

35 Gemensam verifikation

35.1 BFN R 2 Gemensam verifikation

Ikraftträdande

BFN R 2 trädde i kraft den 1 juli 1988 och ska tillämpas av samtliga företag som är bokföringsskyldiga enligt BFL. BFN har i sin vägledning till det allmänna rådet BFNAR 2000:6 Verifikationer uttalat att BFN R 2 fortfarande gäller och hänvisar också i nämnda vägledning i frågor om gemensam verifikation till BFN R 2.

Tillämpningsområde

BFN R 2 behandlar frågor om gemensam verifikation vid likartade affärshändelser och för inbetalningar under en dag vid kontantförsäljning av varor och tjänster. BFN R 2 hänvisar till bestämmelser i 1976 års BFL. Nu gällande bestämmelser om gemensam verifikation, dvs. 5 kap. 6 § 2–3 st. BFL, överensstämmer dock i allt väsentligt med de tidigare bestämmelserna i 1976 års BFL.

Gemensam verifikation vid likartade affärshändelser

Allmänt

Behovet av gemensam verifikation vid likartade affärshändelser uppkommer främst i företag med många små, ofta förekommande affärshändelser och där flera affärshändelser sammanförs på en samlingsfaktura. Även i fall där uppgifter om affärshändelser generas automatiskt, t.ex. vid beräkning av ränta och moms eller debitering av hyror och avgifter, finns behov av gemensam verifikation. I sådana fall får gemensam verifikation användas om den innehåller eller hänvisar till de uppgifter som ska framgå av verifikationen. Det är inget krav att likartade affärshändelser ska ha inträffat under en och samma dag.

Samlingsfakturor

En samlingsfaktura godtas som gemensam verifikation hos en leverantör under förutsättning att fakturan innehåller uppgift om a) den kvantitet av varje vara som totalt levererats under perioden b) tidsperioden avser högst två veckor och c) leverantören har ett system för intern kontroll av utfakturerings

mot leveranser. Är dessa krav uppfyllda utgör följesedlar eller motsvarande inte räkenskapsinformation hos leverantören.

Automatiskt genererade affärshändelser

För automatiskt genererade affärshändelser bör en handling som innehåller endast uppgift om datum, transaktionstyp, belopp per transaktionstyp och totalbelopp kunna användas som gemensam verifikation under förutsättning att delbelopp per kund, konto e.d. kan erhållas från andra handlingar såsom kontoutdrag, fakturor eller liknande. Sistnämnda handlingar utgör i sådana fall räkenskapsinformation. Ett grundläggande krav är att de resultat som uppkommer vid den automatiska bearbetningen bevaras i den utsträckning som erfordras för att man i efterhand på ett betryggande sätt och utan svårighet skall kunna fastställa sambandet mellan grunddata, gemensam verifikation och bokförd post (se avsnitt 40.2 BFN R 10 Systemdokumentation och behandlingshistorik).

Gemensam verifikation vid kontantförsäljning

Förutsättningar för att få använda gemensam verifikation

Gemensam verifikation får användas för inbetalningar under en dag vid kontant försäljning av varor och tjänster, om försäljningen sker under sådana förhållanden att enskild verifikation med fullständiga uppgifter ej kan upprättas utan svårighet. I sådant fall får gemensam verifikation utgöras av kontrollrensa från kassaapparat, kassarapport eller annan handling som anger summan av erhållna betalningar.

Vilka företag får använda gemensam verifikation?

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

Enskild verifikation kan inte upprättas utan svårighet.

- Kundkretsen är i huvudsak anonym, varmed avses att företagets kundkrets typiskt sett är obestämd och att kunderna normalt inte identifieras.

Kunderna köper för enskilt bruk och har inte behov av verifikation för egen bokföring.

- Affärshändelserna avser som regel mindre belopp.

