

God redovisningssed

På denna sida förekommer begreppen [god redovisningssed](#), rättvisande bild, obeskattade reserver, inventariers avskrivning, anläggningstillgångars definition, varulagervärdering samt i övrigt lite smått och gott som kan vara av intresse för dem som studerar bokföring, redovisning eller företagsekonomi.

Innehåll:

- Rättvisande bild
- Sambandet redovisning - beskattning
- Obeskattade reserver
- Med anläggningstillgång förstås...
- Varulagervärdering
- Inventarieavskrivning

Begreppet *god redovisningssed* förekommer i en mängd sammanhang, i lagstiftning och i rekommendationer och inte att förglömma i undervisningen i *bokföring*, i *företagsekonomi* samt i *redovisning och beskattning*. Här ska jag ta upp en del problem som är aktuella just nu.

God redovisningssed

Enligt 4:e kap. 2 § i **bokföringslagen**, (SFS 1999:1078) skall bokföringsskyldigheten fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed. Enligt 2:a kap. 2 § i **årsredovisningslagen** (SFS 1995:1554), skall årsredovisningen upprättas på ett överskådligt sätt och i enlighet med god redovisningssed.

Innebörden av god redovisningssed är under alla förhållanden att en väletablerad praxis på redovisningsområdet åberopas. Vanligast är att referera vad som sägs i förarbetena till den nuvarande bokföringslagen: God redovisningssed är "en faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets av bokföringsskyldiga".

Myndigheter som ansvarar för att vägleda och främja utvecklingen av god redovisningssed är [Bokföringsnämnden](#) (BFN), Redovisningsrådet (RR) - eventuellt efter en sammanslagning till en enda myndighet. Vidare kan nämnas Föreningen auktoriserade revisorer (FAR). De här tre expertorganen ger rekommendationer och uttalanden i redovisningsfrågor. Ofta handlar det om hur befintliga lagar skall tolkas i konkreta fall.

Min personliga mening är att begreppet "god redovisningssed" har kommit att användas i en del sammanhang för att driva en särskild tes eller vinna/avsluta en debatt. Man slår helt sonika någon i huvudet med påståendet att "det är inte förenligt med god redovisningssed". Vidare är det nog ett begrepp som skulle passa in på redovisningen i stora och medelstora företag inom det privata näringslivet men som inte passar lika bra för verksamheter utan resultatmaximeringssyfte eller för offentlig verksamhet. Ett exempel

är att en debattör förfäktade att kommunerna i vårt land borde iaktta god redovisningssed. Därvid skulle man bortse från kommunernas beskattningsrätt. Problemet gällde hur pensionsskulden borde redovisas. Ett annat exempel är hämtat ur en bok om bostadsrättsföreningar vari hävdas att det inte finns någon god redovisningssed etablerad för sådan verksamhet (Melz, Victorin, BOSTADSRÄTT, Juristförlaget, Stockholm 1991). Det har ofta framkastats att begreppet "rättvisande bild" som vi anammade i och med EU-medlemskapet skulle kunna göra oss mindre beroende av begreppet god redovisningssed och det som det anses stå för..

Rättvisande bild

Begreppet *rättvisande bild*, som har sitt ursprung i EU:s s.k. direktiv, finns med i Årsredovisningslagen (SFS 1995:1554). Där anges i 2:a kap. 3§ följande.

"Balansräkningen, resultaträkningen och noterna skall upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av bolagets ställning och resultat. Om det behövs för att en rättvisande bild skall ges, skall det lämnas tilläggsupplysningar. Om avvikelser görs från vad som följer av allmänna råd eller rekommendationer från normgivande organ, skall upplysning om detta och om skälen för avvikelserna lämnas i en not."

Det som avses med normgivande organ trde vara, BFN, RR och FAR - enligt ovan - Se under rubriken "God redovisningssed"

Utredningen som ledde till en ny bokföringslag 1999, har i sitt betänkande, (SOU 1996:157) faktiskt föreslagit att begreppet "rättvisande bild" utmönstras. Man ansåg (då) att, det skulle vara tillräckligt om god redovisningssed iaktogs, för att automatiskt få en

rättvisande bild! "Nog med begrepp" tycktes man anse.

Den nya bokföringslagen finns nu och man kan uppfatta det som om god redovisningssed valts som honnörsord för den löpande bokföringen medan rättvisande bild skall gälla de rapporter som upprättas enligt Årsredovisningslagen.

