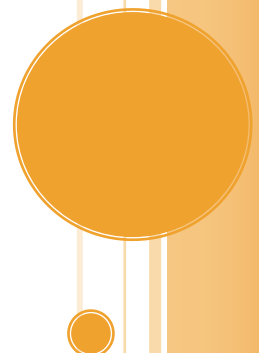


FÖRENINGEN SIE-GRUPPENS REMISSVAR PÅ
BOKFÖRINGSNÄMNDENS FÖRSLAG TILL
ALLMÄNNA RÅD MED TILLHÖRANDE
VÄGLEDNING OM BOKFÖRING.

Föreningen SIE-gruppen
2013-02-28



INNEHÅLL

Bakgrund.....	2
Sammanfattning av Föreningen SIE-Gruppens synpunkter	2
Motivering till föreningens ställningstaganden.....	3
Begreppet bokförd post (bokföringspost) (kapitel 1, 2.1, 2.2 samt 2.4)	3
Rättelse av bokföringspost (punkt 2.17)	4
Praxis inom redovisningskonsultbranschen	5
Revisionsaspekter	6
Skillnaden mellan rättelse och tillkommande information	6
Begreppet redovisningsperiod (punkt 1.8 samt 2.4 b)	7
Angående registrering av en affärshändelse i ett bokföringsprogram utan att affärshändelsen anses vara bokförd (punkt 2.2)	7
Kravet på att hänföra en affärshändelse till en viss redovisningsperiod (punkt 2.4)	8
Presentation i systematisk ordning (punkt 2.3).....	8
Angående ”avslutad” redovisningsperiod (punkt 2.4)	9
Angående verifikation (kap 5).....	10
Synpunkter angående ikraftträdande	11
Rättelser i bokföringen - en liten historik	12
En liten titt på våra grannländer	15
Dansk bokföringslag.....	15
Norsk bokföringslag.....	15
Källhänvisningar	17

BAKGRUND

Bokföringsnämnden (BFN) fattade i november 2012 beslut om ett förslag, på allmänna råd med tillhörande vägledning om bokföring. Föreningen SIE-gruppen lämnar här synpunkter på delar av förslaget i syfte få en normgivning som samtidigt både skyddar intressenterna, förenklar för den bokföringsskyldige och främjar teknisk utveckling av redovisningssystemen.

SAMMANFATTNING AV FÖRENINGEN SIE-GRUPPENS SYNPUNKTER

Den föreslagna normgivningen är alltför klåfingrig och detaljerad.

Bokföringsnämndens kompletterande normgivning borde i stället fokusera på Bokföringslagens huvudintentioner, nämligen ett adekvat intressentskydd som står i proportion till omfattningen på företagets verksamhet.

I våra grannländer regleras kraven på bokföring genom ett fåtal övergripande portalprinciper. Bokföringsnämnden i Sverige har däremot grottat ner sig i motsägelsefulla och detaljerade anvisningar, där man i många fall har mycket svårt att förstå både hur normgivningen är kopplad till något intressentskydd, och hur man med modern teknik ska förenkla för den bokföringsskyldige.

Vi menar att den bokföringsskyldige, inom ramen för gällande bokföringslagstiftning, bör ges betydligt större friutrymme, inte minst för att bokföringsskyldiga ska kunna effektivisera och förenkla sin administration med hjälp av modern teknik.

Moderna bokföringsprogram erbjuder redan idag många intressanta möjligheter och har en enorm utvecklingspotential vad gäller förenklad administration för småföretag. Bokföringsnämndens delvis ålderdomliga detaljreglering inverkar dock kraftigt hämmande på denna utveckling.

MOTIVERING TILL FÖRENINGENS STÄLLNINGSTAGANDEN

Begreppet bokförd post (bokföringspost) (kapitel 1, 2.1, 2.2 samt 2.4)

Genom hela förslaget råder det en oklar definition av begreppet "bokförd post". För att eliminera dessa otydligheter vill vi föreslå att det införs en tydlig definition av begreppet "bokförd post" enligt följande:

De uppgifter ur en verifikation som i ett sammanhang tillförs bokföringssystemet och som ligger till grund för fortsatta bearbetningar och sammanställningar.

Detta innebär att även om posten innefattar flera konton, klassificeringsbegrepp, datum, belopp eller noteringar så utgör den fortfarande en bokförd post.

En bokförd post vid manuell bokföring kan illustreras med en rad ur en kolumndagbok, se t ex rad 11 nedan.

4		Januari		månad, år 1983		Kassa		Postgiro		Bank		Privat		Kontor		Utgående moms		
Dnr	Text	Ver. nr	Debet	Kredit	Debet	Kredit	Debet		Debet					Kredit				
1	Transport från 1982		63875		112530						20104							
9/1	Pensionservice, brevpapper	40		56														
3/1	Slörens bokbar	41		7895														
9/1	Televerket, telefonkatalog	42		6000														
17/1	Egen värdering	43			1000								1000					
14/1	Kontoförutbetalningar, disketter	43							144980									
7/1	Egen insättning	44			700													
8/1	Eget utlägg (hyra)	44							671									
7/1	Affärsförslag, Veckans Affärer	45																
7/1	Nova Media, Mikrodatoren	46																
8/1	Psyk. inst. program	47						51680										
7/1	Televerket, telefon	48																

Vid datoriserad bokföring registreras uppgifterna från en verifikation i stället i en registreringsbild, dock med samma informationsinnehåll som på raden i kolumndagboken.

