

ETT KOMPLEMENT TILL BOKSLUTSBOKEN,
BOKFÖRINGSBOKEN OCH NYCKELTALEN.

SVENSK REDOVISNING

BULLETTINEN

2023

NUMMER 1

BAS
inte bara en kontoplan

BULLETINEN

Ansvarig utgivare

ISABEL CARENDI

TELEFON: 08-598 191 33

E-POST: ISABEL.CARENDI@NJ.SE

Huvudredaktör

SVEN-INGE DANIELSSON

Redaktionsråd

MATS BROCKERT

BIRGITTA ÅHLANDER

CLAES ERIKSSON

E-POST: INFO@BAS.SE

Bulletinen är utgiven för BAS-kontogruppen i Stockholm AB av Norstedts Juridik AB, 106 47 Stockholm.

Införda artiklar återger författarnas åsikter, vilka inte behöver stödjäs av BAS.

Manuskript till artiklar sänds till redaktionsrådet under e-post-adressen: info@bas.se

BAS-kontogruppen i Stockholm AB, Drottninggatan 89,
113 60 Stockholm

BAS FRÅGESERVICE

Frågor om löpande bokföring i allmänhet och om BAS-relaterade frågor i synnerhet kan, kostnadsfritt och i begränsad omfattning, ställas till info@bas.se.

PRENUMERATION

Bulletinen Nyhetsbrev 1 575 kr exkl. moms

Bulletinen E-post 1 410 kr exkl. moms

Bulletinen utkommer med 4 nummer per år.

Prenumeranter bör omgående anmäla adressförändringar.

Enstaka häften säljs endast i mån av tillgång.

BESTÄLLNINGAR: www.nj.se

order@forlagssystem.se

ISSN 2001-1652

ISBN 978-91-39-02798-0

PRODUKTION: eddy.se ab, Visby 2023

TRYCK: Norstedts Juridik, 2023

Att mångfaldiga innehållet i detta verk, helt eller delvis, utan medgivande av Norstedts Juridik AB är förbjudet enligt lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk. Förbudet gäller varje form av mångfaldigande, såsom exempelvis tryckning, kopiering, ljudinspelning liksom elektronisk återgivning eller överföring.

FÖRORD

3

Sven-Inge Danielsson

ARTIKLAR

5

Claes Eriksson

Översynen av kontoplanen
– utfall av första remissen

9

Peter Nilsson

Redovisning av biologiska
tillgångar

18

Mats Brockert

Några tankar kring närings-
betingade andelar – omkostnads-
belopp och löneutbetalning med
andelar

3

Förord

Vi går mot ljusare tider ...

I varje fall om man ser till antalet timmar med dagsljus varje dag. Men i övrigt så bombarderas vi av mörka nyheter i dessa tider – krig, jordbävning, mord, skottlossning och ekonomisk kris.

Men ljuset finns där, även vad gäller dessa dystra områden. Frågan är bara när det kommer. Trots dystra nyheter i media så rullar vardagen på i stort sett som vanligt, och från vår sida är det dags för vårt lilla bidrag till en bättre vardag, Bulletinen.

I detta nummer hittar ni tankar, funderingar och information i frågor som rör beskattning och redovisning, och i dessa oroliga tider kan det vara skönt att kunna koppla av en stund. Slippa alla dystra rubriker och bara få vara lite nörd och grotta ner sig i en intressant artikel.

För hur det än ser ut i omvärlden så behövs det struktur och tillämpbara regler för att vårt näringsliv ska fungera, detta är lika viktigt även i tider av en alltmer ökad digitalisering. Så visst gör vi samhällsnytta i vårt arbete med utveckling av BAS-kontoplanen.

I detta nummer skriver vi bland annat om växande gröda, detta utifrån KPMG:s rapport till Bokföringsnämnden i detta ämne. Här sår man verkligen ett frö för bättre redovisning på detta område.

Så kära läsare, håll till godo med ännu ett nummer av Bulletinen. Här finns som vanligt små guldkorn i artiklarna – läs och leta och hör gärna av er med frågor och synpunkter kring innehållet.

Var rädda om varandra, vi behöver en vänligare värld.

Sven-Inge Danielsson

Redovisningsspecialist och ordförande i BAS-intressenternas Förening

Översynen av kontoplanen – utfall av första remissen

Av Claes Eriksson

I Bulletin nr 3 2022 presenterades den första remissen avseende översynen av kontoplanen. För BAS styrelse har nu en remissammanställning presenterats. Styrelsen har inte fattat alla beslut om hur man ska gå vidare. I artikeln redogör jag översiktligt för de svar BAS har fått som kan få större inverkan.

Det som remitterades var samtliga konton för anläggningstillgångar med tillhörande konton i resultaträkningen samt kontoklasserna fem och sex. Remissen innehöll också de kriterier som BAS vill ska vara utgångspunkt för när ett konto ska finnas i BAS-kontoplanen. Det finns en del kritik men också många positiva svar. Jag börjar med de positiva synpunkterna.

Struktur och standardisering är bra

Många remissinstanser för fram att det är bra med en tydlig struktur som underlättar för företaget att få fram korrekta årsredovisningar, skattedeklarationer och underlag för statistikrapportering. Det är också bra att BAS genomför en översyn.

Vad gäller strukturen påtalar en del remissinstanser att en än bättre struktur underlättar för den framtida digitaliseringen. Det finns idag flera digitaliseringsprojekt både på nationell och nordisk nivå som

eftersträvar möjligheter till enklare rapportering. I många fall kräver det en standardiserad bokföring.

Många ser redan idag fördelarna med att vi i Sverige har BAS-kontoplanen. Men kan den bli än mer tydlig och mer strukturerad är det ännu bättre. Ett exempel som underlättar för pågående digitaliseringsprojekt är om BAS delar upp konton som idag kan styra till två olika poster i en årsredovisning. Man tar på det sättet bort felkällor och tvingar inte programvaruföretag och användare att skapa lösningar för att få det helt rätt.

