

2006-04-03

Kammarrätten i Göteborg  
Avdelning 1  
Box 1531  
401 50 Göteborg

**Yttrande i mål nr [REDACTED] angående inkomsttaxering 2000 för [REDACTED]  
[REDACTED] AB**

**YTTRANDE**

Att göra en avsättning för personalbonus som [REDACTED] AB gjort i bokslutet för räkenskapsåret 1998/99 är förenligt med god redovisningssed.

**MOTIVERING**

**Frågan**

Frågan i det mål som remitterats till Bokföringsnämnden (BFN) från Kammarrätten i Göteborg är om [REDACTED] AB (bolaget) kan medges avdrag för avsättning för personalbonus om 3 055 000 kr vid inkomsttaxeringen 2000.

BFNs bedömning i detta yttrande gäller om det är god redovisningssed att göra en avsättning för personalbonus.

**Förutsättningarna**

[REDACTED] AB är ett helägt dotterbolag till [REDACTED] AB. Bolaget ingår i [REDACTED]-koncernen och bedriver möbelproduktion. [REDACTED] är bolagets enda kund. I bolagets räkenskaper avseende räkenskapsåret 1 september 1998 – 31 augusti 1999 har en upplupen kostnad redovisats om 3 055 000 kr för upplupen bonuslön. I bolagets självdeklaration avseende taxeringen 2000 har avdrag yrkats med motsvarande belopp.

Koncernledningen för [REDACTED] beslutade den 1 juni 1999 att samtliga anställda som tack för goda arbetsinsatser under åren och med anledning av det goda resultatet för det pågående räkenskapsåret (1998/99) skulle tilldelas en bonus. Bonusen skulle baseras på försäljningen den 9 oktober 1999 och koncernens totala försäljning denna dag skulle fördelas mellan de anställda. Varuhusen skulle denna dag ha öppet hela dygnet. Beslutet om bonus kommunicerades med de anställda.

Den 29 juni 1999 bestämdes de närmare villkoren för bonusprogrammet av [REDACTED] och inför bokslutet gick koncernledningen ut med direktiv att reservering för den beräknade resultatbonusen i normalfallet skulle göras med ett belopp motsvarande 10 000 kr exklusive sociala avgifter per heltidsanställd. Eftersom bonusen skulle baseras på försäljningen i varuhusen den aktuella dagen gällde särskilda regler för tillverkande företag. För det nu aktuella bolaget gällde att tillverkningen skulle vara igång mellan kl 12 och 24. De som hade schemalagd arbetstid den aktuella dagen skulle erbjudas annan tid för sina insatser.

Som villkor för att man skulle få bonus gällde för heltidsanställda att man den 1 september 1999 hade varit anställd i mer än tre månader. Kortare anställningstid gav rätt till 2 000 kr. Deltidsanställda fick bonus i förhållande till anställningens omfattning. Vidare gällde att man skulle vara anställd vid tillfället för bonusutbetalningen den 30 november 1999.

Det belopp som bolaget reserverade (3 055 000 kr) var beräknat utifrån 10 000 kr per heltidsanställd plus sociala avgifter. Det verkliga utfallet av bonuslönen blev 19 115 kr per heltidsanställd plus sociala avgifter. I bolagets årsredovisning anges att bolagets redovisningsprinciper överensstämmer med Redovisningsrådets rekommendationer.

### **Gällande rätt**

I 3 kap. 9 § årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL, anges vad som skall redovisas som avsättning. För nu aktuellt räkenskapsår fanns motsvarande bestämmelse i 4 kap. 16 § ÅRL. Som avsättningar skall sådana förpliktelser redovisas som är hänförliga till räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår och som på balansdagen är säkra eller sannolika till sin förekomst men ovissa till belopp eller till den tidpunkt då de skall infrias.

Följande angavs i förarbetena i samband med att bestämmelsen infördes (prop. 1995/96:10 del II s. 212). Bestämmelsen motsvarar artikel 20.1. i det fjärde bolagsrättsliga direktivet. Bestämmelsen saknar motsvarighet i gällande rätt och den innebär att avsättning under vissa förhållanden skall göras för "förpliktelser" som inte skuldförs direkt. Den torde kunna tillämpas för att göra avsättningar för t.ex. pensioner, skatter, tvistiga skulder eller riskfyllda kontrakt. Var gränsen går mellan skulder, avsättningar och ansvarsförbindelser måste avgöras med hänsyn till förhållandena i det enskilda fallet. Utgångspunkten bör då vara att alla åtaganden

som medför en belastning i någon form på företagets tillgångar måste framgå av balansräkningen.