Egenskaper för verifikat

47 - Psyk. inst. program

Verifikatnr: A:47

Datum: 830208

Beskrivning: Psyk. inst. program

Arkiverat: Lägg till...

Konto	Benämning	Debet	Kredit	Radtext
1020	PlusGiro	516,80		
1510	Kundfordringar		516,80	

Radinformation:

Debet: 516,80
Kredit: 516,80
Differens: 0,00

Nytt OK Avbryt Verkställ

Vi menar att det även här är det samlade innehållet i registreringsbilden som ska betraktas som *en* bokförd post, inte de enskilda raderna var för sig. Att uppgifterna visas lodrätt i stället för vågrätt bör sakna betydelse.

En trolig orsak till att begreppet "bokförd post" bidrar till förvirring är utvecklingen av datoriserad bokföring. I ett datoriserat bokföringssystem används oftast ett fil- eller databassystem där begreppet "post" har en helt annan innebörd än den ursprungliga innebörden av ordet post i bokföringslagens begrepp "bokföringspost". Det som i bokföringslagen betraktas som en "bokföringspost" kan rent tekniskt lagras uppdelat på flera olika filer eller register. Exempelvis är det vanligt att varje "konteringsrad" i en registreringsbild av den typ som illustrerats ovan lagras som en separat registerpost i ett särskilt register.

Detta bör däremot inte innebära att varje konteringsrad utgör en "bokföringspost" i bokföringslagens mening. Bokföringslagens begrepp "bokföringspost" bör behålla sin ursprungliga innebörd och definieras teknikneutralt, inte utifrån datortekniska begrepp. Vi önskar därför att begreppet förtydligas och knyts hårdare till sin klassiska innebörd, som kan härledas ur ordet *postering*¹. Jämför gärna även med motsvarande begrepp i våra grannländers bokföringslagstiftning (se s. 15), där man faktiskt lyckats hålla isär begreppen.

Rättelse av bokföringspost (punkt 2.17)

Att förbjuda rättelse av bokförd post genom rättelse av den ursprungligen bokförda posten är att omöjliggöra något som varit uttryckligen tillåtet i lagstiftningen i 158 år. Vi har därför gjort en liten historisk odysse (se s. 11) för att kartlägga den historiska förändringen av synen på rättelser under drygt 150 år av bokföringslagstiftning.

Att rätta den ursprungligen bokförda posten, d.v.s. så nära källan som möjligt, är fortfarande vedertagen och dominerande praxis². Förfaringsättet är dessutom det enklaste för den bokföringsskyldige och innebär, korrekt utfört, inte heller några risker för bokföringens intressenter. Fördelarna både för den bokföringsskyldige själv och för dem som kan komma att behöva granska bokföringen gör att detta förfaringsätt bör vara fortsatt både tillåtet och rekommenderat.

Vi ifrågasätter dessutom Bokföringsnämndens rätt att inskränka det friutrymme kring rättelse av bokförd post som uttryckligen ges i gällande bokföringslag. Vi menar att en så omfattande inskränkning av friutrymmet som BFN förslagit inte kan ske på annat sätt än genom ändrad lagstiftning.

Vi anser vidare att förslaget är oförenligt med Bokföringsnämndens uppdrag. Bokföringsnämnden skall ta fram "Enkla och tidsenliga regler" samt "verka för att regelverket är enkelt och anpassat till användarens behov"³. Moderna bokföringssystem ger dessutom förträffliga möjligheter att göra tydliga och spårbara rättelser i den ursprungliga bokföringsposten, en möjlighet som inte fanns i äldre tiders datoriserade bokföring (t ex hålkortsbaserade system).

Ett underskattat intresse, som vid datoriserad bokföring kan tillgodoses samtidigt med Bokföringslagens krav på dokumentation av rättelser, är att kunna granska redovisningen *utan* att få kännedom om alla de felaktiga registre-

ringar som den bokföringsskyldige gjort under sina irrfärder mot den slutliga, och förhoppningsvis korrekta, registreringen. Om rättelserna görs i den ursprungliga posten kan man vid granskning, om man så önskar, välja att endast se nettoresultatet av rättelserna. Och vid granskningen är det oftast slutresultatet, inte vägen dit, som är intressant att kontrollera.

När rättelse sker genom särskilda rättelseposter blir det genast svårare att få en samlad bild av rättelserna. En och samma bokförda post kan ha rättats genom flera rättelseposter, vilka i sin tur återigen kan ha rättats. En komplicerad rättelsekedja kan breda ut sig likt en solfjäder och vara synnerligen svår att följa. Att i ett sådant fall få en tydlig bild av nettoresultatet av alla rättelser kan vara näst intill omöjligt.