Internredovisningskriteriet

En viktig del i att veta när ett konto ska, respektive inte ska, finnas i BAS-kontoplanen är att ha tydliga kriterier som styr det. Under flera år har dessa inte varit tydligt dokumenterade. Av de kriterier BAS nu remitterade kändes ändå de flesta ganska självklara. Remissinstanserna hade heller inte några synpunkter på de flesta av kriterierna.

Det kriterium som det framförts synpunkter emot är det som reglerar att konton i vissa fall ska finnas av internredovisningsskäl. Det är inte så att remissinstanserna har tyckt att det ska tas bort, det bör däremot ses över. I remissen uttrycks kriteriet enligt följande:

”De vanligaste internredovisningsbehoven, t.ex. vanliga periodiseringsposter och poster som normalt förekommer i alla företag”.

Det är inte helt lätt att bedöma vad det kan komma att innebära i praktiken. Tolkar man orden ”normalt” och ”alla” ordagrant är det svårt för ett konto att över huvud taget kvalificera sig för en plats i BAS-kontoplanen. Åtminstone får man uppfattningen att det är så det ska tolkas. I kombination med vad BAS föreslog avseende anläggningstillgångar och kontoklasserna fem och sex kan man i alla fall uppfatta att det är ganska få konton som faller inom ramen för kriteriet. Det förstås på det sättet att konton som många använder sig av föreslås tas bort. Som exempel kan nämnas konto för kapitalförsäkringar, djur, butiksreklam, varuprover, med många fler.

Det har därför i svaren föreslagits att kriteriet ska formuleras om. En lösning skulle kunna vara att skriva att konton som används av 10–20 procent av företagen ska finnas med. Det är möjligt att BAS kan få fram statistik kring vilka konton som då borde finnas kvar, men hur ska det bedömas när det ska beslutas om nya konton? Å andra sidan kan man säga att om kriteriet ska utformas som att ett konto normalt ska användas av alla företag kan inga nya konton komma till alls. Innan ett konto finns i grundstrukturen kan inte gärna alla företag normalt använda det.

Många remissinstanser har inte kommenterat kriteriet direkt, men framför med tydlighet att BAS i förslaget tar bort för många konton. Det finns däremot inga konkreta förslag kring hur BAS skulle kunna formulera ett kriterium för varför vissa konton ska finnas kvar och som också kan ligga som grund för om nya konton ska läggas till och en framtida bedömning av när konton kan tas bort.

BAS har som tanke fört fram att de företag som vill använda sig av de konton som tas bort i grundstrukturen får lägga till dem på frivilligt basis. En kritik som framförts mot det är att, även om strukturen är tydlig, konton kommer att placeras på fel ställe. Även om de placeras strukturellt korrekt är det svårt att förstå för t.ex. banker som jämför två företag varför kontot för exempelvis kapitalförsäkringar har olika nummer mellan olika företag. Remissinstanserna ser en risk i att det kommer att ställa till det i onödan.

Sammanfattningsvis har BAS lite att fundera på här.

I övrigt vad gäller kriterier kan noteras att flera remissinstanser är inne på att konton kan läggas till baserat på vad som kan behövas för att rapportera kring hållbarhet. BAS har tidigare deltagit i ett seminarium avseende hållbarhet. BAS signal var då att det absolut kan vara aktuellt, men att BAS inte ska hålla i taktspinnen. Först måste det bli klart vilken standard som ska gälla för hållbarhetsredovisning i onoterade företag.

Även detta kan man fundera över om BAS bör överväga. Det görs trots allt en del investeringar i t.ex. solceller. Många företag är också intresserade av att följa t.ex. energikostnader och andra typer av kostnader kopplade till hållbarhet.

Andra principer

Förutom kriterier för när ett konto ska finnas har förslagen också byggt på en del andra principer. Den som blivit mest kritiserad här är att BAS velat fylla igen de glapp som finns i kontoplanen. Tanken är att om kontoplanen hade skapats för första gången hade det inte funnits några glapp.

Den kritik som framförs är att i den digitaliserade hanteringen spelar detta ingen roll. Det som riskerar att hända är att jämförelser blir svåra, risk för bokföring på fel konto och mer kostnader för att lära sig nytt. Man ser ingen som helst fördel med att fylla igen glappen.

Här är det svårt att se att BAS inte kommer att omvärdera principen.

Anläggningstillgångar

Vad gäller anläggningstillgångar föreslås en ganska stor förändring av strukturen. Kontogrupperna 11xx och 12xx föreslås slås ihop. Förutom att vissa konton flyttas trots att de ska användas för exakt samma sak tillkommer en hel del konton. Det har att göra med att försöka få kontogrupperna att räcka till för presentationen i årsredovisningens balansräkning och i statistikrapporteringen.

Vissa remissinstanser är väldigt kritiska mot detta. De problem som framförs är jämförelser mellan åren, risk för fel då alla inte ändrar, problem med anläggningsregister, m.m. Kritiken är förståelig. BAS frågade i remissen efter förslag på andra lösningar. Några sådana framförs däremot inte.

I en del fall förstår man det som att remissinstanserna inte ser de problem som finns idag. Vad är det då för problem? Ett exempel är kontona 1240 Bilar och 1250 datorer. Dessa tillgångar kan i balansräkningen rätteligen höra hemma antingen i posten Maskiner och andra tekniska anläggningar eller Inventarier, verktyg och installationer. Om kontoplanen ska hjälpa till att styra rätt i en årsredovisning måste det därför finnas fyra huvudkonton och inte två för dessa tillgångar.

Kontoklasserna fem och sex

Vad gäller kontoklasserna fem och sex består kritiken i remissvaren av att konton plockas bort och att glapp fylls igen. Det är kommenterat tidigare i artikeln.

Sammanfattning

Som jag nämner redan i inledningen är detta en översiktlig redogörelse för remissvaren. Det finns en del andra principiella synpunkter och en hel del detaljer vad gäller namn på konton etc. Sammanfattningsvis tycker jag man kan säga att BAS får beröm för att de har tagit tag i en översyn. Vad gäller de relativt omfattande ändringar som föreslås varnar en del för konsekvenserna medan andra ser fram mot den mer strukturerade hållningen.