Som en följd av införandet av den nya Årsredovisningslagen år 1997, kom vi att få en ny baskontoplan, det är den som kallats **EU-BAS 97**. Av namnet att döma är det en EU-anpassad kontoplan, vilket är fel. Det finns ingen standard vad gäller kontoplaner i Sverige eller inom EU-området. Däremot finns det nationella normer i t.ex. Frankrike och Tyskland. Dessa länders kontoplaner är inte alls lika vår nya baskontoplan. Senare har det f.ö. kommit en EU-BAS 99 samt en EU-BAS 2000. Om det skall bli en ny kontoplan varje år i vårt land återstår att se - den som lever... Bidragande till den frekventa utvecklingen på kontoplansområdet är förstås att pengar finns att tjäna. Varje ny kontoplan säljs för ca tusenlappen.

Sambandet redovisning - beskattning

En naturlig utgångspunkt vid inkomstbeskattningen är den skattskyldiges årsredovisning. Man skulle kunna anta att om god redovisningssed följts och resultatet ger en rättvisande bild, så borde detta resultat också kunna duga som beskattningsbar inkomst; t.ex. för vanliga AB med skattesatsen 28%. Så enkelt är det emellertid inte. Här måste jag för klagörande först citera vad som framkommer av sammanfattningen i ett Delbetänkande av Redovisningskommittén, **SOU 1995:43**, Sambandet Redovisning - Beskattning. *Kommittén kallas i det följande för Gruppen.*

"I Sverige råder ett starkt samband, såväl materiellt som formellt, mellan företagets redovisning och beskattning innebärande att redovisningen utan större korrigeringar skall kunna ligga till grund för beskattningen. Denna samordning är grundläggande för företagsbeskattningen. Det *materiella sambandet* består i att den skattemässiga inkomstberäkningen sker på grundval av den skattskyldiges bokföring. Det *formella sambandet* tar sig uttryck i att skattelagstiftningen dels som förutsättning för att vissa avdrag skall medges vid taxeringen kräver att motsvarande avdrag gjorts i räkenskaperna, dels föreskriver att samma värdering av vissa tillgångsposter skall ha företagits i räkenskaperna som vid taxeringen för att godtas skattemässigt. Genom det formella sambandet tvingas företagen att redovisa **bokslutsdispositioner och obeskattade reserver."**

Gruppen framförde uppfattningen att redovisningen kvalitetsmässigt skulle vinna på en ökad frikoppling från beskattningen. Gruppen skriver:

"Utifrån allmänna redovisningssynpunkter skulle det således vara en fördel om i första hand systemet med obeskattade reserver och bokslutsdispositioner kunde avskaffas. Sådana avskrivningar och avsättningar som görs uteslutande av skatteskäl bör inte redovisas i balans- och resultaträkningarna utan enbart företas i företagets deklARATIONER. Även när det gäller vissa värderingsregler där gränsen mot bokslutsdispositioner är flytande är det enligt vår mening motiverat med en viss frikoppling."

De skatteregler som berör redovisningen återfinns först och främst i Kommunalskattelagen (SFS 1928:370). Denna är den grundläggande författningen på inkomstbeskattningens område. Då den har sitt ursprung i en reform för 70 år sedan (1928) frågar man sig när den kommer att överges för en ny samlad skattelag. Inkomstslaget

näringsverksamhet behandlas i 21 - 27 §§ jämte de detaljerade reglerna i anvisningarna till samma paragrafer. Givetvis berörs företagsbeskattningen även av en mängd andra skattelagar, t.ex. Lagen om statlig inkomstskatt, Lagen om periodiseringsfonder. Mervärdesskattelagen (ML) är på visst sätt av stor betydelse, för hur man beter sig, dvs som man uppfattar ett tillåtet sätt att bokföra och därmed vad som är "god redovisningssed". Ett exempel är övergångarna från en månad till en annan: är det god redovisningssed att periodisera rätt enligt den praxis som gäller vid årsbokslut eller måste man strikt följa mervärdesskattens regler? Maraboufallet ger måhända svaret.

Avskrivning av inventarier

Kommittén föreslog att reglerna i punkt 13 av anvisningarna till 23 § KL {Kommunalskattelagen (1928:370)} om avdrag för *räkenskapsenlig avskrivning* av inventarier frikopplas från redovisningen på så sätt att kravet på att motsvarande avskrivning skall ha gjorts i räkenskaperna för att berättiga till skattemässigt avdrag upphävs.

