

Bokföringsnämnden

bfm@bfm.se

Synpunkter på förslag till nytt allmänt råd med tillhörande vägledning om bokföring

Från

Sigurd Elofsson

Granvägen 69

138 33 Älta

sigurd.elifsson@telia.se

Stockholm den 28 februari 2013

Nedan ger jag mina synpunkter på två frågor:

1. Registrering av kontant försäljning i kassaregister är löpande bokföring
2. Senareläggning av löpande bokföring

1. Registrering av kontant försäljning i kassaregister är löpande bokföring

Eftersom mina synpunkter i denna del spänner över i stort sett samtliga de delar av förslaget som behandlar bokföring av kontant försäljning via kassaregister har jag avstått från att relatera till respektive allmänt råd.

Kortfattad sammanfattning

När registrering i ett kassaregister uppfyller alla krav som ställs på löpande bokföring av kontant försäljning via kassaregister, och då i första hand grundbokföring i s.k. fristående kassaregister, är registreringen i kassaregistret enligt mig att anse som en bokföring i sig. Då behöver inte samma affärshändelser grundbokföras en gång till i en manuellt upprättad kassajournal.

Det är enligt mig viktigt att Bokföringsnämnden analyserar och beskriver denna för samtliga i kontantbranscherna grundläggande fråga. Detta särskilt då den tekniska utvecklingen av kassaregister vari, och är, betydande sedan tillkomsten av 1976 års bokföringslag utan att detta medfört någon väsentlig anpassning av de allmänna råd Bokföringsnämnden hittills publicerat.

I ett kassaregister registreras försäljningar, såväl kontanta som gentemot olika typer av kontokort.

Försäljningarna är att anse som affärshändelser och ska bokföras om den juridiska eller fysiska personen är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078).

Två typer av kassaregister

Kassaregister kan antingen vara direkt integrerade med ett företags centrala bokföringssystem eller fristående.

Kassaregister som är integrerade med företagets centrala bokföringssystem

I de fall kassaregistret är direkt integrerat med företagets centrala bokföringssystem bokförs affärshändelserna både i registreringsordning (grundbokföring) och i systematisk ordning (huvudbokföring) i samband med att försäljningen registreras av kassören.

Att kassaregistren är integrerade med företagets centrala bokföringssystem är vanligt i större kontantbranschföretag.

Att registrering av försäljningar i kassaregister som är direkt integrerade med företagets centrala bokföringssystem medför att affärshändelserna både grund- och huvudbokförs torde inte vara något kontroversiellt i sig vilket medför att jag inte vidare kommer att kommentera denna typ av kassaregister. Dessa grund- och huvudbokföringar uppfyller normalt alla de krav som BFL och BFN ställer på denna typ av bokföring, se nedan.

Fristående kassaregister

I mindre kontantbranschföretag är det vanligare att kassaregistren inte är direkt integrerade med företagets centrala bokföringssystem. De är då fristående, se Kommentar sidoordnad bokföring s. 20-21 i Bokföringsnämndens förslag till vägledning Bokföring. Denna lösning används oftast av de kontantbranschföretag som anlitar externa redovisningskonsulter.

Försäljningarna registreras i registreringsordning i kassaregistret. Försäljningarna kan presenteras i registreringsordning på en kontrollremsa eller utifrån ett journalminne. Av kontrollremсор och tömningskvitton jag tagit del av framgår alla de obligatoriska uppgifterna som ska framgå utav en grund- och huvudbokföring enligt BFNAR 2001:2 Löpande bokföring p. 4. D.v.s. där framgår med all tydlighet registreringsordning, redovisningsperiod, verifikationsnummer, kontering och bokförda belopp.

Med detta har jag velat visa att de försäljningar som registreras i ett kassaregister som inte är direkt integrerat med företagets centrala bokföringssystem utgör grundbokföring i de fall där kraven på grundbokföring är uppfyllda. Detta medför att grundbokföring sker i samma stund som affärshändelsen registreras i kassaregistret. Därmed uppstår inga problem med kravet på att kontanta in- och utbetalningar ska grundbokföras senast nästa arbetsdag.

