag
- Uppdragsinkomst
- Uppdragsutgifter
- Redovisning av uppdragsinkomsten och uppdragsutgifterna
- Redovisning av befarade förluster
- Ändrade beräkningar av entreprenadinkomsten och uppdragsutgifterna
- Upplysningar
- Undantag vid redovisning i juridisk person
- Ikraftträdande och övergångsregler
- Överensstämmelse med IAS
- Bilaga 1: Exempel
- Bilaga 2: Överväganden i anslutning till rekommendations utformning och kommentarer till rekommendationens innehåll
- Bilaga 3: Jämförelse med tidigare normgivning
- Bilaga 4: Ändringar i RR 2 Redovisning av varulager

#### **Sammanfattning/ 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  
uppdrags-  
inkomsten och  
uppdrags-  
utgifterna**

När utfallet av ett uppdrag kan beräknas på ett tillförlitligt sätt ska uppdragsinkomsten och uppdragsutgifterna redovisas som intäkt respektive kostnad i förhållande till uppdragets färdigställandegrad på balansdagen (successiv vinstavräkning). De kriterier som gäller för att utfallet ska kunna beräknas på ett tillförlitligt sätt är för *fastprisuppdrag* att (1) den totala uppdragsinkomsten kan mätas på ett tillförlitligt sätt, (2) det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som för uppdragstagaren är förknippade med uppdraget kommer att tillfalla denne och (3) såväl de totala utgifterna för att slutföra uppdraget som färdigställandegraden på balansdagen kan mätas på ett tillförlitligt sätt. För *uppdrag på löpande räkning* gäller kriteriet (2) ovan samt att de uppdragsutgifter som hänför sig till uppdraget, även om de inte anges i avtalet, klart kan identifieras och mätas på ett tillförlitligt sätt.

När utfallet av ett uppdrag inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt ska (a) som intäkt endast redovisas belopp som motsvarar de

uppkomna uppdragsutgifter som sannolikt kommer att ersättas av beställaren och som (b) kostnad de uppdragsutgifter som uppkommit i perioden. När de osäkerhetsfaktorer som förhindrat en tillförlitlig beräkning av utfallet av uppdraget inte längre föreligger, ska uppdragsinkomsten och uppdragsutgifterna beräknas enligt första stycket ovan.

Effekten av ändrad bedömning eller ändrad uppskattning av uppdragsinkomsten eller uppdragsutgifterna ska redovisas i den period ändringen sker.

**Förlustkontrakt**

Då det är sannolikt att de totala uppdragsutgifterna kommer att överstiga den totala uppdragsinkomsten ska den befarade förlusten omedelbart redovisas som kostnad i sin helhet.

**Upplysningar**

Upplysningar ska lämnas om

- a) summan av de uppdragsinkomster som redovisats som intäkt under perioden
- b) de metoder som använts för att fastställa uppdragsinkomster under perioden
- c) de metoder som använts för att fastställa färdigställandegraden
- d) summan av uppdragsutgifter och redovisade vinster (med avdrag för redovisade förluster)
- e) erhållna förskott
- f) av beställaren innehållna belopp.

I balansräkningen ska redovisas (a) fordringar på beställare för pågående uppdrag och (b) skulder till beställare för pågående uppdrag.

**Undantag vid redovisning i juridisk person**

Successiv vinstavräkning behöver inte tillämpas i juridisk person med hänvisning till att reglerna i skattelagstiftningen för sin tillämpning i vissa fall förutsätter en annan redovisning (färdigställandemetoden).

**Exempel**

I bilaga 1 finns exempel som åskådliggör rekommendationens tillämpning.

**5.10.2 Beskattning**

RR 10 omfattar alla företag som utför entreprenader och liknande uppdrag enligt särskilt framförhandlat avtal. Det handlar således om tillverkning av en materiell tillgång enligt ett individuellt avtal. Vissa gränsdragningsproblem gentemot kundordertillverkade varor som klassificeras som varulager kan förekomma. Förutom företag inom byggnads- och anläggningsbranschen berörs varv, verkstadsföretag m. fl. samt företag som tillhandahåller tjänster

som har ett direkt samband med produktionen av ett objekt (exempelvis arkitekter, projektledare etc.). Företag som tillhandahåller andra tjänster tillämpar reglerna i RR 11 om utförande av tjänsteuppdrag, vilka överensstämmer med reglerna i RR 10.

I ÅRL saknas benämningen entreprenader. I begreppet pågående arbete innefattas dock såväl entreprenader som utförande av vissa slag av tjänsteuppdrag.

När utfallet av ett uppdrag inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt tas ofta inkomster upp till lika stora belopp som utgifterna, och någon vinst eller förlust redovisas inte. Detta innebär dock inte att färdigställandemetoden enligt ÅRL, eller enligt rekommendationens undantagsstadgande för juridisk person, tillämpas.

Enligt 4 kap. 10 § ÅRL får pågående arbeten för annans räkning värderas till belopp över anskaffningsvärdet, om det finns särskilda skäl och det står i överensstämmelse med 2 kap. 2 och 3 §§. Den fråga som uppkommer är om ett företag kan välja ett valfritt belopp som överstiger anskaffningsvärdet men inte verkliga värdet. I förarbetena har man avstått från att precisera använda rekvisit utan istället hänvisat till en framtida normgivning som bör anknyta till internationell redovisningspraxis. Då RR 10 anknyter till internationell redovisningspraxis medför det att innebörden av lagregeln blir att med ”belopp över anskaffningsvärdet” förstås ”verkligt värde”.

#### **Skattereglerna och kopplingen**

Särskilda skatteregler 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 24–33 §§.

Utgångspunkten för beskattning av pågående arbeten är således redovisningen i företaget. Förutsättningarna för att den ska läggas till grund för beskattningen är dels att den är i överensstämmelse med god redovisningssed (jfr 14 kap. 2 § IL), dels 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 kopp-lats spärregler. Vinstavräkningen har för fastprisarbeten knutits till tidpunkten för slutredovisning, ett begrepp som är odefinierat såväl skatte- som redovisningsmässigt. Praxis har kommit att utgå från senaste tidpunkt för fakturering av tilläggsarbeten enligt allmänna avtalsbestämmelser för branschen (AB 92). 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. RSV har utfärdat rekommendationer, RSV Dt 1993:1.



De ovannämnda skattereglerna ger berörda företag möjlighet att tillämpa antingen

- successiv vinstavräkning enligt 17 kap. 23 § IL i förening med RR 10 eller 4 kap. 10 § ÅRL, för såväl fastpris- som löpande-räkningsarbeten, eller
- en ”modifierad” färdigställandemetod enligt 17 kap. 27 § IL i förening med 4 kap. 9 § ÅRL för fastprisarbeten samt
- en ”faktureringsmetod” enligt 17 kap. 26 § för löpande räkningsarbeten.

En fråga som uppkommer är vad som gäller för företag som inte omfattas av ovan nämnda regler i IL. Av förarbetena till ÅRL (prop. 1995/96:10 sid. 73–75 och 207) framgår att reglerna om pågående arbeten för annans räkning är avsedda att tillämpas av företag som bedriver olika slag av entreprenadverksamhet liksom av företag som utför vissa slag av tjänsteuppdrag. Vidare anges att de närmare riktlinjerna för när reglerna får tillämpas bör dras upp i praxis med ledning av rekommendationer från normgivande organ. I den rekommendation som därefter utfärdades (RR 10) definieras entreprenadverksamhet som ett uppdrag om produktion av ett eller flera objekt som särskilt framförhandlats. Detta innebär enligt SKV att företag som inte omfattas av reglerna i 17 kap. 23–33 §§ IL men väl av RR 10 och 4 kap. 10 § ÅRL kan tillämpa successiv vinstavräkning vid beskattningen, mot bakgrund av bestämmelsen om god redovisningssed i 14 kap. 2 § IL. Dessa företag kan alternativt använda den vanliga färdigställandemetoden.

### **Frågeställningar, problemområden och konsekvenser**

#### *1. Arbeten på löpande räkning*

En fråga som uppkommit efter tillkomsten av ÅRL är om ett företag kan underlåta att redovisa värdet av nedlagda kostnader för arbeten på löpande räkning som inte utfakturerats.

Bestämmelserna i 17 kap. 26 § IL innebär att endast sådana arbeten som har fakturerats ska tas upp till beskattning och att värdet av pågående arbeten inte *behöver* tas upp som tillgång. Emellertid föreskrivs i 17 kap. 23 § IL att den redovisning som gjorts i räkenskaperna av pågående arbeten ska följas vid beskattningen om den inte strider mot de följande bestämmelserna i detta kapitel. Gällande redovisningsregler i 4 kap. 9 § ÅRL ger inte berörda företag någon möjlighet att redovisa omsättningstillgångar till lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet eller det verkliga värdet (från år 2004 nettoförsäljningsvärdet).

Enligt SKV är bestämmelserna i 17 kap. 26 § IL fakultativa, dvs. inte tvingande för företagen att följa. Enligt 14 kap. 2 § IL gäller att i de fall särskilda skatteregler saknas ska beskattning ske i enlighet

med en redovisning upprättad enligt god redovisningssed. SKV uppfattar bestämmelsen som att den syftar på skatteregler som är tvingande. Har redovisningen inte upprättats enligt god redovisningssed ska enligt 14 kap. 5 § det redovisade resultatet justeras.

RSV har dock i Aktuella redovisningsfrågor nr 61 år 1997 intagit en något annorlunda ståndpunkt i denna fråga. Där uttalades att det inte var självklart hur ÅRL skulle tolkas med avseende på om det föreligger en ovillkorlig skyldighet att redovisa omsättnings-tillgångar till det lägsta av anskaffningsvärde och verkligt värde. Det ansågs därför inte att det fanns någon anledning att driva frågan. Slutligen konstaterades att beskattningsekvivalens enbart uppkom om företaget självt valde att redovisa pågående arbeten som tillgång i balansräkningen. Då SKV som framgått ovan har en annan syn på redovisnings- och skatterfrågan har ett förhandsbesked begärts för att pröva frågan om ett företag med stöd av 17 kap. 23 och 26 §§ IL kan underlåta att på balansdagen ta upp värdet av nedlagda kostnader avseende arbeten på löpande räkning. SKV avvaktar förhandsbeskedet innan synsättet tillämpas generellt i beskattningsverksamheten.

### *2. Olika vinstberäkningsmetoder i redovisningen och i deklarationen?*

En fråga som fördes upp i ett förhandsbeskedsärende (RÅ 1998 ref. 18) var i vad mån redovisningen alltid blir bindande för beskattningen om successiv vinstavräkning görs i bokföringen. Därvid framfördes att skattereglerna för fastprisarbeten blev tillämpliga om företaget bokförde på det sätt som följde av 4 kap. 10 § ÅRL (vilket kallades balansmetoden) i stället för att bokföra på det sätt som rekommenderades i RR 10 (vilket kallades resultatmetoden). RR godtog inte argumentationen utan ansåg att den successivt framtagna vinsten, oavsett metod, också skulle beskattas.

### *3. Garantiutgifter vid successiv vinstavräkning*

Det kan antas att följande förutsättningar gäller: Ett företag tillämpar successiv vinstavräkning för sina projekt. I projektkostnaden inräknas kalkylerade garantipålägg. 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 skall 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 SKV bör frågorna besvaras på följande sätt.

Den kalkylerade garantikostnaden blir avdragsgill i förlustfallen, eftersom den skattemässiga inkomstberäkningen utgår från den redovisningsmässiga. När förlustordern är färdigställd återförs kalkylerad garantikostnad och garantiavsättning görs enligt redovisningsreglerna varjämte skattereglerna för framtida garantiutgifter börjar tillämpas.

Motsvarande gäller skattemässigt även i vinstfallen.

Vid färdigställandemetoden kommer inte kalkylerade garantikostnader att redovisas som pågående arbeten, eftersom garantiutgifterna ännu inte är nedlagda. I fallet med förlust på ordern kommer de dock att beaktas, och motsvarande gäller som ovan angetts för förlustorder vid successiv vinstavräkning.

#### *4. Riskreserveringar*

SKV har i en del fall kunnat konstatera att den successivt beräknade vinsten nedjusteras på visst sätt (försiktighetsfaktor) eller att särskilda generella riskreserveringar görs i bokslutet. BFN har i ett yttrande till en länsrätt avseende ett bolags taxering 1993 ansett att bolagets redovisning av anläggningsprojekt med avsättningar till försiktighets- och riskreserver var i överensstämmelse med god redovisningssed för räkenskapsåret 1992. Genom försiktighetsreserven hade bolaget reducerat kalkylerad bruttovinst med 3 %. Bolaget hade också gjort särskilda riskreserveringar vid sidan av projektredovisningen. BFN grundade sin bedömning på reglerna i 14 § BFL (1976:125) och förarbetena till lagstiftningen.

Nuvarande redovisningsregler i 4 kap. 10 § ÅRL liksom den kompletterande normgivningen genom RR 10 har en annorlunda utformning än BFL (1976:125).

Av förarbetena till ÅRL, prop. 1995/96:10 sid. 207, framgår att EG:s kontaktkommitté ansett att försiktighetsprincipen beaktas om följande uppfylls (a) den totala kontraktssumman måste vara känd, (b) det måste vara möjligt att beräkna den färdigställda delen av arbetet på ett tillförlitligt sätt, samt (c) arbetet enligt kontraktet har fortskridit tillräckligt.

Enligt RR 10 sker vinstberäkningen på så sätt att totala kontraktintäkter, totala kontraktsgifter samt färdigställandegraden bedöms vid varje räkenskapsårs utgång. Om dessa kan mätas på ett tillförlitligt sätt får successiv vinstberäkning göras.

Ovanstående medför att en reduktion med en schablonmässig försiktighetsfaktor, så som BFN godtagit i det tidigare nämnda yttrandet, inte längre är förenligt med god redovisningssed. Vidare innebär reglerna att förväntad ökning av kontraktsgifterna i förhållande till vad som tidigare kalkylerats ska beaktas vid den vinstberäkning som sker vid varje bokslut för ett visst objekt. Samma verifieringskrav gäller för tillkommande kontraktsgifter som för det ursprungliga kalkylunderlaget.

#### *5. Tidpunkt för vinstavräkning enligt färdigställandemetoden i ÄRL*

Fråga uppkommer ofta om rätt tidpunkt för vinstavräkning vid konstruktion, leverans och montering av maskinanläggningar i köparens anläggningar. Det blir inte fråga om byggnads- och anläggningsarbeten och leveranserna omfattas därför inte av de särskilda skattereglerna i 17 kap. 23–33 §§ IL. I regel upprättas entreprenadavtal eller liknande avtal mellan parterna av det slag som omfattas av RR 10. Säljaren redovisar nedlagda kostnader som Pågående arbete och intäktsredovisning ska ske när intäkten är konstaterad enligt 2 kap. 4 § ÄRL. Till ledning för rättstillämpningen hänvisas i förarbetena till IAS 18, som finns i en svensk version genom RR 11 Intäkter.

Vinstavräkning ska ske när säljaren huvudsakligen har utfört de prestationer som avtalats och inkomsten liksom de utgifter som uppkommit eller förväntas uppkomma kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Detta anses vanligen ha skett när anläggningen är färdigmonterad och har provkörts och accepterats av beställaren, varvid denne övertagit ansvaret för anläggningen och tagit den i drift. Det är inte ovanligt att säljaren hävdar att leverans inte kan anses ha skett innan beställaren slutligt har godkänt anläggningen efter det att tester skett av att olika funktioner uppfylls till utfästa värden. Funktionsutfästelserna finns i regel intagna i avtalen under garantiåtaganden.

Frågan har varit föremål för bedömning i två kammarrättsavgöranden, se nedan under rättspraxis, med olika utgång. SKV:s uppfattning är att funktionsutfästelserna utgör garantiåtaganden, varför vinstavräkning ska ske när anläggningarna överlämnats till beställaren och tagits i drift av denne. Från denna tidpunkt får säljaren göra avsättning för framtida garantiutgifter i redovisningen enligt god redovisningssed varefter skattereglerna tillämpas vid taxeringen. SKV har begärt prövningstillstånd i det mål som tappades.

#### 6. Mervärdesskattefrågor

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

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

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

#### Rättspraxis

- Successiv vinstavräkning i räkenskaperna följs vid beskattningen RÅ 1998 ref 18
- Förskjuten vinstavräkning på löpande räkningsarbeten i rev. byrå RÅ 1990 not 101
- Vinstavräkning av maskinanläggningar KRSu mål nr 3113-98
- Vinstavräkning av maskinanläggningar KRJ mål nr 2662–2263-1999

<b>Svar från RSV:s referensgrupp för redovisningsfrågor</b>	- Begreppet pågående arbeten	1997:13
	- Riskreserver	1998:4
	- Ränteintäkter på förskott, kontraktsinkomst?	2001:7

## **5.11 Intäkter (RR 11, BFNAR 2003:3)**

### **5.11.1 RR 11**

#### **Tillämpningsområde**

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. Tidigare tillämpning uppmuntras. Rekommendationen har följande innehåll:

- Syfte
- Tillämpningsområde
- Definitioner
- Värdering
- En eller flera transaktioner
- Försäljning av varor
- Utförande av tjänsteuppdrag
- Ränta, royalty och utdelning
- Upplysningar
- Redovisning i juridisk person
- Ikraftträdande och övergångsregler
- Överensstämmelse med IAS
- Bilaga 1: Exempel
- Bilaga 2: Tjänsteuppdrag; redovisning i resultat- och balansräkning
- Bilaga 3: Överväganden i anslutning till rekommendationens utformning och kommentarer till rekommendationens innehåll
- Bilaga 4: Jämförelse med tidigare normgivning

#### **Sammanfattning/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 ökningarna som beror på tillskott från aktieägarna och innehavare av aktierelaterade instrument. Belopp som uppbärs för annans räkning utgör inte intäkt.

*Verkligt värde* är det värde till vilket en tillgång skulle kunna överlåtas eller en skuld regleras mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs.

#### **Värdering**

Intäkter ska redovisas till det verkliga värdet av vad som erhållits eller kommer att erhållas. I de fall betalningen senareläggs är det verkliga värdet normalt mindre än betalningens nominella värde. Om det vid köp ges en räntefri kredit eller en kredit som löper med

lägre ränta än marknadsräntan fastställs betalningens värde genom att nuvärdet av framtida inbetalningar beräknas. Skillnaden mellan betalningarnas verkliga värde och nominella värde redovisas som en ränteintäkt.

I de fall varor eller tjänster byts mot varor eller tjänster som är av liknande slag och värde, ska bytet inte ses som en intäktsskapande transaktion. Detta kan vara fallet med lagervaror som leverantörer byter för att tillgodose efterfrågan under viss tid på viss plats. När däremot varor säljs eller tjänster utförs i utbyte mot andra olikartade varor eller tjänster ses bytet som en transaktion som genererar intäkter. Intäkten motsvarar det verkliga värdet av de varor eller tjänster som erhållits, justerat med eventuella erhållna kontantbelopp.

#### **Försäljning av varor**

Inkomst från försäljning av varor ska redovisas som intäkt när följande villkor är uppfyllda

- företaget har till köparen överfört de väsentliga risker och förmåner som är förknippade med varornas ägande,
- företaget behåller inte något sådant engagemang i den löpande förvaltningen som vanligtvis förknippas med ägande och företaget utövar inte heller någon reell kontroll över de varor som sålts,
- inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt,
- det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som för säljaren är förknippade med transaktionen kommer att tillfalla denne och
- de utgifter som uppkommit eller som förväntas uppkomma till följd av transaktionen kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

I de flesta fall sammanfaller överföringen av risker och förmåner med att den juridiska äganderätten eller det fysiska innehavet överförs till köparen. Om företaget behåller väsentliga risker och förmåner utgör transaktionen inte någon försäljning, exempelvis när köparens betalning är villkorad av de betalningar som denne erhåller då varorna säljs vidare.

#### **Utförande av tjänsteuppdrag**

Huvudregel är successiv vinstavräkning. När det ekonomiska utfallet av ett tjänsteuppdrag som utförts av företaget kan beräknas på ett tillförlitligt sätt ska den inkomst som är hänförlig till uppdraget redovisas som intäkt baserad på färdigställandegraden på balansdagen. Utfallet kan beräknas på ett tillförlitligt sätt om följande villkor är uppfyllda

- inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt,
- det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som för uppdragsgivaren 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. Uppdrags- tagaren 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 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 inbetal-



ningarna under tillgångens livslängd ska bli lika stort som tillgångens ursprungligt bokförda värde.

**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.

Bilaga 1 innehåller exempel vars syfte är att illustrera rekommendationens tillämpning för att klargöra dess innebörd i olika situationer.

**Tolkningsuttalanden från Akutgruppen**

URA 34 Bedömning av den ekonomiska innebörden av transaktioner som innefattar ett leasingavtal

URA 38 Intäktsredovisning i samband med byte av reklamtjänster

**5.11.2 BFNAR 2003:3**

**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 tre kategorier: små, medelstora och stora (se BFNAR 2000:2). I punkterna 4 och 5 i det allmänna rådet anges vilka punkter som ska tillämpas av företagen i de olika 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 och får tillämpas på räkenskapsår som påbörjas tidigare.

Följande uttalande upphörde att gälla den 30 juni 2003:

- BFN U 87:1 Redovisning av intäkter från garantiserviceavtal
- BFN U 87:2 Redovisning av fordran på provision
- BFN U 87:9 Redovisning av uppdragsanknutna utgifter
- BFN U 89:6 Resultatavräkning vid delleranser
- BFN U 89:10 Resultatavräkning av fleråriga serviceavtal.

BFN:s vägledning har följande innehåll.

Inledning  
Sammanfattning  
Bakgrund  
Lagregler  
Allmänt råd  
Tillämpning  
Definitioner  
Hur beräknas inkomsten  
När redovisas inkomsten som intäkt – försäljning av varor  
När redovisas inkomsten som intäkt – redovisning av tjänsteuppdrag  
När ska inkomsten redovisas som intäkt – redovisning av ränta, royalty och utdelning  
Tilläggsupplysningar  
Ikraftträdande  
Kommentarer  
Exempel  
Bilaga 1: Företagskategorier  
Bilaga 2: Jämförelse mellan BFNAR 2003:3 och RR 11 Intäkter

**Sammanfattning/  
definitioner**

*Inkomst* är ett bruttoflöde 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 överlätas 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 utgifter 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. Små och medelstora 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 realiserar. 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.

**När redovisas inkomsten som intäkt – 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 uppkommer eller som förväntas uppkomma till följd av transaktionen kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

För att kunna bestämma när risker och förmåner övergått är det nödvändigt att närmare betrakta de faktiska omständigheterna och att analysera avtalsvillkoren och de bestämmelser som gäller för transaktionen. Frågor som man kan ställa sig är:

- vilka risker och förmåner finns det som är relevanta
- vilka av dess är väsentliga och
- när har samtliga väsentliga risker och förmåner övergått.

Vid en varuförsäljning finns normalt följande risker och förmåner att beakta:

- risker
  - prisfall
  - förstörelse
  - sakrättsrisker
- förmåner
  - prisökning
  - avkastning
  - rätt att utnyttja
  - rätt att förfoga över

**När redovisas  
inkomsten som en  
intäkt –  
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 medelstort företag blir ett litet 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 avtalet priset. Det innebär att ofakturerade utförda arbeten per balansdagen ska redovisas som intäkt. 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 små- och medelstora företag inte behöver redovisa värdet av det under perioden nedlagda arbetet och det levererade eller förbrukade materialet som intäkt förrän tjänsten har fakturerats. 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. 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*

Den grundläggande principen när det gäller att intäktsredovisa uppdrag till fast pris är enligt RR 11 att intäkten ska redovisas i takt med färdigställandet, successiv vinstavräkning. Sådan vinstavräkning kan bara tillämpas av ett företag som på ett tillförlitligt sätt kan beräkna utfallet av tjänsteuppdraget. Därför måste ett företag som vill vinstavräkna successivt ha ett effektivt internt system för ekonomisk rapportering.

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*

Små- och medelstora företag får avstå från att redovisa inkomsterna från uppdrag till fast pris enligt huvudregeln och i stället vänta med intäktsredovisningen tills arbetet väsentligen är fullgjort. 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 netto-redovisning 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.

**När redovisas inkomsten som en intäkt – 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.

**Tilläggsupplysningar**

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. Små företag behöver bara lämna upplysningar om värdet på utförda men icke fakturerade tjänsteuppdrag är avsevärt lägre vid redovisningsperiodens utgång än vid dess ingång. Företaget behöver bara upplysa om att värdet minskat. Vad som menas med avsevärt lägre går inte att ange generellt, men en tumregel kan vara att förändringar i de utförda och icke fakturerade tjänsteuppdragen som understiger 30 procent normalt inte anses som avsevärda.

**Exempel**

Vägledningen avslutas med 16 olika exempel, vars syfte är att illustrera tillämpningen av det allmänna rådet i olika situationer. Exempelen 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.

### 5.11.3 Beskattning

Normerna ovan behandlar inte leasingavtal, utdelningar på investeringar som redovisas enligt kapitalandelsmetoden, försäkringsavtal i försäkringsbolag, förändringar av det verkliga värdet av finansiella tillgångar och finansiella skulder eller effekter av att de avyttras, förändringar av värdet av andra omsättningstillgångar, naturliga ökning av djurbestand samt skogsbruksprodukter eller utvinning av metallhaltiga mineraler. Detsamma gäller nedan. Dessutom behandlas inte annans utnyttjande av ett företags tillgångar som kan ge upphov till intäkter i form av ränta, royalty och utdelning.

#### Skattereglerna och kopplingen

Enligt 2 kap. 4 § första stycket punkt 3 a) ÅRL ska endast konstaterade intäkter få redovisas i resultaträkningen, vilket torde innebära att intäkterna ska vara realiserade. Av 14 kap. 2 § IL framgår att vid beräkningen av resultatet i näringsverksamheten gäller bokföringsmässiga grunder och att inkomster ska tas upp som intäkt det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed, om inte någon särskild skatteregel finns. Detta gäller även skattskyldiga som inte är bokföringsskyldiga. Det innebär att det är god redovisningssed som styr tidpunkten för beskattningen av en intäkt.

I 15 kap. IL finns bestämmelser om vad som ska tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet. Av 15 kap. 1 § framgår att det finns ytterligare bestämmelser om inkomster i ett stort antal kapitel i IL, dels när det gäller inkomster i näringsverksamhet, dels när det gäller kapitalvinster. Förutom att dessa bestämmelser handlar om skatteplikten reglerar de ibland även beskattningstidpunkten för inkomster. Ett exempel på detta är bestämmelserna om näringsbidrag i 29 kap. IL. I 8 § sägs att om bidraget ska användas ett senare beskattningsår än det år bidraget lämnats, ska om den skattskyldige begär det beskattning ske först det senare året. Här finns således en särskild bestämmelse angående beskattningstidpunkten. I fråga om rätt beskattningsår där någon särskild reglering inte finns i 29 kap. torde det vara god redovisningssed som är styrande.

#### Frågeställningar, problemområden och konsekvenser

##### 1. Periodisering av tjänsteuppdrag

Ett område av särskilt intresse är hur inkomster för åtaganden som sträcker sig över mer än ett räkenskapsår ska periodiseras. Det är inte alldeles enkelt att bestämma när intäkten ska anses realiserad. I princip kan tre olika synsätt förekomma, nämligen:

- Intäkten kan anses realiserad i sin helhet redan vid betalningen under förutsättning att avtalet börjat löpa när betalning sker.
- Intäkten kan anses realiserad successivt under avtalsperioden.



- Intäkten kan anses realiserad först vid avtalsperiodens slut (färdigställandet).

Mottagna förskott berörs dock inte av nämnda problematik och ska därför alltid i sin helhet redovisas som en skuld.

BFN anser att det endast finns två tillämpliga principer för intäktsredovisningen, antingen successivt eller vid avtalsperiodens slut (se vidare sammanfattningen ovan avseende BFNAR 2003:3).

RR 11 anger endast en metod, successiv intäktsredovisning, som innebär att inkomsten redovisas som intäkt i den redovisningsperiod då arbetet utförts. RR 11 ger därmed uttryck för en modern syn på realisationsprincipens innebörd, dvs. en rättvisande bild av ett företags resultat utan dold konsolidering.