Claes Eriksson arbetar som redovisningsexpert hos Srf konsulterna. Claes är bland annat ledamot i Bokföringsnämnden, BAS styrelse och Srf konsulternas redovisningsgrupp.

9

Redovisning av biologiska tillgångar

Av Peter Nilsson

Sedan en tid tillbaka har det diskuterats hur biologiska tillgångar ska redovisas och med anledning av det har BFN publicerat en rapport av KPMG som behandlar detta. I denna artikel sammanfattas slutsatserna i rapporten.

1. Inledning

Efter diskussioner i branschen har frågor inkommit till Bokföringsnämnden BFN om redovisning av biologiska tillgångar, framför allt relaterat till s.k. växande gröda. Frågan om hur biologiska tillgångar ska redovisas innehåller många olika delfrågor och är inte sällan svårbedömda. Det beror på att beroende på slag av biologisk tillgång kan de skilja sig åt, exempelvis har spannmål en livscykel som understiger ett år medan träd har en mycket lång livscykel. Vidare kan det vara svårt att avgöra vilken del av insatserna som avser nyanläggning och vilken som avser vård och underhåll av tillgången.

KPMG har på uppdrag av BFN presenterat en rapport som belyser hur växande gröda och andra biologiska tillgångar redovisas i praxis idag, enligt kostnadsföringsmodellen eller aktiveringsmodellen, och hur dessa redovisnings sätt i företagen förhåller sig till årsredovisningslagen ÅRL och BFN:s normgivning.

I denna artikel redogörs kort för rapportens slutsatser.¹ I nästa avsnitt görs en avgränsning av vad som avses med biologiska tillgångar. Därefter redogörs för redovisning av växande gröda följt av växande skog.

2. Biologiska tillgångar

I ÅRL finns ingen särskild definition av vad som avses med biologiska tillgångar. Frågan berörs dock i K3 vari anges att jord- och skogsbruksverksamhet inkluderar den biologiska omvandlingen och skörd av biologiska tillgångar för försäljning eller för omvandling till jord- och skogsbruksprodukter eller nya biologiska tillgångar.² Med detta avses levande växter varför jord- och skogsbruksprodukter, dvs. de skördade produkterna av de biologiska tillgångarna, inte omfattas av begreppet. Vidare är utgångspunkten att ett företag anses ha det bestämmande inflytandet över de ekonomiska fördelarna som kommer att erhållas från de jord- och skogsbruksprodukter som skapas.

Det torde vara självklart att såväl EU-direktivet³ som ÅRL:s regler är tvingande i förhållande till både den kompletterande normgivningen som tillämpad praxis. Detta innebär att den yttersta ramen för när en utgift ska eller inte får periodiseras bestäms enligt reglerna i direktivet och ÅRL och dess förarbeten. Enligt dessa regler synes det finnas ett krav att i en post inkludera kostnader för att anskaffa eller tillverka denna post. Detta stärks av det synsätt som numera tillämpas på pågående arbeten på löpande räkning där en ofakturerad intäkt ska tas upp som tillgång.

Med biologiska tillgångar avses levande växter hänförliga till jord- och skogsbruksverksamhet, dvs. den biologiska omvandlingen. För att den biologiska omvandlingen ska möjliggöras tillskjuter företaget såväl förnödenheter som arbete till mark och växt. Den mest rimliga slutsatsen är att den biologiska omvandling som sker, dvs. tillgångens skapande, anses vara en tillgång enligt den definition som finns i ÅRL. Detta stärks av principen att om ett företag har det bestämmande inflytandet över de ekonomiska fördelarna som kommer att erhållas från de jord- och skogsbruksprodukter som skapas ska utgifterna redovisas som en tillgång.

1. Rapporten finns i sin helhet att läsa på BFN:s hemsida.

2. Punkt 34.2. Även inom ramen för den internationella normgivningen finns regler om biologiska tillgångar, se IAS 41 Jord- och skogsbruk.

3. EU-direktivet är tillämpligt på aktiebolag men inte enskilda näringsidkare.

Det innebär således att kärnfrågan är om en sådan tillgång alltid måste redovisas, dvs. aktiveringsmodellen måste tillämpas, eller om utgifterna kan omedelbart kostnadsföras enligt kostnadsföringsmodellen.

3. Växande gröda

3.1 K3

Som framgår ovan finns särskilda regler i K3 om biologiska tillgångar vilket klart talar för att aktiveringsmodellen ska tillämpas, dvs. att utgifterna ska redovisas som tillgång, för växande gröda. Den biologiska omvandlingen startar när en gröda sätts/planteras och då uppstår en biologisk tillgång som behöver redovisas. Inom jordbruket är utgångspunkten att en gröda skördas oftast inom kortare tid än ett år från det att den planteras. Därav bör tillgången klassificeras som en omsättningstillgång för att den kommer att omsättas inom ett år alternativt inom en verksamhetscykel.⁴ Redovisning bör följaktligen ske utifrån kapitlen som berör omsättningstillgångar och för de flesta företag som bedriver jordbruk är det rimligtvis 13 kap. om varulager som blir relevant för redovisningen.

Utgiften för inköp av råvaror och material för den aktuella grödan i ett jordbruk bör utifrån detta resonemang bli en del av tillgångens anskaffningsvärde. Även andra utgifter som har direkt koppling till tillverkningen ska inkluderas i anskaffningsvärdet, vilket skulle kunna inkludera utgifter för gödsling. Härvid måste dock göras en gränsdragning mot utgifter som mer är av underhållskaraktär. I regelverket finns möjlighet till schablonmässig värdering, vilket är en praktisk hantering av den annars svåra bedömningen av hur stor del som är direkt hänförligt till produktionen. En sådan schablon kan, som redan görs idag, lämpligen tas fram av branschen utifrån olika produktionsmetoder, typer av grödor etc.

3.2 K2

Bedömningen i K2-regelverket sker delvis utifrån ett annat perspektiv. I detta regelverk finns inte någon specifik vägledning för hur biologiska tillgångar ska redovisas utan bedömningen får ske utifrån närliggande frågor i första hand 7 kap. om rörelsekostnader och 9 kap. om tillgångar.