Observera att endast de affärshändelser som registreras i kassaregistret grundbokförs enligt min mening. Detta innebär således att jag inte uttalar mig om andra kontanta in- och utbetalningar.

Den systematiska bokföringen (huvudbokföringen) ska sedan bokföras senast vid utgången av nästa kalendermånad.

Kan grundboken även vara en verifikation till en bokförd post?

Bakgrund

Den gemensamma verifikationen vid kontant försäljning infördes i bokföringslagen (1976:125). Av 5 § kan utläsas: "Gemensam verifikation får även användas för inbetalningarna under en dag vid kontant försäljning av varor och tjänster, om försäljningen sker under sådana förhållanden att enskild verifikation med uppgifter enligt andra stycket ej kan upprättas utan svårighet. I sådant fall får gemensam verifikation utgöras av kontrollremsa från kassaapparat, kassarapport eller annan handling som anger summan av erhållna betalningar."

Av detta kan utläsas att om inte enskild verifikation utan svårighet kunde upprättas kan en kontrollremsa etc. Svårigheten var främst att det vid kontantförsäljning till anonyma motparter var svårt att uppfylla kravet på motpart i verifikationen.

Med hänvisning till kontrollsvårigheter argumenteras i SOU 1967:49 Förslag till lag om skyldighet att föra räkenskaper, m.m. på s. 48 enligt följande:

"Med hänsyn till kontrollsvårigheterna skulle en bestämmelse om skyldighet att upprätta försäljningsnotor i två exemplar bli tämligen verkningslös. En sådan föreskrift skulle för många branscher dessutom ur praktiska synpunkter te sig omöjlig, eftersom det rör sig om en mångfald poster av ofta små belopp. För att inte redovisningsplikten ska bli allt för betungande bör andra former av verifikationer kunna godtas. I de flesta detaljaffärer och i många hantverksföretag med försäljning till privata konsumenter registreras försäljningarna i en kassaapparat, i vilken det brukar finnas en kontrollremsa. På denna remsa kan alla inslagningarna återfinnas; vid dagens slut slås summan av inslagningarna ut och registreras - som regel - på remsan. I vissa kassaapparater får man dessutom ut ett särskilt tömningskvitto. Dessa kvitton är numrerade i löpande följd, varvid det vid en revision är lätt att konstatera, om man tömt kassaapparatens räkneverk någon gång utan att ta vara på tömningskvittot. I nu berörda fall torde som inkomstverifikationer kunna godtas kontrollremsan respektive tömningskvittot jämte kontrollremsan."

Med denna hänvisning har jag velat visa att innan kontrollremsa och tömningskvitton kunde utgöra gemensam verifikation var de en verifiering av vad som registrerades i kassaapparaterna. Även i dag är kontrollremsorna i första hand ett bevis för att vilka uppgifter som registreras i kassaregistret. De kan även fungera som gemensam verifikation till bokförda poster avseende kontantförsäljning.

Inte sällan möts man av uppfattningen att kontrollremsan endast är en verifikation till den bokförda posten, men det stämmer således inte enligt min uppfattning.

Utifrån det problem som anonyma motparter medför, d.v.s. att uppgift om motpart saknas, kan jag inte se några problem med att de registreringar som utförs i kassaregister verifieras av de handlingar som verifierar/bevisar vad som skett i kassaregistret, d.v.s. kontrollremsan etc. Det är nog den bästa verifiering som under rådande omständigheter finns, vilket även lagstiftare fr.o.m. 1976 ansett.

Blir det någon skillnad ur t.ex. kontrollaspekt om kontrollremsan etc. ses som grundbokföring?

Enligt exempel 1 Bokföring av kontantförsäljning i Bokföringsnämndens förslag till vägledning Bokföring på s. 81-82 framgår att de siffror som förs in i den manuellt förda kassajournalen erhålls från uppgifterna i tömningskvittot. Detta innebär således att ingen annan information tillförs kassajournalen än den som redan finns registrerad på kontrollremsa och sammanfattad i tömningskvittot.