I norsk bokföringslagstiftning krävs av en rättelsepost att den inleds med att den ursprungliga posten reverseras i sin helhet. Någon motsvarande bestämmelse finns inte i svensk lagstiftning eller normgivning, och det är inte heller önskvärt då en rättelse kan avse en delpost i en samlingsverifikation (t ex dagens bankgiroinbetalningar).

Vi vänder oss starkt emot att olika regler ska gälla för manuell och datoriserad bokföring. En av utgångspunkterna i 2000 års bokföringslag var att lagstiftningen skulle bli teknikneutral. En kompletterande normgivning som inte är teknikneutral går därför stick i stäv mot intentionerna i lagstiftningen.

Att förbjuda rättelser om de har "påverkat summeringar" är också en märklig inskränkning. All tidigare bokföringslagstiftning har tillåtit rättelser av bokförd post *även om* de har påverkat summeringar. Naturligtvis måste då även summeringarna rättas, men det är något man har lyckats med i alla tider. Att 2013 införa ett förbud mot detta är att driva normgivningen alltför långt.

När det gäller hänvisning till särskild rättelsepost anges att "Den upplysning om rättelsen som ska lämnas kan göras t ex genom att ange rättelsepostens verifikationsnummer på verifikationen till den rättade bokföringsposten.". Detta är dock inte förenligt med lagtexten där det uttryckligen anges att man vid granskning av den ursprungliga *bokföringsposten* (inte verifikationen) ska få kännedom om förekomsten av en rättelsepost. En notering enbart på verifikationen uppfyller således inte Bokföringslagens krav.

Lagens formulering innebär alltså att det måste vara tillåtet att komplettera *den ursprungligen bokförda posten* med en referens, vilket står i direkt konflikt med förslaget i det allmänna rådet om ett absolut förbud mot att ändra i en redan bokförd post.

Praxis inom redovisningskonsultbranschen

REKO är en standard för god sed vid utförande av redovisningstjänster. REKO är ett stöd i redovisningskonsultens vardag och bidrar till effektivare arbete och högre kvalitet på redovisningstjänster, som är till nytta för såväl företag som näringslivet. I REKO rekommenderas att rättelse i första hand bör ske på den period felet uppkom, eftersom det ger en mer rättvisande rapportering till klienten.

Redovisningskonsultbranschen genomför den praktiska bokföringen för i runda tal en tredjedel av landets företag. Bokföringsnämnden bör därför i sin

normgivning ta stor hänsyn till den praxis som har etablerats inom denna bransch.

Revisionsaspekter

Argument som ofta framförs emot att tillåta rättelse av en bokförd post är att man vid revision eller annan granskning med säkerhet vill få kännedom om de rättelser som tillkommit sedan föregående granskningstillfälle.

Det är i detta sammanhang viktigt att bokföringssystemen på ett enkelt sätt kan leverera information om gjorda rättelser, oavsett om rättelser gjorts av den ursprungliga posten eller genom en rättelsepost.

Moderna bokföringssystemen är välutvecklade i detta avseende och kan exempelvis genom SIE-filer enkelt förse datoriserade revisionsprogram med full information om gjorda rättelser.

Det är dock inte alltid så att datoriserade system för revision är välutvecklade när det gäller att ta åt sig sådan information. Vi anser att det måste ske ett utvecklingsarbete inom detta område, men detta får inte tas till intäkt för att vrida klockan tillbaka när det gäller den tekniska utvecklingen av bokföringsprogrammen.

Det är revisionsprogrammen och revisionsmetoderna som ska utvecklas, inte redovisningsprogrammen som ska baklängesutvecklas!

Skillnaden mellan rättelse och tillkommande information

Var går gränsen mellan en rättelse och en komplettering med tillkommande information? Enligt vår uppfattning bör en rättelse anses föreligga endast när en bokförd post innehåller uppgifter som tidigare varit felaktigt överförda eller härledda från den verifikation som hör till den rättade posten.

Frågan uppkommer då om en komplettering av bokföringen med tillkommande information (internt eller externt tillförd) ska anses vara en rättelse.

Det kan t ex dröja lång tid innan man fastställt i vilken slutprodukt en inköpt komponent ska användas, och därmed var den rätteligen bör kostnadsföras. Det går kanske inte ens att härleda den använda komponenten till ett visst inköpstillfälle (om t ex flera identiska komponenter köpts in vid olika tillfällen).

Detta bör då betraktas som en omföring och inte en rättelse, och man bör inte ställa krav på en hänvisningskedja.

Man kan resonera annorlunda när det t ex gäller leverantörsfakturor som initialt bokförs på ett observationskonto för att senare, efter en attestrunda, omföras till rätt klassificering. Även här har informationen om affärshändelsen succesivt kompletterats (se även förslagets punkt 5.1).

Är denna nya post en rättelse eller en omföring?

Begreppet redovisningsperiod (punkt 1.8 samt 2.4 b)

I förslaget införs begreppet "redovisningsperiod". Vi anser inte att det finns något skäl att genom normgivning varken definiera, förklara eller ha synpunkter på den bokföringsskyldiges indelning av bokföringen i perioder eller andra systematiseringsbegrepp. Detta ligger i den bokföringsskyldiges eget intresse och det bör ligga inom den bokföringsskyldiges friutrymme att göra en ändamålsenlig indelning av bokföringens slutprodukter i tidsperioder, projekt, filialer, varugrupper o s v.

