

Senareläggning av bokföringstidpunkten och förhållandet till misstanke om bokföringsbrott

Aktuella rättsfrågor ARF 2016:3

Februari 2016

Reviderad 181001



Senareläggning av bokföringstidpunkten och förhållandet till misstanke om bokföringsbrott

Innehåll

Innehåll.....	2
1. Inledning och sammanfattning	3
2. Bokföring av affärshändelser	4
3. Senareläggning av bokföringen.....	4
3.1 Senareläggning för alla företag	4
3.2 Senareläggning i företag med en omsättning på högst 3 miljoner kronor.....	5
3.3 Senareläggning i företag med en omsättning på högst 1 miljon kronor <i>och</i> högst 50 verifikationer eller 250 transaktioner per räkenskapsår	5
3.4 Senareläggning för enskilda näringsidkare med en omsättning på högst 1 miljon kronor <i>och</i> högst 50 verifikationer eller 250 transaktioner per räkenskapsår	6
4. Senareläggning om företaget använder certifierat kassaregister	6
5. Kontantmetoden	7
6. Övrigt.....	7
6.1 Begreppet normalt	7
6.2 Begreppet ordnade verifikationer	8
6.3 Ändrade redovisningsmetoder under löpande år samt ändrade tidpunkter för senareläggning av bokföring	8
6.4 Föreligger rätt till senareläggning av bokföring av redovisningsperiod om inte tidigare perioden har bokförts?.....	9
7. Tidpunkten för bokföring har ej inträtt men det finns brister i hanteringen av verifikationerna	10
7.1 Verifikationerna har inte bevarats	10
7.2 Verifikationerna hålls inte ordnade	10



1. Inledning och sammanfattning

Denna promemoria sammanfattar den del av Bokföringsnämndens anvisningar kring löpande bokföring (BFNAR 2013:2) som handlar om senareläggning av bokföring. Promemorian behandlar också de problemställningar och tolkningsfrågor som kan uppkomma i samband med brottsutredningar där frågor kring senareläggning av bokföring kan uppkomma.

Av BFNAR 2013:2 framgår förutsättningarna för senareläggning av bokföring som anses uppfylla kraven på god redovisningssed.

1. Alla företag har möjlighet att senarelägga bokföringen av andra affärshändelser än kontanta transaktioner till *50 dagar efter utgången av den månad* som affärshändelsen inträffade.
2. Företag som har en nettoomsättning som normalt sett uppgår till högst 3 miljoner kronor får senarelägga bokföringen av ej kontanta transaktioner med högst *50 dagar efter utgången av det kvartal* som affärshändelsen inträffade
3. Företag som har en nettoomsättning på högst 1 miljon kronor och som normalt har högst 50 verifikationer som avser högst 250 transaktioner per räkenskapsår får senarelägga bokföring av ej kontanta transaktioner till *60 dagar efter utgången av det räkenskapsår* som affärshändelsen inträffade.
4. Enskilda näringsidkare som har en omsättning som uppgår till högst 1 miljon kronor och som normalt har högst 50 verifikationer som avser högst 250 transaktioner får senarelägga bokföringen till *den dag som inkomstdeklarationen ska vara inlämnad*. Om näringsidkaren har anstånd gäller anståndsdatum. Om den enskilda näringsidkaren bedriver gränsöverskridande handel inom EU gäller dock samma regler som för t.ex. aktiebolag
5. Företag som använder certifierat kassaregister får senarelägga bokföringen av kontanta in- och utbetalningar som har registrerats i certifierat kassaregister till 50 dagar efter utgången av den månad som affärshändelsen inträffade

När företag håller sig inom de gränsvärden som anges och tidpunkten för bokföring inte inträtt, enligt Bokföringsnämndens anvisningar om omfattning av företagets verksamhet, föreligger normalt inte misstanke om bokföringsbrott. Emellertid kan i vissa fall förutsättningar för senareläggning av bokföringen saknas, trots att företaget formellt sett har möjlighet att senarelägga sin bokföring p.g.a. sin storlek och verksamhetens omfattning.