Detta innebär att kassajournalens information är identisk med informationen från kassaregistret. För säkerhets skull påpekar jag åter igen att mina resonemang endast avser de affärshändelser som registrerats i kassaregister. Övriga kontanta in- och utbetalningar måste således bokföras i kassajournal eftersom de inte registrerats i kassaregistret.

Ur kontrollaspekt blir det ingen skillnad eftersom grundnoteringen alltid vid kontantförsäljning som registreras i ett kassaregister är den registrering som sker i kassaregistret.

Fördelar enligt mig med att anse registreringen i fristående kassaregister som grundbokföring.

- Effektivitetsvinster i form av förenkling för företagaren genom att denne inte behöver registrera de kontanta inbetalningarna två gånger. D.v.s. kassajournal behöver inte upprättas när kontantförsäljning registrerats i certifierade kassaregister. Det torde vara ett stort antal företagare som denna fråga berör.
- Risk elimineras för att bli åtalad och dömd för bokföringsbrott/försvårande av skattekontroll när kontant försäljning registrerats i kassaregister men inte i kassajournal. Denna risk framgår t.ex. av dom B 2146-12 per den 27 november 2012 från Hovrätten över Skåne och Blekinge där en företagare på subjektiva grunder friades från misstanke om bokföringsbrott bestående i bl.a. att kassajournal inte förts. Av domen framgår att den dömde gjorde dagliga utslag av z-kvitton från kassaapparaten. De av mig ovan anförda argumenten har inte diskuterats utan den tilltalade ansågs i den delen ha åsidosatt bokföringsskyldigheten genom att grundbokföring inte upprättats senast nästa arbetsdag. Huvudbokföringen riktades ingen kritik mot. Huvudbokföringen upprättades av en redovisningskonsult i slutet av varje månad. Det påstås inte heller av domen att det är någon kontantförsäljning som inte registrerats i kassaregistret. Mannen dömdes för samma omständigheter i tingsrätten till ansvar för bokföringsbrott.
- I dag anser Skatteverket ofta att enbart det faktum att det inte finns en upprättad kassajournal i enlighet med den som visas i exempel 1 på s. 81-82 medför att den registrerade kontantförsäljningen inte är tillförlitlig. Detta ligger sedan ofta till grund för skönsmässigt uppskattad inkomst. Som jag visat ovan är det de registrerade uppgifterna från kassaregistret som förs in i en kassajournal. D.v.s. tilltron till de i kassaregistret registrerade uppgifterna varken ökar eller minskar om exakt samma uppgifter förs in manuellt. Det är givetvis en helt annan sak om man på någon grund inte litar på de i kassaregistret registrerade uppgifterna. Men i ett sådant fall hjälper det inte att uppgifterna förts in i en manuellt förd kassajournal.

Måste en grundbokföring av kontant försäljning summeras efter varje bokförd post?

Av företrädare från Skatteverket framförs både i samtal samt i revisionspromemorior och i inlagor till förvaltningsdomstol att det krävs av en "kassabokföring" att den summeras efter varje enskild registrerad post.

Jag har inte kunnat finna några sådana krav i vare sig lagtext, förarbeten eller i bokföringsnämndens allmänna råd. Enligt mig räcker det med att en summering kan utföras på basis av de registrerade posterna.

Krav på bokföring av kontant försäljning enligt bokföringslagen och Bokföringsnämnden

Nedan specificeras vad som enligt bokföringslagen (1999:1078) och Bokföringsnämnden krävs av en löpande bokföring av kontanta in- och utbetalningar.

Grund- och huvudbokföring

Enligt 5 kap. 1 § bokföringslagen ska affärshändelserna bokföras så att de kan presenteras i registreringsordning (grundbokföring) och i systematisk ordning (huvudbokföring). Detta ska ske på ett sådant sätt att det är möjligt att kontrollera fullständigheten i bokföringsposterna och överblicka verksamhetens förlopp, resultat och ställning.

Av BFNAR 2001:2 Löpande bokföring p. 4 framgår att följande uppgifter alltid ska kunna utläsas ur den löpande bokföringen för varje bokförd post:

- a) registreringsordning,
- b) redovisningsperiod,
- c) verifikationsnummer eller motsvarande identifieringstecken,
- d) kontering och
- e) bokfört belopp.