Kravet på att affärshändelserna som regel ska avse mindre belopp innebär att företag som säljer dyrbarare kapitalvaror inte får använda gemensam verifikation. Kunderna har vidare behov av en fullständig verifikation för att kunna styrka sin äganderätt eller göra garantianspråk gällande. Gemensam

verifikation får inte användas vid kontantförsäljning i partihandel, s.k. cash and carry. Det finns där anledning att identifiera kunderna, vilka inte köper för enskilt bruk och regelmässigt har behov av verifikation för sin egen kontroll och bokföring. I företag när det normalt sett förs kundkort, patientjournal e.d. ska fullständig verifikation upprättas.

Den gemensamma verifikationens form

I mindre företag, som använder endast en eller ett fåtal kassaapparater, ska den gemensamma verifikationen bestå av kontrollremsor jämte tömningskvitton från kassaapparaterna.

I företag som använder ett flertal kassaapparater får den gemensamma verifikationen bestå av kassarapport till vilken ska fogas ett tömningskvitto för varje kassaregister. I dessa fall utgör kontrollremsa från kassaapparat inte räkenskapsinformation. En förutsättning för att kontrollremsa ska kunna ersättas av kassarapport är att företaget har ett väl fungerande system för intern kontroll av att kassarapporten överensstämmer med kontrollremorna.

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

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

35.2 BFNAR 2003:14 Redovisning av försäljning från myntautomat

I avsnitt 41.2 kommenteras BFN:s allmänna råd om redovisning av försäljning från myntautomat.

35.3 BFNAR 2004:1 System- dokumentation och behandlingshistorik för kassaregister

I avsnitt 40.3 kommenteras BFN:s allmänna råd om systemdokumentation och behandlingshistorik för kassaregister.

35.4 Alkohollagen

Av 6 kap. 1 § första stycket alkohollagen (1994:1738) framgår att företag med vinstintresse (exempelvis restauranger, pubar etc.) får servera spritdrycker, vin och starköl endast om serveringstillstånd erhållits för detta. Av andra stycket framgår att serveringstillstånd i vissa fall inte krävs om vissa förutsättningar är uppfyllda. Bl.a. krävs att serveringen ordnas för slutna sällskap, utan vinstintresse och utan annan kostnad för deltagarna än kostnaden för inköp av dryckerna. Ansökan om serveringstillstånd görs hos kommunen.

I 8 kap. 5 a § första stycket har med ikraftträdande den 1 juli 2003, införts ett krav för innehavare av serveringstillstånd (utom för dem som endast har tillstånd för tillfällig servering i slutna sällskap) att registrera all försäljning i ett kassaregister och erbjuda kunden ett av registret framställt kvitto. Tillståndsmyndigheten får dock medge undantag för detta krav för servering inom ideella föreningar eller liknande slutna sällskap.

Av 8 kap. 5 a § andra stycket framgår att kassaregister på ett tillförlitligt sätt ska visa alla transaktioner som gjorts och vidare anges att regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer får meddela föreskrifter om kassaregister. Statens Folkhälsoinstitut är den myndighet som har bemyndigats att utfärda föreskrifter för kassaregister enligt alkoholagens bestämmelser.

Föreskrifter om kassaregister

Statens Folkhälsoinstituts föreskrifter om kassaregister (FHIFS 2003:2), som gäller från den 1 juli 2003, innehåller tre paragrafer.

I första paragrafen definieras begrepp som kassaregister, löpnummer, kontrollremsa, journalminne, varuslag, Z-utslag och X-utslag.

I andra paragrafen beskrivs i fyra punkter vilka krav som ställs på registrets funktionalitet. Enligt den första punkten ska

registret för varje inslag registrera aktuellt år, datum och klockslag, löpnummer för inslaget samt identitet på varje enskild kassaapparat. Uppgifterna ska inte gå att ändra utan att detta registreras på kontrollremsan eller i journalminnet. Enligt andra punkten ska försäljningsbeloppet registreras med momsen specificerad och med angivande av varuslag, övningsinslag och nollinslag, rättelser och krediteringar samt betalningssätt. Tredje punkten anges att registret ska kunna ge Z-utslag och X-utslag samt kontrollremsa eller utskrift från journalminnet som innehåller de obligatoriska uppgifterna. Dessutom ska för Z-utslag anges löpnummer. Den fjärde punkten anger att kassaregistrets totala ackumulerade försäljningssumma (Grand Total) ska anges, vilken inte ska gå att nollställa.

