



## Bokföringsnämnden

# Yttrande över förslag till nytt allmänt råd med tillhörande vägledning om bokföring

## Allmänt

Bokföringsnämndens nya allmänna råd om bokföring med tillhörande vägledning, som omfattar regler om bokföring, verifikationer, arkivering samt systemdokumentation och behandlingshistorik, välkomnas.

Det allmänna rådet om bokföring har en överblickbar struktur, vilket är positivt. Den omständigheten att det som tidigare har varit utspritt i flera olika allmänna råd, rekommendationer och uttalanden har samlats i ett enda allmänt råd har bidragit till detta.

Ekobrottsmyndigheten noterar att senareläggningen omfattar samtliga bokföringsskyldiga oaktat företagsform.

Det allmänna rådet omfattar till vissa delar inte enskilda näringsidkare som använder det s k K 1-regelverket.<sup>1</sup> Mot bakgrund av att vägledningen innehåller omfattande lättnadsregler, bl.a. avseende tidpunkten för bokföring för mindre företag är det viktigt att motsvarande ändringar även införs i K 1 regelverket eller att hänvisning sker från K 1 till det allmänna rådet för att få en likformighet mellan regelverken och därmed liknande förutsättningar för företagen.

Nya regler har införts i bokföringslagen från 2011-01-01. Detta har också inneburit att det allmänna rådet för löpande bokföring har anpassats till dessa. I det remissvar som Ekobrottsmyndigheten lämnade över delbetänkandet *Enklare redovisning* lämnades inga principiella invändningar mot de lättnader i detaljeringsgrad som föreslogs. Däremot har Ekobrottsmyndigheten utifrån ett brottsbekämpande perspektiv följande synpunkter på det föreslagna allmänna rådet med tillhörande vägledning.

## Senareläggning av bokföringen

### Företagsformen aktiebolag

Ett aktiebolag är bokföringsskyldigt för all verksamhet som det bedriver oavsett verksamhetens karaktär. Bokföringslagen anger i 2 kap. 1 § att juridiska personer är bokföringsskyldiga om inte annat anges i 2–5 §§. Något undantag för aktiebolag upptas inte i dessa bestämmelser. Skyldigheten förtydligas även i Högsta Domstolens dom B 5960-10 meddelad 2012-12-03. Av domen kan utläsas att aktiebolag också är bokföringspliktiga för

---

<sup>1</sup> K 1 är regelverket Bokföringsnämndens vägledning för de som bedriver enskild näringsverksamhet  
Fleminggatan 14  
Box 22098, 104 22 Stockholm  
Tel 010-562 90 00



transaktioner som enligt bokföringslagen definieras som en affärshändelse, även om bolaget inte skulle bedriva någon näringsverksamhet.

Vidare anger HD i sina domskäl att in- och utbetalningar utgör sådana affärshändelser som ska bokföras (1 kap. 2 § första stycket 6, jämfört med 4 kap. 1 § 1 stycket bokföringslagen). In- och utbetalningar till ett aktiebolag ska alltså bokföras oberoende av om betalningsmedlen rätteligen tillkommer någon annan och utan hinder av att betalningen är ett led i en brottslig verksamhet.

Aktiebolag används inte sällan som brottsverktyg, dels i samband med handel med svart arbetskraft, dels i samband med penningtvätt. I komplicerade ärenden utreds ofta vem som har ansvaret för bolagets bokföring eller avsaknad av bokföring.

HD framhöll redan 2007 (dom i mål nr B 3217-06) att det är viktigt för en rad olika intressegrupper i samhället att bokföringsskyldigheten fullgörs på ett riktigt sätt. Bokföringen är dessutom många gånger en förutsättning för att kunna utreda och bevisa om brott har begåtts.

Om ett aktiebolag får möjlighet att dröja med att upprätta bokföring under längre tidsperioder, kan detta innebära att möjligheten att angripa för samhället skadlig brottslighet skadas. En fördröjd skyldighet att bokföra medför en sämre överblick över rörelsens förlopp. Detta medför i sin tur en ökad risk för t.ex. oredlighet mot borgenär och otillbörligt gynnande av borgenär.

Vidare kan påpekas att aktiebolag, till skillnad från andra företagsformer, drivs utan personligt ansvar. Aktiebolagen lyder dessutom under aktiebolagslagens regler som bl. a reglerar skyldigheten att upprätta kontrollbalansräkning. Det finns därför en risk för att möjligheten att senarelägga bokföringen för aktiebolag kolliderar med aktiebolagslagens krav om att i tid upprätta kontrollbalansräkning när bolagets aktiekapital understiger hälften av ursprungligt belopp.