I detta sammanhang kan även nämnas att Redovisningskommittén angav följande om skulder och avsättningar i sitt slutbetänkande (SOU 1996:157 s. 391f). En allmän förutsättning för att reservering genom skuldföring eller i form av en avsättning skall ske är att det reserverade beloppet motsvarar en på balansdagen föreliggande skyldighet att i framtiden utge kontanter eller andra tillgångar till någon utomstående. Det skall vidare föreligga en hög grad av sannolikhet för att en förmögenhetsöverföring kommer att ske i framtiden som en följd av förpliktelsen. Detta krav torde normalt vara uppfyllt om företaget har en författningsenlig eller avtalsenlig skyldighet att företa en sådan förmögenhetsöverföring. Om företaget däremot genom egna åtgärder har möjlighet att undvika utgifterna i fråga torde som regel inte någon balansgill förpliktelse föreligga. Den beloppsmässiga storleken av den framtida uppoffringen skall slutligen gå att bestämma med rimlig grad av säkerhet. Även om förhållandena på balansdagen ger vid handen att det föreligger en skyldighet till framtida ekonomiska uppoffringar kan det inträffa att förpliktelsens slutliga resultatmässiga effekt är beroende av någon eller några framtida händelser. En sådan ekonomisk förpliktelse skall redovisas som avsättning i balansräkningen om det är sannolikt att den kommer att resultera i en utgift för företaget och utgiftens storlek kan beräknas med rimlig grad av säkerhet.

Redovisningsrådet har efter det i målet aktuella räkenskapsåret gett ut rekommendationer som behandlar avsättningar.

Redovisningsrådets rekommendation RR 16 Avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar skall tillämpas för finansiella rapporter som upprättas för räkenskapsår som påbörjas fr.o.m. den 1 januari 2002 och gällde därför inte det aktuella räkenskapsåret. Tidigare tillämpning uppmuntras.

I RR 16 anges att en avsättning skall redovisas i balansräkningen när

- a) ett företag har ett åtagande 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 (punkt 14).

Bestämmelserna i RR 16 överensstämmer med de internationella redovisningsreglerna IAS 37 Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar. De bestämmelserna skall tillämpas på årliga finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 juli 1999 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras.

I Redovisningsrådets rekommendation RR 29 Ersättningar till anställda har närmare utvecklats hur principerna i RR 16 skall tillämpas på ersättningar till anställda. Rekommendationen skall tillämpas vid utformningen av finansiella rapporter som avser perioder som påbörjas fr.o.m. den 1 januari 2004. Tidigare tillämpning uppmuntras. I RR 29 behandlas vinstandels- och bonusplaner i punkterna 17–22. Det

anges att redovisning skall ske när det finns en förpliktelse att göra betalningar p.g.a. tidigare händelser och om en tillförlitlig beräkning av förpliktelsen kan göras (punkt 17). Vidare anges att ett villkor om att de anställda måste kvarstå i tjänst för att få bonusen inte medför att en avsättning skall underlåtas. Däremot påverkas beloppets storlek av möjligheten att någon av de anställda kan komma att lämna företaget (punkt 18–19). Vad gäller själva beloppsberäkningen anges att företaget kan göra en tillförlitlig bedömning av förpliktelsen när det finns en formel för beräkningen av ersättningsbeloppet (punkt 20).

Bestämmelserna i RR 29 överensstämmer med de internationella redovisningsreglerna i IAS 19 Ersättningar till anställda i den version som reviderades 2000. De bestämmelserna innehöll regler om vinstandels- och bonusplaner och trädde i kraft för årsrapporter avseende perioder som började den 1 januari 2001 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras.

