

2005-09-19

Regeringsrätten
Box 2293
103 17 Stockholm

Yttrande i Regeringsrättens mål nr [REDACTED]

YTTRANDE

Den avsättning för gratifikationer som [REDACTED] gjort i bokslutet för räkenskapsåret 1998 är förenlig med god redovisningssed.

MOTIVERING

Frågan

Frågan i det mål som remitterats till Bokföringsnämnden (BFN) från Regeringsrätten är om [REDACTED] (bolaget) kan medges avdrag för avsättning för gratifikationer med [REDACTED] vid 1999 års taxering.

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

Förutsättningarna

[REDACTED] ingår i den svenska [REDACTED] koncernen. Koncernbolagen delar ut gratifikationer till sina anställda i samband med att de uppnått viss tids anställning i koncernens tjänst. Gratifikationssystemet ingår i anställningsavtalet. Gratifikationer betalas ut efter 15 år (10 % av prisbasbeloppet), 25 år (en månadslön), 40 år (två månadslöner) respektive 50 år (tre månadslöner) i koncernens tjänst. I bolagets räkenskaper har avsättning gjorts och i självdeklaration har avdrag yrkats med [REDACTED] för upplupna gratifikationer avseende räkenskapsåret 1998. Beloppet har räknats fram på följande sätt. För varje anställd och gratifikationsmöjlighet avgörs först om gratifikation kan komma att utgå med hänsyn till ålder och kvarvarande tjänstetid. Om gratifikation kan utgå beräknas storleken på den upplupna

gratifikationskostnaden utifrån nuvarande lön och sociala kostnader. Hänsyn tas även till sannolikheten för att den anställde lämnar tjänsten eller stannar kvar. I bolagets årsredovisning anges att bolagets redovisningsprinciper överensstämmer med Redovisningsrådets rekommendationer och uttalanden.

Gällande rätt

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

Följande angavs i samband med att bestämmelsen infördes (prop. 1995/96:10 del II s. 212). Bestämmelsen motsvarar artikel 20.1. i det fjärde bolagsrättsliga direktivet. Bestämmelsen saknar motsvarighet i gällande rätt och den innebär att avsättning under vissa förhållanden skall göras för ”förpliktelser” som inte skuldförs direkt. Den torde kunna tillämpas för att göra avsättningar för t.ex. pensioner, skatter, tvistiga skulder eller riskfyllda kontrakt. Var gränsen går mellan skulder, avsättningar och ansvarsförbindelser måste avgöras med hänsyn till förhållandena i det enskilda fallet. Utgångspunkten bör då vara att alla åtaganden som medför en belastning i någon form på företagets tillgångar måste framgå av balansräkningen. Vidare angavs (prop. 1995/96:10 del II s. 84) att en avsättning för större framtida utgifter ger uttryck för den s.k. matchningsprincipen, eftersom den gör det möjligt att koppla dessa utgifter till den period under vilken intäkterna infaller.

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

Redovisningsrådet har efter det aktuella redovisningsåret gett ut rekommendationer som behandlar avsättningar.

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

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

- a) ett företag har ett åtagande som en följd av en inträffad händelse,
- b) det är troligt att ett utflöde av resurser krävs för att reglera åtagandet och
- c) en tillförlitlig uppskattning av beloppet kan göras (punkt 14).

När det finns ett antal likartade åtaganden fastställs sannolikheten för ett utflöde genom en sammantagen bedömning av åtagandena. Sannolikheten för ett utflöde kan vara liten för varje enskilt åtagande men sammantaget kan det vara troligt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera alla åtagandena. Om så är fallet görs en avsättning (om de övriga kriterierna är uppfyllda) (punkt 24).