### **Senareläggningen av tidpunkten för bokföringen och anknytning till momsperioden**

*De föreslagna tids- och beloppsgränserna synes väl avvägda*

Ekobrottsmyndigheten allmänna uppfattning är att bokföring ska ske skyndsamt eftersom detta ger en bättre styrning och kontroll av en ekonomisk rörelse och säkerställer en rättvisande bild. En näringsidkare som dröjer med bokföring får sämre möjligheter att överblicka rörelsens förlopp och resultat.

I remissen föreslås att tidpunkten för bokföring kopplas till tidpunkten för momsredovisning. Bokföringsnämnden föreslår att

- bokföring av affärshändelser får senareläggas till 45 dagar efter utgången av den månad affärshändelsen inträffade
- företag med en årlig nettoomsättning som normalt uppgår till högst 3 miljoner kronor får vänta med att bokföra till 45 dagar efter utgången av det kvartal då affärshändelsen inträffade
- företag med ett litet antal verifikationer (högst 50 st) och högst 250 affärshändelser per år och en årlig nettoomsättning till högst en miljon kr föreslås kunna senarelägga



bokföringen till 60 dagar efter utgången av det räkenskapsår då affärshändelser inträffade.

Ekobrottsmyndigheten anser att ovan angivna tidsgränser och beloppsgränser synes väl avvägda.

*Förtydliganden bör göras i några avseenden*

Det kan noteras att ovan nämnda regler ska gälla samtliga företagsformer, såväl enskilda firmor som aktiebolag.

Ekobrottsmyndigheten ser en uppenbar risk för svårighet att bevisa brott, som nämnts ovan, om även aktiebolag omfattas av lättnadsreglerna och motsätter sig att aktiebolag ska få möjlighet att senarelägga bokföringen med upp till över ett år.

Ekobrottsmyndigheten anser att ett förtydligande bör göras inom följande områden:

- Ekobrottsmyndigheten utgår ifrån att de föreslagna gränserna gäller oavsett om verksamheten är mervärdesskattepliktig eller inte. Ett förtydligande bör göras på denna punkt.
- Ett förtydligande bör även göras för rörelser som har redovisningsperioder för mervärdesskatt som är kortare än vad de ovan angivna gränsvärdena ger möjlighet till. Det avser t.ex. rörelser som har månadsredovisning av moms men i övrigt uppfyller kraven för att bokföra en gång per år (omsättning mindre än 1 000 000 kr och mindre än 250 affärshändelser).

Enligt Ekobrottsmyndighetens uppfattning bör det vara momsperioden som styr bokföringstidpunkten, dvs. bokföring ska upprättas en gång per månad i dessa fall.

- Det bör även framgå att den bokföringsskyldige löpande ska följa upp och agera om någon av de beloppsmässiga gränserna för senareläggning av bokföringen överskrids.
- Ett förtydligande bör göras av vad ordet ”normalt” innebär när det gäller gränsvärden. Vad innebär ordet normalt vid t.ex. en nystartad verksamhet, vid förlängda och förkortade räkenskapsår m.m.

*Oklart vad som gäller vid förlängt resp. förkortat räkenskapsår*

Det är oklart vad som gäller för senareläggning av bokföringen vid förlängt räkenskapsår. Ekobrottsmyndighetens uppfattning är att senareläggning av bokföringen vid helårsredovisning inte får göras längre motsvarande än för ett kalenderår, dvs maximalt 12 månader + 60 dagar oavsett att räkenskapsåret är förlängt. Om ett förkortat räkenskapsår föreligger bör senareläggning av bokföringen få ske upp till som mest senast 60 dagar efter räkenskapsårets utgång om helårsredovisning föreligger.

*Oklart vilka krav som ställs på att hålla verifikationer ordnade*

Mot bakgrund av att ekonomiska rörelser kan ha verksamhet under en relativt lång tidsperiod utan att bokföra kan vissa gränsdragningsproblem uppstå om vad som menas med att hålla verifikationerna ordnade och vilka tidsperspektiv som avses, d.v.s. hur lång tid har en



näringsidkare på sig för att ordna verifikationerna. Detta är inte minst viktigt i samband med brottsutredningar.