Av Bokföringsnämndens anvisningar framgår att en förutsättning för senareläggning av bokföring är att verifikationerna ska vara ordnade. I de fall ett företag inte bevarar sina verifikationer saknas därför förutsättningar för senareläggning av bokföringen oavsett om företagets omsättning m.m. håller sig inom gränsvärdena.



2. Bokföring av affärshändelser

Huvudregeln är att andra affärshändelser än kontanta ska bokföras så snart det kan ske (5 kap. 2 § första stycket bokföringslagen (BFL). Bokföringslagen ger dock en möjlighet att bokföra affärshändelser senare än enligt huvudregeln om det finns skäl för detta och att det är förenligt med god redovisningssed (5 kap. 2 § andra stycket BFL). Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR) ger flera möjligheter till senareläggning av bokföring.

3. Senareläggning av bokföringen

Möjligheterna till senareläggning av bokföringen har tillkommit för att underlätta samordningen med mervärdesskatteredovisningen. Det som uteslutande avgör vilka företag som får senarelägga bokföringen och hur länge avgörs av vilken omsättningen företaget har och i vissa fall hur många verifikationer eller affärshändelser per år företags redovisning omfattar. Vilka möjligheterna för senareläggningen företagen har är således oberoende av såväl om företaget är registrerat för mervärdesskatt och vilken typ av associationsform verksamheten bedrivs i (förutom enskilda firmor, som i vissa fall kan ha ytterligare möjligheter till senareläggning).

Senareläggning av bokföringen är möjligt i alla företag och för alla företagsformer. Hur lång period för senareläggning som tillåts är dock beroende av flera faktorer som måste bedömas i ett sammanhang. Det handlar om

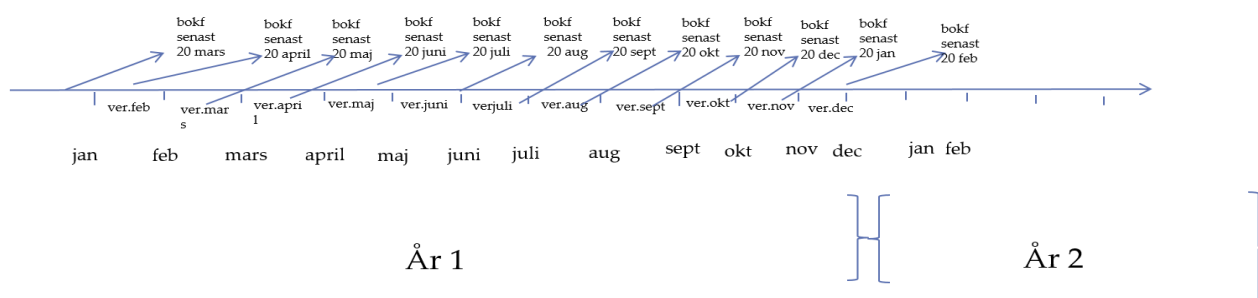
- företagets omsättning
- antalet verifikationer
- att verifikationerna hålls ordnade, eller i vart fall så ordnade att det utan alltför mycket ytterligare arbete är möjligt att bokföra affärshändelserna så att de kan presenteras i registreringsordning och systematisk ordning.

Till detta kommer att utredningen inte får ge anledning till misstankar om att gränsvärdena för omsättningen och antal tillåtna transaktioner varit högre eller fler än vad som redovisats.