BFN har i ett yttrande till Regeringsrätten den 5 december 2003 om reservering för avgångsvederlag i bokslutet för räkenskapsåret 1995 (mål nr [REDACTED]) angett att rättsläget när det gäller avsättningar kan beskrivas på följande sätt: om ett företag har en förpliktelse, utan att företaget erhåller en likvärdig motprestation, och det är sannolikt att förpliktelsen kommer att infrias, skall en avsättning redovisas i balansräkningen, om beloppets storlek med rimlig grad av säkerhet kan fastställas. Vidare anges att i ett normalt anställningsförhållande där arbetstagaren utför arbete åt företaget och erhåller lön för arbetet skall företagets skyldighet att kommande år betala lön till arbetstagaren inte redovisas som en avsättning i balansräkningen. Detta eftersom företagets åtagande att betala lön vid varje tidpunkt motsvaras av en likvärdig prestation i form av arbetsinsats från den anställde.

BFN har även lämnat ett yttrande till Regeringsrätten den 19 september 2005 om reservering av gratifikationer efter en viss tids anställning för räkenskapsåret 1998 (mål nr [REDACTED]). Där anges att det föreligger en förpliktelse genom utfästelsen till personalen i anställningsavtalet att betala ut gratifikationerna. För tid som arbetats har företaget redan erhållit motprestation. En avsättning skall därför göras om det är troligt att ett utflöde av resurser krävs och en tillförlitlig uppskattning av beloppet kan göras. För den tid som de anställda ytterligare stannar i företagets tjänst har företaget en förpliktelse som motsvaras av en likvärdig motprestation. För den delen av förpliktelsen skall därför ingen avsättning göras.

### **Bedömning**

Den grundläggande bestämmelsen om när en avsättning skall göras finns i ÅRL.

Principerna för hur bestämmelsen skall tillämpas uttrycks numera i RR 16 och RR 29. Principerna var i sina huvuddrag etablerade inom redovisningen och får anses tillämpliga även i förevarande fall.

Att företaget skall göra en avsättning om det har en förpliktelse som inte motsvaras av en likvärdig motprestation följer av ÅRL och principerna i RR 16 och RR 29.

Grunden i RR 16 är att en avsättning skall göras när:

- a) ett företag har ett åtagande 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.

BFN finner att i det nu aktuella fallet har företaget en förpliktelse till tredje man på balansdagen. Detta eftersom utfästelsen om att betala ut en bonus till personalen kommunicerades till de anställda i juni 1999 dvs. före bokslutsdagen. Av handlingarna framgår att bonusen skulle ses som ett tack för goda arbetsinsatser under åren och då särskilt det goda räkenskapsåret 1998/99. För den del av bonusen som inte motsvaras av en likvärdig motprestation av den anställda har därför företaget en förpliktelse. Att det belopp som skulle fördelas till de anställda bestämdes av försäljningssumman en viss dag under efterföljande räkenskapsår förändrar inte bilden. En förpliktelse föreligger dock inte för den del som motsvaras av en likvärdig motprestation. Det innebär att avsättning inte får göras för den del som motsvarar sedvanlig lön den aktuella tillverkningstiden.

Det är sannolikt att bolaget kommer att infria förpliktelsen och att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera förpliktelsen. Beloppets storlek kan fastställas med rimlig grad av säkerhet bl.a. med försäljningsstatistik från tidigare år som underlag. Vid beräkningen av avsättningens storlek skall hänsyn tas till möjligheten att några av de anställda kan komma att lämna företaget. Eftersom förutsättningarna i RR 16, vilka i sina huvuddrag var etablerade inom redovisningen, är uppfyllda dvs. företaget har en förpliktelse (ett åtagande) till följd av en inträffad händelse, det är troligt att ett utflöde av resurser krävs för att reglera åtagandet och en tillförlitlig uppskattning av beloppet kan göras konstaterar BFN att bolaget skall göra en avsättning för personalbonus.

I vilken utsträckning bolaget vid beräkningen av storleken på avsättningen har tagit hänsyn till sedvanlig lön den aktuella tillverkningstiden (likvärdig motprestation) framgår inte av det material som nämnden har haft tillgång till. Nämnden kan dock konstatera att utfallet av den aktuella bonusen blev betydligt högre än det reserverade beloppet varvid den gjorda avsättningen inte torde ha varit för hög.

Sammanfattningsvis finner BFN att det överensstämmer med god redovisningssed att göra en avsättning för personalbonus såsom bolaget gjort.

Detta yttrande har beslutats av BFN i plenum.

Hans Edenhammar  
ordförande

Maria Albanese  
föredragande