I det allmänna rådet 3.6 anges att om bokföring senareläggs i enlighet med punkterna 3.7–3.9 ska verifikationerna hållas ordnade i avvaktan på bokföring. Ekobrottsmyndighetens uppfattning är att det bör kunna ställas relativt stora krav på hur verifikationerna hålls ordnade. Enligt Ekobrottsmyndigheten bör kraven på att hålla verifikationerna ordnade innebära att de ska sorteras i ordning i takt med att de upprättas eller inkommer till företaget. Det ska också vara möjligt att upprätta en fullständig bokföring utifrån de verifikationer som den bokföringsskyldige har sorterat och sparat utan fördröjning. Enligt Ekobrottsmyndighetens uppfattning innebär detta att om verifikationerna inte hålls ordnade på detta sätt, så mister företaget möjligheten till senareläggning av bokföring. Vilka krav som kan ställas för att verifikationerna ska anses hållas ordnade bör framgå på ett tydligare sätt i vägledningen.

Vidare innehåller kommentarstexten till det allmänna rådet 3.6 första stycket en otydlighet. I texten anges: ”Hur ordningen ska upprätthållas beror i hög grad på hur redovisningssystemet är uppbyggt och hur bokföringen hanteras”. Meningen är för allmänt skriven och ger ingen eller liten vägledning. I vägledningen bör istället anges att ordningen ska upprätthållas på ett korrekt sätt och hänvisa till ett exempel.

*Senarelagd bokföring bör inte tillåtas vid obeståndssituationer, konkurs, överlåtelser eller en verksamhets upphörande*

Ekobrottsmyndigheten anser att en utgångspunkt måste vara att bokföring ska ske skyndsamt eftersom detta ger en bättre styrning och kontroll av en ekonomisk rörelse. Det är inte minst nödvändigt i samband med obeståndssituationer, vid överlåtelser samt vid en verksamhets upphörande.

En marknad bestående av seriösa aktörer kräver normalt en uppdaterad bokföring inför en överlåtelse. Även konkurslagstiftningen kräver en uppdaterad bokföring för verksamheter försatta i konkurs för att konkursförvaltaren ska kunna fullgöra sina åligganden.

Ekobrottsmyndigheten anser att det i kommentaren till vägledningen till det allmänna rådet särskilt bör anges att möjligheten till senareläggning av bokföringen inte avser situationer när rörelsen står inför situationen att avvecklas, upphöra av olika skäl eller överlåtas. Detta medför ingen ökad administrativ börda för seriösa aktörer. Däremot ökar möjligheterna till att utreda och lagföra ekonomiska brott som sker i rörelser på obestånd samt vid oseriös handel med aktiebolag.

## **Grundbokföring**

*När uppfyller kassaregister kraven på grundbokföring?*

I kapitel 5 framgår av det allmänna rådet 5.1 att en verifikation ska dokumentera en affärshändelse eller en vidtagen justering i bokföringen och får inte samtidigt utgöra presentation i registreringsordning. I kommentaren anges att detta innebär att t.ex. ett tömningskvitto och en kontrollremsa eller journalminne från ett kassaregister som ingår i en gemensam verifikation, inte samtidigt kan utgöra bokföring för presentation i



registreringsordning. Samtidigt anges att senare i punkten 5.1 att detta inte hindrar att uppgifterna i en verifikation även används i bokföringen för presentation i registreringsordning och systematisk ordning.

Det finns i vissa redovisningskretsar och doktrin en uppfattning om att en kontrollremsa eller ett journalminne som registrerar in- och utbetalningar är en sidoordnad del av grundbokföringen. Detta gäller oavsett om den kontanta försäljningen verifieras genom gemensam verifikation eller genom en verifikation för varje post. Kravet på verifiering av posterna som registrerats i kontrollremsan eller journalminnet skulle vara uppfyllt när ett tömningskvitto eller andra verifikat knyts till kontrollremsan eller journalminnet.

Ekobrottsmyndigheten anser att det i vägledningen tydligare bör anges om och i så fall när en registrering i kassaregister kan utgöra grundbokföring. Om en registrering kassaregister kan utgöra grundbokföring är möjlig skulle ett exempel kunna förtydliga detta.