En för intäktsredovisningen principiellt viktig dom är RÅ 1999 ref. 32 (Key Code-målet, 1991 års taxering). Ett bolags verksamhet bestod i att återlämna upphittade nycklar till ägaren. Bolaget ställde en nyckelbricka som innehöll en individuell sifferkod till kundens förfogande. Om kunden tappade sin nyckel med tillhörande nyckelbricka kan upphittaren lägga nycklarna på närmaste brevlåda. Bolaget åtagande bestod i att se till att kunden återfick sina nycklar. För sitt åtagande debiterade bolaget kunden en årlig serviceavgift, vid nytt abonnemang dessutom en uppläggningsavgift. 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. Såväl SKM som LR fann att serviceavgifterna skulle tas upp till beskattning under faktureringsåret, dvs. det aktuella beskattningsåret. KRG instämde i den bedömningen med hänvisning till RÅ 1977 ref. 13 (Anticimex-målet) och till RÅ 1987 not. 533 (garantiserviceavtal hos en radio- och TV-handlare).

I överklagande till RR vidhöll bolaget sin intäktsredovisning och anförde bl.a. att utgången i de av KRG åberopade rättsfallen synes strida mot god redovisningssed. I processen bestred RSV bifall till överklagandet och anförde i sin tur att bolagets inkomst till 98 procent kunde anses vara realiserad under räkenskapsåret, varför beskattning borde ske i enlighet med underinstansernas domar.

Principiellt är tre olika redovisningsmetoder möjliga:

1. Vid bokslutet intäktsredovisas den andel av serviceavgiften som belöper på räkenskapsåret (år 1) och resterande del av serviceavgiften balanseras som skuld i bokslutet och intäktsredovisas kommande år (år 2). Avsättning för kostnader blir inte aktuellt i bokslutet. Utgifter föranledda av serviceavtalet kostnadsredovisas löpande. Metoden innebär successiv intäktsredovisning.
2. Hela inkomsten från serviceavtalet intäktsredovisas i bokslutet. Avsättning sker för beräknade återstående kostnader. Det innebär att hela vinsten redovisas år 1 trots att åtagandet även avser år 2. Med denna metod kommer år 2 att resultatpåverkas endast om bolagets faktiska kostnader år 2 för serviceavtalet inte sammanfaller med den avsättning som gjorts i bolagets bokslut år 1.
3. Serviceavtalet resultatavräknas i sin helhet när avtalet löper ut, dvs. år 2. Vid bokslutet år 1 balanseras inkomsten som skuld. Likaså balanseras uppkomna utgifter under år 1. År 2 intäktsredovisas hela serviceavgiften och samtidigt kostnadsredovisas de utgifter som balanserats i bokslutet år 1 tillsammans med faktisk kostnad under år 2. Principen påminner om den redovisningsmetod som tillämpas i byggbranschen vid fastprisarbeten och innebär att vinsten redovisas när projektet färdigställts.

RSV hävdade i målet att metod 2 skulle tillämpas.

RR inhämtade yttrande från BFN, som anförde att fråga är om ett tjänsteavtal som löper under en längre period och att bolaget under perioden hade ett ansvar för sitt åtagande. Bolaget har därför inte enligt BFN fullgjort sina avtalsenliga prestationer förrän avtalstiden löpt ut. Bolagets tillämpade redovisningsmetod ansågs därför enligt BFN vara förenlig med god redovisningssed.

RR biföll bolagets yrkande och beskattade bolaget enligt dess redovisning, dvs. enligt metod 1 ovan.

RR konstaterar i domen att bolagets intäktsredovisning ska ske enligt god redovisningssed när särskilda skatteregler saknas. Om god redovisningssed ger utrymme för olika alternativ i fråga om periodiseringen ska beskattningen grundas på det av bolaget valda redovisningsalternativet.

RR anför vidare att rent allmänt kan sägas att ersättningar för tjänster, som ska utföras kommande period, ska intäktsredovisas antingen när prestationen i sin helhet är fullgjord eller löpande under perioden. Har huvuddelen av prestationen fullgjorts kan det finnas anledning att intäktsredovisa ersättningen och göra en reservering för framtida utgifter. De i målet aktuella serviceavgifterna avser betalning för bolagets åtaganden att under den period avgifterna avser självt eller genom annan ombesörja att

upphittade nycklar kan återställas till ägaren. Bolaget får anses fullgöra denna prestation löpande under avtalsperioden. Bolagets intäktsredovisning kan med hänsyn härtill inte anses strida mot god redovisningssed.

Rättsfallet är av särskilt intresse eftersom RR uttalar sig mer allmänt om vad som bör gälla redovisningsmässigt och därmed även vid den skattemässiga inkomstberäkningen. RR konstaterar att eftersom det inte finns särskilda skatteregler ska bolagets intäktsredovisning läggas till grund för beskattningen om den inte strider mot god redovisningssed och att om god redovisningssed ger utrymme för olika alternativ i fråga om periodiseringen ska beskattningen grundas på det av bolaget valda alternativet. Det synsättet stämmer överens med de principer som ligger till grund för regleringen i IL angående god redovisningssed och bundenheten till räkenskaperna (jfr 14 kap. 2 och 4 §§). Sammanfattningsvis kan konstateras att rättsfallet har stor principiell betydelse.

Enligt SKV:s uppfattning ger domen uttryck för ett annat synsätt än det som redovisats i det tidigare nämnda rättsfallet RÅ 1977 ref. 13. I det rättsfallet gällde frågan om ettåriga avtal under vilka Anticimex garanterade kundens fastighet fri från råttor och ohyra. RR avvisade en periodisering av inkomsterna med motivering att även om de utgifter med vilka ifrågavarande inkomster är förenade i viss utsträckning kan komma att bestridas under kommande beskattningsår, kan det i fall som detta inte medföra rätt att i skattehänseende fördela inkomsterna på båda beskattningsåren i relation till den tid åtagandet gäller. Mot bakgrund av utgången och motiveringen i RÅ 1999 ref. 32 gör SKV bedömningen att 1977 års rättsfall saknas fortsatt intresse.

BFN har i BFN U 89:6 (upphörde att gälla 30 juni 2003) uttalat att avgörande för valet av resultatavräkningsprincip är graden av osäkerhet om ett avtals totala utfall. RR:s bedömning i RÅ 1999 ref. 32 grundas på att den avtalsenliga prestationen ska fullgöras löpande under avtalstiden. I de fall huvuddelen av prestationen fullgjorts på bokslutsdagen bör dock enligt SKV:s mening intäktsredovisning ske med avsättning för återstående kostnader (jfr. den tidigare nämnda metod 2).

Ett annat rättsfall som har viss beröring med RÅ 1999 ref. 32 är RÅ 1994 ref. 2 (1988 års taxering). Ett energibolag hade erhållit anslutningsavgifter från kunder. Bolaget hade inte intäktsfört avgifterna i räkenskaperna utan i stället reducerat avskrivningsunderlaget för bolagets anläggningstillgångar. RR konstaterade inledningsvis att bolagets redovisningssätt inte var förenligt med god redovisningssed och prövade därefter frågan om avgifterna i sin helhet borde intäktsföras eller om viss del av avgifterna skulle

ha kunnat redovisas som förutbetalda intäkter. RR konstaterade att anslutningsavgifterna borde ha tagits upp som intäkter under räkenskapsåret och uttalade följande. Det bör beaktas att anslutningsavgifterna under räkenskapsåret uppgått till endast 0,4 procent av bolagets intäkter för elkraft under året. En periodisering av en oväsentlig del av intäkterna bör i ett fall som det förevarande inte göras.

## *2. Periodisering av engångsbelopp*

I rättsfallet RÅ 1997 not.51 (förhandsbesked) fann RR att EU-bidrag till fruktodlare för röjning av äppelodling skulle beskattas med en gång. SRN konstaterade bl.a. följande. Röjningsbidraget utgjorde kompensation för kostnader för röjning och framtida inkomstbortfall. En förutsättning för att bidraget skulle utgå var att nya äppelträd inte planterades på den röjda marken under 15 år. Reavinstreglerna var inte tillämpliga utan bidraget skulle i stället ses som ett näringsbidrag, vilket skulle beskattas under det beskattningsår som beslutet om stödet erhöles. RR delade SRN:s bedömning.

I rättsfallet RÅ 2002 ref. 84 (förhandsbesked) prövades frågan om periodisering av engångsbelopp vid markarrende. Sökanden avsåg att träffa avtal om upplåtelse av mark till ett kraftbolag för uppförande och drift av ett vindkraftverk. Avtalet skulle ge kraftbolaget möjlighet att även på sökandens mark anlägga tillfartsvägar, bygga transformatorstationer och dra elledningar. Arrendetiden skulle uppgå till 25 år. Arrendavgiften 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 milj kr. Frågan i förhandsbeskedet var om engångsersättningen skulle intäktsföras omedelbart när avtalet sluts, alternativt vid betalningen, eller om den skulle periodiseras över upplåtelsestiden (25 år).

I fråga om intäktsredovisningen inhämtade SRN ett yttrande från BFN. BFN konstaterade följande. 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 konstaterade följande i sitt förhandsbesked. Ett engångsbelopp för markupplåtelsen hänförs till inkomstslaget näringsverk-

samhet och enligt 14 kap. 2 § IL ska resultatet i näringsverksamheten beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. I 14 kap. 4 § IL stadgas att räkenskaperna ska följas vid den skattemässiga beräkningen av resultatet när det gäller beskattningstidpunkten, förutsatt att den periodisering som skett i räkenskaperna är förenlig med god redovisningssed och inte heller strider mot särskilda skatterättsliga bestämmelser. Det finns inte någon sådan särskild skattemässig reglering av den föreliggande situationen som en periodisering av engångsbeloppet skulle kunna strida mot. SRN ansluter sig till BFN:s ståndpunkt att det är god redovisningssed att intäktsföra engångsbeloppet över arrendeavtalets löptid. Det leder till att en vald ersättning i form av ett engångsbelopp för det fullgörande över tiden som markupplåtelsen innebär inte behöver tas upp till beskattning på en gång utan kan fördelas i lika delar över avtalets löptid.

RSV överklagade förhandsbeskedet och yrkade att RR skulle förklara att ersättningen skulle beskattas omedelbart. RR gjorde dock samma bedömning som SRN och fastställde förhandsbeskedet. Synsättet i domen överensstämmer till viss del med det som redovisats i rättsfallet RÅ 1999 ref. 32, dvs. att ett avtal som ska fullgöras successivt under avtalsperioden leder till att även ersättningen ska redovisas successivt. En förklaring till att det blev olika utgångar i RÅ 1997 not. 51 och RÅ 2002 ref. 84 kan vara att engångsersättningen i det första fallet skulle ses dels som ett näringsbidrag, dels som en ersättning som inte till någon del är knuten till en framtida prestation.

### *3. Byte av tillgångar*

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.

I rättsfallet RÅ 2001 not. 146 (1991 års taxering) prövades frågan om byte av aktier (lageraktier) skulle beskattas trots att god redovisningssed ansågs innebära att de tillbytta aktierna kunde tas upp till samma värde i balansräkningen som de bortbytta aktierna.

Fallet avsåg försäkringsföretags byte av aktier i Pharmacia mot aktier i Procordia. Bägge aktieslagen utgjorde lageraktier hos företaget. Vid bytet uppkom en vinst på cirka 3 milj kr genom att de tillbytta aktierna var mer värda än bokförda värdet på de bortbytta aktierna. Företaget hävdade att denna vinst inte var skattepliktig eftersom god redovisningssed tillämpats. God redovisningssed ansågs av företaget innebära att samma balansvärde kunde tillämpas på Procordiaaktierna som för de bortbytta aktierna i Pharmacia.

Därigenom uppkom ingen bokföringsmässig vinst och inte heller någon skattemässig vinst genom kopplingen mellan redovisning och beskattning. Företagets bedömning av den goda redovisningsseden stöddes av BFN, som yttrade sig i målet efter begäran av RR.

LR beskattade inte vinsten vid aktiebytet på grund av den lagervärdering som skett i årsbokslutet. Vid nämnda års taxering fanns möjlighet till generell nedskrivning på aktier som utgjorde lagertillgångar. Det bokförda lagervärdet på de tillbytta aktierna ansågs inte understiga lägsta möjliga lagervärde. Det skedde därmed en tyst kvittning mellan vinst och nedskrivning av lagerposten Procordiaaktier. KRJ ändrade LR:s dom och beskattade vinsten utan beaktande av möjlig nedskrivning på Procordiaaktierna.

RR kom fram till samma slut som LR och anförde bl.a. följande. Frågan i målet avser den skattemässiga behandlingen av bytet av lageraktier. Några särskilda regler om sådana aktiebyten finns inte för det i målet aktuella beskattningsåret. Bytet av egendom innebär skatterättsligt sett dels att den bortbytta egendomen anses ha avyttrats mot ersättning i form av den tillbytta egendomen, dels att den tillbytta egendomen anses ha förvärvats mot ersättning i form av den bortbytta egendomen. Bytet har således gett upphov till dels en skattepliktig inkomst på grund av avyttring av aktierna, motsvarande marknadsvärdet på Procordiaaktierna, dels en avdragsgill utgift på grund av förvärvet av aktierna i Procordia, motsvarande värdet på Pharmaciaaktierna. Företaget har inte tagit upp vare sig någon inkomst eller någon utgift.

RR konstaterade avslutningsvis att den av företaget gjorda nedskrivningen av Procordiaaktierna kunde godtas, även med beaktande av den högre anskaffningsutgiften. Mot denna bakgrund fanns det enligt RR:s mening inte skäl för någon höjning av företaget inkomst med anledning av att företaget tagit upp aktierna i Procordia till samma värde som de bortbytta aktierna i Pharmacia.

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 omsättningstillgångar och de tillbytta aktierna anläggningstillgångar. Även i detta fallet beskattades bytet som en avyttring. RR motiverade sitt ställningstagande med att det klarlagts att den mottagna ersättningen ska tas upp som en intäkt vid beskattningen för avyttringsåret och att värderingen av denna intäkt inte utgjorde någon periodiseringsfråga. Vidare hänvisade RR till 61 kap. 2 § IL där det framgår som huvudregel att inkomster i annat än pengar ska värderas till marknadsvärdet. Slutligen anförde RR att då det inte rörde sig om någon periodiseringsfråga och att frågan var reglerad i IL, saknades anledning att inhämta yttrande från BFN angående god redovisningssed.

I svar på redovisnings- och skattefrågor (Redovisning och beskattning av bytesaffärer, 2003:3) har SKV utvecklat sin syn genom att inledningsvis konstatera, att innebörden av BFL:s bestämmelser är att byte av varor och tjänster utgör affärshändelser (1 kap. 2 § BFL) som ska tas in i den löpande bokföringen. I samband med bytet uppkommer redovisningsmässigt frågan hur bytet ska värderas/ prissättas. När en vara eller tjänst byts mot en annan vara eller tjänst av liknande slag och värde ses inte bytet som en intäktsskapande transaktion, eftersom något resultat inte kan anses ha intjänats. Värdet på den tillbytta tillgången är lika med det bokförda värdet på tillgången som lämnats i byte. När däremot en vara eller tjänst utbyts mot olikartade varor eller tjänster ses bytet som en intäktsskapande transaktion. Intäkten utgörs av det verkliga värdet av de varor eller tjänster som erhållits, justerade med eventuella kontantbelopp.

Skattemässigt framgår av 15 kap. 1 § IL 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.

SKV:s tolkning av nämnda lagregler och ovan redovisade rättsfall är att byte av tillgångar utlöser beskattning och att god redovisningssed inte tar över skattereglerna. Den goda redovisningsseden styr inte vad som är skattepliktig inkomst och den skattemässiga bedömningen påverkas inte av betalningssättet. Detta gäller oavsett om det är kapitaltillgångar eller andra tillgångar i skatterättslig mening som byts. Motsvarande syn är även tillämplig på byte av tjänster.

#### *4. Värdering av kundfordringar*

I redovisningen ska en kundfordran tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och verkligt värde på balansdagen (4 kap. 9 § 1 st ÅRL). Det är en företagsekonomisk bedömning som ska göras vilket innebär att fordran ska tas upp till det belopp som beräknas inflyta. Huvudregeln vid värderingen är en post för post värdering. Det innebär att en individuell värdering ska göras av varje fordran. Kollektiv värdering kan tillåtas om det föreligger särskilda skäl och är förenligt med god redovisningssed och rättvisande bild. En sådan kollektiv värdering kan vara nödvändig för att uppnå en rättvisande bild av företagets resultat i exempelvis avbetalningshandel eller postorderhandel där kundfordringarna består av många fordringar som var och en endast uppgår till obetydligt belopp.

Vid den redovisningsmässiga bedömningen ska en kundfordran, som inte längre bedöms som sannolik att den kommer att inflyta, skrivas ned. Bedöms en kundfordran vid ett senare tillfälle ha återfått sitt fulla värde ska den åter tas upp i redovisningen. Erhålls full betalning avseende en tidigare nedskriven kundfordran ska det nedskrivna beloppet intäktsföras.

Den i bokföringen redovisade inkomstberäkningen ska godtas om den står i överensstämmelse med god redovisningssed och om inte något annat är föreskrivet i skattelagstiftningen. När det gäller värdering av kundfordringar saknas särskilda bestämmelser i skattelagstiftningen. Det innebär att den i redovisningen företagna nedskrivningen i princip ska godtas även vid beskattningen under förutsättning att den står i överensstämmelse med god redovisningssed. Den skatterättsliga praxisen har dock intagit en strikt hållning. Avdrag medges alltid för en konstaterad förlust på kundfordringar, vilket normalt är fallet vid konkurs eller ackord. Avdrag kan också medges när gäldenären har ställt in betalningarna eller begärt ackord. Även om förlusten inte är definitiv kan avdrag medges om det är sannolikt att nedskrivningsbehov föreligger.

Det är den skattskyldige som har bevisbördan när det gäller nedskrivningsbehovet. Den skattskyldige ska därför visa att det är sannolikt att fordran är osäker intill det i räkenskaperna nedskrivna beloppet, se exempelvis RÅ 1972 Fi 1028. Tecken på att det kan föreligga ett nedskrivningsbehov är, förutom fordringens ålder i förhållande till normal kredittid, att den trots flera krav inte har reglerats. Vid en domstolsprövning sker en självständig bedömning av nedskrivningsbehovet. Detta torde innebära att det krävs aktiva åtgärder av den skattskyldige för att det vid en prövning ska anses ha visats att det föreligger ett faktiskt nedskrivningsbehov. Behovet måste prövas genom en samlad bedömning av omständigheterna i det enskilda fallet.

Generell nedskrivning, dvs. kollektiv värdering, bör medges endast i undantagsfall. Den skatterättsliga praxisen är relativt restriktiv men avdrag har medgetts vid generell nedskrivning i ett antal fall, se exempelvis RÅ 1968 Fi 696 och RÅ 1970 Fi 2149. För att en generell nedskrivning ska godtas vid beskattningen måste den kollektiva värderingen utgöra god redovisningssed vilket innebär att metoden ska ge en rättvisande bild av företagets resultat och ställning, jämför 2 kap. 4 § 1 st p. 5 och 2 st ÅRL. Sådana kvalitativa krav torde endast undantagsvis vara uppfyllda såsom i vissa fall avseende avbetalningshandel eller postorderhandel.

När det gäller förlustrisker i samband med exportaffärer har RSV gett ut allmänna råd (RSV 2003:35), 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 för-



sumbar förlustrisk föreligger.

Mellan närstående företag förutsätts att obeståndet är beroende av andra orsaker än själva intressegemenskapen. Det är viktigt att skilja mellan de fall där nedskrivningen har sin grund i intressegemenskapen och de fall där nedskrivningen är affärsmässigt betingad. I de förra fallen kan avdrag medges inom ramen för koncernbidragsreglerna medan i de senare fallen bedöms avdragsrätten enligt allmänna bestämmelser, under förutsättning att inte koncernbidragsreglerna är tillämpliga.

Vid både den redovisningsmässiga och skattemässiga bedömningen ska hänsyn tas till information som erhålls till och med den dag då de finansiella rapporterna undertecknas. Detta framgår av RR 26 Händelser efter balansdagen. Vid värdering av balansposten kundfordringar ska endast upplysningar som ger ytterligare information avseende ett förhållande som förelåg på balansdagen användas. Det innebär att grunden till betalningsoförmågan alternativt tvisten avseende fordran ska vara hänförlig till räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår för att nedskrivning ska kunna ske baserad på den information som erhålls mellan balansdagen och den dag då de finansiella rapporterna undertecknas.

#### *5. Mervärdesskattefrågor*

I momsskattehänseende är merparten av de transaktioner som behandlas i RR 11 och BFNAR 2003:3 skattepliktiga. Några kan dock vara undantagna från skatteplikt eller helt falla utanför momsens tillämpningsområde vilket exempelvis utdelning på aktier gör. Någon moms ska inte tas ut på sådana transaktioner, varför en intäkt inte alltid behöver medföra att moms ska redovisas.

#### *- Beskattningsunderlag*

Reglerna för beräkning av beskattningsunderlaget finns i 7 kap. ML. Beskattningsunderlaget för moms beräknas utifrån ersättningen. I ersättningen ingår allt det som säljaren har erhållit eller ska erhålla från köparen eller en tredje part. Även bidrag som kan anses direkt kopplade till priset anses utgöra en del av ersättningen. I beskattningsunderlaget ingår även skatter och avgifter som tillkommer förutom moms. Även bikostnader som provisions-, emballage-, försäkrings- och transportkostnader ingår i beskattningsunderlaget. Olika rabatter som säljaren lämnar till köparen ska normalt inte ingå i beskattningsunderlaget. Kassarabatter samt rabatter som lämnas vid tidpunkten för tillhandahållandet ska inte heller ingå i beskattningsunderlaget om inte säljaren och köparen avtalat om att prisnedsättningen inte ska påverka beskattningsunderlaget. Vid nedsättningar av beskattningsunderlaget som görs i efterhand ska säljaren utfärda en kreditnota enligt 11 kap. 10 § ML.

I vissa fall kan de särskilda reglerna för vinstmarginalbeskattning användas. 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.

Av 7 kap. 6 § tredje stycket ML framgår att beskattningsunderlaget får minskas om en kundförlust uppkommer. Avdrag för kundförlust vid inkomstbeskattningen (se avsnitt 3.4) innebär som regel att även avdrag få ske med belopp som motsvarar momsen på förlusten. Avdraget görs genom att den utgående momsen minskas för den period under vilken förlusten konstaterats. Vad gäller generell nedskrivning av fordringsbeståndet föreligger däremot en skillnad i avdragsrätten mellan inkomstbeskattningen och momsen. Momsmässigt medges inte avdrag i samband med generell nedskrivning i motsats till inkomstbeskattningen där avdrag under vissa förutsättningar kan medges. Till skillnad mot vad som gäller andra nedsättningar av beskattningsunderlaget som görs i efterhand behöver säljaren inte utfärda någon kreditnota vid en konstaterad kundförlust. Andra nedsättningar ska grundas på kreditnota för att kunna säkerställa att den redovisade momsen hos säljare och köpare är lika. Eftersom detta krav frångås vid kundförluster är det viktigt att avgöra att nedsättningen beror på köparens oförmåga att betala och inte på andra omständigheter som t.ex. tvist om köpeskillningens storlek eller fel i varan. I annat fall än kundförlust ska säljaren utfärda kreditnota och köparen ska återföra avdragen ingående skatt.

Vid byte av vara eller tjänst mot annan vara eller tjänst anses i momssammanhang inbytet som ett inköp och avyttringen som en försäljning. Beror bytet eller återlämnandet på gällande garanti-villkor anses dock den ursprungliga försäljningen ha återgått. Vid beräkningen av ersättningens storlek enligt 7 kap. 3 a § ML ska värdet av bytesvara eller bytestjänst ingå i beskattningsunderlaget. EG-domstolen har också i flera avgöranden uttalat att vederlaget för leverans av en vara kan utgöras av tillhandahållande av en tjänst och utgöra beskattningsunderlag (C-230/87 Naturally Yours Cosmetics, C-33/93 Empire Stores samt C-380/99 Bertelsmann). Enligt RR 11 och BFNAR 2003:3 ska ett byte mot en vara eller tjänst som är av liknande slag inte ses som en intäktsskapande transaktion eftersom något resultat inte kan anses ha intjänats. Även ett sådant byte ska dock ses som en avyttring och ett förvärv vid momsredovisningen. Utgående moms ska enligt 7 kap. 3 a § ML redovisas på summan av den inbytta varans värde och eventuell kontant likvid. Vid inbyte från någon som är skattskyldig föreligger avdragsrätt för ingående moms på inbytet om förutsättningarna i 8 kap. ML i övrigt är uppfyllda, såsom att avdragsrätten ska kunna styrkas med faktura. Vid inbyte av någon

som inte är skattskyldig finns inte någon avdragsrätt för ingående moms. I stället kan bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning bli aktuella i enlighet med 9 a kap. ML.

- *Varor*

I momshänseende inträder skattskyldigheten vid omsättning när en vara levererats. Om en betalning mottas i förskott eller á conto inträder skattskyldigheten i stället när betalningen erhålls enligt 1 kap. 3 § ML. Leverans av vara anses också ha skett om en vara avsänts mot postförskott eller efterkrav. Har skattskyldigheten för en omsättning inträtt ska utgående moms redovisas i den period då redovisningsskyldigheten inträder enligt bestämmelserna i 13 kap. ML.

Normalt kan en vara anses som levererad vid den tidpunkt då den enligt köplagens (1990:931) bestämmelser ska anses som avlämnad. En vara anses normalt som avlämnad då säljaren enligt försäljningsvillkoren fullgjort vad som ankommer på honom för att köparen ska komma i besittning av varan. I mål C-320/88 har EG-domstolen ansett att frågan om en leverans av en vara har skett ska avgöras enligt EG-rätten. Med leverans av vara avses enligt EG-domstolen samtliga överföringar av materiell egendom från en part till en annan som ger mottagaren befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som om han var ägare till den. En bedömning som liknar den i RR 11 och BFNAR 2003:3 om försäljning av varor får då göras. Bokföringen eller den nationella civilrätten kan dock inte vara direkt avgörande för om en vara momsmässigt ska anses levererad.

- *Tjänster*

Ett tillhandahållande av en tjänst får normalt anses ha skett när den som har utfört tjänsten fullgjort vad som ankommer på honom, dvs. när kunden har godkänt fullgjord prestation. Vissa tjänster med utsträckning i tiden anses tillhandahållna successivt. Exempel på sådana tjänster är uthyrningstjänster och underhålls- och serviceavtal. En hyrestjänst anses t.ex. normalt tillhandahållen då hyresperioden gått till ända.

**Rättspraxis**

- Generell nedskrivning av kundfordringar, bilhandel  
RÅ 1968 Fi 696
- Generell nedskrivning av kundfordringar, postorder  
RÅ 1970 Fi 2149
- Nedskrivning av kundfordringar, bevisfråga  
RÅ 1972 Fi 1028
- Anticimex (saknar numera prejudikatsvärde)  
RÅ 1977 ref. 13

- Redovisning av fordran på försäkringsersättning  
RÅ 1986 ref. 153
- Redovisning av intäkter från garantiserviceavtal  
RÅ 1987 not. 533
- Anslutningsavgifter för el, periodisering  
RÅ 1994 ref. 2
- Ekonomiskt bidrag till fruktodlare  
RÅ 1997 not. 51
- 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
- Redovisning av intäkter från garantiserviceavtal 1)  
BFN U 87:1
- Redovisning av fordran på provision 1)  
BFN U 87:2
- Redovisning av uppdragsanknutna utgifter 1)  
BFN U 87:9
- Redovisning av s.k. utvecklingskapital – royalty  
BFN U 88:13
- Resultatavräkning vid delleveranser 1)  
BFN U 89:6
- Redovisning av lokaliseringsbidrag  
BFN U 89:7
- Resultatavräkning vid fleråriga serviceavtal 1)  
BFN U 89:10
- Redovisning av nollkupongsobligationer  
BFN U 92:3
- Redovisning av anslutningsavgifter  
BFN U 93:2

**Uttalanden från  
BFN**

1) = upphörde att gälla 30 juni 2003

**Svar från RSV:s  
referensgrupp för  
redovisningsfrågor**

- Redovisning av återbetalda punktskatter  
1996:17
- Tidpunkt för redovisning av mäklarprovisioner  
1997:12
- Intäktsredovisning av produktverktyg  
1997:16
- Tidpunkt för intäktsredovisning av royalty  
1997:17
- Reservering av intäkter i patentbyråverksamhet  
1997:18
- Fråga om matchningsprincipen  
1997:22
- Redovisning av bonusfordran  
1999:7
- 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

## **5.12 Materiella anläggningstillgångar (RR12, BFNAR 2001:3 och 2003:1)**

### **5.12.1 RR 12**

**Tillämpnings-  
område**

Rekommendationen behandlar redovisning av materiella anläggningstillgångar. De grundläggande frågorna gäller

- vid vilken tidpunkt som utgifter avseende materiella anläggningstillgångar ska redovisas som tillgång i balansräkningen,
- hur anskaffningsvärdet ska fastställas,
- hur avskrivningar ska beräknas.