4. Se punkt 4.4 K3.

Till skillnad mot K3 är K2 ett förenklingsregelverk som bygger på schabloner men även på en uttalad försiktighetsprincip. Utifrån försiktighetsprincipen får ett företag exempelvis inte redovisa egenupp- arbetade immateriella tillgångar även om det äger och har kontroll över tillgången. Skälet till att sådana tillgångar inte får redovisas torde vara att de är svåra att identifiera men även att värdera. Motsvarande synsätt kan inte göras gällande avseende växande gröda. Tillämpningen av försiktighetsprincipen får dock inte medföra att omotiverade reserver byggs upp i balansräkningen.

Vidare följer av såväl EU-direktivet som ÅRL och dess förarbeten att en tillgång ska redovisas i balansräkningen. En omsättningstillgång ska tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet.

Om företaget ska tillämpa aktiveringsmodellen eller kostnads- föringsmodellen bestäms i ett första steg utifrån om företaget äger den biologiska tillgången. Är det markägaren som tillfört marken insats- varor och andra resurser är denne ägare av den biologiska tillgången. Även om den biologiska tillgången är en del av fastigheten finns det inget hinder att på motsvarande sätt som gäller för byggnader och andra fastighetstillbehör se den biologiska tillgången som en särskild tillgång. Om tillgången ägs av företaget ska utgiften för den redovisas som en tillgång enligt punkt 9.2 och i annat fall ska den redovisas som en kostnad enligt punkt 7.4.

Biologiska tillgångar som redovisas som tillgång ska på motsvarande sätt som gäller för K3 i normalfallet klassificeras som omsättningstill- gånger och redovisas enligt 12 kap. om varulager.⁵

Värderingen av biologiska tillgångar innehåller flera komplikationer, exempelvis gränsdragningen mellan tillgångsredovisning respektive utgifter för vård och underhåll. Det finns möjlighet till schablonmäs- sig värdering, vilket är en praktisk hantering av den annars svåra bedömning av hur stor del som är direkt hänförligt till produktionen. En sådan schablon kan, som redan görs idag, lämpligen tas fram av branschen utifrån olika produktionsmetoder, typer av växande gröda etc. Dessa schablonmässiga värderingsmodeller synes av naturliga skäl vara i linje med de schablonmetoder som används för att värdera lager av produkter. Härigenom blir värderingskedjan från insatsvaror till skördade produkter obruten.

5. Se punkterna 9.5, 10.3 och 12.2.

3.3 Årsbokslut

Reglerna om årsbokslut tar sin utgångspunkt i ÅRL och regleringen är i princip detsamma som gäller för K2. En skillnad är att EU-direktivet inte är tillämpligt på enskilda näringsidkare men väl ÅRL. Som grund ska en bestämmelse, i detta fall bl.a. vissa bestämmelser i 4 kap. ÅRL, tolkas på samma sätt även om det är fråga om enbart svenska förhållanden. Härvid finns det emellertid civilrättsliga skillnader mellan aktiebolaget och den enskilda näringsverksamheten som kan påverka bedömningen.

Vår bedömning är dock att när företaget sår/ planterar/sätter etc. de inköpta varorna blir de biologiska tillgångar och om det sker på mark som företag äger bör det rimligtvis inte finnas några tvivel om att företaget även äger de biologiska tillgångarna. Motsvarande synsätt gäller om det är en arrendator som sår m.m. Detta innebär att lagreglerna och BFN:s normgivning talar för att aktiveringsmodellen ska tillämpas på växande gröda men att det, i vart fall om K2 ändras, kan finnas argument inom ramen för försiktighetsprincipen för att kostnadsföringsmodellen är möjlig att tillämpa. En sådan redovisningsprincip torde även få effekt på lagervärderingen oberoende av om en värdering sker helt utifrån faktiska kostnader eller enligt en godtagbar schablon. De skördade produkternas värde kommer att värderas till värdet av växande gröda med tillägg av skördekostnader m.m. Det innebär att lagervärdet kommer att bli mycket begränsat.

Således är slutsatsen att växande gröda ska redovisas enligt aktiveringsmodellen och värderas enligt reglerna i 11 kap. om varulager.

3.4 Förenklat årsbokslut

Bedömningen om äganderätten som beskrivits ovan får ses som relevant för växande gröda i jordbruk. Den ekonomiska nyttan/ äganderätten över de biologiska tillgångarna kan separeras från ägandet av marken och frågan om företaget ska redovisa en tillgång ses inte som sammankopplad med om företaget äger marken där de biologiska tillgångarna är planterade/satta. Det synes därför inte finnas hinder mot att redovisa växande gröda som tillgång. Det innebär också att det finns en samordning med redovisning av insatsvaror och skördade produkter.

K1 är ett uttalat förenklingsregelverk både när det gäller ett balansräknings- och resultaträkningsperspektiv. Vidare är försiktighetsprincipen framträdande och det finns stora möjligheter inom regelverket att bygga upp reserver. Utifrån principerna i regelverket synes det inte

finns hinder mot att tillämpa kostnadsföringsmodellen. Synsättet innebär att växande gröda inte ses som en tillgång och att när insatsvarorna används ses utgiften som en kostnad. En sådan tillämpning är också i linje med hur i princip samtliga företag som tillämpar K1 redovisar utgifter för växande gröda.

Den princip som växande gröda redovisas enligt bör påverka lagervärderingen. Tillämpas kostnadsföringsmodellen torde därför inte utgifter för växande gröda som kostnadsförts speglas i värdet på de skördade produkterna som kan klassificeras som färdiga varor, omsättningstillgångar under tillverkning för att få färdiga varor eller omsättningstillgångar som ska användas i tillverkningen av färdiga varor.