## **Gemensam verifikation**

I förslaget till det allmänna rådet pkt 6.6 anges att:

”Gemensam verifikation vid försäljning mot kontant betalning enligt 5 kap. 6 § tredje stycket andra meningen bokföringslagen (1999:1078) får användas om

- a) försäljningen registreras i ett kassaregister, eller
- b) försäljningen avser mindre belopp

5 kap 6 § tredje stycket innehåller regler om när gemensam verifikation får användas vid kontant försäljning. Tidigare krävdes att det skulle vara förenat med svårigheter att upprätta verifikationer för de olika affärshändelserna för att gemensam verifikation skulle få upprättas. Numera är detta krav borttaget. Även BFN:s tidigare krav på att det ska vara frågan om en i huvudsak anonym kundkrets och att kunderna ska köpa för enskilt bruk är borttagna. Nu räcker det om försäljningen registreras i ett kassaregister eller att försäljningen avser mindre belopp. Detta innebär också bl.a. att man inom partihandeln kan använda sig av gemensam verifikation – trots att man där i huvudsak säljer till företag. Detta innebär att motparten inte blir identifierad.

*Ökade möjligheter att använda gemensam verifikation ökar risken för ekonomisk brottslighet*

I kommentarerna till punkten 5.6 har i och för sig angetts att om företaget har uppgift om motparten, t.ex. en tidsbeställningslista, en bokning eller ett kundregister i partihandel, kan kunden inte anses anonym och uppgiften därför ingå i verifikationen. Det anges att det heller inte kan anses svårt att låta uppgiften om motpart ingå i verifikationen om företaget har utfärdat en handling som gör det möjligt att identifiera kunden, t ex för att kunden ska kunna styrka äganderätten eller kunna göra garantianspråk.

Emellertid finns det vissa branscher som är särskilt känsliga för fusk, framför allt kontantbranscherna. Ekobrottsmyndigheten erfar att det är vanligt att företag inom dessa branscher kan erbjuda kontanta försäljningar till anonyma företagskunder, som har för avsikt att bedriva svart försäljning. I den nuvarande vägledningen finns inte möjligheten för t ex företag inom partihandeln att sälja till anonyma kunder. Detta har också lett till lagföring i ett antal fall för



säljare som sålt till anonyma företagskunder. Om möjligheten att sälja till anonyma företagskunder öppnas upp riskerar detta att den ekonomiska brottsligheten ökar och konkurrensen snedvrids. Rättsväsendet saknar också möjlighet att lagföra säljande företag.

Från Ekobrottsmyndighetens utgångspunkter vore det därför önskvärt att i det allmänna rådet pkt 6.6 fortfarande ställa krav på anonym kundkrets och försäljning till privatkunder genom ett tillägg enligt följande.

”Gemensam verifikation vid försäljning mot kontant betalning enligt 5 kap. 6 § tredje stycket andra meningen bokföringslagen (1999:1078) får användas om *kundkretsen i huvudsak är anonym och riktar sig till privatkunder samt*

- a) försäljningen registreras i ett kassaregister, eller
- b) försäljningen avser mindre belopp.

Under punkten b ovan anges att en gemensam verifikation även får användas av företag som inte registrerar försäljningen i kassaregister om försäljningen avser mindre belopp. Vad som menas med mindre belopp anges inte. Ett förslag skulle kunna vara att koppla detta till Skatteverkets föreskrift SKVFS 2005:14. Denna föreskrift definierar mindre belopp som en fakturas totalbelopp inte överstigande 2 000 kr inklusive mervärdesskatt.

## **Begreppet tömningskvitton**

Avslutningsvis kan noteras att det bl.a. i vägledningens allmänna råd 6.7 anges att för företag som använder kassaregister ska den gemensamma verifikationen bestå av tömningskvitton samt antingen kontrollremсор eller journalminnen. Ekobrottsmyndigheten är av den uppfattningen att begreppet ”z-dagrapport” bör användas i stället för tömningskvitto. Det skulle medföra en gemensam terminologi som t.ex. i Skatteverkets föreskrifter 2009:1 och 2009:3. Dessutom emanerar ordet tömningskvitto till en pappersprodukt vilket inte är det vanligaste sättet att ta ut rapporter från kassaregister. Detta sker oftast elektroniskt.

Detta yttrande har beslutats av Generaldirektör Eva Fröjelin. Ekorevisor Henrik Lundin har varit föredragande. I den slutliga beredningen har chefsjuristen Lena Lindgren Schelin deltagit. Under beredningen har även vice överåklagare Roland Andersson samt chefsåklagare Kent Madstedt deltagit.

Eva Fröjelin

Henrik Lundin