Vi vill också påpeka att man vid datoriserad redovisning i efterskott kan göra olika val av indelning i redovisningsperioder, allt eftersom behoven av analyser varierar.

I grundnoteringarna behövs därför endast noteras de relevanta datum, som i den fortsatta bearbetningen kan behövas för att göra de olika temporal systematiska indelningar som kan komma att efterfrågas. Här kan olika datum behövas som t ex anger vilken period en hyreskostnad ska belasta, när avdragsrätt för moms infaller, för att matcha utfall mot budget eller förkalkyler, eller i en bankrörelse för att ange när ett sparbelopp ska vara räntegrundande.

Begreppet redovisningsperiod är alltså bara ett av många tänkbara systemeringsbegrepp. Ett enskilt fokus på detta begrepp är således omodernt och begreppet bör utmönstras ur det allmänna rådet.

Angående registrering av en affärshändelse i ett bokföringsprogram utan att affärshändelsen anses vara bokförd (punkt 2.2)

I kommentarerna till punkt 2.2 anges att en registrerad affärshändelse inte anses som bokförd om "registreringen kan raderas eller förändras så att den inte längre är läsbar".

Med denna formulering blir det synnerligen otydligt när en "registrerad affärshändelse" övergår till att vara en "bokföringspost". I ett och samma system skulle det kunna finnas både registrerade affärshändelser som är "bokföringsposter" och sådana som inte är det. Om kriteriet under 2.2 är det enda särskiljande kriteriet skulle det rent hypotetiskt kunna förekomma affärshändelser av båda slagen i samma verifikationsserie, och utan att det finns någon synlig skillnad mellan dem.

Vi välkomnar att BFN öppnar upp en möjlighet för att "preliminärbokföra" affärshändelser. Detta skulle motsvara äldre tiders memorialbok (även kallad kladdbok) som var ett mindre formellt försteg till dagboken.

Förslaget stämmer också väl överens med Norsk bokföringslag där rättelser och raderingar tillåts fram till den tidpunkt då verifikationen senast måste bokföras.

Ett sådant förfarande bör dock kompletteras med ett antal villkor. För det första får affärshändelser som ännu inte "bokförts" inte under några omständigheter riskera att förväxlas med bokförda affärshändelser. För det andra bör sådana affärshändelser inte tillåtas ingå i systematiska sammanställning-

ar eller rapporter med mindre än att det ytterst tydligt framgår av sammanställningen eller rapporten att den innehåller "preliminära poster".

Kravet på att hänföra en affärshändelse till en viss redovisningsperiod (punkt 2.4)

Förslaget innebär ett långtgående krav på att hänföra varje enskild affärshändelse till en viss redovisningsperiod (se kommentarer angående begreppet redovisningsperiod ovan). Ett sådant krav måste ställas i proportion till de krav företaget har att gentemot interna och externa intressenter tillhandahålla periodvisa systematiska sammanställningar.

För mindre bokföringsskyldiga, t ex ideella föreningar eller mindre aktiebolag utan anställda och med årlig momsredovisning, finns det inget skäl att lägga arbete på att hänföra affärshändelser till kortare tidsperioder än de som rapporteringsskyldigheten kräver.

I förslaget föreskrivs att affärshändelser ska hänföras till rätt redovisningsperiod även när bokföringen får senareläggas till 45 dagar efter utgången av ett kvartal.

Om det inte finns någon som efterfrågar en redovisning med större periodnoggrannhet kan vi inte förstå varför den bokföringsskyldige ska tvingas åstadkomma en sådan.

Presentation i systematisk ordning (punkt 2.3)

I förslaget ställs ett krav på att en presentation i systematisk ordning alltid ska kunna presentera de fem uppgifter ur den löpande bokföringen som anges under punkt 2.4.

Vi motsätter oss att det ställs krav på att *alla* dessa uppgifter ska presenteras, eftersom vissa av dem kan vara ointressanta i förhållande till syftet med den systematiska sammanställningen. Om det exempelvis i den systematiska sammanställningen för ett enskilt konto (traditionellt kallat huvudbok) måste presenteras den fullständiga konteringen (samtliga konton och belopp) från varje bokförd post, blir den systematiska sammanställningen tungläst och svåröverskådlig.

Tolkningen av bestämmelsen är givetvis beroende av hur man definierar begreppet "bokförd post", ett begrepp som vi ovan ansett bör förtydligas.

Vi kan hur som helst konstatera att de systematiska presentationer av enskilda poster som lagen kräver egentligen inte fyller ett syfte som en självständigt användbar slutprodukt av bokföringen, utan krävs endast för att man ska kunna härleda uppgifterna i systematiska sammanställningar (t ex periodrapporter) till de ursprungligen bokförda posterna. Den systematiska sammanställningen utgör alltså länken mellan redovisningens slutprodukter och grundnoteringarna och har som främsta syfte att garantera spårbarhet och fullständighet.