Tredje paragrafen i föreskrifterna behandlar frågan om dispens från föreskrifterna.

Statens Folkhälsoinstitut har även lämnat särskilda kommentarer till föreskrifterna. I kommentarerna lämnas en bakgrund till föreskrifterna. Vidare kommenteras vilka som omfattas av föreskrifterna, dispensmöjligheterna, när kvitto ska ges och hur det bör vara utformat. Avslutningsvis görs i kommentarerna en hänvisning till BFL:s allmänna bestämmelser om att alla affärshändelser ska bokföras, vilka underlag som ska finnas och arkiveringsreglerna.

Föreskrifterna och kommentarerna till dessa är tillgängliga på Statens Folkhälsoinstituts webbplats, www.fhi.se.

35.5 Yrkestrafiklagen

Enligt 8 kap. 2 § yrkestrafiklagen (1998:490) får regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer meddela föreskrifter om taxameterutrustning för taxitrafik. Vägverket är den myndighet som har denna föreskriftsrätt.

Vägverkets senaste föreskrifter om taxitrafik har beteckningen VVFS 1999:177, vilken trädde i kraft den 1 januari 2000.

Av föreskrifterna framgår bl.a. att taxameter ska vara av typ som godkänts av Vägverket. För varje köruppdrag ska taxametern skriva ut ett kvitto (om kontant betalning) eller en följesedel (om betalning mot faktura) med särskilt angivna uppgifter fördelade på sexton olika grupper. Bl.a. ska av kvittot (eller följesedeln) framgå löpnummer, datum, taxiföretagets namn, taxifordonets registreringsnummer, körsträckan

Föreskrifter om taxitrafik

under köruppdraget, körsumman med särredovisning av moms, m.fl. uppgifter. Efter avslutat körpass ska taxametern skriva ut körpassrapport med visst minimiinnehåll fördelat på 19 olika grupper. Bl.a. ska anges löpnummer, taxiföretagets namn, taxifordonets registreringsnummer, taxiförarens förarkod, tillryggalagd körsträcka under körpasset, antal registrerade köruppdrag under körpasset med särredovisning av löpnummer för första och sista köruppdrag, under körpasset inkört belopp kontant med särredovisning av moms, m.fl. uppgifter.

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

35.6 Kontrollproblem

I kontrollverksamheten konstateras inte sällan att företag inte har följt BNF R 2 genom att kontrollremsor (motsvarande) från kassaregister inte har bevarats. Frågan blir då om detta innebär att företagen inte följt BFL och god redovisningssed. Konsekvensen av en sådan brist i räkenskaperna kan innebära att räkenskaperna underkänns som bevisvärde vid beskattningen och att skönsmässig uppskattning enligt 4 kap. 3 § taxeringslagen (1999:324), TL, blir följden.

I rättspraxis har frågan om kravet i BFN R 2 på bevarande av kassakontrollremsor inte prövats av Regeringsrätten (RR). Däremot har RR på senare tid i två fall beslutat att inte ge prövningstillstånd där frågan varit uppe till bedömning. I de båda fallen kom kammarrätterna till olika slutsats. Nedan följer en redogörelse för de båda fallen.