Rekommendationen gäller fr.o.m. den 1 januari 2001. Tidigare tillämpning uppmuntras. Rekommendationen har följande innehåll:

Inledning  
Definitioner  
När ska en materiell anläggningstillgång redovisas som tillgång i balansräkningen?  
Investeringar av säkerhets- och miljöskäl  
Värderingsfrågor i samband med anskaffningen  
Byte av tillgång  
Tillkommande utgifter  
Värdering efter anskaffningstidpunkten  
Avskrivningar  
Omprövning av nyttjandeperioden  
Omprövning av avskrivningsperiod  
Nedskrivningar  
Utrangeringar och avyttringar  
Klassificering och specifikation i balansräkningen  
Uppskrivningar  
ÅRL:s regler om uppskrivning, uppskrivningsfond och  
Uppskrivningsfondens användning  
Upplýsningar  
Ikraftträdande och övergångsregler  
Överensstämmelse med IAS  
Bilaga 1: Överväganden och kommentarer i anslutning till rekommendationens utformning  
Bilaga 2: Jämförelse med IAS  
Bilaga 3: Jämförelse med tidigare normgivning

**Sammanfattning/  
definitioner**

*Materiella anläggningstillgångar* är fysiska tillgångar som är avsedda att stadigvarande utnyttjas i verksamheten, inklusive 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 betalats för en tillgång vid anskaffningen eller verkligt värde av vad som erlagts på annat sätt.

*Verkligt värde* är det belopp till vilket en tillgång skulle kunna överlåtas eller en skuld regleras mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och har ett intresse av att transaktionen genomförs.

*Redovisat värde* är det värde som en tillgång tas upp till i balansräkningen.

**Redovisning i balansräkningen**

En materiell anläggningstillgång redovisas i balansräkningen när

- det på basis av tillgänglig information är sannolikt att den framtida ekonomiska nytta som är förknippad med innehavet kommer att komma företaget till del och
- anskaffningsvärdet kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

Dessa kriterier är vanligtvis uppfyllda då de ekonomiska risker och fördelar som är förknippade med innehavet i allt väsentligt har övergått på företaget.

**Värderingsfrågor i samband med anskaffningen**

Anskaffningsvärdet utgörs av inköpspriset inklusive tullavgifter och punktskatter samt kostnader som är direkt hänförliga till tillgången för att bringa den på plats och i skick för att utnyttjas i enlighet med syftet med anskaffningen. Från inköpspriset ska avdrag ske för eventuella varurabatter, bonus och liknande liksom för rabatter i form av onormalt fördelaktiga betalningsvillkor. Exempel på direkt hänförliga 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 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 stället göras successivt över nyttjandeperioden).

Administrationskostnader och andra allmänna omkostnader inräknas inte i anskaffningsvärdet om de inte är direkt hänförliga 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 Redovisning av varulager).

En tillgång kan förvärfvas genom att likvid, helt eller delvis, erlaggs 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 förvärfvas genom att en likartad tillgång, som utnyttjas på likartat sätt i likartad verksamhet och där verkliga värdet på de båda tillgångarna nära överensstämmer, lämnas i byte. Ersättningen kan också utgöras av en ägarandel i ett företag som äger en liknande tillgång (indirekt ägande). I inget av fallet ska vinst eller förlust redovisas till följd av transaktionen, eftersom något resultat inte kan anses ha intjänats. Anskaffningsvärdet för den förvärvade tillgången ska därför utgöras av redovisat värde på den eller de tillgångar som lämnats i byte, justerat med eventuella betalningar som erhållits eller lämnats för utjämningsändamål.

**Tillkommande utgifter**

Tillkommande utgifter avseende en tillgång ska läggas till anskaffningsvärdet till den del tillgångens prestanda förbättras i förhållanden till den nivå som gällde då den ursprungligen anskaffades. Alla andra tillkommande utgifter för tillgången ska redovisas som kostnader i den period de uppkommer.

Avgörande för om utgifter efter förvärvet av en tillgång ska redovisas som kostnader eller ingå i anskaffningsvärdet är de överväganden som gjorts vid förvärvet. Om företaget redan vid förvärvet åtagit sig att inom en snar framtid ta på sig utgifter som är nödvändiga för att tillgången ska kunna utnyttjas för sitt ändamål ska utgifterna inräknas i tillgångens anskaffningsvärde. En förutsättning är dock att utgifterna sammantaget uppgår till ett väsentligt belopp och att de har påverkat köpeskillingen.

**Värdering efter anskaffningstidpunkten**

Efter anskaffningstidpunkten ska en tillgång redovisas till anskaffningsvärdet med avdrag för ackumulerade avskrivningar och eventuell nedskrivning samt med tillägg för eventuell uppskrivning, dvs. till bokfört värde.

**Avskrivningar**

Det avskrivningsbara beloppet för en tillgång ska periodiseras enligt en systematisk plan över tillgångens nyttjandeperiod. Den avskrivningsmetod som använts ska återspegla hur tillgångens värde för företaget successivt förbrukas. Periodens avskrivningar redovisas som en kostnad.

Avskrivning ska ske fr.o.m. den tidpunkt då tillgången är färdig att tas i bruk. Avskrivning ska göras även om tillgångens redovisade värde understiger dess verkliga värde. Inträffad värdestegring utgör inte grund för att underlåta avskrivning.

Nyttjandeperiod och därmed avskrivningsplan fastställs som regel under antagandet att avskrivningsobjektet ska återanskaffas, dvs. ersättas av en ny och modern enhet, när detta bedöms mer



ekonomiskt än andra handlingsalternativ.

Nyttjandeperioden för en tillgång definieras som den tid under vilken tillgången förväntas bli utnyttjad för sitt ändamål i företaget. I ett företags policy kan ingå att vissa tillgångar ska avyttras eller utangeras efter en viss bestämd tid eller efter ett visst utnyttjande. Nyttjandeperioden kan därför vara kortare än den totala livslängden för tillgången i fråga.

En tillgångs avskrivningsbara belopp definieras som anskaffningsvärdet med avdrag för det beräknade restvärdet. Restvärdet är dock ofta försumbart och behöver inte beaktas då det avskrivningsbara beloppet fastställs. Om det är sannolikt att restvärdet uppgår till betydande belopp ska det uppskattas vid anskaffningstillfället i då rådande prisnivå.

**Klassificering och specifikation i balansräkningen**

Enligt ÅRL:s uppställningsform för balansräkningen ska materiella anläggningstillgångar redovisas under följande rubriker och i följande ordning:

- byggnader och mark
- maskiner och andra tekniska anläggningar
- inventarier, verktyg och installationer
- pågående nyanläggningar och förskott.

En ytterligare uppdelning utöver den som lagen anger kan i vissa fall vara motiverad.

**Uppskrivningar**

Tillgångar värderas som huvudprincip med utgångspunkt från anskaffningsvärdet. Uppskrivning utgör ett undantag från huvudregeln. ÅRL tillåter uppskrivning under vissa förutsättningar, vilka närmare anges i 4 kap. 6 §.

**Upplysningar**

Rekommendationen ställer omfattande krav på upplysningar, bl.a. ska beloppsuppgifter lämnas för det aktuella året och för jämförelseåret avseende:

- anskaffningsvärde
- ackumulerade av- och nedskrivningar
- oavskrivet belopp av uppskrivningar
- ackumulerade avskrivningar utöver plan
- taxeringsvärden.

Redovisningsrådets akutgrupp har i ett uttalande (URA 31) behandlat hur större besiktning- och översynskostnader avseende materiella anläggningkostnader ska behandlas redovisningsmässigt. Därav framgår bl.a., att kostnader för större återkom-

mande besiktning eller översyn av materiell anläggningstillgång under dess nyttjandeperiod i syfte att möjliggöra ett fortsatt nyttjande av tillgången, ska redovisas som en kostnad i resultaträkningen utom i de fall när

- a) företaget, i enlighet med punkt 24 i RR 12, Materiella anläggningstillgångar, konstaterat att det i anskaffningsvärdet för tillgången ingår en väsentlig komponent som utgörs av utgiften för större besiktning eller översyn och där denna komponent skrivits av för att återspegla att den ekonomiska nyttan förbrukats, men där värdet återställs genom den kommande besiktningen eller översynen (oberoende av om tillgången värderas till anskaffningsvärde eller om värdet har skrivits upp),
- b) det är sannolikt att tillgången kommer att ge upphov till ekonomiska fördelar för företaget samt
- c) utgiften för besiktningen eller översynen kan mätas på ett tillförlitligt sätt.

Om samtliga förutsättningar enligt a)–c) är uppfyllda utgör utgiften en tillgång och ska redovisas som en egen komponent.

#### **Tolkningsuttalanden från Akutgruppen**

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

URA 31 Större besiktning- och översynskostnader avseende materiella anläggningstillgångar

#### **5.12.2 BFNAR 2001:3**

#### **Tillämpnings- område**

BFN har i sina allmänna råd angett hur Redovisningsrådets rekommendation Materiella anläggningstillgångar (RR 12) ska tillämpas i näringsdrivande icke-noterade företag som inte valt att tillämpa RR 12. BFNAR 2001:3 motsvarar RR 12 med de undantag som uttryckligen anges. Någon skillnad i sak utöver detta är inte avsedd.

De allmänna råden ska tillämpas på bokslut som upprättas för räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2002 eller senare och får tillämpas på bokslut avseende räkenskapsår som påbörjas tidigare. BFN:s vägledning har följande innehåll.

- Introduktion
- Tillämpning och inriktning
- Civilrätt och skatterätt
- Annan svensk normgivning
- Internationell normgivning
- Vägledning
- 1. Inledning
- 2. Definitioner

3. Grundläggande principer och frågeställningar
  4. Tidpunkt för redovisning av materiella anläggningstillgångar
  5. Fastställande av anskaffningsvärde
  6. Avskrivningar
  7. Nedskrivningar
  8. Uppskrivningar
  9. Utrangeringar och avyttringar
  10. Klassificering och specifikation i balansräkningen
  11. Upplysningar
  12. Sammanställning över värdering av materiella anläggningstillgångar
- Exempel  
Bilaga 1: BFNAR 2001:3  
Bilaga 2: Skillnader mellan BFNAR 2001:3 och RR 12, m.m.

### **Sammanfattning**

Vid beräkning av anskaffningsvärdet *behöver inte*, till skillnad från RR 12, beräknade utgifter för nedmontering och bortforsling av tillgångar och återställande av plats eller område där tillgången varit installerad respektive uppförd medräknas. Dessa *ska* enligt RR 12 ingå i anskaffningsvärdet till den del sådana beräknade kostnader uppfyller kriterierna för när en avsättning ska redovisas i balansräkningen enligt RR 16.

Uppskrivningar behöver inte begränsas till de undantagsfall då uppskrivning av en viss *kategori tillgångar* kan ske enligt en systematisk metod. *Enstaka väl motiverade* uppskrivningar är förenliga med ÅRL.

Tilläggsupplysningar kan lämnas i mindre omfattning än vad som krävs enligt RR 12. BFNAR 2001:3 kräver endast upplysningar i enlighet med ÅRL (5 kap. 3–4 §§) och BFL (6 kap. 7 §).

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

#### **5.12.3 BFNAR 2003:1**

Det allmänna rådet ska tillämpas av de företag som enligt 1 kap. 2 § första stycket BFL utgör bokslutsföretag.

Ett bokslutsföretag 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.

#### **5.12.4 Beskattning**

Normerna ovan behandlar inte redovisning av brytning och exploatering av naturtillgångar såsom mineraler, olja, gas och andra icke förnyelsebara naturtillgångar.

#### **Skattereglerna och kopplingen**

Skattemässiga värderingsregler för materiella anläggningstillgångar återfinns 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). 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). Någon definition av begreppet byggnad finns inte i skattelagstiftningen, men byggnadsbegreppet torde normalt sammanfalla med vad som gäller vid fastighetstaxeringen. I 19 kap. 21 § IL har dock intagits en särskild regel om att vissa delar av en byggnad kan utgöra byggnadsinventarier.

De tillgångar som avses ovan är enligt 4 kap. 1 § ÅRL att betrakta som anläggningstillgångar. I normgivningen har dessa definierats som sådana fysiska tillgångar som är avsedda att stadigvarande utnyttjas i verksamheten, inklusive för uthyrning.

Som generell regel gäller vid beskattningen att anskaffningsvärdet utgörs av utgiften för att anskaffa, tillverka eller uppföra tillgången. Samma generella regel finns i 4 kap. 3 § ÅRL. Dessutom finns särskilda skatteregler för beräkning av anskaffningsvärde efter karaktärsbyte i 14 kap. 16 § IL samt i övrigt i ett antal uppräknade fall såsom vid uttagsbeskattning, underprisöverlåtelse och näringsbidrag, se 18 kap. 12 § IL (inventarier), 19 kap. 15 § IL (byggnader) samt 20 kap. 13 § IL (markanläggningar).

När det gäller frågan hur avdrag för materiella anläggningstillgångar ska beräknas finns det ett samband mellan redovisning och beskattning när det gäller vissa delar av avdraget för inventarier, bl.a. den räkningsenliga avskrivningen. I övrigt när det gäller inventarier, liksom för byggnader och markanläggningar, är de bägge systemen frikopplade från varandra. Avdragsreglerna för byggnader och markanläggningar behandlas därför inte i detta avsnitt. Dock påpekas den lagändring som skett (SFS 2003:1074). Genom tillägg till 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 räkenskaper dras av genom årlig avskrivning. Sådana arbeten ska enligt 26 kap. 12 § IL återföras vid avyttring av en näringsfastighet. Lagändringen träder i kraft den 1 januari 2004.

Bestämmelsen i 26 kap. 12 § IL i sin nya lydelse tillämpas på avyttringar som skett efter den 31 december 2003. I övrigt tillämpas lagändringen första gången vid 2002 års taxering.

Enligt 18 kap. 4 § IL får för inventarier som är av mindre värde eller kan antas ha en ekonomisk livslängd på högst tre år hela utgiften dras av omedelbart. Vare sig begreppet mindre värde eller treårsinventarier finns i redovisningslagstiftningen.

**Frågeställningar,  
problemområden  
och konsekvenser**

*1. Tidpunkt för redovisning av materiella anläggningstillgångar*

Enligt redovisningsnormerna ska en materiell anläggningstillgång redovisas som tillgång i balansräkningen när det är sannolikt att den framtida ekonomiska nyttan som är förknippad med innehavet kommer att komma företaget till del. Vidare 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. I skattelagstiftningen finns ingen särskild bestämmelse som reglerar hos vem ett inventarium ska redovisas. Huvudregel är att den som är ägare till inventariet även har rätt till värdeminskingsavdrag. Redovisningsnormerna, som mer grundas på ett ekonomiskt synsätt, kan därför inte utgöra generell grund för vem som har avskrivningsrätten vid beskattningen.

Som framgår ovan kan det alltså i vissa fall finnas en skillnad i redovisningen och beskattningen om vem som har rätt till avskrivning. Detsamma gäller den tidpunkt från vilken avskrivning ska ske. Enligt praxis kan skattemässig avskrivning påbörjas innan förslitning inträtt. Som framgår av RÅ 1978 Aa 149 fick avskrivning ske när leverans skett före årsskiftet, även om inte all inmontering hade skett. RR har i ett senare rättsfall, RÅ 1994 ref. 78, 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. RSV har till finansdepartementet påpekat att nuvarande ordning är klart olämplig och strider mot de grundläggande förutsättningarna för redovisningsmässig avskrivning, dvs. att förslitning och därmed föranledd värdenedgång ska ha inträtt genom att tillgången kunnat tas i bruk.

Som framgår ovan krävs skattemässigt för rätt till värdeminskingsavdrag förutom att man är ägare till egendomen att denna också blivit levererad. För exempelvis egentillverkade inventarier kan inte samma leveransbegrepp tillämpas eftersom dessa ofta består av en blandning av eget arbete, komponenter från varulager och inköpta komponenter. För ett egentillverkat inventarium bör krävas att detta är färdigställt för att kunna tas i bruk innan avskrivning kan påbörjas. Däremot torde inte kunna krävas att inventariet även faktiskt tagits i bruk för avsett ändamål. RR har ännu inte prövat den frågan.

## *2. Anskaffningsvärde och avdragsgillt belopp*

Värdeminskningssavdrag beräknas utifrån anskaffningsvärdet på inventariet. Bestämmandet av anskaffningsvärdet är en skattereglerad fråga. Det utesluter dock inte att redovisningsnormerna kan utgöra viss vägledning vid den beräkningen. Allmänt kan sägas att i anskaffningsvärdet räknas, förutom kostnader för själva inventariet, samtliga förvärvskostnader såsom tull, frakt, provisioner etc.

I de fall ett företag i redovisningen frivilligt inkluderar viss utgift i anskaffningsvärdet är företaget bundet härav även i skattesammanhang. 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 skattemässigt att avdrag för räntedelen inte kan ske omedelbart utan – som en del av det totala anskaffningsvärdet – genom årliga värdeminskningssavdrag. I rättsfallet RÅ 2000 ref. 18 (förhandsbesked) ansågs den skattskyldige tvungen att vid beskattningen följa räkenskaperna. En aktivering av utgifter i räkenskaperna gjorde att utgifterna inte fick dras av omedelbart. Rättsfallet gällde visserligen det utvidgade reparationsbegreppet avseende byggnader, där lagändring nu skett, men synsättet torde vara tillämpligt 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. Vid remissbehandlingen av nämnda normer var RSV kritiskt mot denna skrivning med hänsyn till att det inte föreligger någon skattemässig avdragsrätt för sådana beräknade kostnader. Någon ändring blev det emellertid inte vid den slutliga utformningen av normerna. Detta innebär att om ett företag i överensstämmelse med god redovisningssed inkluderat sådana beräknade kostnader i anskaffningsvärdet måste en justering ske vid beskattningen. Som framgår nedan kan ytterligare komplikationer tillkomma om det är räkenskapsenlig avskrivning som påverkas.

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

## *3. Anskaffningsvärde vid byte av tillgångar*

Byte av tillgångar är skattemässigt, liksom 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. RR har i rättsfallet RÅ 2001 not. 146 prövat motsvarande fråga vid byte av lageraktier. Trots att god redovisningssed ansågs innebära att det skulle vara samma värde på de tillbytta som de bortbytta aktierna ansåg RR att de tillbytta aktierna skulle beskattas efter marknadsvärdet, vilket vid utbytet var högre än det bokförda värdet. Det blev en liknande utgång i rättsfallet RÅ 2002 not. 133 där de bortbytta aktierna utgjorde omsättningstillgångar och de tillbytta anläggningstillgångar. Även i det fallet beskattades bytet som en vanlig avyttring.

Sammanfattningsvis innebär byte av egendom skatterättsligt att den bortbytta egendomen anses ha avyttrats mot ersättning i form av värdet på den tillbytta egendomen och att den tillbytta egendomen anses ha förvärvats mot ersättning i form av värdet på den bortbytta egendomen. En sådan ersättning – i form av värdet på den bortbytta egendomen – utgör enligt 18 kap. 7 § IL utgiften för förvärv av inventarier när förvärvet sker genom byte.

#### *4. Uppskrivning och reversering*

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 reversering ske i räkenskaperna.

Uppskrivning av värdet på inventarier påverkar inte underlaget för det skattemässiga värdeminskningssavdraget – en uppskrivning utgör inte en utgift – och ökar därför inte anskaffningsvärdet. Om så har skett i redovisningen och företaget tillämpar räkenskapsenlig avskrivning kan denna rätt gå förlorad i de fall värdeminskningssavdraget inte motsvarar avskrivningen i bokslutet (18 kap. 14 § IL). Det kan i sammanhanget nämnas att uppskrivning av anläggningstillgångar inte utgör skattepliktig inkomst, vilket framgår av rättsfallet RÅ 2001 ref. 8. SRN har i två förhandsbesked (2004-04-06) uttalat att efter uppskrivning av inventarietillgångar kan återgång ske till räkenskapsenlig avskrivning med stöd av 18 kap. 22 § IL. Vid tillämpning av kompletteringsregeln i 18 kap. 17 § IL ska hänsyn inte tas till uppskrivningen enligt SRN. SKV har hos RR hemställt om fastställelse av förhandsbeskeden.

### 5. Avskrivningar

Vid värdeminskningssavdrag på byggnader och markanläggningar, liksom vid restvärdesavskrivning för inventarier, finns inget krav på att avdraget ska motsvaras av en lika stor avskrivning i räkenskaperna. Dessa regler är således frikopplade från vad som sker i bokföringen. Däremot krävs vid upprättande av respektive års deklARATIONER att korrigering sker för bokföringsmässiga avskrivningar. I deklARATIONEN måste som särskilda deklARATIONSPOSTER återläggas i bokslutet gjorda avskrivningar samt dras av de skattemässigt tillåtna värdeminskningssavdragen.

Om företaget däremot tillämpar den räkenskapsenliga avskrivningen för inventarier förutsätter detta enligt 18 kap. 14 § IL att avdraget motsvarar avskrivningen i bokslutet. Detta villkor anses även uppfyllt när avskrivningen i räkenskaperna avviker från den skattemässiga men skillnaden redovisats på resultaträkningen som en bokslutsdisposition och på balansräkningen under obeskattade reserver. Däremot har villkoret inte ansetts uppfyllt om nettoavskrivningen i räkenskaperna inte ryms i avdragsramen enligt skatteregeln. Inventarierna behandlas vid denna bedömning som ett kollektiv. Om den bokförda avskrivningen inte ryms inom ramen kan rätten till räkenskapsenlig avskrivning förloras, vilket bl.a. framgår av RÅ 1962 Fi 1066.

### 6. Inventarier av mindre värde och s.k. korttidsinventarier

Både för inventarier av mindre värde och s.k. korttidsinventarier finns som framgår under avsnitt 2 ovan skattemässiga särregler. För inventarier av mindre värde gäller att omedelbart avdrag får ske för anskaffningsutgiften. Om den ekonomiska livslängden för ett inventarium kan antas uppgå till högst tre år får hela anskaffningsutgiften dras av på en gång. Vid bedömningen tas hänsyn till förhållandena i det enskilda fallet (RÅ 1995 ref. 96). Den skattskyldige har bevisbördan för bedömningen av den ekonomiska livslängden. SRN har i ett förhandsbesked (2004-02-23) uttalat att förutsättning för direktavdrag för korttidsinventarier är att anskaffningen omedelbart kostnadsbokförts i räkenskaperna. Har så inte skett gäller reglerna för räkenskapsenlig avskrivning respektive restvärdesavskrivning. SKV har hemställt om fastställelse av förhandsbeskedet hos RR.

I ÅRL saknas de skattemässiga begreppen inventarier av mindre värde och korttidsinventarier. Begreppen förekommer inte heller i RR 12 Materiella anläggningstillgångar. Däremot har BFN i sina allmänna råd BFNAR 2001:3 uttalat att när det inte rör sig om väsentliga belopp kan anskaffningsutgiften av förenklingsskäl i många fall kostnadsföras direkt. När det är fråga om väsentliga belopp måste emellertid anskaffningsvärdet tas upp som tillgång



och skrivs av systematiskt.

De skattemässiga särreglerna för korttidsinventarier tillåter som sagts avdrag omedelbart förutsatt att kostnadsföring även har skett i bokföringen. Ett företag kan alltså inte för korttidsinventarier ha avskrivning efter tre år i bokföringen och sedan yrka direktavdrag i deklarationen. Vill företaget ha direktavdrag måste detta således även ha skett i bokföringen. I dessa fall kan beskattningen sägas styra redovisningen.

RSV har lämnat allmänna råd om inventarier av mindre värde att tillämpas fr.o.m. 2004 års taxering (RSV 2003:9). För tidigare år gäller RSV Dt 1992:10. Av de nya allmänna råden framgår, att för små företag bör som inventarium som är av mindre värde normalt räknas ett inventarium vars anskaffningsvärde exklusive mervärdesskatt uppgår till högst 5 000 kronor. För medelstora företag gäller som samma beloppsgräns 10 000 kronor och för stora företag 20 000 kronor. För anskaffningar av inventarier som har ett naturligt samband eller som kan anses ingå som ett led i en större inventarieanskaffning får bedömningen av vad som ska räknas som inventarier av mindre värde göras utifrån inventariernas sammanlagda anskaffningsvärde. Vid bedömningen av vad som bör anses vara inventarier som är av mindre värde bör vidare gälla att en omedelbar kostnadsföring av anskaffningsutgiften bör vara förenlig med god redovisningssed, dvs. beloppen i det enskilda företaget får inte vara väsentliga med avseende på företagets resultat och ställning. Små företag anses i det allmänna rådet vara sådana företag i vilka antalet anställda under de senaste två räkenskapsåren i medeltal uppgått till högst tio och tillgångarnas nettovärde enligt fastställd balansräkning för det senaste räkenskapsåret uppgått till högst 24 miljoner kronor. Stora företag anses vara sådana företag i vilka nettovärdet av tillgångarna i företaget enligt balansräkningen för de två senaste räkenskapsåren överstigit ett gränobelopp som motsvarar 1 000 gånger det prisbasbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring som gällde under den sista månaden av respektive räkenskapsår, eller i vilka antalet anställda hos företaget under de två senaste räkenskapsåren i medeltal har överstigit 200. Medelstora företag anses vara sådana företag som inte är små eller stora företag.

#### *7. Djur såsom anläggningstillgångar*

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. Detta innebär att i nämnda fall måste alltid korrigering ske i deklarationen. Närmare redogörelse härför finns under avsnitt 5.2 Varulager.

200 Redovisningsrådets rekommendationer och ..., **Avsnitt 5**

- Rättspraxis**
- Korttidsinventarier RÅ 1960, Fi 1298
  - Räkenskaplig avskrivning RÅ 1962, Fi 1066
  - Inkludering av ränta i anskaffningsvärdet RÅ 1968, ref. 54
  - Avskrivningspunkt för inventarier RÅ 1978 Aa 149
  - Korttidsinventarier RÅ 1994, ref. 78
  - Korttidsinventarier RÅ 1995, ref. 96
  - Uppskrivning av anläggningstillgångar RÅ 2001, ref. 8
  - Byte av aktier RÅ 2001 not. 146
  - Byte av aktier RÅ 2002 not. 133
- Uttalanden från BFN**
- Redovisning av räntetillägglån för produktion av byggnad BFN U 87:5
  - Avskrivning på anläggningstillgång i bostadsrättsförening BFN U 87:8
  - Redovisning av utgifter för produktion av film BFN U 88:12
  - Redovisning av utgifter för dataprogram hos användare BFN U 88:16
  - Redovisning av utgifter för underjordsarbete i gruva BFN U 89:1
  - Redovisning av lokaliseringsbidrag BFN U 89:7
  - 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
  - Förbättringsarbeten på annans fastighet BFN U 92:4
  - Redovisning av anslutningsavgifter BFN U 93:2
  - Redovisning av skattereduktion för utgifter för byggnadsarbete BFN U 94:3
- Svar från RSV:s referensgrupp för redovisningsfrågor**
- Avskrivning av uppskriven tillgång 1997:2
  - Starttidpunkt för skattemässig avskrivning av inventarier.1997:1

Dessutom fråga om definition av inventarier

- Avdrag för aktiverade datautgifter 2000:7
- Avskrivning på korttidsinventarier 2001:4
- Räkenskapsenlig avskrivning vid upprepad överavskrivning 2003:10

## 5.13 Intresseföretag (RR 13)

### 5.13.1 RR 13

#### 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. Tidigare tillämpning uppmuntras. Rekommendationen har följande innehåll:

- Tillämpningsområde
- Definitioner
- Koncernredovisning
- Redovisningen i juridisk person
- Tillämpning av kapitalandelsmetoden
- Inkomstskatter
- Rubricering
- Upplysningar
- Ikraftträdande
- Övergångsregler
- Överensstämmelse med IAS
- Bilaga 1: Överväganden i anslutning till rekommendationens utformning och kommentarer till rekommendationens innehåll
- Bilaga 2: Jämförelse med tidigare normgivning

#### 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. I den juridiska personen ska andelarna redovisas i balans- och resultaträkningen med tillämpning av anskaffningsvärdemetoden.