4. Växande skog

4.1 Årsredovisning och årsbokslut

Som framgår ovan startar en biologisk omvandling när en växt planteras och då uppstår en biologisk tillgång som behöver redovisas. Inom skogsbruk är det följaktligen rimligt att det uppstår en tillgång i ett företag när träd planteras eller när skog förvärvas. Vid förvärv av skog från en extern part sker förvärvet i form av en fastighet. Likt fördelning av ett fastighetsvärde på byggnad och mark är det följaktligen rimligt att en del av värdet som fastigheten förvärvats för är p.g.a. skogen och den avkastning som den bedöms generera genom avverkning och värdestegring.

Inom skogsbruk är klassificeringen av skogen svår. Det är därför rimligt att anta att skog i många fall förvärvas för att stadigvarande "brukas eller innehas" i ett företags verksamhet och att den därför ska redovisas som anläggningstillgång. Även om skogen ska avyttras sker detta successivt under lång tid och vidare är skogen naturligt långsamtväxande vilket gör verksamhetscykeln från planta till avverkningsbar skog lång. Verksamhetscykeln behöver inte nödvändigtvis ses som perioden från en plantering till avverkning. Plantering och avverkning av ett skogsområde sker successivt och därför skulle en verksamhetscykel även kunna ses från en avverkning till nästa. Utifrån klassificeringsreglerna i ÅRL blir utgångspunkten att om skogen stadigvarande brukas och innehas ska den ses som en anläggningstillgång och att en tolkning av en lång verksamhetscykel för skogen ensamt skulle innebära att den klassificeras som en omsättningstillgång inte bedöms som tillräckligt.

Skogen redovisas normalt enligt enhetsprincipen och anskaffningsvärdemetoden. Något värdeminskningssavdrag görs inte, bl.a. på grund

av att skogen är normalt inte föremål för värdeminskning (förlitning) utan istället tillväxt i både volym och värde. När en del av en skog avverkas minskar tillgångens substans och företaget behöver göra en bedömning om ett nedskrivningsbehov föreligger, vilket kan aktualiseras om skogens återvinningsvärde efter avverkningen understiger det redovisat värde.

Nästa fråga är hur utgifter för återplantering ska redovisas, enligt kostnadsföringsmodellen eller aktiveringsmodellen. Anskaffningsvärde-metoden torde innebära att det krävs en nyanskaffning av en tillgång eller förbättring av befintlig tillgång för att utgiften ska kunna redovisas som tillgång. Idag synes skogen redovisas som *en* tillgång och om utgifterna för återbeskogning ska redovisas som tillgång ska detta göras utifrån om det skett en förbättring av tillgången.

Enligt skogsårdslagen är ett företag skyldigt att anlägga ny skog om markens virkesproducerande förmåga inte tillvaratas på ett godtagbart sätt efter avverkning. Det innebär att när företaget avverkar en del av skogen uppstår en lagstadgad skyldighet att plantera skog inom en viss tidsperiod. Företaget har följaktligen en legal förpliktelse som kommer innebära ett utflöde av resurser när återbeskogning sker och företaget kan rimligtvis göra en tillförlitlig uppskattning av utgiften för att återplantera. Därav torde kraven om att företaget ska redovisa en avsättning i balansräkningen vara uppfyllda.

Avsättningen är följaktligen en utgift som uppkommer i samband med att avverkningen sker. Det talar för att avsättningen för framtida återplantering är en utgift för avverkning och ska kostnadsföras i samband med att den uppkommer. Det torde inte heller vara möjligt att räkna in avsättningen i anskaffningsvärdet för den materiella anläggningstillgången, jfr vad som gäller för nedmontering, bortforsling eller återställande av plats.

BFN yttrade sig 2009-06-11 till Högsta förvaltningsdomstolen i ett mål om avsättning i samband med återbeskogning och uttalade att det var god redovisningssed att göra avsättning för framtida utgifter för plantering. Nämnden uttalade vidare att även utgifter som uppstår efter själva återplanteringen kan beaktas vid beräkning av avsättning för en återbeskogningsskuld. Bedömningen var således i enlighet med ovan beskrivning. Även där uttrycks argument som indikerar att det avser en utgift för avverkning i enlighet med ovan.⁶

Inom ramen för anskaffningsvärdemetoden innebär detta att den biologiska tillgången vid återbeskogning efter en avverkning inte

6. Uttalandet avser tid innan befintlig normgivning beslutades men förutsättningarna för en avsättning synes inte ha ändrats.

kommer få ett ökat anskaffningsvärde på grund av den tillkommande utgiften.

Det torde föreligga en skillnad i det fall fråga är om nyplantering av tidigare oplanterad mark. Eftersom planterad skog utgör en biologisk tillgång och att utgifter därav ska aktiveras blir utgifterna för tillverkning/inköp en del av den nya skogens anskaffningsvärde enligt tidigare beskrivning.

Slutsatsen är således att oberoende av om den löpande bokföringen avslutas med en årsredovisning eller årsbokslut kan utgifter för återplantering redovisas enligt kostnadsföringsmodellen.

4.2 K1

I K1 finns beskrivningar av transaktioner med koppling till skogsbruk men ingen av dem ger en direkt beskrivning av hur skog ska redovisas, men bedömningen om äganderätten som beskrivits ovan får ses som relevant även i vid tillämpning av detta regelverk. Detta innebär att förvärvad skog kan tas upp som tillgång och vid första redovisningstillfället tas den upp till anskaffningsvärdet. Närmast till hands är att redovisa den på motsvarande sätt som mark eftersom skog inte skrivs av.

Utgifter för återplantering ska redovisas vid tillämpningen av K1 och utgifter för inköp inom skogsbruket redovisas normalt som en kostnad i företaget. Den legala skyldigheten till återbeskogning som uppstår vid avverkning gäller även för de företag som tillämpar K1. Däremot föreligger en skillnad mot övriga regelverk genom att företaget inte får göra avsättning för framtida utgifter för återbeskogning. Inkomstskattemässigt finns särskilda regler som innebär att utgifter för plantering m.m. ska dras av omedelbart. Eftersom K1 i många delar bygger på ett inkomstskattemässigt synsätt och mot bakgrund av övriga principer som K1 bygger, framför allt försiktighetsprincipen, bör utgifter för återplantering redovisa enligt kostnadsföringsmodellen.