KRS:s dom den 10 januari 2002 (mål nr 7405–7408-1999)

Skattemyndigheten konstaterade vid revision av ett företag som avsett åren 1993 och 1994 att det använt sig av kassaregister för att registrera kontantförsäljningen (detaljhandel). I underlaget för bokföringen hade företaget inte använt sig av kassaregistrets kontrollremsa utan istället upprättat veckorapporter. De kontrollremsor och Z-kvitton som funnits hade ostridigt kastats bort. Vid utredningen framkom att den person (styrelseledamot) som förestått butiken inte tagit ut någon lön under den period som revisionen omfattade. Skattemyndigheten höjde företaget skönsmässigt för ej redovisad moms och ej redovisade arbetsgivaravgifter. I sina domskäl anförde KRS bl.a. följande. Veckorapporterna kan inte anses uppfylla kraven på en gemensam verifikation enligt BFL. Eftersom underlag för dagskassorna saknas kan någon kontroll av

kassaredovisningen inte göras. Underlaget för bolagets självdeklaration får därför anses bristfälligt på sätt som avses i 4 kap. 3 § TL och inkomsten måste därför uppskattas efter skälig grund. Mot bakgrund av vad som framkommit i målet framstår den av skattemyndigheten gjorda uppskattningen som skälig. Företaget överklagade till RR som 2003-03-25 beslutade att inte meddela prövningstillstånd (mål nr 1818-2002).

KRJ:s dom den 23 april 2001 (mål nr 4243–4244-1999)

Ett företag, som bedrev verksamhet med bl.a. varuförsäljning, köpte i början av hösten 1997 in varulager från konkursbo. En del av konkurslagret såldes med hjälp av tillfälligt anställd personal vid utförsäljning som ägde rum i konkursbolagets befintliga butikslokaler. Som underlag för konkursutförsäljningen hade företaget i sin bokföring endast manuella kassarapporter. Något ytterligare underlag i form av Z-utslag och kassakontrollremсор fanns inte. Med stöd av sin utredning ansåg sig skattemyndigheten kunna konstatera att oredovisad försäljning förekommit av konkursutförsäljningen och beslöt om skönsmässig uppskattning av mervärdesskatt för vissa redovisningsperioder. I rättsprocessen framförde företaget att man var osäker på om den befintliga kassaapparaten som fanns i konkursboet fungerade. Företaget gjorde gällande att man valde att inte göra några inslag i kassaapparaten av det skälet att man var osäker på kassaapparaten tillförlitlighet. Skattemyndigheten hävdade att kassarapporter inte är förenliga med god redovisningssed när en kassaapparat funnits och använts. I sina domskäl anförde KRJ bl.a. att företaget inte har företett kontrollremсор eller tömningskvitton från kassaapparaten vid konkursförsäljningarna. Av förarbetsuttalanden till 1976 års BFL framgår att detaljhandelsföretag inte behöver använda kassaapparat och att kassarapporter kan ersätta tömningskvitton och kontrollremсор som verifikationsmaterial. Enligt KRJ:s mening måste detta anses gälla alla företag oavsett storlek. KRJ kommenterade att BFN R 2 anger att i företag som inte använder kassaapparat ska den gemensamma verifikationen bestå av en kassarapport per kassa och konstaterade att inte heller BFN ålägger företag att använda kassaapparat vid detaljhandelsförsäljning, utan betraktar en kassarapport som en godtagbar verifikation. Enligt KRJ:s mening finns det därmed inte grund för att underkänna kassarapporter som redovisningsunderlag för företag som har tillgång till en kassaapparat men som inte sparar eventuella kontrollremсор eller tömningskvitton som kassaverifikationer.

Sammanfattningsvis konstaterade KRJ att bolagets redovisningsmetod med kassarapporter inte strider mot god redovisningssed fann att någon skönsbeskattning inte skulle ske. RSV överklagade till RR som 2002-05-02 beslutade att inte meddela prövningstillstånd (mål nr 3971-2001).

35.7 Rättspraxis m.m.

Rättspraxis	– Butiksförsäljning av konkurslager (kassaregister)	KRJ mål nr 4243–4244-1999
	– Butiksförsäljning (kassaregister)	KRS mål nr 7405–7408-1999
Skatteverkets ställningstaganden	– Försäljning av storpack till näringsidkare	1996:4
	– Frågor beträffande verifiering av försäljning av storpack till näringsidkare	1997:21
	– Frågor angående kassaapparaters användning	1997:19
	– Krav på kassaapparat m.m.	1999:3