Relativt omfattande upplysningar ska lämnas om andelsinnehav i intresseföretag.

#### **Tolkningsuttalanden från Akutgruppen**

URA 16 Eliminering av orealiserade vinster och förluster i samband med transaktioner med intresseföretag

URA 28 Redovisning av förluster i samband med tillämpning av kapitalandelsmetoden

URA 40 Hur påverkas koncernredovisningen och tillämpningen av kapitalandelsmetoden av förekomsten av potentiella röstberättigade aktier

#### **5.13.2 Beskattning**

Särskilda skatteregler saknas.

### **5.14 Joint ventures (RR 14)**

#### **5.14.1 RR 14**

#### **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. Tidigare tillämpning uppmuntras. Rekommendationen har följande innehåll:

- Tillämpningsområde
- Definitioner
- Gemensamt styrda verksamheter
- Gemensamma tillgångar
- Gemensamt styrda företag
- Transaktioner mellan en samägare och ett joint venture
- En placerares redovisning av andelar i joint ventures
- Driftansvariga för joint ventures
- Upplysningar
- Ikraftträdande
- Överensstämmelse med IAS
- Bilaga 1: Överväganden i anslutning till rekommendationens utformning och kommentarer till rekommendationens innehåll
- Bilaga 2: Jämförelse med tidigare normgivning

#### **Sammanfattning**

Ett *joint venture* är en ekonomisk verksamhet som drivs av två eller flera parter vars samarbete är avtalsreglerat och där avtalet innebär att två eller flera parter (samägare) har *ett gemensamt*

*bestämmande inflytande. Placerare* är sådana delägare i ett joint venture som saknar gemensamt bestämmande inflytande.

Joint ventures kan ha många olika former och strukturer. I RR 14 identifieras och behandlas tre huvudtyper, nämligen

- a) gemensamt styrda verksamheter
- b) gemensamma tillgångar och
- c) gemensamt styrda företag.

Förekomsten av ett samarbetsavtal skiljer joint ventures från övriga intressebolag, vilka redovisas enligt RR 13. Samarbetsavtalet reglerar vanligtvis verksamhet, varaktighet, rapporteringskrav, tillsättning av styrelse eller motsvarande ledningsorgan, kapitaltillskott samt fördelning av produktion, intäkter, kostnader och resultat mellan samägarna.

I en gemensamt styrd verksamhet (a) använder samägarna sina egna tillgångar. I samarbetsavtalet regleras fördelningen av försäljningen av den gemensamma produktionen och gemensamt ådragna kostnader. Civilrättsligt föreligger ett enkelt bolag. Redovisningen sker hos delägarna.

Vid gemensamma tillgångar (b) har samägarna ett gemensamt bestämmande inflytande över, ofta gemensamt ägda, tillgångar som tillförts eller inköpts. Civilrättsligt föreligger ett enkelt bolag. Varje samägare redovisar sin andel av dessa tillgångar, skulder han ådragit sig för egen del samt hans andel av gemensamma skulder liksom hans andel av gemensamma intäkter och kostnader liksom egna kostnader.

Gemensamt styrda företag (c) inbegriper bildandet av ett aktiebolag, handelsbolag eller annat företag i vilket samägaren innehar en andel. I den juridiska personen redovisas verksamheten enligt anskaffningsvärdesmetoden, se RR 13. I koncernredovisningen kan antingen klyvningsmetoden eller kapitalandelsmetoden (se RR 13) tillämpas. Klyvningsmetoden innebär att samägaren i sin koncernredovisning redovisar sin andel av tillgångar, skulder, intäkter och kostnader i det gemensamt styrda företaget tillsammans med motsvarande egna poster.

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.

### **Tolkningsuttalande från Akutgruppen**

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

#### **5.14.2 Beskattning**

Skattereglerna blir beroende av den juridiska formen för det gemensamma företaget.

### **5.15 Immateriella tillgångar (RR 15, BFN R 1)**

#### **5.15.1 RR 15**

#### **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.

RR 15 gäller från den 1 januari 2002. Tidigare tillämpning uppmuntras. Rekommendationen har följande innehåll:

- Inledning
- Syfte
- Tillämpningsområde
- Definitioner
- Immateriella tillgångar
- Identifierbarhet
- Kontroll
- Framtida ekonomiska fördelar
- När ska en immateriell tillgång redovisas i balansräkningen?
- Separat förvärv
- Anskaffningar som en del av ett företagsförvärv
- Förvärv med stöd av statligt bidrag
- Byte av tillgångar
- Internt upparbetad goodwill
- Internt upparbetade immateriella tillgångar
- Forskningsfas
- Utvecklingsfas
- Anskaffningsvärde för internt upparbetad immateriell tillgång
- Redovisning som kostnad
- Kostnadsförda utgifter får inte tas upp som tillgång i balansräkningen
- Tillkommande utgifter
- Värdering efter anskaffningstidpunkten
- Avskrivning
- Avskrivningstid
- Avskrivningsmetod
- Restvärde
- Omprövning av avskrivningstid och avskrivningsmetod
- Nedskrivningar
- Utrangering och avyttringar
- Redovisning i juridisk person
- Upplysningar
- Allmänt

Övrig information  
Övergångsregler  
Ikraftträdande  
Överensstämmelse med IAS  
Bilaga 1: Övervägande vid rekommendationens utformning  
Bilaga 2: Jämförelse med tidigare normgivning

### **Sammanfattning**

Inledningsvis definieras ett antal begrepp. En immateriell tillgång är en identifierbar icke-monetär tillgång utan fysisk substans som används för produktion eller tillhandahållande av varor och tjänster samt för uthyrning till andra eller för administrativa ändamål. Med tillgång avses en resurs som a) ett företag har kontroll över till följd av inträffade händelser och som b) förväntas ge företaget ekonomiska fördelar i framtiden. Monetära tillgångar är kontanta medel samt tillgångar som kan omsättas till kontanta medel till fasta eller fastställbara belopp.

Forskning är planerat och systematiskt sökande som kan ge ny vetenskaplig eller teknisk kunskap och insikt. Utveckling är att tillämpa forskningsresultat eller annan kunskap för att åstadkomma nya eller väsentligt förbättrade material, konstruktioner, produkter, processer, system eller tjänster innan kommersiell produktion eller användning påbörjas.

Vidare definieras här begrepp som även förekommer i RR 12 Materiella anläggningstillgångar (avskrivning, avskrivningsbart belopp, nyttjandeperiod, anskaffningsvärde, restvärde, verkligt värde, redovisat värde) och i RR 17. Nedskrivningar (återvinningsvärde, nyttjandevärde och nettoförsäljningsvärde).

### **Redovisning i balansräkningen**

Den immateriella tillgången ska tas upp i balansräkningen när

- det är sannolikt att de framtida ekonomiska fördelar som kan hänföras till tillgången kommer att tillfalla företaget och
- tillgångens anskaffningsvärde kan beräknas på ett tillförlitligt sätt

Dessa kriterier gäller primärt för tillgångar som förvärvats externt, men kan även omfatta vissa internt upparbetade tillgångar, såsom utvecklingskostnader. 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.

**Forsknings- och utvecklingskostnader**

Alla utgifter för forskning ska alltid redovisas som kostnad när de uppkommer. Utvecklingskostnader ska dock tas upp som tillgång om ett antal kriterier är uppfyllda. Dessa innebär att företaget ska ha en avsikt och en teknisk möjlighet att färdigställa, samt att använda eller sälja tillgången. Företaget måste också kunna påvisa att den immateriella tillgången medför framtida ekonomiska fördelar och att utgifterna för tillgången kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Vidare måste finansiella och andra resurser finnas för att fullfölja utveckling, användning eller försäljning av tillgången.

**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 dock utvecklingskostnader som enligt rekommendationen ska tas upp som tillgång i stället kostnadsföras med hänvisning till ÅRL 4 kap. 2 §.

**Tolkningsuttalanden från Akutgruppen**

URA 9 Intellectuellt kapital

URA 39 Redovisning av utgifter för hemsidor

**5.15.2 BFN R 1**

Rekommendationen trädde i kraft den 1 januari 1988 och tillkom för att redovisningen av FoU-kostnader 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 kostnadsbokförts 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.

### **5.15.3 Beskattning**

RR 15 innehåller definitioner och redovisningsprinciper som inte har motsvarigheter i skattelagstiftningen. Alla immateriella tillgångar ingår dock inte. Undantagen avser sådana immateriella tillgångar som behandlas i särskilda rekommendationer utgivna av Redovisningsrådet, finansiella tillgångar, mineralrättigheter och utgifter för utvinning av mineraler, olja, naturgas och liknande, icke förnyelsebara resurser eller sådana immateriella tillgångar i försäkringsbolag som har sin grund i kontrakt med försäkringstagare. Utgifter för reklam, utbildning, etablering av verksamheter ("start-up"), forsknings- och utvecklingsverksamhet omfattas av RR 15.

### **Skatteregler och kopplingen**

Den skattemässiga behandlingen av immateriella tillgångar regleras i allt väsentligt av särskilda skatteregler. Huvudbestämmelsen finns dock inte i något eget kapitel i IL utan i kapitlet om inventarier. I 18 kap. 1 § anges att bestämmelserna i kapitlet gäller för ”maskiner och andra inventarier som är avsedda för stadigvarande bruk”. I paragrafen anges också vidare att som inventarier behandlas

1. koncessioner, patent, licenser, varumärken, hyresrätter, goodwill och liknande rättigheter som förvärvats från någon annan, och
2. anslutningsavgift eller anläggningsbidrag som avser en nytthet som är knuten till fastighet och inte till ägaren personligen.

I 16 kap. 9 § IL finns bestämmelser om avdragsrätten för utgifter för forskning och utveckling som har eller kan antas få betydelse för näringsverksamheten. I paragrafen konstateras också att bestämmelser i lagen om årliga värdeminskningsskatt också tillämpas på utgifter för balanserade utgifter för forskning och utveckling.

I IL saknas definition på immateriell tillgång. Dock räknas vissa slag av sådana tillgångar upp som framgår ovan. En uppräkningslista av immateriella tillgångar finns även i ÅRL (4 kap. 2 §). En allmän definition finns i RR 15 (Tillämpningsområde p. 7). Det får förutsättas att den definitionen kan tillämpas även skattemässigt. De rättigheter som inte ingår i rekommendationen får förutsättas kunna omfattas av ovanstående skatteregler om de kan inrangeras i ”liknande rättigheter”. Anslutningsavgifter och anläggningsbidrag behandlas inte specifikt i rekommendationen.

I lagtexten har tidigare i KL angivits att avdrag medgavs för ”patent och andra tidsbegränsade rättigheter”. Fr.o.m. 1996 har ”tidsbegränsade” slopats i lagtexten. I vart fall lagtexten i IL utesluter inte att avdrag medges även för icke tidsbegränsade rättigheter. Rättsfallet RÅ 1987 ref. 172 bör dock nämnas. I det fallet vägrades avskrivning på icke tidsbegränsade ledningsrätter. Rättsfallet torde fortfarande ha giltighet. Frågan har dock inte prövats av RR efter införandet av IL.

Immateriella rättigheter kan även vara lagertillgångar. Det gäller för företag som handlar med sådana rättigheter. Avskrivningsreglerna blir naturligtvis inte tillämpliga i sådana fall. I stället gäller värderingsreglerna för lagertillgångar. Den allmänna definitionen av immateriella tillgångar får dock förutsättas gälla även för lagertillgångar.

I KL fanns inte regler om att den skattskyldige kunde få använda olika metoder för avskrivning på materiella och immateriella tillgångar. I praxis torde en sådan valfrihet ändå ha funnits. För att kodifiera denna praxis har en valfrihet införts i IL. Samma metod måste dock användas på alla tillgångar som hör till en kategori,

nämligen enligt första stycket i lagtexten (inventarier), andra stycket 1. (patent m.m.) eller andra stycket 2. (anslutningsavgifter och anläggningsbidrag).

Som framgår av 18 kap. IL ovan föreligger skattemässig balanseringsplikt enbart för immateriella tillgångar som förvärvats ”från någon annan”. I rekommendationen finns inte den generella begränsningen utan även internt upparbetade sådana tillgångar får balanseras i juridisk person om vissa förutsättningar föreligger. Vissa internt upparbetade tillgångar som anges i RR 15 får dock inte balanseras. Det gäller goodwill, varumärken, utgivningsrätter för tidningar och publikationer, kundlistor och liknande. Om balansering sker i räkenskaperna av sådana immateriella tillgångar som inte behöver balanseras skattemässigt ska redovisningen följas även vid beskattningen. Den goda redovisningsseden blir då gällande för utgiftsperiodiseringen även vid beskattningen. Det framgår av ett förhandsbesked 2004-02-23 från SRN. SKV har hemställt om fastställelse av förhandsbeskedet hos RR.

Skattereglerna om korttidsinventarier och inventarier av mindra värde gäller inte för immateriella tillgångar.

I rekommendationen behandlas bytesfall där någon vinst inte behöver upptas i bokföringen eftersom någon vinst inte anses ha tjänats in. Det gäller inte skattemässigt, se RÅ 2001 not 146 och RÅ 2002 not 133.

**Frågeställningar,  
problemområden  
och konsekvenser**

Som framgått ovan är skattereglerna begränsade till avskrivningsregler. Någon allmän definition av immateriella tillgångar finns som sagts inte i skattelagstiftningen. På skatterättsligt oreglerade områden får den goda redovisningsseden genomslag även vid beskattningen. Rekommendationerna får förutsättas ge uttryck för god redovisningssed.

En särskild skattemässig frågeställning beträffande immateriella rättigheter är vid vilken tidpunkt avdragsrätten inträder i samband med att en immateriell rättighet förvärvas från utomstående. När det gäller tidpunkten för värdeminskningens avdrag vid förvärv av inventarier torde avdrag förutsätta att inventariet har levererats till den skattskyldige (RÅ 1978 Aa 149 angående leverans av maskindelar). Eftersom det inte finns någon särskild bestämmelse för immateriella rättigheter bör samma krav gälla för rättigheter. Det har dock ännu inte klarlagts vad det kravet innebär i praktiken. KRS har i dom den 22 november 2000, mål nr 5299-1998, medgivit avdrag för värdeminskning på nyttjanderätt till en transponder på en satellit först fr.o.m. det räkenskapsår rättigheten kunnat ekonomiskt tas i bruk för sitt ändamål och inte det tidigare år rättigheten förvärvades genom avtal. Domen, som redovisas i RSV:s rättsfallsprotokoll nr 35/00, har överklagats och RR har

	beviljat prövningstillstånd i målet.
<b>Rättspraxis</b>	- Ej avdrag för avskrivning på icke tidsbegränsade ledningsrätter RÅ 1987 ref. 172
<b>Uttalanden från BFN</b>	- 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
<b>Svar från RSV:s referensgrupp för redovisningsfrågor</b>	Fråga om avdrag för aktiverade datautgifter 2000:07

## **5.16 Avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar (RR 16)**

### **5.16.1 RR 16**

#### **Tillämpnings- område**

I RR 16 behandlas hur avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar ska redovisas och vilka upplysningar som ska lämnas.

RR 16 behandlar inte avsättningar m.m. som (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 annan RR-rekommendation (ex. vis RR 6:99, RR 9, RR 10 och RR 29). Avskrivningar, nedskrivningar eller reserveringar för osäkra fordringar redovisas inte som avsättning utan som justeringar av tillgångars redovisade värden.

RR 16 gäller från den 1 januari 2002. Tidigare tillämpning uppmuntras. Rekommendationen har följande innehåll:

Inledning  
Syfte  
Tillämpningsområde  
Definitioner  
*Avsättningar och andra skulder*  
*Sambandet mellan avsättningar och ansvarsförbindelser*  
När ska redovisning ske i balansräkningen?  
*Avsättningar*  
Åtagande  
Inträffad händelse  
Troligt utflöde av resurser  
Tillförlitlig uppskattning av åtrandet

Ansvarsförbindelser  
Eventualtillgångar  
Beräkning  
Bästa uppskattning  
Risk och osäkerhet  
Nuvärde  
Framtida händelser  
Förväntad avyttring eller utrangering av tillgångar  
Gottgörelser  
Förändringar i avsättningar  
Särskilda tillämpningar av avsättningsreglerna  
Framtida rörelseförluster  
Förlustkontrakt  
Omstrukturering  
Upplysningar  
Övergångsbestämmelser  
Ikraftträdande  
Överensstämmelser med IAS  
Bilaga 1: Tabeller – Avsättningar, ansvarsförbindelser, eventualtillgångar och gottgörelser  
Bilaga 2: Beslutsträd  
Bilaga 3: Exempel: När ska tillgångar och skulder tas upp i balansräkningen?  
Bilaga 4: Exempel: Upplysningar  
Bilaga 5: Begreppet ansvarsförbindelser i RR 16 och ÅRL

### **Sammanfattning/ definitioner**

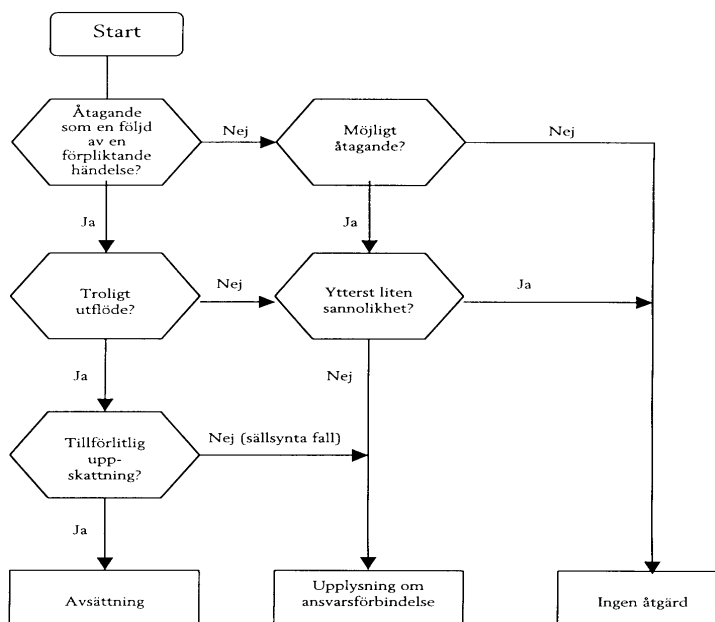
En *avsättning* är en skuld som är oviss vad gäller förfallotidpunkt eller belopp (jfr 3 kap. 9 § ÅRL). En *skuld* är ett åtagande som härrör från inträffade händelser och vars reglering förväntas medföra ett utflöde av ekonomiska resurser. En *förpliktande händelse* uppkommer antingen genom ett *legalt åtagande* (kontrakt, lagstiftning o.dyl.) eller genom ett *informellt åtagande* (företaget kan genom etablerad praxis, officiellt uttalande etc. anses bundet gentemot tredje part). En *ansvarsförbindelse* (contingent liability) är antingen (a) ett möjligt åtagande som härrör från inträffade händelser och vars förekomst bekräftas enbart av att en eller flera osäkra framtida händelser som inte helt ligger inom företagets kontroll inträffar eller inte inträffar eller (b) ett åtagande som inte redovisas som skuld eller avsättning därför att det inte är troligt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera åtagandet eller därför att åtagandets storlek inte kan beräknas med tillräcklig tillförlitlighet. En *eventualtillgång* är en möjlig tillgång och definieras på motsatt sätt som en ansvarsförbindelse enligt punkt (a). Ett *förlustkontrakt* är ett kontrakt där företagets oundvikliga utgifter överstiger de förväntade ekonomiska fördelarna. Slutligen är en *omstrukturering* en plan som utformas och bestäms av företagsledningen och som i väsentlig grad förändrar antingen (a) omfattningen av en viss verksamhet eller (b) det sätt på vilket denna verksamhet bedrivs.

### **Redovisning i balansräkningen**

En avsättning ska redovisas i balansräkningen när (a) företaget 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.



### Beräkning

En avsättning ska göras med det belopp som motsvarar den bästa uppskattningen av den utbetalning som krävs för att reglera åtagandet. Detta kan exempelvis vara företagsledningens bedömning kompletterad med erfarenheter från liknande transaktioner och i vissa 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.

Rekommendationen ställer följande krav på en avsättning:

- Risk och osäkerhet ska beaktas. Osäkerhet motiverar dock inte omotiverat stora eller avsiktligt övervärderade avsättningar.
- Avsättningarna ska nuvärdesberäknas när skillnaden mellan nuvärdet och det nominella beloppet är väsentlig. Diskontering sker till marknadsränta.

- c) Framtida händelser ska beaktas, t.ex. lagändringar eller teknikförbättringar, när det finns tillräckliga, objektiva omständigheter som talar för att de kommer att inträffa.
- d) Vinster vid en förväntad avyttring av en tillgång ska inte beaktas.
- e) När det är så gott som säkert att en del eller hela det belopp som krävs för att reglera ett åtagande förväntas bli ersatt av tredje part, ska ersättningen beaktas. I balansräkningen redovisas gottgörelsen som en tillgång, i resultaträkningen kan ersättningen reducera kostnaden för avsättningen.

**Omprövning/  
ianspråktagande**

Avsättningar omprövas vid varje balansdag. En avsättning ska endast tas i anspråk för de utgifter som avsättningen ursprungligen var avsedd för.

**Särskilda fall**

I rekommendationen förklaras hur de allmänna reglerna för avsättning ska tillämpas i tre särskilda fall; framtida rörelseförluster, förlustkontrakt och omstruktureringar. Avsättningar får inte göras för *framtida rörelseförluster*. En förväntan om sådana kan dock vara ett tecken på att värdet av vissa rörelsens tillgångar kan ha gått ned. I så fall prövar företaget om dessa tillgångar ska skrivas ned enligt RR 17 Nedskrivningar. Om ett företag har ett *förlustkontrakt* ska en avsättning göras.

Avsnittet om *omstruktureringar* är omfattande och detaljerat.

En omstrukturering kan avse försäljning, avveckling eller omlokalisering av en verksamhetsgren, förändringar i ledningsstruktur eller genomgripande omorganisation. De allmänna kriterierna för en avsättning innebär att ett informellt åtagande uppkommer enbart om

- a) företaget har fastställt en detaljerad omstruktureringsplan och
- 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.

Av den detaljerade omstruktureringsplanen måste minst framgå (1) de verksamheter som omfattas, (2) vilka anläggningar som berörs, (3) vilka platser och funktioner planen avser samt ungerfärligt antal personer som kommer att erhålla uppsägningslön, (4) de utgifter som åtgärderna kommer att medföra och (5) den tidsperiod under vilken åtgärderna ska genomföras.

När det gäller försäljning av verksamhet uppkommer inget åtagande förrän det finns ett bindande försäljningsavtal.

En avsättning ska omfatta enbart de direkta utgifter som uppstår vid omstruktureringen, dvs. sådana som är betingade av omstruktureringen och saknar samband med företagets pågående

verksamheter. Som exempel på utgifter som inte ska ingå i avsättningen omnämns 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 årligen upplysningar lämnas om

- a) åtagandet (beskrivning) och förväntad tidpunkt för infriandet
- b) indikationer om osäkerheter om belopp eller tidpunkter för infriandet, och om erforderligt, betydelsefulla antaganden om framtida händelser
- c) förväntade gottgörelser
- d) IB och UB inklusive ökning
- e) belopp som tagits i anspråk
- f) utnyttjade belopp som har återförts
- g) ökningen av diskonterade belopp på grund av tidseffekten eller räntesatsändringar.

### **Exempel**

I bilaga 3 finns ett antal praktiska exempel som är avsedda att illustrera tillämpningen av RR 16. Exempelen handlar om

- 1 produktgarantier
- 2 förorenad mark
- 3 oljefält utanför kusten
- 4 policy om återbetalning till missnöjda kunder även om något legalt åtagande inte finns
- 5 nedläggning av en division
- 6 lagkrav på rökfilter
- 7 omskolning av personal till följd av ändringar i inkomstskattesystemet
- 8 ett förlustkontrakt
- 9 en enstaka garanti
- 10 en rättstvist
- 11 reparationer och underhåll.

#### **5.16.2 Beskattning**

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



## **Skattereglerna och kopplingen**

omstruktureringar och avsättningar till pensioner inte behandlas här.

Särskilda skatteregler finns om avdrag för framtida garantiutgifter och för utgifter för framtida hantering av utbränt kärnbränsle (16 kap. 3–6 §§ IL).

Avdrag för framtida garantiutgifter förutsätter att företaget gjort en avsättning i sina räkenskaper för att täcka risker med anledning av garantiåtaganden 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 (16 kap. 4 § IL). I den tidigare bestämmelsen i punkt 5 av anvisningarna till 24 § KL förekom ett annat uttryckssätt; avdraget begränsades av utgifter till följd av garantiförpliktelser som redovisats i räkenskaperna under beskattningsåret. Enligt utredningsregeln kan högre avdrag medges, dock kan inte avdraget överstiga det belopp som avsatts i räkenskaperna enligt god redovisningssed.

Skatteregeln omfattar enbart kostnader för framtida garantiutgifter som är ovissa, inte framtida utgifter för inträffade garantifall. Detta klarlades i rättsfallet RÅ 1992 ref. 44 där ett företag hade gjort avsättning för garantikampanjer. RR ansåg att den särskilda skatteregeln om avdrag för framtida garantiutgifter överhuvudtaget inte var tillämplig, och medgav avdrag med det avsatta beloppet utifrån ett redovisningsmässigt synsätt. I referensgruppens svar 2003:7 beskrivs ett fall där skattereglerna inte ansågs tillämpliga därför att ett garantiåtagande inte ansågs föreligga.

Vidare finns bestämmelser om avdrag för framtida substansminskning i det fall en fastighetsägare enligt avtal upplåtit rätt till utvinning av naturtillgångar och fått betalt för framtida utvinning (20 kap. 22–23 §§ IL).

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.

I samband med yrkanden om avdrag för framtida utgifter kan indirekt andra särskilda skatteregler komma att behöva beaktas.

Vid utrangering av anläggningstillgångar samt för rivningskostnader måste reglerna i 18–20 kap. IL beaktas. Dessa medför att avdrag för utrangering tidigast kan fås vid tidpunkten för denna (18 kap. 17 §, 19 kap. 7 § och 20 kap. 7 §) och att utgifter för

**Frågeställningar,  
problemområden  
och konsekvenser**

rivning ska läggas upp på plan för markanläggningar (20 kap. 2 § IL, jfr 23 § anv.p. 7 andra st. KL) och dras av genom avskrivning.

*1. Allmänt*

Rätten till avdrag för framtida utgifter inom områden där särskild skatterättslig lagreglering saknas kommer att styras av god redovisningssed. I dagens läge innebär det att innehållet i RR 16 kommer att ligga till grund för vad som anses utgöra god redovisningssed och därmed även utgöra grund för avdragsrätt.

*2. 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 utgifter för framtida, återkommande stora reparationer och översynsarbeten, oavsett om de beslutas av företaget eller föreskrivs i lag.