Det förekommer inom de flesta företag flera olika systematiska rapporter, ofta baserade på sinsemellan olika systematiseringsbegrepp (filialredovisning, projektrapporter, momsrapporter, periodrapporter, bokslut). Varje sådan

sammanställning måste kunna härledas tillbaka till de ursprungligen bokförda posterna genom att det för varje samlad/summerad post kan presenteras de underliggande bokföringsposterna. En sådan presentation behöver för detta ändamål inte innehålla samtliga uppgifter under 2.4, utan behöver bara innehålla de uppgifter (systematiseringsbegrepp och belopp) som är relevanta för just den systematiska sammanställning man för tillfället vill härleda. Övriga uppgifter från den bokförda posten, och om så önskas även från den ursprungliga verifikationen, kan vid behov enkelt härledas genom att verifikationsnummer eller motsvarande presenteras i den systematiska sammanställningen.

Vi menar att det inom ramen för gällande bokföringslag borde kunna formuleras enklare krav på den systematiska redovisningen som både är praktiskt hanterbara, ändamålsenliga och tillgodoser bokföringslagens allmänna krav på samband, fullständighet, åtkomst och bevarande.

Angående "avslutad" redovisningsperiod (punkt 2.4)

I förslaget introduceras i punkt 2.4 b begreppet "avslutad redovisningsperiod", utan att det på något ställe beskrivs vad det innebär att "avsluta" en redovisningsperiod. I anslutning till detta anges också ett förbud mot att i "periodens presentation" inkludera affärshändelser som är "senare bokförda".

Som tidigare nämnts erbjuder datoriserad redovisning många och flexibla möjligheter att ur samma system redovisa bokförda affärshändelser systematiserade på många sinsemellan olika sätt. Denna möjlighet, att presentera sammanställningar på det sätt som vid varje tillfälle bäst gynnar den eftersträvade analysen⁴, är en positiv utveckling av bokföringspraxis.

Att i Bokföringsnämndens normgivning införa restriktioner, som innebär att analyserna hindras från att bli så rättvisande och ändamålsenliga som möjligt, är direkt kontraproduktivt. Det bör stå den bokföringsskyldige fritt att sammanställa sina rapporter efter eget gottfinnande.

Endast då externa intressenter behöver skyddas, och där det finns en väsentlig risk att dessa intressenter vilseleds, bör Bokföringsnämnden införa regler som ger dessa intressenter ett adekvat skydd.

Det bör dock noteras att även externa intressenter kan gynnas av att retroaktivt få en mer korrekt bild av företagets resultat och ställning. Om man exempelvis av misstag har lämnat en vilseledande rapport till sin bank, borde det vara en hederssak att snarast möjligt ersätta denna med en korrekt rapport. Även en korrigerad rapport bör kunna härledas i bokföringssystemet (genom presentation i systematisk ordning), varför även bokföring med lång retroaktiv periodpåverkan bör tillåtas.

Ett krav på att avsluta eller låsa redovisningsperioder kan inom många större företag innebära en stabilitet genom att externt avgivna rapporter är "spikade". Merparten av Sveriges företag är dock små, och har ett fåtal intressenter. För dessa måste man väga värdet av att en missvisande avgiven rapport är "spikad" mot intresset av att förse intressenterna med nya rättvisande rapporter. Denna avvägning bör göras mot bakgrund av både företa-

gets möjligheter och skyldigheter att informera intressenterna om att tidigare levererade felaktiga rapporter ersatts med nya rättvisande.

Det är då en stor skillnad mellan publika företag som levererar officiella delårsrapporter till en stor och oidentifierad intressentgrupp kontra exempelvis ett mindre ägarlett företag där månadsrapporterna endast läses av ägaren själv.

Även ett större företag kan ha skyldigheter att korrigera *väsentliga* fel i avgivna rapporter, t ex om en börskurs påverkas av felet, och endast ett fåtal insiders har kännedom om felet.

Värt att notera är att Skatteverket i vissa fall ställer krav på att en felaktig mervärdesskattedeclaration ska rättas genom att en ny rättad deklARATION inlämnas för perioden. En korrigering inom efterföljande period godkänns i sådana fall inte.

Mervärdesskattedeclarationen (ekonomisystemets momsrapport) är en av många möjliga systematiska sammanställningar, och som sådan skall även den kunna härledas med en systematisk presentation av alla de underliggande bokföringsposterna. Det är alltså ur mervärdesskattelagstiftningens perspektiv ett lagkrav att en rättelseverifikation ska kunna påverka en tidigare period, även ganska långt tillbaka i tiden.

Angående verifikation (kap 5)

En verifikation är det underlag (mottaget eller upprättat) som används för att bokföra en affärshändelse.

I många redovisningssystem har den registreringsbild för grundbokföringen som används för att registrera uppgifterna från en verifikation fått benämningen "verifikationsregistrering" eller liknande. Det register som uppgifterna registreras i kallas ofta för verifikationsregister. På samma sätt som ett kundregister inte innehåller kunder, så innehåller ett verifikationsregister inte heller verifikationer. Registren innehåller de facto poster som beskriver kunder, respektive poster som beskriver verifikationer.