5. Avslutning

Det finns idag i princip ingen reglering, varken i lag eller normgivning, om biologiska tillgångar. Eftersom det finns ett mycket stort antal företag inom jord- och skogsbrukssektorn är det en fördel ur tillämpnings-synvinkel om sådana regler införs och värderingsreglerna för skördade produkter (lager) bör samordnas med de om biologiska tillgångar. Det kan hävdas att redovisning av framför allt växande gröda innebär en

komplikation för företagen. Samtidigt ska skördade produkter värderas och växande gröda är en delkomponent i den värderingen. Genom att växande gröda på motsvarande sätt som de skördade produkterna värderas utifrån av branschen framtagna schabloner underlättas värderingen och genom aktiveringsmodellen erhålls även likformighet med dagens lagervärdering men även mellan olika företag. Genom likformiga värderingsregler ökar också möjligheten till jämförbarhet mellan företagen.

Peter Nilsson är professor i skatterätt och director vid PMG samt ledamot i Srf konsulternas redovisningsgrupp.

18

Några tankar kring näringsbetingade andelar – omkostnadsbelopp och löneutbetalning med andelar

Av Mats Brockert

I artikeln avser jag att lyfta två frågor om näringsbetingade andelar. Den första frågan är om de utgifter som ska ingå i omkostnadsbeloppet vid kapitalvinstberäkningen kan kopplas till redovisningslagstiftningen. Den andra frågan är hur lön som betalas med näringsbetingade andelar ska bokföras, dvs. hur bokförs förmåner.

Vad är näringsbetingade andelar och hur beskattas kapitalvinster?

En andel i ett aktiebolag eller en ekonomisk förening kan vara näringsbetingad. Det gäller om den ägs av ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening som inte är ett investmentföretag. Ägare av en näringsbetingad andel kan t.ex. också vara en svensk stiftelse eller en svensk ideell förening som inte omfattas av bestämmelserna om undantag från skattskyldighet i 7 kap. 11 L.

För att en andel ska vara näringsbetingad ska den dessutom uppfylla något av följande villkor:

- andelen är inte marknadsnoterad (onoterad)
- ägarföretaget ska inneha 10 procent eller mer av rösterna i det ägda företaget (röstvillkoret)
- innehavet av andelen betingas av rörelse som bedrivs av ägarföretaget, eller av ett företag som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå ägarföretaget nära.

Avyttras en näringsbetingad andel är kapitalvinsten skattefri och en kapitalförlust får inte dras av.

Vilka utgifter ingår i omkostnadsbeloppet vid kapitalvinstberäkningen?

Kapitalvinsten beräknas som skillnaden mellan å ena sidan ersättningen för den avyttrade tillgången minskad med utgifter för avyttringen och å andra sidan omkostnadsbeloppet (44 kap. 13 § IL). Enligt 44 kap. 14 § IL avses med omkostnadsbelopp utgifter för anskaffning (anskaffningsutgifter) ökade med utgifter för förbättring (förbättringsutgifter).

För näringsbetingade andelar är det viktigt att kunna fastställa vad som avses i 44 kap. IL med ”utgifter för avyttringen”, ”anskaffningsutgifter” och ”förbättringsutgifter”. Det beror på att dessa utgifter inte är avdragsgilla, eftersom kapitalvinsten inte beskattas och kapitalförluster inte får dras av. Ingår utgiften inte i andelens omkostnadsbelopp ska avdragsrätten prövas enligt 16 kap. IL och då närmast enligt huvudregeln i 16 kap. 1 § IL, dvs. om det är utgifter för intäkternas förvärvande och bibehållande.

Den fråga jag tänkte lyfta i denna del av artikeln är alltså, vilka utgifter ska ingå i omkostnadsbeloppet enligt 44 kap. 13–14 §§ IL vid kapitalvinstberäkningen och vilka utgifter omfattas av huvudregeln i 16 kap. 1 § IL?

Skatteverket har i ett ställningstagande 2006-04-19, Utgifter i samband med förvärv respektive avyttring av näringsbetingade andelar, uttryckt att utgifter för planerade men ej genomförda förvärv av andelar omfattas av 16 kap. 1 § IL. De bör därför normalt vara avdragsgilla. Vidare uttrycks att ”utgifter som inte kan knytas till avyttringen” inte heller ska ingå i omkostnadsbeloppet vid kapitalvinstberäkningen. Men vilka är då dessa utgifter som inte kan knytas till avyttringen?

Kan utgifterna för avyttringen kopplas till redovisningen och ÅRL?

Enligt min mening vore en rimlig och bra utgångspunkt att en bedömning av vilka utgifter som ingår i omkostnadsbeloppet, bör göras utifrån redovisningen och vad som regleras i årsredovisningslagen. I 4 kap. 3 § ÅRL regleras att i anskaffningsvärdet för en förvärvad anläggningstillgång, ska utöver inköpspriset, utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet räknas in. Med en koppling till redovisningslagstiftningen skulle alltså frågan om utgiften ska ingå i omkostnadsbeloppet avgöras utifrån om utgiften ska tas upp i balansräkningen enligt årsredovisningslagen.

Vad säger HFD om begreppet utgift enligt underskottsreglerna?

En intressant dom som jag tycker stöder bedömningen att omkostnadsbeloppet för andelarna ska beräknas enligt årsredovisningslagen är HFD 2020 ref. 10. Målet gäller bestämmelserna i 40 kap. 1L om avdragsbegränsning för inrullat underskott. Närmare bestämt i vad mån transaktionsutgifter ska ingå när utgiften att förvärva det bestämmande inflytandet över ett underskotts företag beräknas. Enligt denna s.k. beloppsspärr begränsas underskottet till 200 procent av utgiften att förvärva det bestämmande inflytandet över underskotts företaget.