Frågeställningen har ingående behandlats i förarbetena till BFL (prop. 1998/99:130 sid. 296–300). Regeringen var inte beredd göra någon materiell ändring i reglerna om avsättning, som endast omfattade avsättningar för förpliktelser mot extern part. I stället hänvisades till IAS 16, implementerad i Sverige som RR 12 Materiella anläggningstillgångar, enligt vilken utgifter för viktiga delar av vissa tillgångar som behöver ersättas regelbundet kan skrivas av snabbare än tillgången i övrigt (s.k. komponentavskrivning).

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 måste diskontering ske av beloppet enligt RR 16.

*3. Tillförlitlig uppskattning av åtagandet/Beloppsberäkning*

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

Den skattemässiga bedömningen av företagets åtagande och avsättning kan delas upp i två steg. Det första steget innebär att undersöka huruvida företagets avsättning är förenlig med god redovisningssed. Om det kan konstateras att så är fallet återstår nästa steg, att undersöka huruvida avsättningen är gjord med en rimlig säkerhet. Det är således i bevisningen av sannolikheten för utgiften och i bevisningen för beloppsbestämningen som den skattemässiga bedömningen kan komma att avvika från den redovisningsmässiga. Skatterättsligt ligger också bevisningen avseende ett avdrag primärt på den som yrkar avdraget. Avdrag för en avsättning torde därför förutsätta att det finns ett konkret underlag så att tillförlitligheten i beloppsberäkningen kan bedömas.

Om en tillförlitlig uppskattning av de utgifter som föranleds av åtagandet inte kan göras ska endast upplysning lämnas, jfr KRS dom (mål nr. 5641-93) om "intjänade" frinätter på s.k. stamgästkort på hotell. Svårigheter med beloppsbestämningen kan uppkomma när åtgärderna 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.

#### 4. 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 5.29.

##### - Nedläggning och försäljning av verksamhet

Tidpunkten för avdrag för utgifter vid nedläggning och försäljning av verksamhet har behandlats i BFN U 90:8. Uttalandet är inte i alla delar lättolkat, bland annat gäller detta uttalandet 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 åtagandena lagts fast. Om verksamheten i enheten upphör först efter utgången av beskattningsåret gäller regeln att avsättningar inte får göras för framtida rörelseförluster. De intäkter och kostnader som är hänförliga till driften under efter-

följande räkenskapsår redovisas då enligt vanliga regler. Avsättningar får göras för direkta framtida utgifter som uppstår på grund av omstruktureringen. Vid försäljning av verksamhet uppstår dock inget åtagande förrän det finns ett bindande försäljningsavtal.

- *Rationaliseringar*

Vid rationaliseringar kan en tillverkningsenhet på en ort avvecklas medan en tillverkningsenhet på annan ort byggs ut, för att på sikt öka lönsamheten. Framtida rörelsevinsten får inte reduceras av avsättningen för omstruktureringens utgifter. 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 referensgruppens svar 2003:8.

5. *Begreppet driftkostnader*

Tidigare hävdades i olika sammanhang att avdrag för framtida garantiutgifter inte kunde medges när fråga var om "poster av driftkostnadskaraktär". Bedömningen i avdragsdelen grundade sig på synsättet att utgifterna skulle kostnadsföras i takt med att de uppkom.

Enligt SKV:s mening saknar en klassificering av utgifter och kostnader betydelse för den redovisningsmässiga och skattemässiga bedömningen av avsättningar för framtida utgifter. Det kan dessutom nämnas att det tidigare skattemässiga begreppet "driftkostnad" försvann i samband med 1990 års skattereform. Därefter har lagen använt uttrycket "kostnader i verksamheten" (23 § KL) och "utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster skall dras av som kostnad" (16 kap. 1 § IL). Denna huvudregel för avdragsrätt innebär att i princip alla kostnader som uppkommer i ett företags verksamhet är avdragsgilla vid beräkningen av inkomst av näringsverksamhet. Det som avgör om avdrag kan medges för en avsättning för framtida utgifter är således inte klassificeringen av utgifterna utan huruvida de framtida utgifterna har samband med åtaganden som uppkommit på grund av händelser i verksamheten under beskattningsåret, jfr ovan under 3.2.

**Rättspraxis**

Rätten till avdrag för framtida utgifter på områden där särskild lagreglering saknats skattemässigt har bedömts utifrån de allmänna reglerna om inkomstberäkning i 24 § KL, nu 14 kap. 2 § IL. Avgörande för avdragsrätten har varit om avsättningen varit förenlig med god redovisningssed. Innehållet i god redovisningssed för avsättningar klarades i ett yttrande till RR från Bokföringsnämnden (BFN), se RÅ 1981 1:51 (STC-fallet). I målet prövades bolagets bokslut per 1973-12-31. BFN ansåg de uttalanden om avsättning för framtida förluster som gjordes i IAS 10, som trädde

i kraft först 1 jan. 1980, bekräftade en sedan länge i Sverige tillämpad praxis. Enligt denna godtogs en avsättning om förlustrisken framstod som sannolik och om en rimlig uppskattning av förlustens belopp kunde göras. Först genom ÅRL infördes lagbestämmelser i avsättningar, vilka nu återfinns i 3 kap. 9 §. Även om kravet på en rimlig uppskattning av förlustens belopp inte explicit är uttryckt i stadgandet i ÅRL har detta inte ansetts medföra någon ändring i redovisningspraxis.

RR 16 utgår från IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets, som var en omarbetning av den del av IAS 10 som handlade om Contingencies. Definitionerna har ändrats så att begreppet Contingencies i IAS 10 motsvaras av Provisions i IAS 37.

Ovanstående medför att RR 16 och kommande tillämpningsnormgivning från BFN för icke-publika företag kommer att ligga till grund för vad som anses vara god redovisningssed i Sverige.

Ledning kan bland annat hämtas från följande rättsfall.

#### *Tillförlitlig uppskattning*

- Intjänade frinätter på stamgästkort på hotell. Ej avdrag. KRS mål nr 5641-93

#### *Framtida förluster*

- Avdrag för möjlig framtida förlust på hyresavtal medgavs ej RÅ 1968 fi 2393
- Avdrag för möjlig framtida förlust på hyresavtal medgavs ej RÅ 1974 A 1081
- Förlustrisker på oljekontrakt. Avdrag medgavs RÅ 1981 1:51

#### *Omstruktureringar*

- Avgångsvederlag till företag som övertar friställd personal RRK R 72 1:58
- Omstrukturering (BFN U 90:8) KRS mål nr 4230-88

#### *Garantiutgifter*

- Kostn. för garantikampanj, ej framtida garantiutg. enl. KL RÅ 1992 ref 44
- Kostn. för garantikampanj, ej framtida garantiutg. enl. KL RÅ 1992 not 294

*Återställningsarbeten*

- Avdrag medgavs för återställningsarbeten efter grustäkt  
RÅ 1975 ref 82
- Ev. i verks. avs. elektrolytisk ytbehandling. Ej avdrag  
RÅ 1979 Aa 68
- Avdrag för återplantering av skog (samma ägare)  
RÅ 1984 1:8
- Ej avdrag för återplantering av skog (ej samma ägare)  
RÅ 1988 ref 14
- Ej avdrag för framtida skogsvårdsutg. mht matchningsprincipen  
RÅ 1997 ref 52

*Skadestånd*

- Personskada pga. anv. av bolagets produkter. Avdrag  
RÅ 1957 ref 20
- Avdrag medgivet för skadestånd pga. avtalsbrott  
RÅ 1960 fi 1464-66
- Läkemedelsföretag. Tillk. självrisker. Ej avdrag  
RÅ 1979 Aa 247

*Klassningskostnader, återkommande större reparationer/översyner*

- Ej avdrag för andel av framt. klassnings- och rep.kostn.  
RÅ 1953 fi 1842
- Ej avdrag för andel av framt. översynsarbeten  
RÅ 1987 not 182

*Övriga avsättningar*

- Framtida omkostnader enligt träffat avtal. Ej avdrag  
RÅ 1953 ref 5
- Avdrag vägrat för framt. reklamk. enligt avtal  
RÅ 1968 fi 318
- Avdrag medgavs för beräknade kassarabatter  
RÅ 1971 fi 334
- Kostn. för framtida deltagande i VM-turneringar  
RÅ 1974 ref 1
- Revisionskostn. hänförliga till kundens räk.år  
RÅ 1985 1:28

**Uttalanden från  
BFN**

- Bokföring av tvistiga skulder BFN U 88:11
- Periodisering av utgifter vid nedläggning och försäljning av verksamhet BFN U 90:8
- Ospecificerad reserv för skulder till leverantörer

**Svar från RSV:s  
referensgrupp för  
redovisningsfrågor**

*Förpliktande händelse*

- Kostnader för bullersanering 2000:8

*Omstruktureringar*

- Framtida lokalkostnader 2003:8
- Avvecklingskostnader (utrangeringavdrag och rivningskostnader) 2003:8

*Garantiutgifter*

- Förlängda garantier 2000:4
- Avsättning med nettokostnaden 2003:7

*Återställningsarbeten*

- Avfallsanläggning. 1997:7

*Övriga avsättningar*

- Omförhandling av felräknat hyresavtal 1996:3
- Riskreserver (berör närmast RR 10) 1998:4

## **5.17 Nedskrivningar (RR 17)**

### **5.17.1 RR 17**

**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. Tidigare tillämpning uppmuntras. Rekommendationen har följande innehåll:

- Sammanfattning
- Syfte
- Tillämpningsområde
- Definitioner
- Hur fastställs om en tillgång ska skrivas ner?
- Beräkning av återvinningsvärdet
- Nettoförsäljningsvärdet
- Nyttjandevärde

Beräkning av framtida kassaflöden  
Vilka kassaflöden ska ingå?  
Kassaflöde i utländsk valuta  
Diskonteringsfaktor  
Redovisning av nedskrivningar  
Kassagenererande enheter  
Till vilken kassagenererande enhet hör en tillgång  
Återvinningsvärde och redovisat värde på en kassagenererande enhet  
Goodwill  
Gemensamma tillgångar  
Nedskrivning av värdet på en kassagenererande enhet  
Återföring av en nedskrivning  
Enskilda tillgångar  
Kassagenererande enheter  
Goodwill  
Upplýsningar  
Övergångsregler  
Ikraftträdande  
Överensstämmelse med IAS  
Bilaga 1: Exempel  
Bilaga 2: Överväganden i anslutning till rekommendationens utformning

**Sammanfattning/  
definitioner**

Utgångspunkten för rekommendationen är att man vid varje bokslutstillfälle ska pröva om det föreligger indikationer på värdenedgång (utöver normala avskrivningar) på tillgångarna. Så kan vara fallet om marknadsförutsättningarna ändrats betydligt eller om den tekniska utvecklingen har varit betydligt snabbare än förväntat. Om det föreligger indikationer på värdenedgång ska ett *återvinningsvärde* beräknas. Detta är det högsta av *nettoförsäljningsvärdet* och *nyttjandevärdet*. Nettoförsäljningsvärdet utgörs av det pris som beräknas kunna uppnås vid försäljning av en tillgång mellan kunniga, oberoende parter som har ett intresse av att transaktionen genomförs. Avdrag från priset ska göras för försäljningskostnader och avvecklingskostnader. *Nyttjandevärdet* är nuvärdet av uppskattade framtida betalningar som företaget förväntas tillgodogöra sig genom att använda tillgången. Om återvinningsvärde inte kan beräknas för en enskild tillgång ska det beräknas för den *kassagenererande enhet* till vilken tillgången hör. En kassagenererande enhet är den minsta grupp av tillgångar för vilket det går att fastställa löpande betalningar som i allt väsentligt är oberoende av andra tillgångar eller grupper av tillgångar. En *aktiv marknad* är en marknad där (a) handeln avser likvärda objekt, (b) det normalt finns intresserade köpare och säljare samt (c) där information om priser är allmänt tillgänglig.

**Indikationer på  
värdenedgång**

Ett antal externa och interna indikationer anges. Som externa indikationer omnämns (a) att tillgångens marknadsvärde minskat väsentligt, (b) väsentliga förändringar i teknologi, marknadsförutsättningar eller i den ekonomiska eller legala miljön, (c) marknadsräntorna eller marknadens avkastningskrav på investeringar ökat eller (d) att företagets redovisade egna kapital



överstiger börsvärdet. Som interna indikationer nämns (e) att tillgången är tekniskt föråldrad eller har skadats, (f) väsentliga förändringar har ägt rum eller förväntas äga rum vilket negativt påverkar möjligheten att använda tillgången för avsett ändamål eller (g) att den interna rapporteringen indikerar att tillgångens avkastning är sämre eller kommer att bli sämre än vad som tidigare antagits.

#### **Beräkning av återvinningsvärde**

Återvinningsvärdet utgör det högsta av nettoförsäljningsvärdet och nyttjandevärdet. Det är inte alltid möjligt eller nödvändigt att beräkna båda värdena. Det är således tillräckligt om ett av värdena överstiger det redovisade värdet. Återvinningsvärdet ska beräknas för den enskilda tillgången förutsatt att den ger upphov till ett kassaflöde som är väsentligt oberoende av kassaflödet från andra tillgångar eller grupper av tillgångar. Om så inte är fallet beräknas återvinningsvärdet för den kassagenererande enhet till vilken tillgången hör. Regler för hur det fastställs till vilken kassagenererande enhet en tillgång hör är mycket omfattande.

Det bästa uttrycket för *nettoförsäljningsvärdet* är det pris som finns i ett bindande avtal mellan oberoende parter. Ett fullgott alternativ är marknadspriset (köpkursen) på en aktiv marknad med avdrag för försäljningskostnad. Om dessa förutsättningar inte är uppfyllda utgör nettoförsäljningsvärdet det pris som beräknas kunna uppnås mellan oberoende, välinformerade och intresserade parter.

Faktorer som ska beaktas vid beräkning av *nyttjandevärdet* beskrivs. Kortfattat innebär de att värdet beräknas genom (a) en uppskattning av de framtida in- och utbetalningar som tillgången ger upphov till i den löpande verksamheten och i samband med att den avyttras samt (b) en diskontering av framtida betalningar med en lämplig diskonteringsfaktor.

Uppskattningar av framtida kassaflöden ska inte omfatta in- eller utbetalningar i finansieringsverksamheten eller in- och utbetalningar av skatter. Det senare eftersom diskonteringsfaktorn ska anges före skatt. I övrigt ska diskonteringsfaktorn återspegla pengars tidsvärde och de specifika risker som är knutna till tillgången, däremot inte risker som redan beaktats när de framtida kassaflödena beräknats.

#### **Redovisning av nedskrivningar**

När återvinningsvärdet för en tillgång eller för en kassagenererande enhet är lägre än redovisat värde, ska tillgången skrivas ned till återvinningsvärdet. Skillnaden ska kostnadsföras omedelbart. Om nedskrivningen avser en tillgång som tidigare skrivits upp, ska den del av uppskrivningsfonden som motsvarar nedskrivningen återföras till fritt eget kapital. Om återvinningsvärdet är negativt redovisas en skuld enbart om så erfordras enligt annan RR-rekommendation. Efter det att en tillgång eller kassagenererande

enhet skrivits ner ska framtida avskrivningar baseras på det nya redovisade värdet, efter avdrag för eventuellt restvärde. Avskrivningarna fördelas över tillgångens återstående nyttjandeperiod. En tidigare nedskrivning av en tillgång eller kassagenererande enhet ska återföras när en förändring skett av de antaganden som låg till grund för nedskrivningen. Det nya redovisade värdet får dock inte leda till att det redovisade värdet överstiger vad företaget skulle ha redovisat (efter avskrivningar) om ingen nedskrivning gjorts.

**Upplysningar**

På motsvarande sätt som rekommendationstexten är ytterst detaljerad är också kraven på upplysningar omfattande.

**Exempel**

I bilaga 1 till rekommendationen finns ett antal exempel som visar identifiering av en kassagenererande enhet, beräkning av nyttjandevärde, återföring av en tidigare gjort nedskrivning m.m.

**5.17.2 Beskattning**

Rekommendationen saknar direkt motsvarighet i skattelagstiftningen. Avdrag för värdförändringar medges vid beskattningen enligt de olika reglerna för värdeminskingsavdrag. Rekommendationen har därför ingen egentlig betydelse för beskattningen.

**Skattereglerna och kopplingen**

Rekommendationerna innehåller begrepp som inte återfinns inom skattelagstiftningen. Exempel härpå är nyttjandevärde och återvinningsvärde. Det skattemässiga underlaget för avskrivningar utgår från anskaffningsvärdena.

*Inventarier*

Avdrag utöver värdeminskingsavdrag enligt huvudregeln eller kompletteringsregeln (18 kap. IL) får ske om det verkliga värdet understiger det genom huvudregeln eller kompletteringsregeln framräknade skattemässiga värdet. Den kollektiva värderingen vid beskattningen kan jämföras med RR 17 som medger individuell värdering. Rätten till räkenskapsenlig avskrivning kan gå förlorad om nedskrivning sker i räkenskaperna som inte beloppsmässigt ryms inom de skattemässiga avskrivningsreglerna.

*Byggnader*

För byggnad saknas rätt att vid beskattningen göra något särskilt avdrag utöver det årliga värdeminskingsavdraget (19 kap. IL). Dock torde justering medges av värdeminskingsavdragen om den återstående ekonomiska livslängden minskar markant (jfr Helmers, Gustafsson: Mark, Byggnad, Inventarier, s. 44). Det påpekas, att det skattemässiga avskrivningsunderlaget på byggnad generellt är frikopplat från det bokföringsmässiga. Dåvarande RSV har gett ut allmänna råd om procentsatser för värdeminskingsavdrag för byggnader i näringsverksamhet (RSV 2003:6).

Speciella problem kan uppkomma i byggnadsföretag vilka äger fastigheter som redovisningsmässigt utgör anläggningstillgångar men skattemässigt utgör lager. En nedskrivning av sådana fastigheter i redovisningen bör godtas vid beskattningen om nedskrivningen ryms inom ramen för lagervärdering. En senare uppskrivning av sådana fastigheter i bokföringen utgör skattepliktig inkomst.

#### *Markanläggningar*

För markanläggningar saknas också skatteregler som ger rätt till avdrag utöver de årliga värdeminskningssavdragen (20 § IL). Utrangeringsavdrag medges när verksamheten läggs ner och markanläggningen därmed blir värdelös för fastighetsägaren.

#### *Övriga tillgångar*

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

Några större problem utöver de ovan angivna bör inte uppkomma vid beskattningen vid tillämpning av RR 17.

### **Frågeställningar, problemområden och konsekvenser**

## **5.18 Resultat per aktie (RR 18)**

### **5.18.1 RR 18**

#### **Tillämpning**

Rekommendationen behandlar hur upplysningar ska lämnas om resultatet per aktie. Rekommendationen ska tillämpas av företag vars aktier är föremål för allmän handel och av företag som står i begrepp att ansöka om notering av sina aktier vid börs eller auktoriserad marknadsplats. Företag som upprättar koncernredovisning behöver endast lämna upplysning om resultat per aktie för koncernen.

RR 18 gäller från den 1 januari 2001. Tidigare tillämpning uppmuntras. Rekommendationen har följande innehåll:

- Syfte
- Tillämpningsområde
- Definitioner
- Resultat per aktie för utspädning
- Resultat per aktie efter utspädning
- Jämförelsetal
- Information om resultat per aktie
- Upplysningar
- Ikraftträdande
- Överensstämmelse med IAS

#### **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.

### **Tolkningsuttalande från Akutgruppen**

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

### **5.18.2 Beskattning**

Skatteregler saknas.

## **5.19 Verksamheter under avveckling (RR 19)**

### **5.19.1 RR 19**

#### **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. Tidigare tillämpning uppmuntras. Rekommendationen har följande innehåll:

- Sammanfattning
- Syfte
- Definitioner
- Redovisningsprinciper
- Information om verksamheter under avveckling
- Ikraftträdande
- Överensstämmelse med IAS
- Bilaga 1: Exempel
- Bilaga 2: Redovisning av jämförelsetal när ett företag avvecklat verksamheter

#### **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.

### **5.19.2 Beskattning**

Rekommendationen behandlar upplysningsplikten.

## **5.20 Delårsrapportering (RR 20 och BFNAR 2002:5)**

### **5.20.1 RR 20**

#### **Tillämpnings- område**

Lagregler om vilka företag som ska lämna delårsrapport finns i 9 kap. ÅRL och i 5 kap. Lag om börs- och clearingverksamhet. 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 och har följande innehåll:

- Inledning
- Syfte
- Tillämpningsområde
- Definitioner
- Innehållet i en delårsrapport
- Upplysningar i årsredovisningen
- Vilka poster ska tas in i resultaträkningen och balansräkningen och hur ska de redovisas?
- Omräkning av tidigare delårsrapporter
- Ikraftträdande
- Överensstämmelse med IAS
- Bilaga 1: Illustration: För vilka perioder ska redovisning ske?
- Bilaga 2: Exempel på tillämpningen av redovisningsprinciper
- Bilaga 3: Exempel på användningen av uppskattningar och bedömningar

### **Sammanfattning**

En *delårsperiod* omfattar tiden från räkenskapsårets början till och med utgången av den *aktuella rapportperioden*, som är perioden från den senast avgivna *delårsrapporten*. En delårsrapport innehåller antingen fullständiga finansiella rapporter eller sådana rapporter i sammandrag för *delårsperioden*, samt vad gäller resultaträkningen, även för den *aktuella rapportperioden*.

Minimikraven för en delårsrapport är att den ska omfatta följande rapporter i sammandrag: balansräkning, resultaträkning, kassaflödesanalys, redogörelse för förändringar i eget kapital samt vissa andra upplysningar. Finansiella rapporter i sammandrag i en delårsrapport ska som minimum innehålla sådana rubriker och delsummeringar som redovisades i företagets senaste årsredovisning samt viss tilläggsinformation enligt denna rekommendation. Samma redovisningsprinciper ska tillämpas som i årsredovisningen. Intäkter och kostnader som uppkommer med säsongsvariationer, cykliska variationer eller på annat oregelbundet sätt under räkenskapsåret ska inte anteciperas eller redovisas i efterföljande period om så inte hade kunnat ske i årsredovisningen. Relativt omfattande upplysningar ska lämnas.

#### **5.20.2 BFNAR 2002:5**

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

De allmänna råden gäller från 1 jan 2003 men får tillämpas på räkenskapsår som påbörjas tidigare. BFN:s vägledning har följande innehåll (endast text i fetstil anges).

- Inledning
- Lagreglering och allmänna råd (BFNAR 2002:5)
- Kommentarer
- Exempel
- Bilaga 1: En jämförelse mellan BFAR 2002:5 och RR 20
- Bilaga 2: Illustration av perioder för obligatorisk delårsrapportering och senaste tid för ingivande
- Bilaga 3: Illustration av hur delårsrapporter kan avlämnas och offentliggöras.

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

Innehållet i en delårsrapport är mindre omfattande än det enligt RR 20. En översiktlig redogörelse för verksamheten och resultatutvecklingen ska lämnas, liksom uppgifter om investeringar och

förändringar i likviditet och finansiering sedan föregående räkenskapsårs utgång. Beloppsuppgifter ska lämnas om nettoomsättningen och resultatet före bokslutsdispositioner och skatt under rapportperioden. Om det finns särskilda skäl, får beloppsuppgift om resultatet lämnas.

De icke-noterade företagen kan välja mellan att tillämpa BFNAR 2002:5 och RR 20.

### **5.20.3 Beskattning**

Beskattningen sker för beskattningsår/räkenskapsår.

## **5.21 Lånekostnader (RR 21)**

### **5.21.1 RR 21**

#### **Tillämpnings- område**

Rekommendationen ska tillämpas vid redovisning av lånekostnader men omfattar inte utdelning eller kostnader för eget kapital.

Rekommendationen träder i kraft den 1 januari 2002. Tidigare tillämpning uppmuntras. Rekommendationen har följande innehåll:

- Inledning
- Tillämpningsområde
- Definitioner
- Lånekostnader – huvudprincip
- Lånekostnader – tillåten alternativ princip
- Övergångsregler
- Ikraftträdande
- Överensstämmelse med IAS
- Bilaga 1: Övervägande i anslutning till rekommendationens utformning

#### **Sammanfattning**

Syftet med rekommendationen är att ange hur lånekostnader ska redovisas. Huvudprincipen är att lånekostnader ska belasta resultatet i den period de uppkommer. Ett tillåtet alternativ är att lånekostnader som är direkt hänförliga 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.

#### **Tolkningsuttalanden från Akutgruppen**

URA 6 Aktivisering av ränteutgifter i koncernredovisningen

URA 15 Konsekvent redovisning av lånekostnader.

### **5.21.2 Beskattning**

Särskilda skatteregler för räntekostnader i inkomstslaget näringsverksamhet saknas förutom för optionslån och vinstandelslån. Det innebär att god redovisningssed styr periodiseringen vid beskattningen. Har den skattskyldige valt att redovisa ränteutgifter som en del av en tillgångs anskaffningsvärde är han bunden av denna redovisning om den följer god redovisningssed. Han kan då inte begära en annan periodisering vid beskattningen och inte heller ändra bokslutet om det har fastställts.

#### **Lån från delägare**

Det förekommer ibland att en delägare lånar ut pengar till sitt bolag med villkor om att ränta på skulden ska erläggas om eller när bolagets ekonomi så tillåter. Vad som är god redovisningssed vad gäller räntekostnaden och därmed också kommer att styra det skattemässiga avdraget får avgöras från fall till fall. Vägledning kan hämtas från RR 16. Om den upplupna räntan uppfyller villkoren för att redovisas som avsättning ska räntan kostnadsföras. Om den inte gör det bör den redovisas som ansvarsförbindelse.

Saknas avtal som reglerar ränteförfallodag ska ränta beskattas hos delägaren när gäldenären enligt god redovisningssed ska bokföra den upplupna räntekostnaden. Detta bör normalt ske senast vid utgången av räkenskapsåret. Se vidare Skatteverkets skrivelse med dnr. 10712-02/100 med datum 2002-12-20.

#### **Mervärdesskattefrågor**

Enligt rekommendationen är lånekostnader ränta och andra kostnader som uppkommer då ett företag lånar upp kapital. Ränta utgör mervärdesskattemässigt en undantagen finansiell tjänst. På ränta och liknande transaktioner som är undantagna enligt 3 kap. 9 § ML finns det därför ingen ingående skatt att göra avdrag för hos förvärvaren. EG-domstolen har i mål C-4/94, BLP Group plc, uttalat att ett företag som är skattskyldig till moms har rätt att göra avdrag för moms på tjänster från en finansiell rådgivare som är nödvändiga för att ta upp ett lån. Detta är enligt domstolen en följd av att dessa tjänster, för vilka kostnaden utgör en del av företagets indirekta kostnader och således tillhör kostnadskomponenterna i priset på produkterna, används av den skattskyldige för att genomföra skattepliktiga transaktioner. Har inköp av skattepliktiga tjänster gjorts för att kunna ta upp ett lån kan således avdrag för ingående skatt medges om lånet är hänförligt till en verksamhet som medför skattskyldighet för företaget. Avdrag för den ingående skatten medges då i samband med att tjänsterna har tillhandahållits.



## 5.22 Utformning av finansiella rapporter (RR 22)

### 5.22.1 RR 22

#### Tillämpnings- område

RR 22 behandlar finansiella rapporter, varmed avses:

- a) Balansräkning
- b) Resultaträkning
- c) Sammanställning av förändringar i eget kapital
- d) Kassaflödesanalys
- e) Redogörelse för tillämpade redovisningsprinciper och upplysningar i noter.

Förvaltningsberättelsen omfattas inte av begreppet finansiella rapporter och behandlas därför inte i rekommendationen. En förvaltningsberättelse måste dock enligt 2 kap. 1 § ÅRL lämnas i årsredovisningen.

RR 22 är inte tillämplig på delårsrapporter. För dessa gäller RR 20 Delårsrapportering.

RR 22 behandlar inte frågor om värdering eller vilka upplysningar som ska lämnas i finansiella rapporter. Inte heller behandlas när transaktioner och händelser ska tas in i resultat- och balansräkningen.