I dagligt tal används dock begreppet "kund" om den post i kundregistret som beskriver kunden, och begreppet "verifikation" om den post i verifikationsregistret som beskriver verifikationen.

I fallet kund – kontra kundpost i kundregistret – finns det ingen risk för begreppsförvirring. Motsatsen gäller däremot för begreppen verifikation – kontra post i verifikationsregistret. I det allmänna medvetandet bland bokföringsskyldiga kan alltså begreppet verifikation likaväl stå för den bokförda posten som för själva underlaget. Begreppsförvirringen är olycklig och kan leda tanken fel när det exempelvis gäller Bokföringslagens begrepp "rättelse av verifikation".

Begreppsförvirringen förstärks dessutom av att en elektronisk verifikation presentationsmässigt kan utgöra en del av den bokförda posten (på samma sätt som en bifogad fil kan utgöra en del av ett epostmeddelande).

I de fall en särskild verifikation har upprättats av den bokföringsskyldige så innehåller denna normalt exakt samma information som den bokförda pos-

ten. Man skulle därför kunna hävda att den bokförda posten samtidigt utgör både upprättad verifikation och bokförd post, om den samtidigt uppfyller kraven för båda. Det är, mot denna bakgrund, svårt att hitta skäl för att verifikation och grundnotering nödvändigtvis ska utgöras av helt separata poster.

Det vore därför angeläget om det allmänna rådet innehåller förtydliganden i dessa avseenden, samt att det allmänna rådet uttryckligen tillåts att en bokförd post, som uppfyller vissa krav, samtidigt kan anses utgöra verifikation för affärshändelsen.

Synpunkter angående ikraftträdande

Vi instämmer inte i Bokföringsnämndens bedömning i konsekvensutredningen, punkt 6. Vissa av de föreslagna reglerna till nytt allmänt råd är helt nya eller förtydligar tidigare gällande regler på ett förändrande sätt.

Alla, eller i vart fall så gott som alla, på marknaden förekommande datoriserade bokföringsprogram kommer därför att behöva byggas om och kompletteras, för att de ska uppfylla samtliga krav i Bokföringsnämndens förslag till nytt allmänt råd.

Av det skälet är det nödvändigt att merparten av reglerna i det nya allmänna rådet inte träder i kraft omgående efter det att Bokföringsnämnden beslutat om ett nytt allmänt råd.

De nya reglerna bör träda i kraft i tidigast i samband med ett årsskifte. Det en tidpunkt då en smidig övergång till nya regler kan byggas in i bokföringsprogrammen på ett sätt som är effektivt både för de bokföringsskyldiga och för programvaruproducenterna. Det är också önskvärt att undvika att olika regler gäller för ett företag under ett och samma räkenskapsår. Det nya allmänna rådet, bortsett från kapitel 3, ska därför enligt vår mening inte träda i kraft förrän från det räkenskapsår som börjar den 1 januari 2014 eller senare.

Vi förutsätter då också att ett beslut om ett nytt allmänt råd fattas senast i juni 2013. Detta eftersom arbetet med att bygga om och komplettera de datoriserade bokföringsprogrammen inte kan påbörjas förrän Bokföringsnämnden fattat sitt definitiva beslut om hur de nya reglerna ska utformas.

RÄTTELSE I BOKFÖRINGEN

- EN LITEN HISTORIK

Bokföring omnämns i svensk lag först 1848. Det enda som anges i denna lag⁵ är att handelsbok ska ha bevisvärde ("äga vitsord") i tvistemål, om handelsboken är "ordentligen förd". Några närmare föreskrifter om hur bokföringen ska skötas saknas dock i svensk lagstiftning fram till 1855, då det i Kunglig Förordning⁶ angavs följande:

9 §. Dagbok och inventariibok skola, innan de begagnas, inbindas och, var för sig, i fortlöpande sifferföljd, pagineras. Det, som införes, skall i oavbruten följd, utan luckor eller mellanrum, inskrivas. Ej må något av innehållet genom överstrykning eller annorledes oläsligt göras, eller genom radering, utbyte av blad, inskrivning mellan raderna eller i kanten ändras eller tilläggas. Behöves ändring eller tillägg, må det som fortlöpande text å bladet antecknas.

...

Begreppet "å bladet" innebär att rättelsen ska göras på den sida eller det uppslag i dagboken där den bokförda posten ursprungligen noterats. Syftet med detta stadgande är att den som granskar den löpande bokföringen, utan att bläddra, ska få kännedom om de rättelser som gjorts, både till förekomst och till innehåll.

1855 års lag ersattes 1929 av en Bokföringslag⁷. I denna angavs följande om rättelser:

5 §.

Handelsbok skall, där den icke består av betryggande lösblads- eller kortsystem, vara bunden och hava sidorna eller uppslagen numrerade i löpande sifferföljd. Dagbok må bestå av en eller flera böcker. Dagbok och inventariabok må icke utgöras av lösblads- eller kortsystem.