De ovan nämnda obligatoriska uppgifterna ska framgå av såväl grund- som huvudbokföring.

Enligt allmänt råd 2.8 på s. 18 i Bokföringsnämndens förslag till vägledning Bokföring framgår att:

"Affärshändelser som dokumenteras genom en gemensam verifikation får bokföras och presenteras i en bokföringspost."

Tidpunkten för bokföring

Enligt 5 kap. 2 § bokföringslagen ska kontanta in- och utbetalningar bokföras senast påföljande arbetsdag.

Av BFNAR 2001:2 Löpande bokföring p. 10 framgår att huvudbokföring av kontanta in- och utbetalningar får dröja till nästkommande månad.

Sidoordnad bokföring

Av avsnitt 2.3 s. 13 i Bokföringsnämndens förslag till vägledning Bokföring framgår att:

”Bestämmelsen i 5 kap. 1 § första stycket BFL utesluter inte att företaget använder sig av delsystem där affärshändelserna bokförs i registreringsordning så länge delsystemen ingår i en samlad systematisk presentation. Delsystemen kan ha olika funktioner som t.ex. kassajournal eller leverantörsreskontra och vara både manuella och datorbaserade. Kännetecknande är att varje separat delsystem omfattar liknande transaktionstyper. Om bokföringen är organiserad kring flera delsystem ska detta framgå av företagets systemdokumentation, som också ska innehålla en beskrivning av sambanden mellan delsystemen, se punkterna 9.2c och 9.4.”

Av avsnitt 2.11 s. 19 i Bokföringsnämndens förslag till vägledning Bokföring framgår att:

”Affärshändelser som bokförts och presenterats i registreringsordning i ett delsystem får i den systematiska sammanställningen bokföras och presenteras i sammandrag i en bokföringspost.”

Kommentar

Punkt 2.11 kan tillämpas vid bokföring i systematisk ordning om affärshändelserna tidigare bokförts i registreringsordning i t.ex. en kassajournal eller en reskontra.

Systemdokumentation och behandlingshistorik

Enligt 5 kap. 11 § bokföringslagen ska kassaregister ha systemdokumentation och behandlingshistorik. Se även BFN R 10 Systemdokumentation och behandlingshistorik och BFNAR 2004:1 Systemdokumentation och behandlingshistorik för kassaregister.

2. Senareläggning av löpande bokföring

Enligt allmänt råd 3.9 föreslås att den löpande bokföringen får senareläggas till 60 dagar efter utgången av det räkenskapsår då affärshändelserna inträffade om

- a) det normalt förekommer högst 50 verifikationer som avser sammanlagt högst 250 affärshändelser per räkenskapsår, och
- b) den årliga nettoomsättningen normalt uppgår till högst en miljon kronor.

I Prop. 2009/10:235 kan jag inte finna att det överhuvudtaget diskuteras att bokföringsskyldigheten som den hittills beskrivits i 4 kap. 1 § bokföringslagen (1999:1078) ska ändras så att de ovan nämnda företagen inte behöver löpande bokföra under räkenskapsåret. Enligt mig är en förutsättning för löpande bokföring att den utförs under löpande räkenskapsår. Det är då behov föreligger för att kunna bedöma rörelsens förlopp med ledning av bokföringen. En löpande bokföring har enligt förarbetena två syften. Det första syftet är att företagaren med ledning av den löpande bokföringen ska kunna styra verksamheten under pågående räkenskapsår. Det andra syftet är att det i efterhand ska kunna kontrolleras. I och med förslaget elimineras således den löpande bokföringen, i den meningen att den utförs under löpande år. I uppdraget ingick, som jag har förstått det, att ge vägledning för när den löpande bokföringen får senareläggas. Att då utan någon form av

konsekvensanalys eller diskussion ta bort kravet avseende löpande bokföring för en stor del av landets företag är enligt mig riskfyllt, inte minst ur borgenärssynvinkel.