RR 22 gäller fr.o.m. den 1 januari 2003. Tidigare tillämpning uppmuntras. Rekommendationen har följande innehåll:

- Tillämpningsområde
- De finansiella rapporternas syfte
- Ansvar för de finansiella rapporterna
- Omfattningen av begreppet finansiella rapporter
- Generella synpunkter
- Förenlighet med Redovisningsrådets rekommendationer
- Redovisningsprinciper*
- Antagande om fortlevnad*
- Periodiseringsprincipen*
- Konsekvent utformning*
- Väsentlighet och sammanslagningar*
- Kvittning*
- Jämförande information
- Struktur och innehåll
- Inledning*
  - *Identifiering av de finansiella rapporterna*
  - *Rapporteringsperiod*
  - *Aktualitet*
- Balansräkning*
  - *Klassificering*
  - *Omsättningsstillgångar*

- Kortfristiga skulder
- Information som ska framgå av balansräkningen
- Information som ska framgå av balansräkningen eller noterna till denna Resultaträkning
- Förändringar i eget kapital
- Kassaflödesanalys
- Noter
- Struktur
- Redogörelse för redovisningsprinciper
- Andra upplysning
- Ikraftträdande
- Överensstämmelse med IAS
- Bilaga 1: Uppställningsformer för sammanställningen över förändringar i eget kapital
- Bilaga 2: Jämförelse med IAS 1
- Bilaga 3: Jämförelse med tidigare normgivning

### **Sammanfattning**

Rekommendationen har som syfte att

- a) ge vägledning om de finansiella rapporternas struktur och om hur man ska redogöra för tillämpade redovisningsprinciper,
- b) ge anvisningar avseende frågor om väsentlighet, antagande om fortlevnad, konsekvent utformning, byte av räkenskapsår, jämförande information och val av redovisningsprincip i de fall någon rekommendation från Redovisningsrådet inte föreligger,
- c) säkerställa att avvikelser från Redovisningsrådets rekommendationer begränsas till ytterst sällsynta fall och
- d) ange vilka krav som ska vara uppfyllda för att företag ska få ange att dess finansiella rapporter är i överensstämmelse med Redovisningsrådets rekommendationer.

Genom rekommendationen införs också ett krav på en sammanställning över förändringar i eget kapital under perioden. Utformningen av en sådan rapport illustreras i en särskild bilaga.

### **Förenlighet med Redovisningsrådets rekommendationer**

De finansiella rapporterna ska ge en rättvisande bild av företagets finansiella ställning, resultat och kassaflöde. Detta uppnås som regel vid en riktig tillämpning av Redovisningsrådets rekommendationer, jämte ytterligare upplysningar när så erfordras.

De finansiella rapporterna får inte anges vara i överensstämmelse med Redovisningsrådets rekommendationer om de inte uppfyller samtliga krav i alla tillämpliga rekommendationer och uttalanden från Akutgruppen. Avvikelser kan inte rättfärdigas genom upplysning om de redovisningsprinciper som använts eller genom noter eller förklaringar.

I de fall det varit nödvändigt att avvika från en rekommendation, för att få en rättvisande bild, ska särskilda upplysningar lämnas, bl.a. om avvikelens inverkan på företagets resultat och ställning.

**Redovisnings-  
principer**

Företagets val och tillämpning av redovisningsprinciper ska leda till att de finansiella rapporterna uppfyller kraven i alla tillämpliga rekommendationer och uttalanden från Redovisningsrådet och dess Akutgrupp. I de fall det saknas specifika regler ska företaget utarbeta principer för att säkerställa att de finansiella rapporterna ger information som är

- a) relevant som underlag för användarnas beslutsfattande och
- b) tillförlitlig genom att
  - korrekt återge företagets resultat, kassaflöde och finansiella ställning,
  - återspegla den ekonomiska innebörden av händelser och transaktioner och inte enbart deras juridiska form,
  - vara neutral,
  - vara baserad på värderingar som gjorts med iakttagande av rimlig försiktighet och
  - vara fullständig i alla väsentliga hänseenden.

**Antagande om  
fortlevnad**

Vid upprättandet av finansiella rapporter ska företaget bedöma sin förmåga att fortsätta verksamheten. Om företaget vid denna bedömning känner till väsentliga osäkerhetsfaktorer som kan påverka bedömningen, ska upplysning lämnas om dessa faktorer. Har de finansiella rapporterna inte utarbetats på basis av antagande om fortlevnad, ska upplysning lämnas om skälen till bedömningen att verksamheten inte anses kunna fortsätta. En redogörelse ska då också lämnas för den princip enligt vilken rapporterna utarbetats. Vidare ska en bedömning göras av effekten på de redovisade beloppen i balans- och resultaträkningen.

**Periodiserings-  
principen**

De finansiella rapporterna ska – med undantag för kassaflödesanalysen – utarbetas med tillämpning av periodiseringsprincipen. Enligt denna princip resultatredovisas transaktioner och händelser när de inträffar, och inte när betalning erhålls eller erläggs. Kostnader redovisas i resultaträkningen till följd av en koppling till redovisade intäkter (matchning).

**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.

### **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.

### **Förändringar i eget kapital**

Företagets finansiella rapporter ska innehålla en sammanställning över förändringarna i eget kapital. Sammanställningen ska visa

- periodens resultat,
- de poster som redovisats direkt mot eget kapital och
- effekten av byte av redovisningsprincip som tillämpas retroaktivt.

Företaget ska dessutom – i sammanställningen eller i not – visa

- kapitaltransaktioner med och utdelningar till ägare och
- en redovisning av årets förändring av de olika posterna inom eget kapital.

## Noter

Noterna ska

- ange de redovisningsprinciper som företaget tillämpat,
- lämna den information som krävs enligt Redovisningsrådets rekommendationer och årsredovisningslagarna och som inte lämnats på annan plats samt
- lämna den ytterligare information som är nödvändig för en rättvisande bild.

Den del av noterna som behandlar redovisningsprinciper ska beskriva de värderingsprinciper som tillämpats samt varje annan redovisningsprincip som användarna måste få kännedom om för att rätt förstå de finansiella rapporterna.

### Tolkningsuttalanden från Akutgruppen

URA 26 Alternativa redovisningssprinciper

URA 34 Bedömningar av den ekonomiska innebörden av transaktioner som innefattar ett leasingavtal

URA 36 Upplysningar om avtal som ger allmänheten tillgång till ekonomiska eller samhällseliga tjänster

### 5.22.2 Beskattning

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.

## 5.23 Upplysningar om närstående (RR 23)

### 5.23.1 RR 23

#### Tillämpnings- område

Rekommendationen behandlar vilka upplysningar ett företag ska lämna om relationer till närstående företag och fysiska personer och om transaktioner med sådana närstående.

Bestämmelser om upplysningar finns också i RR 1 Koncernredovisning och i RR 13 Intresseföretag. RR 23 gäller från den 1 januari 2002. Tidigare tillämpning uppmuntras. Rekommendation

dationen har följande innehåll:

- Tillämpningsområde
- Definitioner
- Närståendeproblematiken
- Upplysningar
- Ikraftträdande
- Överensstämmelse med IAS

### **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 priset baserat på affärsmässiga grunder medan närstående kan ha en mer flexibel prissättning.

Upplysningar ska lämnas om sådana närståenderelationer som innefattar ett bestämmande inflytande, oavsett om några transaktioner har ägt rum eller inte. Om det förekommit transaktioner mellan det rapporterade 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 en redogörelse för de upplysningskrav som följer av årsredovisningslagarna.

#### **5.23.2 Beskattning**

Rekommendationen har viss betydelse i kontrollhänseende.

## 5.24 Förvaltningsfastigheter (RR 24)

### 5.24.1 RR 24

#### Tillämpnings- område

Rekommendationen, som publicerades i maj 2002, är en implementering av IAS 40 Investment Property, och ska tillämpas vid redovisning av förvaltningsfastigheter hos innehavare och hos leasetagare vid finansiell leasing och hos en leasegivare vid operationell leasing. RR 24 tillämpas inte på (a) skogsfastigheter och liknande förnyelsebara tillgångar och inte på (b) mineraltillgångar, prospekteringsrätter för mineraltillgångar, olje- och gasfyndigheter och andra liknande icke-förnyelsebara naturtillgångar. RR 24 ska tillämpas för finansiella rapporter för räkenskapsår som påbörjas från och med 1 jan. 2003. Tidigare tillämpning uppmuntras. RR 24 har följande innehåll.

- Sammanfattning
- Syfte
- Tillämpningsområde
- Definitioner
- När skall en förvaltningsfastighet redovisas som tillgång i balansräkningen?
- Värderingsfrågor i samband med anskaffningen
- Tillkommande utgifter
- Värdering efter anskaffningstidpunkten
- Upplysning om verkligt värde
- Beräkning av verkligt värde
- Om verkligt värde inte kan fastställas på ett tillförlitligt sätt
- Ändring i användningsområdet för en fastighet
- Utrangeringar och avyttringar
- Övriga upplysningar
- Ikraftträdande
- Jämförelse med IAS
- Bilaga – Beslutsträd

#### 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 Redovisning av varulager. Rörelsefastigheter redovisas enligt RR 12 Materiella anläggningstillgångar. En fastighet som planeras att senare, eller efter ev. byggnation, användas som förvaltningsfastighet, redovisas också fram till dess enligt RR 12.

I rekommendationen lämnas vägledning för klassificeringen som förvaltningsfastighet eller rörelsefastighet i de fall då delar av

fastigheten används för förvaltning och delar för rörelseändamål. Vidare kan företag som hyr ut fastigheter därutöver erbjuda även andra tjänster, vilket kan påverka klassificeringen.

Enligt RR 24 ska förvaltningsfastigheter redovisas på samma sätt som tillgångar enligt RR 12, dvs. till anskaffningsvärde med avdrag för ackumulerade avskrivningar och ev. nedskrivning samt med tillägg för ev. uppskrivning. Tillkommande utgifter beaktas på samma sätt som enligt RR 12.

Upplysning ska lämnas om förvaltningsfastigheternas verkliga värde. 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 eftersom den inte är förenlig med ÅRL. Efter det att EG antagit det s.k. moderniseringsdirektivet pågår nu en implementering i ÅRL av en sådan regel.

#### **5.24.2 Beskattning**

De föreslagna reglerna har karaktär av klassificeringsregler. Reglerna om redovisning och värdering av förvaltningsfastigheter skiljer sig inte från reglerna om rörelsefastigheter.

Även 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 utgör lager.

I det fall utgifter för ändringsarbeten som får dras av vid beskattningen i stället aktiverats i redovisningen och dragits av genom värdeminskningssavdrag har detta inte bedömts strida mot den särskilda skattebestämmelsen, som inte ansetts tvingande. Redovisningen ska då följas vid beskattningen enligt förhandsbeskedet RÅ 2000 ref 26.

Genom proposition 2003/04:16: Direktavdrag för reparation och underhåll på näringsfastighet har dock lagändring (2003:1074) numera skett. Därigenom får i inkomstslaget näringsverksamhet utgifter för reparation och underhåll av byggnader och markanläggning dras av omedelbart även om utgifterna i räkenskaperna dras av genom värdeminskningssavdrag (19 kap. 2 § IL). För byggnad gäller detta även för ändringsarbeten, dvs. för utgifter som omfattas av det utvidgade reparationsbegreppet. Lagstiftningen har tillkommit efter önskemål från de allmännyttiga bostadsföretagen. Redovisningsmässigt torde dock förutsättningar saknas

#### **Skatteregler och kopplingen**



att aktivera utgifter för reparation och underhåll, däremot kan ändringsarbeten aktiveras till den del byggnadens prestanda eller avkastning därigenom ökar. Bestämmelserna är tillämpliga retroaktivt från och med 2002 års taxering.

**Mervärdesskattefrågor**

Förvaltningsfastigheter är enligt rekommendationen fastigheter som innehas i syfte att generera hyresinkomster eller värdestegring. Försäljning och uthyrning av fastigheter medför normalt inte att skattskyldighet uppkommer. Rätt till avdrag för ingående skatt finns i sådant fall inte. Enligt 9 kap. ML finns det dock en möjlighet att frivilligt bli skattskyldig för uthyrning av fastighet om hyresgästen använder fastigheten i en verksamhet som medför skattskyldighet. I sådana fall kan avdragsrätt för ingående skatt på såväl löpande utgifter som på ny-, till-, och ombyggnader uppkomma. Har ett avdrag medgivits för ingående skatt på ny-, till- eller ombyggnad kan jämkning av den ingående skatten bli aktuell om fastigheten säljs eller om användningen av fastigheten ändras inom tio år från byggnationen. Reglerna om jämkning av ingående skatt återfinns i 8a kap. ML. Säljs en fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet anses detta vara en överlåtelse av en verksamhet enligt 3 kap. 25 § ML om även hyreskontrakten tas över av den nya ägaren. Rätt till avdrag för ingående skatt på kostnaderna för överlåtelsen är avdragsgilla till den del fastigheten använts i verksamhet som medfört skattskyldighet, jfr RSV-skrivelse 2001-08-10 (dnr 8325-01/100). Det kan även nämnas att det i 2 kap. 8 § ML finns regler om uttagsbeskattning av vissa fastighetsförvaltningstjänster som utförs på egen fastighet om avdragsrätt inte föreligger.

## **5.25 Rapportering för segment – rörelse- grenar och geografiska områden (RR 25)**

### **5.25.1 RR 25**

**Tillämpningsområde**

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 ska i övrigt tillämpas av företag som emitterat eller har för avsikt att emittera värdepapper avsedda för allmän handel.

RR 25 ska tillämpas på finansiella rapporter för perioder som börjar den 1 januari 2003 eller senare. Rekommendationen har följande innehåll.

Sammanfattning  
Syfte  
Tillämpningsområde

Definitioner  
För vilka rörelsegrenar och geografiska områden skall information lämnas?  
Redovisningsprinciper för segment  
Upplysningar  
Ikraftträdande  
Jämförelse med IAS  
Bilaga 1: Upplysningar om segment – grafisk översikt  
Bilaga 2: Exempel på hur information om verksamhet kan utformas  
Bilaga 3: Sammanfattning av upplysningskraven  
Bilaga 4: Jämförelse mellan RR 25, Rapportering för segment – rörelsegrenar och geografiska områden och BFN R 9, Redovisning av rörelsegrenar m.m.

### **Sammanfattning**

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.

Med *rörelsegren* avses en redovisningsmässigt identifierbar del av ett företag som tillhandahåller varor och tjänster och som är utsatt för risker och möjligheter som skiljer sig från vad som gäller för andra rörelsegrenar. Med *geografiskt område* avses en redovisningsmässigt identifierbar del av ett företag som tillhandahåller varor eller tjänster inom ett avgränsat geografiskt område och som är utsatt för risker och möjligheter som skiljer sig från vad som gäller för andra geografiska områden. I rekommendationen definieras även andra termer av vilka en del är definierade i andra rekommendationer från Redovisningsrådet.

Företaget ska lämna information om verksamhetens olika delar – segment – varmed avses både rörelsegrenar och geografiska områden. Företaget ska först ta ställning till om rörelsegrenar eller geografiska områden är den primära indelningsgrunden för verksamheten. Avgörande är vilka slag av risker och möjligheter som dominerar. Om riskerna och möjligheterna främst påverkas av företagets varor och tjänster, är rörelsegrenar den primära indelningsgrunden, medan geografiska områden är den sekundära. Om företagets risker och möjligheter i första hand påverkas av att det är verksamt i olika länder eller inom geografiska områden, gäller det omvända förhållandet. Hur företaget är organiserat och hur det interna rapporteringssystemet är uppbyggt, ger normalt uttryck för vilka slag av risker och faktorer som orsaker skillnader i avkastning och om rörelsegrenar eller geografiska områden ska utgöra den primära indelningsgrunden.

En rörelsegren eller ett geografiskt område utgör ett segment för vilket information ska lämnas i det fall intäkterna, vinsten eller förlusten, eller tillgångarna uppgår till 10 % av motsvarande summa för samtliga segment. Företag ska redovisa så många rörelsegrenar eller geografiska områden att summan av de externa intäkterna i dessa segment uppgår till minst 75 % av företagets totala intäkter.

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* 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.

#### **5.25.2 Beskattning**

Rekommendationen har viss betydelse i kontrollhänseende.

### **5.26 Händelser efter balansdagen (RR 26)**

#### **5.26.1 RR 26**

#### **Tillämpnings- område**

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 och att de finansiella rapporterna ska innehålla uppgift om den dag då de undertecknas samt om händelser som inträffat efter balansdagen. Rekommendationen ska tillämpas på finansiella rapporter som avser räkenskapsår som börjar den 1 januari 2003 eller senare.

Rekommendationen har följande innehåll:

- Syfte
- Tillämpningsområde
- Definitioner
- Redovisning och värdering: Händelser efter balansdagen som ska beaktas när balansräkningen och resultaträkningen upprättas.
  - Händelser efter balansdagen som inte ska beaktas när balansräkningen och resultaträkningen upprättas.
- Utdelning
- Antagande om fortlevnad
- Upplysningar: Dagen då de finansiella rapporterna undertecknas
  - Förhållanden som förelåg på balansdagen.
  - Förhållanden som uppstått efter balansdagen.

Ikraftträdande  
Överensstämmelse med IAS

<b>Definitioner</b>	<p>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:</p> <ol style="list-style-type: none"><li>a) Händelser som bekräftar förhållanden som förelåg på balansdagen.</li><li>b) Händelser som indikerar att vissa förhållanden uppstått efter balansdagen.</li></ol> <p>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.</p>
<b>Redovisning och värdering</b>	<p>Rekommendationen upptar typexempel 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 (p. 4–7). 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 fall 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.</p>
<b>Utdelning</b>	<p>Utdelning som föreslås eller fastställs efter balansdagen ska inte redovisas som en skuld i balansräkningen.</p>
<b>Antagande om fortlevnad</b>	<p>Huvudregel är att finansiella rapporter ska upprättas med förutsättningen att företaget ska fortsätta sin verksamhet (2 kap. 4 § ÅRL). Detta gäller enligt rekommendationen 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.</p>
<b>Upplysningar</b>	<p>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. Det anses viktigt att läsaren av de finansiella rapporterna får den informationen. 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</p>

information framkommer efter balansdagen som tyder på att en ansvarsförbindelse förelåg på balansdagen. Upplýsningar 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. I p. 18 av rekommendationen lämnas exempel på sådana händelser.

#### **Överensstämmelse**

Rekommendationen överensstämmer i allt väsentligt med IAS 10.

#### **5.26.2 Beskattning**

Rekommendationen har ingen direkt motsvarighet i skattelagstiftningen men gäller ändå vid beskattningen genom sambandet mellan redovisning och beskattning i fråga om god redovisningssed.

#### **Skattereglerna och kopplingen**

Rekommendationen har som formellt ikraftträdande den 1 januari 2003 men redovisningsprinciperna anses vara gällande som god redovisningssed redan tidigare genom IAS 10 som i första version trädde i kraft redan 1980. Redovisningsrådets rekommendationen avser i första hand noterade bolag. Även för företag utanför den kretsen får det anses vara god redovisningssed att beakta händelser efter balansdagen vid upprättande av resultat- och balansräkning. Redan 1995 uttalade BFN i en skrivelse (dnr 64/95) till KRS (mål nr 6671-1994) avseende räkenskapsåret 1989, med hänvisning till IAS 10, att i princip sådan information som finns tillgänglig vid upprättandet av bokslut ska beaktas. BFN har gjort ett senare uttalande om god redovisningssed till KRG i en process som gällde ett icke noterat bolag (mål nr 5847-01). Frågan gällde vilket år en fordran på skadestånd skulle intäktsbokföras. Förlikning träffades den 19 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 förpliktelse 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.

Av 14 kap. 2 § IL framgår, att vid beräkning av resultatet ska 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 särskilt är föreskrivet i lag. Av 5 § samma

**Frågeställningar,  
problemområden  
och konsekvenser**

kap. framgår vidare, att det skattemässiga resultatet ska justeras om en intäkt- eller en kostnadspost hänförs till visst beskattningsår i strid mot god redovisningssed. Det innebär, att om händelsen efter balansdagen inte beaktats i redovisningen i strid mot RR 26 så kan deklarationskorrigeringsändring ändå ske.

Inom SKV har diskuterats ett antal frågor avseende i vad mån händelser efter balansdagen ska beaktas. För att illustrera problematiken samt redovisa SKV:s bedömningar redovisas några av dessa fall.

*Fråga 1: När ska näringsbidrag, t.ex. jordbruksstöd, redovisas som intäkt?*

Jordbruksstöd omfattar ett mycket stort antal stöd och uppgår totalt till stora belopp. Förutsättning för frågan är att jordbruksstödet ska intäktsredovisas och att bidragsgrundande räkenskapsår utgör kalenderår. Vidare gäller som förutsättning att jordbruksstödet utbetalas i efterhand och att ansökan om stöd ska lämnas när jordbrukaren visat sig vara kvalificerad för stödet. Frågan bedöms utifrån två huvudfall.

Fall 1. Bidraget beslutas under bidragsgrundande kalenderår men betalas ut påföljande år.

Fall 2. Bidraget beslutas och betalas ut efter det bidragsgrundande kalenderåret.

*SKV:s bedömning:*

Skattemässigt avgörs beskattningstidpunkten för bidragen med hänsyn till den goda redovisningsseden. BFN:s rekommendation BFN 5, Redovisning av statliga stöd, ger vägledning för bedömning av den tidpunkten. Har stöd som ska intäktsföras beviljats men inte utbetalats ska det redovisas som en fordran i balansräkningen (se p. 14). Svaret i fall 1 blir därför att stödet ska redovisas som en fordran i bokslutet för det bidragsgrundande kalenderåret. I fall 2 har visserligen inte något beslut fattats under det bidragsgrundande kalenderåret. Dock torde jordbrukaren genom sin ansökan ha uppfyllt villkoren för att få stöd. Vidare utgår stöd i många fall kontinuerligt varje år till samme jordbrukare. Detta bör medföra att denne med stor säkerhet ofta kan beräkna och bedöma varje års bidrag redan i slutet av respektive bidragsgrundande räkenskapsår. En sådan fordran bör därför enligt allmänna redovisningsprinciper upptas i bokslutet för det bidragsgrundande kalenderåret. Detta uttrycks i RR 28 Statliga stöd p. 7 så att statliga bidrag ska redovisas i balans- och resultaträkningen när det föreligger rimlig säkerhet att (a) företaget kommer att uppfylla de villkor som är förknippade med bidragen och (b) att bidragen kommer att erhållas. Eventuell osäkerhet ska beaktas inom ramen för RR 26. I sammanhanget bör

också nämnas att SKV anser att rättsfallet RÅ 1986 ref. 153 numera får anses föråldrat och överspelat.

*Fråga 2: Tvistig skuld hur länge?*

Ett AB har en tvistig skuld på balansdagen till en f.d. leverantör och avvaktar med att upprätta bokslut till drygt åtta månader efter balansdagen, då tvisten är löst. Fråga om eftersyn enligt RR 26 kan tillämpas efter så lång tid.

*SKV:s bedömning:*

Bolaget bryter mot reglerna i ABL. Även om detta sker ska de finansiella rapporterna upprättas enligt god redovisningssed. Detta bör innebära att alla kända förhållanden vid upprättandet av bokslutet ska beaktas. Detta kommer att innebära en förlängd eftersynsperiod i detta fall.

En försenad årsredovisning är i sig inget bokföringsbrott. Hänsyn måste tas till innehålllet i den samlade bokföringen. En oenig Svea Hovrätt kom fram till detta i en dom, mål nr B 1953-03. Fallet gällde ett AB vars årsredovisning för det räkenskapsår som avslutades den 31 december 2000 inkom till PRV den 2 oktober 2001. Årsredovisningen för det påföljande räkenskapsåret t.o.m. 31 december 2001 kom in till PRV den 2 december 2002. Fråga var om det var ett bokföringsbrott att lämna årsredovisningen för sent. Kunde AB:s ende styrelseledamot hållas ansvarig för att inte inom föreskriven tid ha avslutat den löpande bokföringen med årsredovisning för räkenskapsåren 2000 och 2001? Då det inte påståtts eller framlagts någon utredning om att det förelåg brister i bokföringen, ansåg Hovrätten att styrelseledamot inte i fall som detta kan ställas till ansvar för bokföringsbrott. En sent ingiven årsredovisning kan således inte i sig bedömas som ett bokföringsbrott enligt Hovrätten. Riksåklagaren har överklagat domen till Högsta Domstolen.

*Fråga 3: Säker eller osäker kundfordran på balansdagen?*

Ett företag har kalenderår som räkenskapsår. På balansdagen finns kundfordringar som förfaller till betalning i mitten av januari påföljande år. Innan företagets årsredovisning undertecknas i mitten av mars får företaget information om att kunden har inställt sina betalningar. Bekräftar betalningsinställelsen ett förhållande som förelåg på balansdagen?

*SKV:s bedömning:*

Betalningsinställelsen utgör en stark presumtion för att fordran var osäker redan på balansdagen. Att fordran inte var förfallen till betalning torde inte i sig innebära att fordran inte får nedskrivs. Nedskrivning bör dock kunna ifrågasättas om kunden inte var

betalningsoförmögen den sista december år 1. Det kan ju hända att kundens konstaterade betalningsoförmåga i mars beror på särskilda händelser hos denne under år 2, t.ex. att någon av hans större kunder inte kunnat betala. I sådana fall kan inte RR 26 åberopas som grund för nedskrivning av företagets fordran.

*Fråga 4: Information om omstrukturering efter balansdagen.*

Frågan gäller om det i bokslutet är tillåtet med avsättning för omstruktureringarkostnader. Ett företag beslutar på styrelsemöte under december att en produktionslinje ska läggas ner. Företaget informerar berörda parter först under januari, dvs. först efter räkenskapsårets (=kalenderår) utgång, men före bokslutets upprättande. Kan företaget åberopa RR 26 för avsättning redan år 1?

*SKV:s bedömning:*

Som framgår av RR 16, Avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar, p. 14, förutsätter en avsättning bl.a. att omstruktureringsplanens huvuddrag tillkännagivits eller genomförandet påbörjats. I nämnda fall har inget av dessa händelser skett före utgången av räkenskapsåret. Det finns då ingen förpliktelse på balansdagen, varför någon avsättning inte kan ske i bokslutet för år 1. RR 26 är då inte heller tillämplig.

*Fråga 5: Är avsättning på balansdagen för hög?*

Frågan gäller om rätt till avsättningsbelopp vid nedläggning av fabriksenhet. Företaget har kalenderår som räkenskapsår. Företaget beslutar och offentliggör i december att en fabriksenhet ska läggas ned året därefter. Företaget meddelar samtidigt att kostnaderna för nedläggning, uppsägning av personal, kommer att uppgå till ett visst antal miljoner kronor, för vilket belopp också avsättning görs i räkenskaperna. Redan i mitten av januari året därefter framkommer att uppsägningskostnaderna kommer att uppgå till betydligt lägre belopp än tidigare beräknats. Frågan gäller om eftersyn ska ske i detta fall med ledning av RR 26. Nämnas bör att de finansiella rapporterna undertecknats långt senare.

*SKV:s bedömning:*

Efter vad som kan utläsas av handlingarna i ärendet förelåg osäkerhet på balansdagen om den slutliga kostnaden för nedläggning av fabriksenheten. Denna osäkerhet undanröjdes under påföljande räkenskapsår innan de finansiella rapporterna upprättades. En korrigerig av avsättningar i bokslutet ska därför ske med stöd av RR 26. En förutsättning för den bedömningen är att de omständigheter i januari månad som medförde lägre kostnader inte är att betrakta som en ny händelse. Härmed torde förstås sådana omständigheter som företaget inte självt kan påverka.



*Fråga 6: Är det tillåtet att i efterhand varje år omvandla bonusbelopp till framtida pension?*

Ett företag kostnadsför varje år en avsättning i bokslutet för bonus till VD. Denne har möjlighet att omvandla sin bonus till pension. Sedan flera år tillbaka tar VD inte ut sin bonus utan låter omvandla bonusbeloppet till framtida pension. Detta sker genom att företaget köper en kapitalförsäkring för att säkerställa framtida direktpensioner. Frågan är om det karaktärsbyte som sker efter balansdagen men före underskriften av de finansiella rapporterna kan beaktas i redovisningen med stöd av RR 26. Frågan är också av intresse mot bakgrund av att företaget erhåller skattemässigt avdrag för bonus men inte för inköp av kapitalförsäkring.