Införing skall göras med bläck, skrivmaskin eller på annat varaktigt sätt. Tomma mellanrum må ej lämnas, där enligt gängse bokföringsregler skola göras i löpande följd. Radering får ej förekomma, ej heller får något av innehållet genom överstrykning eller annorledes göras oläsligt. Göres ändring i eller tillägg till införing, skall tillika riktigheten därav vitsordas och dagen för åtgärden utsättas. Ur bunden handelsbok må blad icke borttagas.

I denna lag har formuleringen "å bladet" tagits bort, men uttrycket "ändring i eller tillägg till införing" åsyftar givetvis ändringar som görs i mycket nära anslutning till den ursprungliga noteringen.

En utredning med tillkallade sakkunniga arbetade 1962-1967 för att modernisera 1929 års Bokföringslag, men förslaget⁸ fick mycket kritik och genomfördes aldrig. Utredningen konstaterade dock att "Bokföring helt genomförd med anlitan av modern datorbehandlingsteknik [är] inte möjlig utan ett åsidosättande av Bokföringslagens bestämmelser". Utredningen innehåller en omfattande redogörelse för hur en datamaskin arbetar – i sig ett fascinerande tids-

dokument – men även denna beskrivning hade förmodligen passerat bästföre-datum redan innan utredningen publicerades. Intressant i denna utredning är dock förslaget att varje bokförd affärshändelse ska baseras på en *verifikation*, ett synsätt som förmodligen redan etablerats i praxis, och som sedan vinner gehör i 1976 års bokföringslag. När det gäller rättelser av bokförd post föreslog utredningen i sak ingen ändring av skrivningarna från 1929 års bokföringslag.

I 1976 års Bokföringslag⁹ lagstadgas det som föreslogs redan 1967, nämligen att en bokförd affärshändelse ska grunda sig på en mottagen eller upprättad verifikation. Bokföringslagen får därför också separata stadganden om vad som gäller för rättelse av *verifikation* respektive för rättelse av *bokförd post*.

6 § Bokföringen skall ske på varaktigt sätt i ett ordnat system av böcker, kort, lösblad eller andra hjälpmedel. Vad som bokförts får ej utplånas eller göras oläsligt.

Vid rättelse av felförd post skall anges när rättelsen skett och vem som företagit den. Sker rättelse genom särskild rättelsepost, skall verifikation om rättelsen upprättas. Samtidigt skall genom anteckning på den tidigare verifikationen eller på annat sätt säkerställas att man vid granskning av den tidigare bokförda posten utan svårighet kan få kännedom om rättelsen.

...

Här inför man för första gången en möjlighet att vidta rättelse genom särskild rättelsepost (och ny verifikation). Denna ändring är av nöden tvungen, eftersom man i samma lag anpassar lagstiftningen till modern teknik och ger en möjlighet att frångå den traditionella bundna dagboken:

10 § Verifikationer, bokföringsböcker och annat räkenskapsmaterial kan utgöras av

1. material i vanlig läsbar form,
2. film eller annat material med registreringar i mikroskrift som kan läsas med förstoringshjälpmedel,
3. hålkort, hålremsa, magnetband eller annat material med registreringar som genom omedelbar utskrift kan tagas fram i form som avses i 1 eller 2.

...

Förarbetena till 1976 års lag redogör inte uttryckligen för varför man frångår de tidigare behårdade kraven på att rättelser ska ske i den ursprungliga posten. Men man kan med fog anta att det är de nya formerna för böckernas förande som är anledningen till att man tvingas lätta på kraven och införa den nya möjligheten.

En dagbok som förts på hålkort, hålremsa, magnetband eller med mikroskrift kan nämligen svårligen rättas med en anteckning på hålkortet eller motsvarande. Den enda praktiska möjligheten är att rättelse sker genom ett nytt hålkort, d.v.s. en ny bokförd post.

Man bör också notera att hänvisningen till rättelsen ska sättas på den ursprungliga *verifikationen*, inte genom komplettering av den ursprungligen *bokförda posten*. Även detta beror givetvis på det näst intill omöjliga i att i

efterhand komplettera ett redan stansat och bearbetat hålkort eller motsvarande. Den granskning av bokföringen som kunde bli aktuell hade dessutom, i enlighet med den tidens granskningsprinciper, fokus på verifikationerna, och inte på de på den tidens datormedia förda dagböckerna.

I 1999 års Bokföringslag¹⁰ frångås helt kraven på bokföringens fysiska form. Här anges i stället att bokföringen ska kunna *presenteras* i registreringsordning och i systematisk ordning. När det gäller rättelse av *bokförd post* anges följande:

5 kap. Löpande bokföring och verifikationer

...

Rättelse av bokföringspost

5 § Om en bokföringspost rättas, skall det anges när rättelsen har skett och vem som har gjort den. Sker rättelsen genom en särskild rättelsepost, skall det samtidigt säkerställas att det vid en granskning av den rättade bokföringsposten utan svårighet går att få kännedom om rättelsen.

Hänvisning till en rättelsepost ska alltså upptäckas när man granskar den ursprungligen bokförda posten. Detta förutsätter att all presentation av den ursprungliga posten också innebär en presentation av hänvisningen till rättelseposten (en hänvisning som tillförts i efterskott). Att presentera grundbokföringen genom att enbart presentera det som ursprungligen noterades, d.v.s. utan hänvisningen, är alltså inte tillåtet.