Högsta förvaltningsdomstolen fann att varken lagtext, förarbeten eller praxis gav någon entydig vägledning hur frågan ska bedömas. Men utifrån en tolkning av begreppet utgift i inkomstskattelagen ansåg Högsta förvaltningsdomstolen att köparens transaktionsutgifter i samband med förvärvet av andelar ska få beaktas som en del av utgiften att förvärva det bestämmande inflytandet. Av intresse för denna fråga så skriver Högsta förvaltningsdomstolen att: ”för att så ska vara fallet bör krävas att utgifterna har en så nära koppling till förvärvet att de vid redovisningen ska räknas in i anskaffningsutgiften för andelarna (jfr 4 kap. 3 § årsredovisningslagen).”

Med stöd av denna dom tycker jag att det finns goda grunder för en bedömning att omkostnadsbeloppet vid en kapitalvinstberäkning av näringsbetingade andelar kan fastställas utifrån redovisningslagstiftningen. En sådan tillämpning måste också framstå som praktisk. Jag kan inte heller se att det finns några skattemässiga skäl som talar emot denna bedömning.

Hur ska lön som betalas med näringsbetingade andelar bokföras?

Det är vanligt att en del av den anställdes lön utgår i form av olika förmåner. Det kan vara förmån i form av att den anställda fritt får använda arbetsgivarens tillgångar, det gäller t.ex. bil- eller bostadsförmån. Det kan också vara att lön betalas med varor (tillgångar) i stället för kontanter.

När ersättning för utfört arbete betalas i annat än kontanter uppkommer frågan, hur ska det bokföras? Frågan är dock inte uttryckligen normerad. Utifrån den ekonomiska innebörden av transaktionerna borde utgångspunkten rimligen vara att det inte spelar ingen roll. Det borde alltså sakna betydelse om arbetsgivaren ersätter den anställda med kontanter eller med varor och tjänster.

En jämförelse kan göras med hur den ekonomiska innebörden har uttryckts vid beskattningen. I RÅ 2004 ref. 83 har den ekonomiska innebörden uttryckts enligt följande.

”En arbetsgivares ersättning till en anställd i form av en annan tillgång än pengar presumeras alltså i skattehänseende vara en marknadsmässig betalning för det arbete som den anställda utför. Ur arbetsgivarens synvinkel kan betalningen för arbetet ses som en avyttring av tillgången till marknadspris. Arbetsgivaren skall då beskattas på så sätt att han som inkomst skall ta upp ett belopp motsvarande tillgångens marknadsvärde samtidigt som han ges avdrag med samma belopp såsom för utgiven lön.”

Om motsvarande synsätt tillämpas vid redovisningen skulle det alltså innebära att förmånen består av två skilda transaktioner. Dels en intäkt genom hyra eller försäljning till den anställda, dels en lönekostnad.

Vad gäller när en tillgång används som löneutbetalning?

Har arbetsgivaren köpt in en tillgång med avsikt att använda den som lönebetalning blir det en enkel hantering. Utgiften bokförs i så fall på lämpligt konto i kontoklass 7. En vanlig sådan utgift är skattefria personalvårdsförmåner. Mindre vanlig men förekommande är att arbetsgivaren förvärvar en vara eller tjänst med enda syfte att tillhandahålla den anställda en skattepliktig förmån. För dessa transaktioner kan det noteras att avdrag för moms inte medges eftersom det är ett förvärv för privat bruk. Undantag gäller för utgifter för personalvårdsförmåner där avdragsrätt för moms föreligger.

Har en tillgång köpts in för att användas i verksamheten och den därefter överläts till en anställd som betalning för utfört arbete blir

det däremot mer komplicerat. Särskilt om arbetsgivaren har dragit av moms vid inköpet.

Problemet illustreras enklast med några praktiska exempel.

Exempel 1 – lön i form av erhållen tillgång

Arbetsgivaren har köpt in en tillgång för 10 000 kr (inkl. moms 2 000 kr). Utgiften för tillgången minus avdragen moms kostnadsfördes i sin helhet vid inköpet. Tillgången överlåts vid en senare tidpunkt till en anställd som ersättning för utfört arbete. Marknadsvärdet bedöms då fortfarande vara 10 000 kr. Med bortseende från att arbetsgivaravgifter ska bokföras kan jag se två alternativa bokföringar.

Om bokföring sker enligt det skattemässiga synsättet får vi följande redovisning.

Konto	Kontobenämning	Debet	Kredit
70xx	Lönekostnader	10 000	
261x	Utgående moms		2 000
3973	Vinst vid avyttring av inventarier		8 000

Alternativt bokförs endast den uttagsbeskattade momsen. Som motkonto används ett som företaget tycker är lämpligt kostnadskonto i kontoklass 4–6.

Konto	Kontobenämning	Debet	Kredit
261x	Utgående moms		2 000
4-6xx	Kostnadskonto	2 000	

Det kan noteras att det inte krävs någon skattemässig justering i inkomstdeklarationen oavsett vilket alternativ som tillämpas. Det beror på att i det andra exemplet sker det en s.k. tyst kvittning mellan oredovisad intäkt och kostnad på 8 000 kr.

Exempel 2 – lönebetalning genom försäljning av en bil till underpris

En anställd har köpt en bil av arbetsgivaren för bokfört värde, vilket uppgår till 60 000 kr. Marknadsvärdet för bilen är 100 000 kr. Avdrag för moms medgavs inte vid förvärvet av bilen och därför ska moms inte tas ut vid försäljningen.

Bokförs inte lönekostnaden får vi följande redovisning.

Konto	Kontobenämning	Debet	Kredit
19xx	Bank	60 000	
1240	Bilar		300 000
1249	Akkumulerade avskrivningar	240 000	

Bokförs det i stället som två skilda transaktioner får vi följande redovisning.

Konto	Kontobenämning	Debet	Kredit
70xx	Lönekostnader	40 000	
19xx	Bank	60 000	
1240	Bilar		300 000
1249	Akkumulerade avskrivningar	240 000	
3973	Vinst vid avyttring av inventarier		40 000

Här kan man säga att den anställda betalar bilen dels genom kontanter, dels genom att utföra ett arbete.