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

I Redovisningsrådets rekommendation RR 29 Ersättningar till anställda har närmare utvecklats hur principerna i RR 16 skall tillämpas på ersättningar till anställda. Rekommendationen skall tillämpas vid utformningen av finansiella rapporter som avser perioder som påbörjas fr.o.m. den 1 januari 2004. Tidigare tillämpning uppmuntras. I RR 29 anges att övriga långfristiga ersättningar omfattar exempelvis ersättningar under jubileer eller andra ersättningar till dem som varit anställda under lång tid (punkt 131 b) samt vinstandelar och bonus som skall betalas tolv månader eller mer efter utgången av den period under vilken de anställda utför de relaterade tjänsterna (punkt 131 d). I Redovisningsrådets rekommendation RR 20 Delårsrapportering anges i bilaga 2 att bonus ibland intjänas genom fortsatt anställning under en viss tidsperiod.

Det belopp som enligt RR 29 redovisas som en skuld skall vara nettot av den förmånsbestämda förpliktelsen på balansdagen och det verkliga värdet på balansdagen av eventuella förvaltningstillgångar, med vilka förpliktelserna skall regleras (punkt 133). Företaget skall som kostnad redovisa kostnader avseende tjänstgöring innevarande period, räntekostnad, förväntad avkastning på eventuella förvaltningstillgångar och på eventuell rätt till ersättningar, aktuariella vinster och förluster vilka alla omedelbart skall redovisas i sin helhet, kostnader avseende

tjänstgöring under tidigare perioder vilka alla omedelbart skall redovisas i sin helhet och effekten av eventuella reduceringar eller regleringar (punkt 134).

Bestämmelserna i RR 29 överensstämmer med de internationella redovisningsreglerna i IAS 19 Ersättningar till anställda i den version som reviderades 2000. De bestämmelserna trädde i kraft beträffande reglerna om redovisning och värdering av övriga långfristiga ersättningar för årsrapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 2001 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras.

BFN har i ett yttrande till Regeringsrätten 2003-12-05 om reservering för avgångsvederlag i bokslutet för räkenskapsåret 1995 (mål nr 6794-2001) angett att rättsläget när det gäller avsättningar kan beskrivas på följande sätt: om ett företag har en förpliktelse, utan att företaget erhåller en likvärdig motprestation, och det är sannolikt att förpliktelsen kommer att infrias, skall en avsättning redovisas i balansräkningen, om beloppets storlek med rimlig grad av säkerhet kan fastställas. Vidare anges att i ett normalt anställningsförhållande där arbetstagaren utför arbete åt företaget och erhåller lön för arbetet skall företagets skyldighet att kommande år betala lön till arbetstagaren inte redovisas som en avsättning i balansräkningen. Detta eftersom företagets åtagande att betala lön vid varje tidpunkt motsvaras av en likvärdig prestation i form av arbetsinsats från den anställde.

Bedömning

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

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

Av ÅRL och principerna i RR 16 följer att för att en avsättning skall göras skall företaget ha en förpliktelse som inte motsvaras av en likvärdig motprestation.

Genom utfästelsen till personalen i anställningsavtalet att betala ut gratifikationerna föreligger en förpliktelse. För tid som arbetats har företaget redan erhållit motprestation. En avsättning skall därför göras om det är troligt att ett utflöde av resurser krävs och en tillförlitlig uppskattning av beloppet kan göras. För den tid som de anställda ytterligare stannar i företagets tjänst har företaget en förpliktelse som motsvaras av en likvärdig motprestation. För den delen av förpliktelsen skall därför ingen avsättning göras.

BFN finner att i det nu aktuella fallet har företaget en förpliktelse som skall föranleda en avsättning. Den bedömningen överensstämmer även med vad som numera utvecklats i RR 29. Sannolikheten för att en person inte är kvar i tjänst har beaktats vid beräkning av avsättningens storlek och avsättningen motsvarar endast beräknad ersättning för redan utförda tjänster (den upplupna gratifikationskostnaden). Det är

sannolikt att företaget kommer att infria förpliktelsen och beloppets storlek kan med rimlig grad av sannolikhet fastställas.

Sammanfattningsvis finner BFN att avsättningen för gratifikationer överensstämmer med god redovisningssed.

Detta yttrande har beslutats av BFN i plenum.

Hans Edenhammar
ordförande

Karin Dahlin
föredragande