Det är värt att notera att om själva *verifikationen* är oförändrad, d.v.s. för de fall endast den *bokförda posten* rättats genom rättelsepost, behöver själva *verifikationen* inte förses med en hänvisning till rättelsen. Detta innebär en tydlig skillnad i förhållande till 1976 års lag.

Lagstiftaren har här anlagt ett nytt synsätt, och antar att man vid en eventuell granskning har större fokus på de bokförda posterna än på själva underlagen för dessa (verifikationerna). Detta stämmer väl med den praxis som utvecklats inom revisionsbranschen, där man med datorstödd granskning av samtliga bokförda poster sållar ut både de poster och de verifikationer som kräver en fördjupad granskning.

EN LITEN TITT PÅ VÅRA GRANNLÄNDER

Dansk bokföringslag¹¹

Dansk lagstiftning angående rättelser liknar den svenska, men är mindre detaljerad. Inget hindrar att rättelse sker i den ursprungliga posten.

Kapitel 3

Generelle krav til bogføring

§ 6. Bogføringen skal tilrettelægges og udføres i overensstemmelse med god bogføringskik under hensyn til virksomhedens art og omfang. Desuden skal bogføringen tilrettelægges og udføres således, at regnskabsmaterialet ikke ødelægges, bortskaffes eller forvanskes, ligesom det skal sikres mod fejl og misbrug.

Stk. 2. Rettes regnskabsmaterialet, skal såvel det oprindelige indhold som indholdet af ændringen tydeligt fremgå af materialet.

Norsk bokföringslag¹²

Norsk bokföringslag medger rättelse av bokförd post fram till den tidpunkt då affärshändelsen senast måste bokföras. Rättelser efter detta datum måste ske med särskild rättelsepost.

Vårt att notera är att en sådan rättelse ska innehålla en fullständig reverse-ring av den tidigare bokförda posten

§ 7. Bokføring og ajourhold

Bokføringspliktige skal bokføre alle opplysninger som er nødvendige for å kunne utarbeide spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering som nevnt i § 5 og pliktig regnskapsrapportering.

Bokføring skal skje så ofte som virksomhetens og transaksjonenes art og omfang tilsier. Bokføringen skal være à jour innen fristene for pliktig regnskapsrapportering og ikke sjeldnere enn hver fjerde måned. Departementet kan i forskrift gjøre unntak fra kravet om ajourføring hver fjerde måned for bokføringspliktige med få transaksjoner.

Kontanttransaksjoner skal registreres daglig, med mindre det benyttes fast kasse.

...

§ 9. Retting av bokførte opplysninger

Bokførte opplysninger skal ikke endres eller slettes etter at fristene som nevnt i § 7 annet ledd er utløpt. Etter at disse fristene er utløpt, skal retting skje med ny, dokumentert postering. Slike korreksjoner skal skje ved at den opprinnelige posteringen i sin helhet reverseres.

Når opplysninger slettes, skal dette fremgå av dokumentasjonen eller spesifikasjonen.

KÄLLHÄNVISNINGAR OCH NOTER

¹ Se Svenska Akademiens Ordbok "postering" substantiv³, samt "posta" verb⁴ och "post" substantiv⁴.

² Med vedertagen praxis avser vi då "en faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets bokföringsskyldiga" i enlighet med den definition som användes i propositionen 1975:104 inför 1976 års bokföringslag.

³ Ur Regeringens regleringsbrev för myndigheten Bokföringsnämnden 2011-12-22 (dnr Fi2011/5283).

⁴ Sådana rapportuttag kallas ibland för "ad hoc", eftersom de är upprättade specifikt för ett ofta spontant uppkommet ändamål.

⁵ Kunglig Förordning ang. handelsboks vitsord d. 6 okt. 1848. Införd i SFS 1948:44.

⁶ Kungl. Förordning ang. handelsböcker och handelsräkningar; given Stockholms slott d. 4 maj 1855, med stöd av Rikets ständer (ståndsriksdagen).

⁷ Bokföringslag; given Stockholms Slott d. 31 maj 1929 (nr 117), dvs SFS 1929:117. Förarbeten: Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till bokföringslag; given Stockholms slott den 12 mars 1929. Utdrag ur protokollet över justitiedepartementsärenden, hållet inför Hans Kungl. Höghet Kronprinsen-Regenten i statsrådet å Stockholms slott den 26 mars 1926.

⁸ SOU 1967:49, föranledd av Kungl. Maj:ts bemyndigande den 28 juni 1962 att tillkalla sakkunniga.

⁹ Bokföringslag (1976:125). Förarbeten: Prop. 1975:104, LU 1975/76:15, rskr 1975/76:205

¹⁰ SFS 1999:1078. Förarbeten: Prop. 1998/99:130, bet. 1999/2000:LU2, rskr. 1999/2000:50.

¹¹ Bogføringslov, lov nr. 1006 af 23. december 1998.

¹² LOV-2004-11-19-73