I det första alternativet sker s.k. tyst kvittning mellan intäkten och kostnaden. Det innebär att det inte heller i detta fall krävs någon skattemässig justering i deklarationen för något av alternativen. Det kan också noteras att det inte finns något behov av att försöka beräkna och bokföra eventuella överavskrivningar på bilen. Det löser sig automatiskt i bokslutet när inventariernas lägsta skattemässiga värde beräknas och årets avskrivningar bokförs.

Vad gäller om näringsbetingade andelar används som lönebetalning?

Kapitalvinst vid försäljning av näringsbetingade andelar är inte skattepliktig. Det innebär att det uppkommer en skillnad mot exempel 2 där en bil sålts till underpris. Skillnaden är att det vid beskattningen inte uppkommer en tyst kvittning mellan intäkt och kostnad. En skattemässig justering i deklarationen blir därför nödvändig. Detta illustreras i följande exempel.

Exempel 3 – lön genom försäljning av näringsbetingade andelar till underpris

En anställd har förvärvat onoterade aktier av arbetsgivaren för bokfört värde, vilket uppgår till 20 000 kr. Marknadsvärdet är beräknat till 100 000 kr.

Bokförs inte lönekostnaden får vi följande redovisning

Konto	Kontobenämning	Debet	Kredit
19xx	Bank	20 000	
1330	Andelar i intresseföretag		20 000

Bokförs det i stället som två skilda transaktioner får vi följande redovisning.

Konto	Kontobenämning	Debet	Kredit
70xx	Lönekostnader	80 000	
19xx	Bank	20 000	
1330	Andelar i intresseföretag		20 000
8125	Skattefri vinst vid avyttring av andelar		80 000

När det som i detta fall är näringsbetingade andelar som överläts krävs det enligt båda alternativen att det görs en skattemässig justering i deklarationen. I annat fall kommer kapitalvinsten att beskattas.

Vid alternativ ett ska den *ej bokförda* lönekostnaden 80 000 kr dras av som en justerad kostnadspost. Det är då frågan om en *ej bokförd* kostnad som är avdragsgill. Vid alternativ två ska den *bokförda skattefria* intäkten också dras av som en justerad kostnadspost. Men då är det frågan om en bokförd intäkt som inte ska beskattas.

Skillnaden mellan de båda alternativen, utöver att lönekostnaden inte redovisas i det första alternativet, är att det framgår av resultaträkningen vilken skattemässig justering som ska göras i deklarationen. Risken att göra fel torde därmed vara mindre vid detta andra alternativ än där kostnaden inte bokförs och beloppet därför måste noteras i någon form av sidoordnat dokument.

Sammanfattning bokföring av förmåner

Enligt min uppfattning finns det flera fördelar med att bokföra förmåner utifrån det skattemässiga synsättet att det är frågan om två olika

transaktioner. Det vill säga dels en intäkt genom försäljning av varor eller tjänster till den anställde, dels en lönekostnad.

För det första borde det vara praktiskt, men också föranleda färre funderingar, i det fall lönekostnaden i kontoklass 7 överensstämmer med underlaget för arbetsgivaravgifter. Det bör också vara en fördel om den redovisade lönekostnaden stämmer överens med vad som ska redovisas i not om löner enligt 5 kap. 39 § ÅRL.

För det andra torde risken att göra fel vara betydligt lägre om både en intäkt och kostnad redovisas. Till exempel torde det vara lätt att glömma bort att bokföra uttagsbeskattad moms om inte intäkten redovisas. Vidare bör risken vara mindre att missa att göra nödvändiga justeringar i deklarationen om uppgifterna kan hittas i resultaträkningen än om den finns i någon form av sidodokument. Personligen tycker jag också att det är lättare att förstå innebörden av transaktionerna om de redovisas både som intäkt och kostnad. Det gäller särskilt när arbetsgivaren tillhandahåller sina egna produkter till den anställde som förmån.

Mats Brockert är skatteexpert på Srf konsulternas förbund. Mats har tidigare under en tioårsperiod suttit i styrelsen i BAS-intressenternas Förening och arbetar numera genom Srf konsulterna med BAS löpande verksamhet. I sitt författarskap behandlar han frågor inom både redovisning och beskattning.

SVENSK REDOVISNING – BULLETTINEN

BULLETTINEN utkommer fyra gånger per år. Den innehåller nyheter med expertkommentarer främst inom praktisk redovisning. Bulletinen ger dig möjligheter att följa med och delta i debatten om ekonomi- och redovisningsfrågor.

BULLETTINEN finns i både tryckt och digitalt format och är tänkt som ett nyhetskomplement till Bokföringsboken och Bokslutsboken, men kan även läsas fristående från dessa.

BULLETTINENS innehåll tas fram av Srf konsulterna på uppdrag av **BAS-intressenternas Förening**, den organisation som ansvarar för innehållet och kontoplanen. Föreningens medlemmar är branschorganisationer, intresseföreningar och statliga myndigheter. Man får därför här den mest initierade och pålitliga information som finns att få.

SVENSK REDOVISNING är en serie där följande produkter ingår:

BOKFÖRINGSBOKEN
BOKSLUTSBOKEN

BULLETTINEN
NYCKELTALEN

SVENSK REDOVISNING finns även på internet, bland annat som en del i Norstedts Juridiks arbetsverktyg **JUNO**.

BAS-intressenternas Förening: Björn Lundén AB, Bokföringsnämnden, Bolagsverket, Byggföretagen, Ekonomistyrningsverket, FAR, Fastighetsägarna, Föreningen Företagsekonomiska Institutet 1888, Föreningen SIE-Gruppen, Föreningen Svenskt Näringsliv, Ludvig & Co, Näringslivets Regelnämnd (NNR), Riksidrottsförbundet, SCR Svensk Camping, Skatteverket, Srf konsulterna, Statistikmyndigheten SCB, Svenska kyrkan, Sveriges Allmännyttan, Sveriges Kommuner och Regioner, Visita – Svensk besöksnäring.
Mer information på www.bas.se

 Srf konsulterna

BAS
Inte bara en kontoplan

NORSTEDTS
JURIDIK | KARNOV
GROUP