3.1 Senareläggning för alla företag

God redovisningssed ger enligt det allmänna rådet alla företag möjlighet att senarelägga bokföringen av andra affärshändelser än kontanta transaktioner till *50 dagar efter utgången av den månad* som affärshändelsen inträffade. Detta kan illustreras med följande tidsaxel:¹

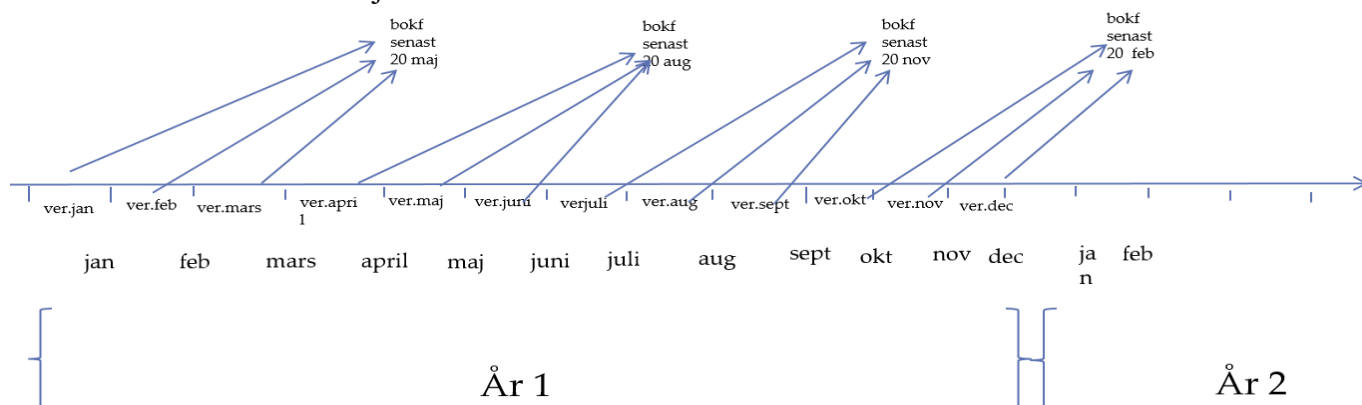
¹. Angivna datum varierar något beroende på antal dagar den senaste månaden i redovisningsperioden har. Gäller samtliga tidsaxlar i promemorian



3.2 Senareläggning i företag med en omsättning på högst 3 miljoner kronor

Företag som har en nettoomsättning som normalt sett uppgår till högst 3 miljoner kronor får senarelägga bokföringen av ej kontanta transaktioner med högst 50 dagar efter utgången av det kvartal som affärshändelsen inträffade (BFNAR 2013:2 pkt 3.7).

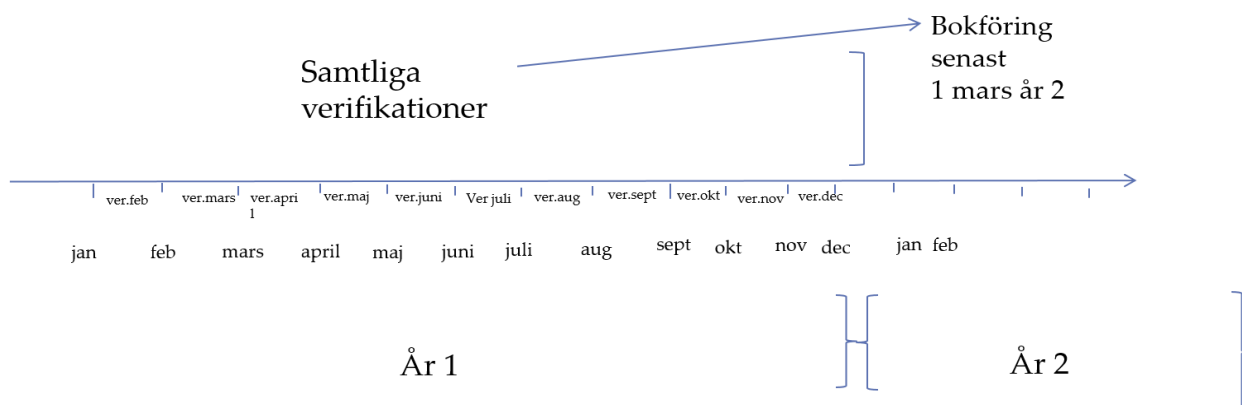
Detta kan illustreras med följande tidsaxel:



Om företaget har brutet räkenskapsår, t.ex. bokslutstidpunkten är 31 januari och om företaget har valt att bokföra kvartal som stämmer överens med det brutna räkenskapsåret, så ska affärshändelserna i t.ex. nov–jan bokföras senast 20 mars. Sen kan man anta att i de flesta fall utförs bokföringen för nov–dec tidigare eftersom momsens för denna period ska redovisas redan i februari i samband med att momsdeklarationen för perioden okt–dec lämnas.

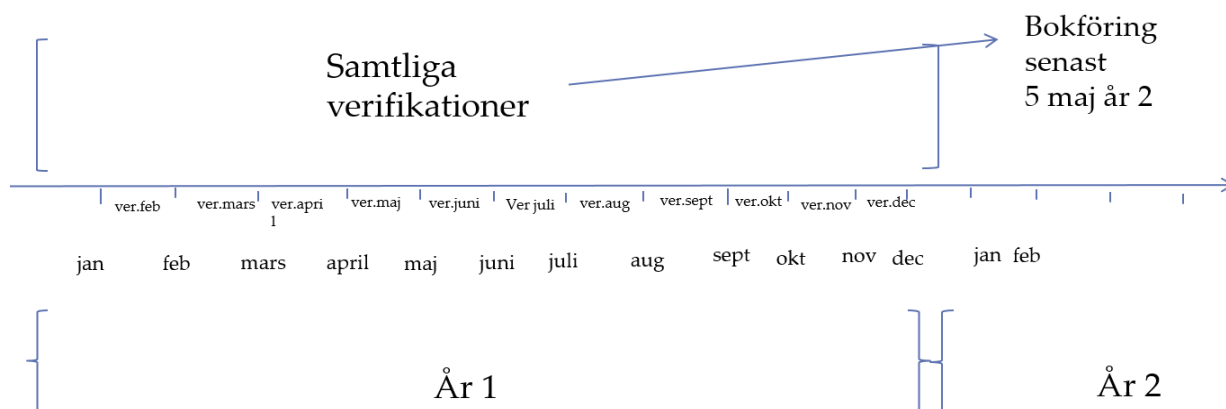
3.3 Senareläggning i företag med en omsättning på högst 1 miljon kronor och högst 50 verifikationer som avser högst 250 transaktioner per räkenskapsår

Företag som har en nettoomsättning på högst 1 miljon kronor och som normalt har högst 50 verifikationer som avser högst 250 transaktioner per räkenskapsår får senarelägga bokföring av ej kontanta transaktioner till 60 dagar efter utgången av det räkenskapsår som affärshändelsen inträffade. Detta kan illustreras med följande tidsaxel



3.4 Senareläggning för enskilda näringsidkare med en omsättning på högst 1 miljon kronor och högst 50 verifikationer som avser högst 250 transaktioner per räkenskapsår

Enskilda näringsidkare som har en omsättning som uppgår till högst 1 miljon kronor och som normalt har högst 50 verifikationer som avser högst 250 transaktioner får senarelägga bokföringen till *den dag som inkomstdeklarationen ska vara inlämnad*. Om näringsidkaren har anstånd gäller anståndsdatum. Om den enskilda näringsidkaren bedriver gränsöverskridande handel inom EU gäller dock samma regler som för t.ex. aktiebolag (se punkt 3 ovan). Detta kan illustreras med följande tidsaxel.²



4. Senareläggning om företaget använder certifierat kassaregister

Företag som använder certifierat kassaregister får senarelägga bokföringen av kontanta in- och utbetalningar som har registrerats i certifierat kassaregister till 50 dagar efter utgången av den månad som affärshändelsen inträffade. Ofta upprättas den systematiska bokföringen i samband med detta.