*SKV:s bedömning:*

Den eller de avtal som reglerar VD:s bonus och möjligheter till omvandling av bonusen till pension fanns inte tillgängliga vid besvarandet av frågan. Det får förutsättas att det finns avtal, skriftliga eller muntliga, som ger VD möjlighet att redan före årets utgång bestämma sig för vilket alternativ han ska välja. Han har ju dessutom en sådan ställning i bolaget att han får förutsättas ha friare ramar än som skulle ha gällt en underordnad anställd i företaget. Detta innebär att VD normalt bör kunna tala om redan senast när bokslutet upprättas vilket alternativ han tänker välja. Härigenom kan också redovisningen ske med korrekt rubricering redan från början. Hans faktiska agerande att varje år omvandla bonusskulden till pension talar ju också för att han inte har för avsikt att ta ut bonusen. Denna situation bör föranleda att de ansvariga för bokslutet varje år vid bokslutets upprättande söker utreda vilket alternativ VD tänker utnyttja för att redan från början säkerställa att balansposten blir korrekt rubricerad. Visst aktivitetskrav måste kunna ställas när bokslut upprättas, framför allt i fall som detta när bonusskulden aldrig utbetalts som bonus.

Vid en mer formell bedömning kvarstår den principiella frågan om man kan göra en karaktärsförändring av en skuldpost i bokslutet med stöd av RR 26. Något formellt hinder för en sådan tillämpning synes inte föreligga. Tvärtom finns i p. 5 e) ett generellt uttalande att upptäckt av fel efter balansdagen som visar att de finansiella rapporterna är felaktiga ska beaktas. Syftet med RR 26 är naturligtvis att säkerställa att balans- och resultaträkningar ska bli så korrekta som möjligt. Detta förutsätter en viss eftersyn. Det kan inte vara god redovisningssed att ett företag varje år har en balanspost som är såväl felaktig som väsentlig till belopp samtidigt som företaget har alla möjligheter att få balansposten korrekt redan från början. Mot bakgrund härav bedöms RR 26 vara användbar för omrubricering av bonusskulden.

*Fråga 7: Riskreservering och referensgruppens skrivelse 2002:7*

Ett bolag hade överlåtit sin IT-verksamhet till ett databolag år 2001. I samband därmed har databolaget erbjudit bolagets anställda nya anställningar hos databolaget. För de anställda i bolaget som inte antar detta erbjudande får bolaget kostnader för uppsagd personal. Bolaget som har räkenskapsår lika med kalenderår räknade i december 2001 med att 20 personer inte skulle anta erbjudandet och att detta skulle kosta ca 10 miljoner kronor. Bolaget reserverade för detta belopp i bokslutet. Databolagets erbjudande sändes ut till de anställda under januari 2002 och det visade sig då att endast två personer inte antog erbjudandet. Avsättningen blev därmed för hög. Fråga är nu om detta kan korrigeras med stöd av RR 26.

*SKV:s bedömning:*

Referensgruppen har i skrivelse 2002:7 lämnat ett svar i en likartad fråga. Bedömning har där skett i första hand med utgångspunkt från IAS 10 och Redovisningsrådets i september 2001 publicerade utkast till RR 16 Avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar. Bakgrunden i skrivelsen 2002:7 var i korthet följande. Ett bolag hade kalenderår som räkenskapsår. När bolagets styrelse ska skriva på årsredovisningen för år 2000 har bolaget vetskap om att en "riskreservering" i det preliminära bokslutet är för hög, vilket innebär att resultatet rätteligen ska öka med 600.000 kronor. Så sker emellertid inte utan riskreserveringen kvarstår oförändrad och styrelsen skriver under den framtagna årsredovisningen, som senare fastställs av bolagsstämman. Vid skatterevision förklarade bolaget den ej vidtagna nedjusteringen av riskreserveringen med att bolaget fick vetskap om de förhållanden som påverkade storleken på avsättningen endast kort tid före det att årsredovisningen skulle skrivas under. Bolaget hävdade att man inte behövde beakta händelser som inträffat efter det att bokslutet färdigställts.

Referensgruppens svar på frågan enligt föregående stycke bygger i första hand på IAS 10. Slutsatsen i svaret blev att nämnda riskreservering borde reducerats i årsredovisningen. Den nu aktuella frågan gäller om referensgruppens svar i skrivelsen 2002:7 fortfarande gäller efter tillkomsten av RR 26. Svaret är jakande enligt SKV. Riskreservering i bokslutet för räkenskapsåret 2001 borde därför ha skett endast för två personer.

*Fråga 8: Giltighet i referensgruppens skrivelse 2000-02-14 om bonusfordran?*

Referensgruppen lämnade 2000-02-14 ett svar beträffande "När bonusfordran ska redovisas". Bakgrunden till fordran var följande. Ett dotterbolag i en koncern som bedriver byggnadsverksamhet erhåller bonus på sina materialköp. Bonusvillkoren är av skiftande

slag. Vid revision hos bolaget har SKM funnit att vad som i bokslutet 31 december 1997 redovisats som upplupna bonusintäkter inte uppgått till de belopp som senare verkligen influtit. Skattemyndigheten ansåg att det av god redovisningssed följer att hänsyn ska tas till all tillkommande information från balansdagen tills det att årsredovisningen skrivs under. Detta under förutsättning att informationen avser förhållanden som förelåg på balansdagen. Detta skulle ha inneburit att rätt bonusbelopp hade redovisats i bokslutet 31 december 1997. Referensgruppen delade den bedömningen. Det påpekades att koncernen hade offentliggjort sitt bokslut i februari 1998 och att årsredovisningen för dotterbolaget undertecknats först den 4 maj. Den nu aktuella frågan är om angivna svar fortfarande gäller efter införandet av RR 26.

*SKV:s bedömning:*

I RR 26 är avgörande tidpunkt för eftersyn den dag då de finansiella rapporterna undertecknas. Förvaltningsberättelsen ingår i årsredovisningen enligt 2 kap. 1 § ÅRL, men däremot inte i de finansiella rapporterna enligt RR 22 Utformning av finansiella rapporter, p. 5. I den mån förvaltningsberättelsen undertecknas torde detta normalt ske samtidigt som de i RR 22 nämnda finansiella rapporterna undertecknas.

I det nu aktuella fallet har koncernen offentliggjort sitt bokslut i februari 1998. Det framgår inte av förutsättningarna om det är fråga om en bokslutskommuniké eller om det är ett datum för de finansiella rapporternas undertecknande. Enligt RR 26 är som nämnts datum för undertecknande av de finansiella rapporterna/årsredovisningen avgörande för eftersynen. Finansiella rapporter upprättas av respektive fysisk eller juridisk person. Det är därför det datum som företaget ifråga undertecknat de finansiella rapporterna som är avgörande, i detta fall den 4 maj 1998.

Referensgruppens bedömning i det ovan nämnda svaret utgick från en tolkning av vissa punkter i IAS 10 som Redovisningsrådet inte tog in i RR 26. Svaret är därför inte gällande efter det att RR 26 börjat tillämpas enligt SKV.

*Fråga 9: Under flera år ej bokförd ränteskuld*

Ett fåmansföretag har sedan 1992 en låneskuld till en aktieägare. Under 2001 har bolaget kostnadsbokfört utbetald ränta till aktieägaren med drygt 100.000 kr. Utgiftsräntan avser en bokförd skuld som bolaget haft ända sedan 1992. Bolaget har varken under räkenskapsår 2001 eller tidigare räkenskapsår bokfört någon ränteskuld till aktieägaren. Skälet härtill är att bolaget i annat fall skulle kunna hamna på obestånd och bli likvidationsmässigt. Enligt



**Svar från RSV:s  
referensgrupp**

- Ränta, tillgänglig för lyftning KRG mål nr 1409-2000
- Händelse efter balansdagen KRG mål nr 5847-01
- Riskreservering 2002:7
- Bonusfordran skr 2000-02-14

## **5.27 Finansiella instrument: Upplysningar och klassificering (RR 27)**

### **5.27.1 RR 27**

**Tillämpnings-  
område**

RR 27 behandlar hur finansiella instrument ska klassificeras i balansräkningen och vilka upplysningar som ska lämnas hur dessa instrument påverkar ett företags resultat, ställning och kassaflöden. Rekommendationen behandlar inte när ett finansiellt instrument ska tas in eller inte längre ska redovisas i balansräkningen. Den behandlar heller inte hur finansiella instrument ska värderas.

RR 27 omfattar alla slag av finansiella instrument, oavsett om de redovisas i balansräkningen eller inte, med undantag för andelar i dotterföretag, intresseföretag samt joint ventures. Inte heller förmåner som utgår efter avslutad anställning, åtaganden till följd av erbjudanden om aktierelaterade förmåner till anställda samt åtaganden till följd av försäkringsavtal omfattas av rekommendationen.

RR 27 gäller från den 1 januari 2003. Tidigare tillämpning uppmuntras.

Rekommendationen har följande innehåll.

- Sammanfattning
- Syfte
- Tillämpningsområde
- Definitioner
- Klassificering
- Upplysningar
- Övergångsbestämmelser
- Ikraftträdande
- Överensstämmelse med IAS
- Bilaga 1: Exempel som visar hur rekommendationen är tänkt att tillämpas
- Bilaga 2: Jämförelse med tidigare normgivning
- Bilaga 3: Ändring i RR 8 och tillbakadragande av RR 3

**Sammanfattning**

Syftet med rekommendationen är att underlätta för läsarna av finansiella rapporter att förstå hur finansiella instrument påverkar ett företags ställning, resultat och kassaflöden, oavsett om de redovisas i balansräkningen eller inte.

Ett *finansiellt instrument* definieras som ett avtal som ger upphov till en finansiell tillgång i ett företag och en finansiell skuld eller ett egetkapitalinstrument i ett annat företag. En *finansiell tillgång* kan

utgöras av kontanter, en rätt att erhålla kontanter eller annan finansiell tillgång från ett annat företag eller en rätt att byta ett finansiellt instrument mot ett annat under villkor som kan visa sig förmånliga. En *finansiell skuld* är en skyldighet att erlægga 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 rätt i företagets tillgångar efter avdrag för 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.

Finansiella tillgångar och finansiella skulder ska normalt redovisas var för sig i balansräkningen. En kvittning ska endast ske om företaget dels har en legal rätt att kvitta, dels har för avsikt att reglera posterna med ett nettobelopp.

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 realiserade vinster och förluster samt när dessa vinster och förluster förväntas påverka det redovisade resultatet.

I bilaga 1 till RR 27 finns exempel som åskådliggör hur rekommendationen är tänkt att tillämpas.

#### **Tolkningsuttalanden från Akutgruppen**

URA 24 Återköp av egetkapitalinstrument

URA 25 Redovisning av kostnader i samband med emission och återköp av egetkapitalinstrument

### 5.27.2 Beskattning

Rekommendationen har viss betydelse i kontrollhänseende.

## 5.28 Statliga stöd (RR 28, BFN R 5)

### 5.28.1 RR 28

#### 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, som gäller fr.o.m. den 1 januari 2003, har följande innehåll:

- Tillämpningsområde
- Definitioner
- Statliga bidrag
- Icke-monetära bidrag
- Redovisning av bidrag relaterade till tillgångar*
- Redovisning av bidrag relaterade till resultat*
- Återbetalning av statliga bidrag
- Andra statliga stöd
- Upplysningar
- Övergångsregler
- Ikraftträdande
- Överensstämmelse med IAS
- Bilaga: Överväganden i anslutning till rekommendationens utformning och kommentarer till rekommendationens innehåll

#### 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 åtnjuter 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 under vissa villkor.

*Verkligt värde* är det belopp till vilken en tillgång kan överlätas 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 då 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 förutbetalad intäkt eller genom att bidraget reducerar tillgångens redovisade värde.

I det fall bidraget tagits upp som en förutbetalad 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 intäkter – 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 reduktion ske av de eventuella 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. 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 tillämplad 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.

#### **Tolkningsuttalande från Akutgruppen**

URA 19 Statliga stöd utan uttryckligt samband med med företagets löpande verksamhet.

#### **5.28.2 BFN R 5**

#### **Tillämpnings- område**

Rekommendationen 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.

R 5 gäller från januari 1989 och har följande innehåll:

- Bakgrund och omfattning

- Vilka stöd skall intäktsföras?
- Vilka stöd skall skuldföras?
- Periodisering av stöd
- Stöd som inte utgår i pengar
- Redovisning i resultat- och balansräkning
- Information i årsbokslut och årsredovisning

### **Sammanfattning**

Det som avgör om ett stöd ska intäktsföras eller skuldföras är villkoren för stödet. Stöd utan återbetalningsskyldighet ska intäktsföras. Om stödet är förenat med återbetalningsskyldighet, får det intäktsföras endast om det med hög grad av sannolikhet inte kommer att återkrävas.

Stöd som inte ska bokföras som intäkt ska skuldföras. Skuldföring sker fr.o.m. den tidpunkt då det utbetalas. Skuldförda stöd som senare efterskänks ska då intäktsföras.

Intäktsredovisningen av stöd ska ske på sådant sätt att intäkten ställs mot den kostnad som ska täckas av stödet. Är det fråga om kostnader under flera år, ska stödet fördelas över tiden. Avser stödet att täcka redan gjorda förluster ska det intäktsredovisas i sin helhet. Har stöd som ska intäktsföras beviljats, men inte utbetalats, ska det redovisas som en fordran.

Stöd som avser förvärv av en omsättningstillgång ska reducera tillgångens anskaffningsvärde. Detsamma gäller för anläggningstillgångar, vilket innebär att tillgången ska redovisas till nettoanskaffningsvärde, som också utgör grund för beräkning av avskrivningarnas storlek. Uppgift om bruttoanskaffningsvärde och erhållit stöd ska lämnas i not.

Stöd ska i resultaträkningen redovisas under samma rubrik som de kostnader som stödet avser att täcka. Avser stödet t.ex. rörelsekostnader ska det redovisas under övriga rörelseintäkter eller reducera rörelsekostnaderna med upplysning om förhållandet i not.

Stöd ska redovisas i resultat- och balansräkningen på ett likartat sätt år från år. Om det sker väsentliga ändringar i klassificeringen, ska upplysningar lämnas i årsredovisningen.

För alla stöd av väsentlig betydelse för bedömning av företagets resultat och ställning ska upplysning lämnas om innehållet och omfattningen om erhållna stöd samt hur detta har redovisats. Av upplysningarna ska framgå bl.a. vilka former av stöd som utgått, villkoren för stöden samt vilka redovisningsprinciper som tillämpats.

### 5.28.3 Beskattning

#### Inkomstskattefrågor

Särskilda skatteregler avseende näringsbidrag finns i 29 kap. IL. De skattemässiga särreglerna gäller dock bara för bidrag från staten, EU, landsting och kommuner, dvs. inte stöd från privata bidragsgivare, såsom företag och näringslivsorganisationer.

Bestämmelserna i 29 kap. IL reglerar beskattningstidpunkten i olika avseenden. Följande exempel kan nämnas. Ett näringsbidrag ska tas upp om det används för en utgift som ska dras av omedelbart (5 §). Används näringsbidrag för att anskaffa en tillgång som ska dras av genom värdeminskningssavdrag ska anskaffningsvärdet minskas med bidraget (6 §). Den skattskyldige har rätt att skjuta upp den skattemässiga redovisningen av ett näringsbidrag som betalas ut i förskott till det år då bidraget används (8 §).

#### Mervärdesskattefrågor

Ett stöd kan enligt ML betraktas på olika sätt. Det kan vara frågan om s.k. ”oberoende bidrag” som inte kan anses som omsättning av tjänst mot vederlag. Någon beskattning av stödet blir då inte aktuell. En mottagare av stöd kan i vissa fall anses ha tillhandahållit en tjänst åt den som utger stödet. Stödet kan då betraktas som ett vederlag för en mottagen tjänst. Om en omsättning mot vederlag föreligger får avgöras enligt de allmänna reglerna i ML.

I 7 kap. 3 a § ML anges också att bidrag som är direkt 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 kopplad 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 ur mervärdesskattesynpunkt är ofta komplicerat.

#### Svar från RSV:s referensgrupp för redovisningsfrågor

- Redovisning och beskattning av bidrag till forskningsverksamhet 2001:2

## 5.29 Ersättningar till anställda (RR 29)

### 5.29.1 RR 29

#### Tillämpningsområde

I RR 29 behandlas hur ett företag ska redovisa och lämna upplysningar om ersättningar till anställda. Rekommendationen behandlar inte redovisning i pensionsstiftelser.

Rekommendationen behandlar fem olika ersättningar till anställda; a) kortfristiga ersättningar till anställda, b) ersättningar efter avslutad anställning, c) övriga långfristiga ersättningar, d) ersättningar vid uppsägning, e) aktierelaterade ersättningar.

Rekommendationen gäller finansiella rapporter som avser perioder som påbörjas fr. o. m. den 1 januari 2004. Tidigare tillämpning uppmuntras.

Rekommendationen har följande innehåll:

- Inledning
- Syfte
- Tillämpningsområde
- Definitioner
- Kortfristiga ersättningar till anställda
- Redovisning och beräkning
- Alla kortfristiga ersättningar till anställda
- Betald korttidsfrånvaro
- Vinstandels- och bonusplaner
- Upplysningar*
- Ersättningar efter avslutad anställning: Distinktionen mellan avgiftsbestämda planer och förmånsbestämda planer
- Planer som omfattar flera arbetsgivare*
- Statliga planer
- Försäkrade ersättningar*
- Ersättningar efter avslutad anställning: Avgiftsbestämda planer
- Redovisning och beräkning
- Upplysningar
- Ersättningar efter avslutad anställning: Förmånsbestämda planer
- Redovisning och beräkning
- Redovisning av en informell förpliktelse
- Balansräkning
- Resultaträkning
- Redovisning och beräkning: nuvärdet av förmånsbestämda förpliktelser och kostnader avseende tjänstgöring under innevarande period
- Aktuariell beräkningsmetod
- Fördelning av ersättningar på tjänsteperioder
- Aktuariella antaganden
- Aktuariella antaganden: diskonteringsränta
- Aktuariella antaganden: löner, ersättningar och sjukvårdskostnader
- Aktuariella vinster och förluster
- Kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder
- Redovisning och beräkning: förvaltningstillgångar
- Förvaltningstillgångars verkliga värde
- Ersättningar
- Avkastning på förvaltningstillgångar
- Företagsförvärv
- Reduceringar och regleringar
- Rapportering*
- Kvittning
- Specificering i resultaträkningen
- Upplysningar
- Övriga långfristiga ersättningar till anställda
- Redovisning och beräkning
- Upplysningar
- Ersättning vid uppsägningar
- Redovisning
- Beräkning
- Upplysningar
- Aktierelaterade ersättningar
- Redovisning och beräkning

Upplysningar  
Tillkommande upplysningar enligt årsredovisningslagen  
Redovisning av förmånsbestämda pensionsplaner i juridisk person  
Övergångsregler  
Ikraftträdande  
Överensstämmelse med IAS  
Bilaga 1: Exempel på beräkningar  
Bilaga 2: Exempel på upplysningar  
Bilaga 3: Förklaring av tillämpningen av punkt 59  
Bilaga 4: Överväganden i anslutning till rekommendationens utformning och kommentarer till rekommendationens innehåll  
Bilaga 5: Jämförelse med tidigare normgivning

**Sammanfattning/  
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 av den period som de anställda utför tjänsterna som berättigar till ersättningarna.

Ersättningar efter avslutad anställning är ersättningar som betalas när anställningen har avslutats med undantag för ersättningar vid uppsägning och aktierelaterade ersättningar.

Planer för ersättningar efter avslutad anställning är formella eller informella arrangemang enligt vilka företaget lämnar ersättning efter avslutad anställning.

Avgiftsbestämda planer är planer för ersättningar efter avslutad anställning enligt vilka företaget betalar fastställda avgifter till en separat juridisk enhet och inte har någon formell eller informell förpliktelse att betala ytterligare avgifter om den juridiska enheten inte har tillräckliga tillgångar för att betala alla ersättningar hänförliga till tidigare anställdas tjänstgöring.

Förmånsbestämda planer är andra planer för ersättningar efter avslutad anställning än avgiftsbestämda planer.

Planer som omfattar flera arbetsgivare kan både vara avgiftsbestämda- eller förmånsbestämda planer (här avses inte statliga planer) som

- a) för samman tillgångar som tillförts från olika företag som inte står under gemensamt bestämmande inflytande och
- b) använder dessa tillgångar för att lämna ersättningar till mer än ett företags anställda utifrån principen att avgifts- och ersättningsnivåerna fastställs utan hänsyn till i vilket företag arbetstagarna var anställda.

Övriga långfristiga ersättningar till anställda är ersättningar till anställda som inte förfaller till betalning i sin helhet inom tolv månader efter utgången av den period som de anställda utför tjänsterna som berättigar till ersättningarna.

Ersättningar vid uppsägning är ersättningar till anställda som utgår på grund av

- a) företagets beslut att avsluta en anställds anställning i förtid eller
- b) en anställds beslut att acceptera frivillig avgång i utbyte mot ersättning.

Aktierelaterade ersättningar är ersättningar till anställda enligt vilka

- a) anställda är berättigade att erhålla egetkapitalinstrument som emitterats av företaget (eller moderföretag) eller
- b) storleken på företagets förpliktelse gentemot de anställda beror på det framtida priset på de egetkapitalinstrument som emitterats av företaget.

Aktierelaterade planer är formella eller informella arrangemang enligt vilka företaget lämnar aktierelaterade ersättningar till anställda.

**Kortfristiga  
ersättningar till  
anställda**

Kortfristiga ersättningar till anställda omfattar poster som ska betalas ut inom tolv månader efter den period som de anställda utfört de tjänster som berättigar till ersättningarna exempelvis löner och sociala kostnader, betald semester och betald sjukfrånvaro, vinstandelar och bonus. Ersättningar i form av sjukvård, bostad, bil eller subventionerade varor och tjänster till nuvarande anställda.

Ett företag ska redovisa det odiskonterade beloppet avseende kortfristiga ersättningar till anställda som företaget förväntas betala i utbyte mot de tjänster som de anställda har utfört under en redovisningsperiod åt företaget. Ersättningen ska redovisas som en skuld och kostnad alternativt som tillgång om det krävs eller tillåts av någon annan av Redovisningsrådets rekommendationer.

Betald korttidsfrånvaro som kan sparas skall redovisas när den anställde utför tjänsten som ökar deras rätt till framtida betald frånvaro. Betald frånvaro som inte kan sparas ska redovisas när frånvaron inträffar.

Företaget ska redovisa den förväntade kostnaden för vinstandels- och bonusplaner när företaget har en formell eller informell förpliktelse att göra sådana betalningar på grund av tidigare händelse och en tillförlitlig beräkning av förpliktelsen kan göras. En gällande förpliktelse föreligger endast när företaget inte har något annat realistisk alternativ än att reglerar förpliktelsen.

**Ersättningar efter avslutad anställning**

*Distinktionen mellan avgiftsbestämda planer och förmånsbestämda planer*

Rekommendationen delar in redovisning av pensioner 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 fri 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 så har inte företaget någon förpliktelse att betala ytterligare avgifter. Risker och möjligheter avseende den positiva/negativa värdeutvecklingen på de medel som arbetsgivaren tillfört den juridiska enheten har överförts till den anställde.

En pensionsplan som inte är avgiftsbestämd är en förmånsbestämd pensionsplan. I en förmånsbestämd pensionsplan har företaget en förpliktelse att lämna de avtalade ersättningarna till nuvarande och tidigare anställda och det är företaget som bär den i allt väsentliga aktuariella risken.

Ett företag ska klassificera en plan som omfattar flera arbetsgivare som en avgiftsbestämd respektive förmånsbestämd plan utifrån planens regler. Är det en förmånsbestämd plan ska företaget redovisa sin proportionella del av den förmånsbestämda förpliktelsen samt förvaltningstillgångar och kostnader som är förknippade med planen och lämna de upplysningar som krävs enligt rekommendationen när det föreligger en förmånsbestämd pensionsplan.

När det inte föreligger tillräcklig information för att redovisa en plan som omfattar flera arbetsgivare som en förmånsbestämd plan så ska företaget redovisa den som avgiftsbestämd pensionsplan.

Ett företag ska redovisa en statlig pensionsplan på samma sätt som en plan som omfattar flera arbetsgivare.

Ett företag kan betala försäkringspremier för att finansiera en plan. En sådan plan ska behandlas som en förmånsbestämd plan om företaget har en formell eller informell förpliktelse att antingen betala ersättningarna till de anställda direkt när de förfaller till betalning eller betala ytterligare belopp om försäkringsgivaren inte betala samtliga framtida ersättningar till de anställda. Är det ingen förmånsbestämd plan ska den behandlas som en avgiftsbestämd plan.

*Avgiftsbestämda planer*

Redovisning av en avgiftsbestämd plan sker genom att avgiften som företaget betalar kostnadsförs och periodiseras så att periodens kost-

nad motsvaras av under perioden intjänad pensionsrätt. När en anställd utfört tjänster åt företaget under en period ska företaget redovisa de avgifter som ska betalas till en avgiftsbestämd plan i utbyte mot den anställdes tjänster som skuld till den del de inte redan är betalda. Samtidigt ska avgifterna redovisas som en kostnad såvida inte någon annan rekommendation från Redovisningsrådet kräver eller tillåter att avgifterna inkluderas i anskaffningsvärdet och aktiveras som tillgång t ex RR 2, varulager och RR 12, materiella anläggningstillgångar.

Förfaller avgifter till en avgiftsbestämd pensionsplan inte till sin helhet inom tolv månader efter utgången av den period under vilken de anställda lämnat tjänsterna ska avgifterna diskonteras.

Företaget ska lämna upplysningar om det belopp som redovisas som kostnad för den avgiftsbestämda pensionsplanen.

#### *Förmånsbestämda planer*

Redovisningen av förmånsbestämda pensionsplaner enligt rekommendationen kommer att skilja sig mellan redovisningen i den legala enheten och koncernredovisningen. I den legala enheten ska reglerna i 28 kapitlet inkomstskattelagen, tryggandelagen, finansinspektionens föreskrifter och FAR:s rekommendation nr 4 tillämpas. I koncernredovisningen ska reglerna i denna rekommendation, som beskrivs nedan, däremot tillämpas.

Redovisning av en förmånsbestämd pensionsplan sker genom att företaget beräknar sin pensionsskuld med utgångspunkt från den anställdes, vid beräkningstillfället, intjänade delen av den slutlön som den anställda förväntas erhålla. Denna pensionsskuld diskonteras utifrån en aktuell marknadsränta. Har pensionsplanen "fonderats" t ex genom att medel förts över till en pensionsstiftelse ska det verkliga värdet av stiftelsens förmögenhet reducera företagets pensionsskuld. Pensionsskulden ska redovisas i företagets balansräkning som en skuld. För att dämpa effekterna vid en övergång till att redovisa enligt rekommendationen finns de så kallade "korridorsreglerna". Reglerna innebär, mycket förenklat, att beräkningsmässiga vinster och förluster som faller utanför en viss "korridor" får periodiseras, nämligen de som överstiger det större av 10 % av nuvärdet av förpliktelsen och 10 % av det verkliga värdet av eventuella förvaltningstillgångar. Uppkommer det en skuldökning vid övergången till redovisning enligt rekommendationen får denna engångseffekt periodiseras över fem år.

Det belopp som ska redovisas som en förmånsbestämd pensions-skuld är nettot av:

- a) nuvärdet av den, på balansdagen, förmånsbestämda förpliktelsen



- b) plus eventuella aktuariella vinster som inte redovisas enligt rekommendationen
- c) minus eventuella aktuariella förluster som inte redovisas enligt rekommendationen
- d) minus eventuella kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder som inte än har redovisats
- e) minus det verkliga värdet på de eventuella förvaltningstillgångar med vilka förpliktelsen skall regleras.