FAR har i sin rekommendation Nr. 3 - **Redovisning av materiella anläggningstillgångar** bl.a. anfört: *Till den del en tillgång skrivits av eller ned uteslutande av skatteskäl skall enligt 5 kap. 3 § tredje stycket ÅRL upplysning lämnas om detta med angivande av avskrivningens eller nedskrivningens storlek. Bokföringslagen uppställer minimikrav i fråga om avskrivningar men hindrar inte att man gör längre gående avskrivningar än de som är företagsekonomiskt erforderliga. FAR anser att i de fall avskrivningar verkställs utöver den fastställda planen dessa bör redovisas som en **bokslutsdisposition** och ej som*

en rörelsekostnad. I resultaträkningen bör således de bokföringsmässiga avskrivningarna uppdelas på dels en rörelsekostnad "avskrivningar enligt plan", dels en bokslutsdisposition "skillnad mellan bokförd avskrivning och avskrivning enligt plan". Avskrivningar enligt plan baseras normalt på anläggningarnas anskaffningskostnad, bl.a. före avskrivning mot investeringsfond. Investeringsfonder är under avveckling - min kommentar. Dessutom vill jag fälla den kommentaren att det, som här rekommenderas av FAR, i läroböckerna ibland kallas för **delad avskrivning FAR förordar således en redovisning av avskrivningar enligt plan trots att bokföringslagen ej uppställer krav på detta. Tillämpningen av avskrivningar enligt plan är numera allmänt utbredd bland större företag. FAR anser därför att sådan redovisning får betraktas som god redovisningssed och därmed också obligatorisk för större företag. Med större företag avses företag med en balansomslutning större än 1 000 basbelopp eller mer än 200 anställda.**

Före andra världskriget och fram till år 1955 fanns en period då "fri avskrivning" tilläts. De nuvarande skattereglerna med de bekanta avskrivningsreglerna: 20-regeln resp. 30-regeln har dock stått sig länge nu, i omkring 45 år! Mer om de betänkligheter som ändå finns på att släppa kopplingen mellan redovisning och beskattning kommer att visas senare.

Anläggningstillgångar

Tillgångar finns av tvenne slag. Bokföringslagen liksom Årsredovisningslagen skiljer mellan anläggningstillgångar och omsättningstillgångar. Enligt Bokföringslagen 13 § 1a stycket är, de tillgångar som är avsedda att stadigvarande brukas eller innehas, anläggningstillgångar. Övriga tillgångar är omsättningstillgångar. Med stadigvarande menas vanligen att företaget har för avsikt att inneha tillgången minst ett år.

Det finns sen olika slag av anläggningstillgångar (AT). Enligt Årsredovisningslagen, som f.n. gäller alla svenska AB, så har vi materiella anläggningstillgångar, finansiella samt immateriella. Exempel på immateriella anläggningstillgångar är goodwill och patent- och licensrättigheter. Exempel på finansiella anläggningstillgångar är aktier i dotterbolag.

Bland materiella AT märks så vitt skilda tillgångar som fastigheter, maskiner, bilar, inventarier och verktyg. Av de senare, (inventarier och verktyg) och är det rimligt att sätta en beloppsgräns, liksom en gräns för varaktighet innan anskaffningen överhuvud betraktas som att en tillgång tillförts företaget. Av praktiska skäl finns sådana gränser och vi brukar kalla dessa för korttidsinventarier eller förbrukningsinventarier eller liknande. Att de gets beteckningen inventarier överhuvud är lite missvisande, eftersom dessa kostnadsförs direkt och omedelbart vid inköpet (utgift om Du så önskar). Dessa förbrukningsinventarier är således över huvud inte alls någon tillgång. De hamnar aldrig bland balansräkningens tillgångsposter. Man anser att de förbrukas inom den period vari de bokförs. Detta är praktiskt.

Däremot har det anförda inte något med definitionen av anläggningstillgångar (AT) resp. av omsättningstillgångar (OT), att göra. På AT görs normalt [avskrivningar](#). OT är tillgångar som kostnadsförs efter fastställd förbrukning - exempelvis när varulagret förlorat i värde. Inventering görs, liksom värdering efter lägsta värdets princip. Förbrukningsvaror bokförs genast som utgift/kostnad och man behöver inte fundera på, om de skulle kunna ha varit tillgångar - antagligen räknades de som tillgångar hos säljaren, men det är ju en helt annan sak.

Det anförda är delvis i polemik mot en lärobok vi ibland använder. Där talas det - som jag menar vilseledande, om att det är en fråga om gränsdragning mellan OT och AT när man har vissa schablonregler

t.ex. för korttidsinventarier eller tillgångar med ett inköpsvärde under ett belopp t.ex. under 3.000 kr. Bokför man t.ex. verktyg på konto 5410 Förbrukningsinventarier, så blir det inköpta överhuvud inte en bokförd tillgång utan en kostnad. Bokför man ett anskaffat dataprogram för 4.000 kr på konto 1220 debet så brukar man säga att man **aktiverar utgiften**. Däremot, om man **i stället** bokför det där dataprogrammet på konto 5460 debet så är det en direkt **kostnadsföring**.

Byggnaders avskrivning

Ett intressant tema. Jag ber få återkomma med bl.a. historik.

[Upp](#)

[GeoCities](#)

[Spray](#)

[Swipnet](#)

[Telia 1](#)

[Telia 2](#)

[Telia 3](#)

[Telia 4](#)