Observera att uttag ur kassan, t.ex. uttag av dagskassan som inte registreras för insättning på bankkontot, ska bokföras för presentation i registreringsordning enligt huvudregeln i BFL.

² 5 maj anges i detta exempel som tidpunkt för senaste dag för inlämnande av inkomstdeklaration. Detta datum varierar mellan åren.



De kontanta utbetalningar som inte registreras i kassaregistret ska bokföras för presentation i registreringsordning enligt huvudregeln i BFL, dvs. senast påföljande arbetsdag.

5. Kontantmetoden

Företag (med vissa undantag) med en nettoomsättning under 3 miljoner kronor får tillämpa kontantmetoden (5 kap. 2 § tredje stycket BFL). Detta innebär att företaget får vänta med att bokföra uppkomna affärshändelser tills betalning sker. Detta innebär för ett företag med omsättning under 3 miljoner kronor, som normalt kan senarelägga bokföringen till 50 dagar efter det kvartal då den ursprungliga affärshändelsen inträffade, kan dröja ytterligare en tid om betalning sker efter den tidpunkten. Som exempel kan bokföringen av en leverantörsfaktura som inkommer den 30 mars och betalas den 10 april senareläggas till den 20 augusti, dvs. då perioden april–juni senast ska bokföras. Obetalda fordringar och skulder bokförs vid räkenskapsårets slut som bokslutstransaktioner.

I avsnitt 9.3 anges något om förutsättningarna och vilka kontrollåtgärder som kan vidtas vid uppgifter om att byte av redovisningsperiod har skett under löpande räkenskapsår.

6. Övrigt

6.1 Begreppet normalt

I de allmänna råden anges bl. a att omsättningen och antalet verifikationer *normalt* får uppgå till ett visst belopp eller antal. Vad som är normalt anges inte i de allmänna råden och dess vägledning. Viss vägledning kan möjligen hämtas från K1 (BFN:s regelverk som omfattar enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut). I kommentarerna till kapitel 1 anges följande. För att ett årsbokslut i förenklad form ska få upprättas ska företaget normalt inte ha en nettoomsättning som överstiger tre miljoner kronor. Om gränsvärdet överskrids *något eller några enstaka år* – exempelvis därför att affärerna har utfallit särskilt bra ett visst år – får företaget ändå upprätta ett förenklat årsbokslut. Har ett företag under flera år haft en omsättning som överskrider gränsen så förlorar det dock rätten att använda reglerna. Analogt tillämpat skulle det innebära att ett företag under ett enstaka eller några enstaka år kan överskrida gränsvärdena utan att företaget förlorar möjligheten till t.ex. senareläggning av bokföring kvartalsvis. En bedömning får göras från fall till fall.

I en tingsrättsdom i Lunds Tingsrätt (Mål nr B 6109-15) uppkom frågan om ett aktiebolag, som normalt redovisade en omsättning överstigande 1 miljon kronor, hade möjlighet att senarelägga bokföringstidpunkten till en tidpunkt 60 dagar efter utgången av räkenskapsåret. Bolaget hade haft ett litet antal affärshändelser under den tid som avsågs med åtalet. Tingsrätten konstaterade att det inte fanns förutsättningar för en så lång senareläggning eftersom bolaget *normalt* sett hade många fler affärshändelser under aktuella år då inkråmet i bolaget sålts och ett i realiteten onormalt tillstånd inträtt. Hovrätten anslöt sig till denna bedömning (Hovrätten över Skåne och Blekinge Mål nr 1664-16)



6.2 Begreppet ordnade verifikationer

Den omständigheten att ett företag får senarelägga bokföringen innebär *inte* att alla bokföringsåtgärder kan senareläggas. Företagets uppgifter om affärshändelserna (verifikationerna) ska hållas ordnade i avvaktan på att bokföring ska ske. Uppgifterna ska ordnas löpande i takt med att de mottas och sammanställs. Det innebär således att även mindre företag, för att utnyttja möjligheten till senareläggning av ej kontanta affärshändelser, måste ordna verifikationer löpande i takt med att de mottas och sammanställs.