I resultaträkningen ska företaget redovisa nettot av följande belopp om inte någon annan rekommendation från 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 ”korridorsregeln”
- e) Kostnader hänförliga till tjänstgöring under tidigare perioder i den mån punkt 98 i rekommendationen kräver att de redovisas
- f) Effekterna av eventuella reduceringar eller regleringar.

Företaget ska tillämpa den s.k. Projected Unit Credit Method för att fastställa nuvärdet av sina förmånsbestämda förpliktelser, kostnader för tjänstgöring under nuvarande och, i förekommande fall, tidigare perioder.

Den diskonteringsränta som ska användas vid aktuariella antaganden skall fastställas med hänsyn till den på balansdagen marknadsmässiga avkastningen på förstklassiga företagsobligationer. Finns det ingen sådan fungerande marknad skall den marknadsmässiga avkastningen på statsobligationer användas. Valutan och löptiden ska vara förenlig med valutan och den uppskattade löptiden för förpliktelseerna 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.
<b>Företagsförvärv</b>	I samband med ett företagsförvärv redovisas tillgångar och skulder som avser från ersättningar efter avslutad anställning i koncernbalansräkningen till nuvärdet av förpliktelsen minus eventuella förvaltningstillgångars verkliga värde.
<b>Reduceringar och regleringar</b>	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.
<b>Kvittning</b>	<p>En tillgång som hänför sig till en plan ska kvittas mot en skuld hänförlig till en annan plan om:</p> <p>Det finns en laglig rätt att använda ett överskott i en plan för att reglera ett förpliktelsen i en annan plan och</p> <p>Företaget avser att reglera förpliktelserna på nettobasis eller realisera ett överskott i en plan samtidigt som förpliktelserna i en annan plan regleras.</p>
<b>Upplysningar</b>	<p>Följande upplysningar ska lämnas avseende förmånsbestämda pensionsplaner:</p> <ol style="list-style-type: none"><li>1. Redovisningsprincip för aktuariella vinster och förluster</li><li>2. En allmän beskrivning av planen</li><li>3. Specifikation som visar hur tillgångar och skulder som redovisas i balansräkningen beräknats och som minst omfattar<ol style="list-style-type: none"><li>a. nuvärdet på balansdagen av förmånsbestämda förpliktelser som är ofonderade,</li><li>b. nuvärdet på balansdagen av förmånsbestämda förpliktelser som helt eller delvis är fonderade</li><li>c. verkligt värde på balansdagen av eventuella förvaltningstillgångar</li><li>d. nettot av aktuariella vinster och förluster som inte redovisas i balansräkningen</li><li>e. kostnader hänförliga till tjänstgöring under tidigare perioder som ännu inte har redovisats i balansräkningen</li><li>f. eventuellt belopp som inte ännu redovisats tillgång</li><li>g. verkligt värde på balansdagen av eventuell rättighet till ersättning vilken redovisas som tillgång och</li><li>h. övriga belopp som redovisas i balansräkningen.</li></ol></li><li>4. De belopp som ingår i förvaltningstillgångarnas verkliga värde för<ol style="list-style-type: none"><li>a. varje kategori av egna finansiella instrument och</li><li>b. tillgångar som används</li></ol></li></ol>

5. En avstämning som visar rörelserna i nettoskulden/tillgången under perioden som redovisas i balansräkningen
6. Total kostnad som redovisas i resultaträkningen för vardera av följande kategorier, och de poster i resultaträkningen som de ingår i:
  - a. kostnad hänförlig till tjänstgöring under innevarande period
  - b. räntekostnad
  - c. förväntad avkastning på förvaltningstillgångar
  - d. förväntad avkastning på rätt till ersättning som redovisas som tillgång
  - e. aktuariella vinster och förluster
  - f. kostnader hänförliga till tjänstgöring under tidigare perioder
  - g. effekter av eventuella reduceringar eller regleringar.
7. Den faktiska avkastningen på förvaltningstillgångar och på eventuell rätt till ersättning som redovisas som tillgång
8. De viktigaste aktuariella antaganden som använts, inklusive i förekommande fall,
  - a. diskonteringsräntor
  - b. förväntad avkastning på eventuella förvaltningstillgångar för de perioder som de finansiella rapporterna omfattar
  - c. förväntad avkastning på eventuella rättigheter till ersättning, vilka redovisas som tillgång
  - d. förväntad löneökningstakt
  - e. förändringar i sjukvårdskostnader
  - f. övriga tillämpade aktuariella antaganden som är väsentliga.

Upplysning ska lämnas om varje aktuariellt antagande i absoluta termer (exempelvis som en procentsats) och inte endast som skillnaden mellan olika faktorer.

**Övriga långfristiga ersättningar till anställda**

Övriga långfristiga ersättningar till anställda omfattar exempelvis följande:

- a) Långvarig betald frånvaro
- b) Ersättningar i samband med jubileer eller andra ersättningar till anställda som varit anställda lång tid
- c) Långfristiga ersättningar vid arbetsoförmåga
- d) Vinstandelar och bonus som ska betalas tolv månader eller mer efter utgången av den period som de anställda utförde de relaterade tjänsterna
- e) Ersättning som betalas tolv månader eller mer efter utgången av den period som den intjänades.

**Redovisning och beräkning**

I balansräkningen ska en skuld redovisas bestående av nettot av

- a) nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen
- b) minus det verkliga värdet av eventuella förvaltningstillgångar med vilka förpliktelserna ska regleras.

I resultaträkningen ska företaget redovisa följande belopp som kostnad eller intäkt om inte någon annan rekommendation från Redovisningsrådet tillåter eller kräver att beloppet inkluderas i anskaffningsvärdet för en tillgång:

- a) kostnader hänförlig till tjänstgöring under innevarande period
- b) räntekostnad
- c) förväntad avkastning på eventuella förvaltningstillgångar och på eventuell rätt till ersättning
- d) aktuariella vinster och förluster, vilka ska redovisas i sin helhet omedelbart
- e) kostnader hänförliga till tjänstgöring under tidigare perioder, vilka ska redovisas i sin helhet omedelbart
- f) effekten av eventuella reduceringar eller regleringar.

**Ersättningar vid uppsägning**

Ersättningar vid uppsägning ska redovisas som en skuld och en kostnad när företaget bevisligen är förpliktat att antingen:

- a) avsluta en anställds eller en grupp av anställdas anställning före den normala tidpunkten för anställningens upphörande eller
- b) lämna ersättningar på grund av ett erbjudande som givits för att uppmuntra frivillig avgång.

En förpliktelse att säga upp anställda föreligger endast när företaget har en detaljerad formell plan för uppsägningen och inte har någon realistisk möjlighet att annullera planen. Planen bör som minimum innehålla:

- a) arbetsplats, befattningar och ungefärligt antal anställda som berörs genom att tjänstgöringen kommer att upphöra
- b) ersättningarna för varje personalkategori eller befattning
- c) tiden för planens genomförande.

Förfaller ersättningen vid uppsägning till betalning mer än tolv månader efter balansdagen ska en diskontering ske.

Avser ett erbjudande en uppmuntran till frivillig avgång ska beräkningen baseras på det antal anställda som förväntas acceptera erbjudandet.

**Aktierelaterade  
ersättningar**

Rekommendationen anger inga krav beträffande redovisning och beräkning av aktierelaterade ersättningar.

**Upplysningar**

Följande upplysningar ska lämnas om aktierelaterade planer:

- a) Karaktären och villkoren för aktierelaterade planer.
- b) Tillämpade redovisningsprinciper för planen.
- c) De belopp som redovisas i resultaträkningen och balansräkningen.
- d) Antal och villkor beträffande företagets egna kapitalinstrument som innehas av aktierelaterade planer i början och slutet av perioden.
- e) Antal och villkor beträffande egetkapitalinstrument som emitterats av företaget till aktierelaterade planer eller till anställda under perioden samt det verkliga värdet av eventuella vederlag som företaget erhållit under perioden från liknande planer eller från de anställda.
- f) Antal, lösendag och lösenpris för aktieoptioner som lösts under perioden.
- g) Antal aktieoptioner som förfallit under perioden och som innehades av aktierelaterade planer eller av de anställda.
- h) Belopp och huvudsakliga villkor för eventuella lån eller garantier som beviljats av det rapporterande företaget till aktierelaterade planer eller på dessa planers vägnar.

Upplysningar ska även lämnas avseende:

- a) Verkligt värde i början och i slutet av perioden av de av företagets egna egetkapitalinstrument (förutom aktieoptioner) som innehas av aktierelaterade planer.
- b) Verkligt värde vid emissionstidpunkten av företagets egna egetkapitalinstrument (förutom aktieoptioner) som under perioden emitterats av företaget till aktierelaterade planer eller till anställda, eller av liknande planer till anställda.

Är det inte möjligt att fastställa det verkliga värdet så ska upplysning lämnas om detta förhållande.

**Tillkommande  
upplysningar  
enligt årsredo-  
visningslagen**

Nedan följer ett antal upplysningar som företaget ska lämna enligt årsredovisningslagen för varje räkenskapsår:

- a) Summa löner och andra ersättningar.
- b) Sociala kostnader, med särskild uppgift om pensionskostnader.
- c) Det sammanlagda beloppet av löner och andra ersättningar för vardera av följande grupper:

- Styrelseledamöter, verkställande direktören och motsvarande befattningshavare samt tidigare styrelseledamöter och tidigare verkställande direktörer.
- Övriga anställda.

Tantiem och därmed jämställd ersättning till styrelseledamöter, verkställande direktören och motsvarande befattningshavare samt till tidigare styrelseledamöter och verkställande direktörer ska anges särskilt.

Har företaget anställda i flera länder ska ovanstående uppgifter lämnas särskilt för varje land.

- a) Uppgift ska lämnas om det sammanlagda beloppet av kostnader och förpliktelser som avser pensioner och liknande förmåner till styrelseledamöter, verkställande direktören och motsvarande befattningshavare samt till tidigare styrelseledamöter och verkställande direktörer.
- b) Har företaget avtalat om avgångsvederlag eller liknande förmåner till styrelseledamöter, verkställande direktören eller andra personer i företagets ledning ska uppgift lämnas om avtalen och de väsentligaste villkoren i dessa.

**Redovisning av pensionsplaner i juridisk person**

Tryggandelagen och föreskrifter från Finansinspektionen kan innehålla regler som leder till en annan redovisning av pensionsplaner än den som anges i denna rekommendation. En förutsättning för skattemässigt avdrag är att tryggandelagen följs i juridisk person. I det fall tryggandelagen och föreskrifterna tillämpas så ska detta endast ske i juridisk person.

**Övergångsregler**

När rekommendationen tillämpas för första gången ska företaget fastställa sin ingångsskuld för förmånsbestämda pensionsplaner. Om ingångsskulden är större än den skuld som företaget skulle redovisat enligt dess tidigare redovisningsprincip ska företaget göra ett oåterkallerligt val mellan att redovisa ökningen som en del av den förmånsbestämda skulden enligt

- a) enligt Redovisningsrådets rekommendation nr 5 eller
- b) som en, under vissa förutsättningar, linjärt fördelad kostnad över maximalt 5 år.

Är ingångsskulden mindre än den skuld som företaget skulle redovisat enligt dess tidigare redovisningsprincip ska företaget redovisa denna minskning enligt Redovisningsrådets rekommendation nr 5.

**Ikraftträdande**

Rekommendationen ska tillämpas vid utformningen av finansiella rapporter som avser perioder som påbörjas fr.o.m. 1 januari 2004. Tidigare tillämpning uppmuntras.

**Överensstämmelse  
med IAS**

Rekommendationen överensstämmer med IAS 19, Employee Benefits, med följande undantag:

- Rekommendationen innehåller särskilda regler för redovisning av förmånsbestämda pensionsplaner i juridisk person, se punkt 159 i rekommendationen.
- Rekommendationen innehåller årsredovisningslagens upplysningskrav
- Rekommendationen träder i kraft den 1 januari 2004, medan IAS 19 trädde i kraft den 1 januari 2001.

**Illustrerande  
exempel**

Som bilagor finns ett antal exempel som är avsedda att illustrera tillämpningen av RR 29. Följande exempel återfinns i bilagorna:

Bilaga 1: Exempel på beräkningar

Bilaga 2: Exempel på upplysningar

Bilaga 3: Förklaring av tillämpningen av punkt 59

Bilaga 4: Överväganden i anslutning till rekommendationens utformning och kommentarer till rekommendationens innehåll

Bilaga 5: Jämförelse med tidigare normgivning.

**Tolkningsuttalanden från Akutgruppen**

URA 2 Syntetiska optioner

URA 13 Återbäring av överskottsmedel i ALECTA/SPP

URA 41 Upplysningar om aktierelaterade ersättningar till anställda

URA 42 Klassificering av ITP-planer som finansierats genom försäkring i Alecta

**5.29.2 Beskattning**

**Pensioner**

Nedan återfinns en sammanfattning av de skattemässiga reglerna för avdragsrätt för pensionskostnader. Pensionskostnader i ett företag kan vara av två slag, dels kostnader för att trygga framtida pensionskostnader, dels kostnader för direktutbetalda pensioner. När det gäller tryggande av framtida pensioner ställs det såväl kvalitativa som kvantitativa krav för att avdrag ska medges. Avdragsrätten för kostnader avseende tryggande av framtida pensionsutbetalningar är begränsade av IL och tryggandelagen. För direktutbetalda pensioner finns inga sådana krav utan avdrag medges i samband med utbetalning som en personalkostnad enligt allmänna regler. För en mer utförlig genomgång av reglerna hänvisas till 28 kap IL och SKV:s handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2004 års taxering, del 3 avsnitt 11.

*Olika former att trygga den framtida pensionsutbetalningen med skattemässig avdragsrätt*

Tryggande av framtida pensioner innebär att arbetsgivaren i förväg säkerställer de framtida utbetalningarna av de anställdas pensioner. Tryggandet av arbetsgivarens pensionsutfästelser ska ske på något av följande sätt för att erhålla skattemässig avdragsrätt:

- Tjänstepensionsförsäkring
- Skuldföring på konto Avsatt till pensioner/Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser enligt bestämmelserna i Tryggandelagen med kreditförsäkring eller motsvarande.
- Avsättning till pensionsstiftelse.

Arbetsgivaren kan välja form av tryggande och kan även kombinera olika tryggandeformer om det är förenligt med den av företaget tillämpade pensionsplanen.

*Tjänstepensionsförsäkring*

Arbetsgivaren har avdragsrätt för kostnader för tjänstepensionsförsäkring avseende framtida pensionsförmåner enligt huvud- eller kompletteringsregeln, se nedan under kvantitativa krav. Pensionsförsäkringen ska som huvudregel vara meddelad i en här i Sverige bedrivna försäkringsrörelse. SKV kan dock medge dispens. Det bör uppmärksammas att denna fråga är för prövning i RR och att EG domstolen har i dom, mål C-422/01 26 juni 2003, konstaterat att artikel 49 i EG-fördraget, fri rörlighet för tjänster, utgör hinder för att en försäkring som tecknas i en försäkringsrörelse som är etablerad i en annan medlemsstat och som uppfyller villkoren som ställs i nationell rätt på en tjänstepensionsförsäkring utom villkoret att den ska vara tecknad i en försäkringsrörelse bedrivna i Sverige särbehandlas skattemässigt genom att avdrag ej medges. Kravet på att försäkringen ska ha meddelats i en försäkringsrörelse som bedrivs i Sverige strider, enligt EG-domstolen, mot EG-rättens fria rörlighet av tjänster. I en promemoria från Finansdepartementet, Ds 2003:65, föreslås ändrade regler som medför avdragsrätt för försäkring tecknad inom EES.

*Avsatt till pensioner/Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser*

Arbetsgivaren har, inom ramen för de kvantitativa reglerna, rätt till skattemässigt avdrag för ökning av kontot Avsatt till pensioner/Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser avseende pensionsutfästelser. Avsättningen på kontot får högst motsvara pensionsreserven för intjänad pensionsrätt i enlighet med utfästelserna med avdrag för eventuell del som motsvaras av en pensionsstiftelses förmögenhet. Vid avsättning på konto krävs dessutom för



avdragsrätt att utfästelsen är kreditförsäkrad. I tryggandelagen finns vissa bestämmelser om vad som får skuldföras på kontot Avsatt till pensioner/Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser t ex när det gäller pensionsutfästelser till huvuddelägare i fåmansbolag.

En minskning av kontot Avsatt till pensioner/Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser utgör en skattepliktig intäkt under förutsättning att den tidigare avsättningen har medfört ett skattemässigt avdrag. Ett överskott på kontot benämns ”Disponibla pensionsbelopp”. Det disponibla beloppet utgörs av kontots saldo som medfört ett skattemässigt avdrag reducerat med pensionsreserven för de pensionsutfästelser som det vid skuldföring föreligger rätt till skattemässigt avdrag för. Finns det även andra tryggandeformer t ex pensionsstiftelse måste även denna beaktas i beräkningen av de disponibla pensionsbeloppet. Är det ett överskott på kontot så finns det särskilda regler för att beräkna den skattepliktiga intäkten.

#### *Pensionsstiftelse*

Ett företag har även avdragsrätt för överföring till en pensionsstiftelse enligt tryggandelagens bestämmelser, inom ramen för de kvantitativa reglerna. Taket för skattemässig avdragsrätt för överföring till pensionsstiftelsen utgörs av pensionsreserven för intjänad pensionsrätt enligt pensionsutfästelserna som tryggas genom stiftelsen. Skattemässigt avdrag medges inte för avsättning i vidare mån än vad som erfordras för att stiftelsens förmögenhet ska motsvara pensionsreserven. Stiftelsens förmögenhet ska beräknas till ett belopp som motsvara 80 % av kapitalunderlaget vid ingången eller utgången av beskattningsåret enligt lagen om avkastningsskatt.

Under vissa förutsättningar kan företaget lyfta gottgörelse från pensionsstiftelsen. Pensionsstiftelsen ska betala avkastningsskatt men är inte skattskyldig till inkomstskatt. Lyft gottgörelse från en pensionsstiftelse ska tas upp till beskattning om avdrag medgetts när överföringen av medlen gjordes till stiftelsen.

#### *Kvalitativa krav*

För att ett företag ska erhålla skattemässig avdragsrätt för kostnader för att trygga pensionsutfästelser ställs det vissa kvalitativa krav som måste vara uppfyllda.

Avdrag för en pensionsutfästelse beaktas endast om försäkringen för utfästelsen uppfyller de krav som anges i 58 kap IL om pensionsförsäkring. Det innebär bl.a. att försäkringen som huvudregel ska ha kunnat meddelats i en försäkringsrörelse som bedrivs i Sverige. Här bör det uppmärksammas att denna fråga är för

prövning i regeringsrätten och att EG domstolen har i dom, mål C-422/01 26 juni 2003, konstaterat att kravet på att försäkringen ska ha meddelats i en försäkringsrörelse som bedrivs i Sverige strider mot EG-fördraget. I en promemoria från Finansdepartementet, Ds 2003:65, föreslås ändrade regler som medför avdragsrätt för försäkring tecknad inom EES.

Väljer företaget att göra avsättning på konto Avsatt till pensioner/avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser eller avsätter medel till pensionsstiftelse måste utfästelsen ha ett innehåll som innebär att om försäkring hade köpts för utfästelsen ska kraven på pensionsförsäkring vara uppfyllda.

Några av de viktigare kraven på en pensionsförsäkring är följande. Ålderspensionen får inte utgå vid en lägre ålder än 55 år om inte dispens erhålls av skattemyndigheten. Pensionen ska utgå under lägst fem år eller om försäkringen ska upphöra när den försäkrade fyller 65 år, lägst tre år.

Utfästelsen ska vara ovillkorad dvs. oantastbar, varför företagets utfästelse inte får vara villkorad så att giltigheten är beroende av exempelvis företagets framtida ekonomiska situation.

#### *Kvantitativa krav*

Den tidigare starka kopplingen till begreppet allmän pensionsplan har i de nya avdragsbestämmelserna slopats. De allmänna pensionsplanerna har dock fortfarande betydelse då företaget ofta har en civilrättslig förpliktelse att följa en särskild allmän pensionsplan. De skatterättsliga reglerna för avdrag sätter, förutom kvalitativa, kvantitativa krav för avdragsrätten.

Enligt huvudregeln i 28 kap 5 § IL medges skattemässigt avdrag med maximalt 35 % av utbetald lön (pensionsgrundande ersättning) under beskattningsåret eller det föregående beskattningsåret. Dock högst 10 prisbasbelopp. Det skattemässiga avdraget medges på individnivå och endast med den faktiska pensionskostnaden. Regeln gäller oavsett vilken form av tryggnad som väljs av företaget eller om det sker genom en kombination av olika möjligheter till tryggnad av pensionsförpliktelsen.

Skattemässigt avdrag kan även medges enligt kompletteringsregeln i 28 kap. 7–12 §§ IL. Kompletteringsregeln ger under vissa förutsättningar en utvidgad möjlighet till avdragsrätt jämfört med huvudregeln. Regeln är tillämplig vid förtida avgång från anställningen dels om pensionsavtalet ändras, dels om parterna i sådant fall ingår ett nytt avtal. Kompletteringsregeln är dessutom tillämplig om de befintliga pensionsutfästelserna är otillräckligt tryggt dvs. arbetsgivaren kan "köpa ikapp". Kompletteringsregeln är inte tillämplig vid byte av tryggnadsform eller byte av arbetsgivare. Avdrag enligt

kompletteringsregeln medges inom angivna ramar oavsett vilken tryggnadsform som används. För ålderspension som ska betalas ut före 65 års ålder medges avdrag för kostnader motsvarande kostnader för en ålderspension på 80 % av lönen upp till 7,5 prisbasbelopp, 70 % av lönen mellan 7,5–20 prisbasbelopp och 40 % av lönen till den del den överstiger 20 prisbasbelopp men inte 30 prisbasbelopp. För ålderspension som ska betalas ut tidigast från 65 års ålder medges avdrag för kostnader för en livsvarig ålderspension på 20 % av lönen upp till 7,5 prisbasbelopp, 70 % av lönen mellan 7,5–20 prisbasbelopp och 40 % av lönen till den del den överstiger 20 prisbasbelopp men inte 30 prisbasbelopp. Även enligt kompletteringsregeln gäller att avdrag inte medges med mer än de faktiska kostnaderna på individnivå och att utfästelsen har tryggats.

Överskrider de skattemässiga avdragsnivåerna medges inte skattemässigt avdrag för den överskjutande delen.

#### *Övertagande av pensionsutfästelse*

Skattemässigt avdrag för ersättning som lämnas vid övertagande av ansvaret för en framtida pensionsutfästelse medges endast vid övergång av näringsverksamhet mellan arbetsgivare och den nya arbetsgivaren övertar ansvaret för pensionsutfästelserna. Bestämmelsen gäller fr.o.m. den 1 januari 2004 och tillämpas på avtal om övertagande av pensionsutfästelser som ingåtts efter den 25 september 2003. Mottagaren av ersättningen beskattas, liksom tidigare, för denna i sin helhet. Mottagaren kan sen får skattemässigt avdrag när de övertagna pensionsutfästelserna tryggats eller infriats.

Tidigare gällde att det företag som avhände sig ansvaret för pensionsutfästelser hade normalt skattemässigt avdragsrätt för den ersättning som företaget betalade för detta. I praxis tillämpades bestämmelsen i 28 kap 26 § IL om avdragsrätt enligt sin ordalydelse, vilket innebar att en överflyttning av ansvaret för pensionsutfästelserna kunde ske med skattemässig avdragsrätt även till en utländsk person och oavsett om pensionsansvaret tidigare medfört skattemässigt avdrag eller ej eller om övertagandet skett utan att pensionärsborgenärerna byter anställning. Se RÅ 2000 ref 28, Trust-målet.

#### *Direktutbetalda pensioner*

Avdrag för direktutbetalda pensioner medges i takt med utbetalning som en personalkostnad. Avdragsrätten följer av huvudregeln i 16 kap 1 § IL om avdrag för utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster.

Tecknande av en kapitalförsäkring är ett sätt för ett företag att säkerställa en utfästelse om direktpension. Erlagd premie för kapitalförsäkringen är inte avdragsgill samtidigt som det utfallande

beloppet i framtiden inte utgör någon skattepliktig intäkt. Kapitalförsäkringens utfallande belopp kommer företaget att använda till att betala ut direktpensionen till den anställde. Utbetalningen av direktpensionen blir då avdragsgill enligt allmänna regler, se ovan.

#### *Sociala kostnader*

När tryggande sker av pensionsutfästelser eller direktutbetalning av pension sker även arbetsgivaren betala särskild löneskatt, enligt lag om särskild löneskatt på pensionskostnader. Skatten motsvarar skattedelen av socialavgifterna. Härutöver är arbetsgivaren skattskyldig till avkastningsskatt, enligt lag om avkastningsskatt på pensionsmedel, för pensionsutfästelser som redovisas i balansräkningen och som skattemässigt avdrag har medgetts för under rubriken under rubriken "Avsatt till pensioner" enligt lagen om tryggande av pensionsutfästelser m.m. eller i sådan delpost som avses i 8 a § i samma lag. En pensionsstiftelse ska betala avkastningsskatt för de medel som stiftelsen innehar. När det gäller försäkringar är det försäkringsbolaget som är skattskyldigt till avkastningsskatt.

#### **Övriga ersättningar till anställda**

Övriga ersättningar till anställda enligt rekommendationen ska dras av som kostnad enligt bokföringsmässiga grunder det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed. Avgångsvederlag är ett exempel på en sådan ersättning till anställda där tidpunkten för den skattemässiga avdragsrätten avgörs av god redovisningssed. Den skattemässiga avdragsrätten följer av huvudregeln i 16 kap 1 § IL medan periodiseringsfrågan avgörs av 14 kap 2 § IL.

#### **Rättspraxis**

##### *Pensioner, stiftelser m.m.*

- "10-taggar", IBM-målet. RÅ 1996 ref. 33
- Västerviks-målet. RÅ 1997 ref. 30 II
- Osby-målet. RÅ 1997 ref. 30 I
- Danska Entreprenad-målet. RÅ 1999 not. 154
- Bergwik-målet. RÅ 2000 ref. 4
- Trust-målet. RÅ 2000 ref. 28
- Philips-målet. RÅ 2000 ref. 36
- SEB-målet. RÅ 2000 not. 13
- SPP-målet. RÅ 2000 not. 54
- Överlåtelser av pensionsansvar/permutation RÅ 2001 ref. 45
- Idrottsförenings-målet. RÅ 2001 ref. 166

- Styrelseordförande-målet. RÅ 2001 not. 164
- Pensionsförsäkring tecknad hos utländsk försäkringsrörelse, EG-dom mål C-422/02

*Kapitalförsäkringar*

- Beskattning av utfallande belopp från K-försäkring. RR 1932 fi not. 469
- Beskattning av utfallande belopp från K-försäkring. RR 1935 fi not 35
- Beskattning av statsmedel utfallande belopp. RR 1935 fi not. 211
- Beskattning av från arbetsgivaren utbetalt belopp. RR 1936 not. 403–4
- Beskattning av utfallande belopp från K-försäkring. RR 1939 fi not. 217
- Beskattning av utfallande belopp från K-försäkring. RR 1939 fi not. 823
- Arbetsgivarens premiebetalning till K-försäkring. RR 1940 fi not.176–180
- Beskattning av utfallande belopp från K-försäkring. RR 1941 fi not. 158
- Beskattning av engångsersättning. RR 1941 fi not. 771
- Försäkring eller banksparande. RÅ 1994 not. 19

*Avgångsvederlag m.m.*

- Reservering för avgångsvederlag  
RR mål nr 6794-01 2004-03-08
- Avsättning för gratifikationer  
KRG mål nr 3432-02 2004-02-26
- Redovisning av särskild löneskatt på pensionskostnader och avkastningsskatt på pensionsmedel vid tryggande genom särskild redovisning av pensionsskuld BFN U 91:3
- Redovisning av vinstandelar till anställda BFN U 96:3
- Avsättning för avgångsvederlag 2003:4

**Uttalanden från  
BFN**

**Svar från RSV:s  
referensgrupp för  
redovisningsfrågor**