Av Bokföringsnämndens allmänna råd 3.5 framgår att bokföringen får senareläggas enligt punkterna 3.6–3.11 endast om verifikationerna i avvaktan på bokföring ordnas i takt med att de mottas eller sammanställs (BFNAR 2015:1).

I kommentarerna till Bokföringsnämndens allmänna råd 3.5 anges följande.

”Att ett företag får senarelägga bokföringen innebär inte att alla bokföringsåtgärder kan senareläggas. Till affärshändelserna ska det finnas verifikationer och dessa ska hållas ordnade i avvaktan på bokföring. BFL utgår från att verifikationer upprättas i nära anslutning till affärshändelsen /.../. Hur ordningen ska upprätthållas beror i hög grad på hur redovisnings-systemet är uppbyggt och hur bokföringen hanteras. Utifrån de ordnade verifikationerna ska det, utan alltför mycket ytterligare arbete, vara möjligt att bokföra affärshändelserna så att de kan presenteras i registreringsordning och systematisk ordning.”

Utifrån det allmänna rådet 1.8 och definitionen av redovisningsperiod bör krav kunna ställas på att företag som har en redovisningsperiod om en månad också håller verifikationerna ordnade, t.ex. i pärm eller mapp, månadsvis. Däremot bör inte kunna krävas att verifikationerna ska vara konterade eller försedda med verifikationsnummer.

6.3 Ändrade redovisningsmetoder under löpande år samt ändrade tidpunkter för senareläggning av bokföring

De allmänna råden eller vägledningen anger inte specifikt om det kan vara förenligt med god redovisningssed att under löpande räkenskapsår ändra redovisningsmetod mellan fakturerings- och kontantmetoden samt om det går att under löpande räkenskapsår ändra tidpunkten för senareläggningen av bokföringen. BFN:s vägledning anger endast omsättningsgränser eller antalsgränser (verifikationer och transaktioner).

Vilken metod som används eller hur lång senareläggning av bokföringen företaget har rätt till är inte kopplat till vilken metod företaget är registrerad för moms (om företaget är momsregistrerat). Det är således inte möjligt att med automatik hävda att ett företag saknar möjlighet att ändra metoden för momsredovisning under löpande räkenskapsår – och därmed tidpunkterna för senareläggning av bokföringen – under förutsättning att företaget håller sig inom de gränsvärden som anges.

En helhetsbedömning får göras från fall till fall. Det kan i sammanhanget konstateras att Skatteverket är restriktiva med att bevilja byte av redovisningsmetod i samband med momsredovisningen. Ett bolag som är registrerat till moms enligt faktureringsmetoden måste ange särskilda skäl för få redovisa moms enligt kontantmetoden (bokslutsmetoden).



Vissa kontrollåtgärder kan således genomföras.

Om det t.ex. i samband med förhör skulle framkomma påståenden om att handlingar inte ännu har bokförts pga. att företaget bytt redovisningsmetod, bör kontakt tas med Skatteverket för att utreda vilken redovisningsperiod till moms företaget har och om någon framställan om byte av redovisningsmetod har skett.

Om företaget är registrerat till moms enligt faktureringsmetoden och ändrar redovisningsmetod till kontantmetoden under löpande räkenskapsår bör en kontroll göras med Skatteverket om någon ändringsanmälan av redovisning av moms enligt kontantmetoden har gjorts.

6.4 Föreligger rätt till senareläggning av bokföring av redovisningsperiod om inte tidigare perioden har bokförts?

Ibland uppkommer frågeställningar kring ej bokförd räkenskapsinformation för den senaste redovisningsperioden före konkurs eller ett tillslag, där ett företags räkenskapsinformation tas i beslag. Normalt sett finns inte förutsättningar för att åtala för bokföringsbrott om inte tidpunkten för när bokföring senast måste upprättas har inträtt. Det inträffar emellertid relativt ofta att även tidigare redovisningsperioder inte har bokförts och senaste tidpunkt när bokföring ska upprättas för dessa redovisningsperioder redan har inträtt.

Frågan är om förutsättningar för senareläggning av bokföringen för en redovisningsperiod kan åberopas om inte den tidigare perioden har bokförts.

Av BFNAR 2013:2 punkt 3.5 framgår att bokföringen får senareläggas enligt punkterna 3.6–3.11 endast om verifikationerna i avvaktan på bokföring ordnas i takt med att de mottas eller sammanställs.

Av kommentarerna till samma punkt framgår att det, utifrån de ordnade verifikationerna, utan alltför mycket ytterligare arbete, ska vara möjligt att bokföra affärshändelserna så att de kan presenteras i registreringsordning och systematisk ordning.

Om bokföring inte har skett för tidigare perioder finns inte förutsättningar för att kunna bokföra i registreringsordning (grundbok). Det finns inte heller möjlighet att ta fram en korrekt huvudbok. Om en bokföring skulle upprättas skulle ett stort glapp uppkomma i grund- och huvudbok. Därmed saknas också möjlighet att följa rörelsens förlopp. Förutsättningar för senareläggning av bokföringen enligt BFNAR 2013:2 bör därmed saknas.

Denna fråga har dock bedömts olika i två hovrättsavgöranden. Hovrätten över Skåne och Blekinge (2014-10-28, Mål nr 2289-14) döms den tilltalade även för period då den formella tidpunkten då bokföring senast skulle vara upprättad enligt BFNAR 2013:2 **inte** inträffat. Domstolen pekar på att de allmänna råden inte kan ges den innebörden att ansvariga i ett bolag som under flera månaders tid konsekvent underlåtit att löpande bokföra affärshändelser i bolaget kan undgå ansvar för de senaste drygt 50 dagarnas underlåtna bokföring.



Två tingsrättsdomar pekar i samma riktning; Eskilstuna Tingsrätt (Mål nr B 814-17) samt Attunda Tingsrätt (mål nr B 6724-16).

Den i avsnitt 6 omnämnda hovrättsdomen pekar i denna rättsfråga i motsatt riktning. Hovrätten över Skåne och Blekinge (mål nr 1664-16) ändrade tingsrättens dom vad gäller brottsperioden avseende ett bolag. Bolaget i fråga hade möjlighet att bokföra ej kontanta transaktioner 4 gånger om året. Man konstaterade att bolaget saknade bokföring för ett helt kalenderår samt nästan 2 månader in på nästkommande räkenskapsår då det försattes i konkurs. Först konstaterade domstolen att bolaget inte hade upprättat någon bokföring för räkenskapsåret och att bolaget inte hade rätt att senarelägga bokföringen med 60 dagar efter räkenskapsårets utgång eftersom omsättning och antalet verifikationer inte hade utgjort ett normalt tillstånd i bolaget. Däremot hade bolaget rätt att senarelägga bokföringen till 50 dagar efter utgången av det kvartal då affärshändelsen inträffade. Bolaget försattes i konkurs innan detta datum. Då det inte fanns några uppgifter om att verifikationer saknades eller att dessa inte ordnats ansåg domstolen att bolagets skyldighet att bokföra dessa affärshändelser ännu inte inträffat när bolaget försattes i konkurs.

7. Tidpunkten för bokföring har ej inträtt men det finns brister i hanteringen av verifikationerna

Frågan om det är möjligt att åtala någon för bokföringsbrott när en rörelse i och för sig håller sig inom gränsvärdena, men det finns brister i andra avseenden, kan bli aktuell i ett antal olika fall. Några sådana typfall berörs i det följande.

7.1 Verifikationerna har inte bevarats

En fråga är om ansvar för bokföringsbrott kan bli aktuell om ett företag, vars rörelse i och för sig håller sig inom gränsvärdena för senareläggning av bokföring, inte har bevarat företagets verifikationer innan tidpunkten för bokföring inträtt. Det kan t.ex. röra sig om en företagare, som omgående gör sig av med företagets verifikationer för att dölja annan brottslighet, som t.ex. skattebrott. BFN uttalar i sitt förtydligade av det allmänna rådet att en förutsättning för senareläggning av bokföringen är att verifikationerna ska vara ordnade. I de fall då verifikationer inte har sparats saknas därför förutsättningar för senareläggning av bokföringen. Det föreligger i det fallet inte något hinder mot att åtala för bokföringsbrott (Exempel på dom Malmö Tingsrätt (Mål nr B 10268-16).

7.2 Verifikationerna hålls inte ordnade

En annan fråga är om ansvar för bokföringsbrott kan bli aktuellt om ett företag, vars rörelse i och för sig håller sig inom gränsvärdena för senareläggning av bokföring, inte har ordnat verifikationerna i avvaktan på bokföring. Det kan t.ex. röra sig om en företagare som har bevarat verifikationerna och i och för sig har dem samlade, men att de är oordnade och ligger mer eller mindre osorterade i t.ex. en plastpåse, innan han eller hon överlämnar materialet till sin redovisningskonsult för bokföring.



Det finns inget generellt svar på hur långt kravet på ordnade verifikationer sträcker sig och var gränsen för att få senarelägga bokföringstidpunkten går. En bedömning måste göras från fall till fall. Bokföringsnämnden skriver i kommentarerna till de allmänna råden att det är viktigt att ordningen upprätthålls, men att möjligheterna till senareläggning i hög grad beror på hur redovisningssystemet är uppbyggt och hur bokföringen hanteras. Om verifikationerna inte hålls helt ordnade ska de enligt BFN hållas i sådan ordning att det, utan alltför mycket ytterligare arbete, är möjligt att bokföra affärshändelserna så att de kan presenteras i registreringsordning och systematisk ordning.

Som nämnts tidigare bör, utifrån det allmänna rådet 1.8 och definitionen av redovisningsperiod, krav kunna ställas på att företag som har en redovisningsperiod om en månad också håller verifikationerna ordnade, t.ex. i pärm eller mapp, månadsvis. Om inte detta är gjort bör förutsättningarna för att senarelägga bokföringen normalt saknas. Som exempel på dom kan nämnas dom i Göteborgs Tingsrätt (Mål nr 12025-16). Där bedömde domstolen att verifikationerna inte ordnats i den takt de mottagits och sammanställts såsom de allmänna råden föreskriver. Förutsättning för senareläggning fanns således ej.

En förutsättning för senareläggning bör som nämnts vara att verifikationer har sparats i sådan ordning att flera redovisningsperioder inte sammanblandas. Om ett företag inte haft verifikationerna ordnade bör en vidare utredning göras. Ytterligare exempel på omständigheter som kan vägas in för att bedöma om grund finns för senareläggning kan därutöver vara följande.

- Det finns skäl att tro att underlag till verifikationer saknas
- Det går inte att kontrollera om verifikationer saknas
- Eventuella skattedeclarationer går ej att (stickprovsvis) stämma av mot befintliga verifikationer
- Det finns stora oförklarliga differenser mellan senast upprättade saldobalanser från bokföringen och upprättad konkursbouppteckning
- Det finns anledning anta att företaget har använts i systematiskt syfte för att begå ekonomiska brott.

Även storleken på företaget i form av balansomslutning och omsättning samt om företaget har anställda bör vägas in i bedömningen.