

2009-06-11

Regeringsrätten  
Box 2293  
103 17 STOCKHOLM

**Yttrande i målnummer [REDACTED] angående avsättning för återbeskogningskund**

**YTTRANDE**

Vid en samlad bedömning anser Bokföringsnämnden (BFN) att det var god redovisningssed räkenskapsår 1996 att göra avsättning för framtida utgifter för anläggning av ny skog samt de föryngringsåtgärder som följer av 5 och 6 §§ skogsvårdslagen (1979:429), SVL. BFN grundar bedömningen på att skyldigheten att säkerställa föryngringen framgår av lag samt att det var praxis att göra avsättning för utgifter enligt 5 § SVL.

BFN kan inte uttala sig om avsättningens storlek eller vilka åtgärder som krävs för att säkerställa föryngringen.

**MOTIVERING**

**Frågan**

Frågan i målet som remitterats till BFN från Regeringsrätten är om avsättning för åtgärder för att säkerställa föryngring av ny skog är i enlighet med god redovisningssed. Målet avser taxeringsåret 1997 (räkenskapsår 1996).

**Förutsättningarna**

Företaget äger skog och genomför avverkningar. Enligt 5 och 6 §§ SVL är ett företag under vissa omständigheter skyldigt att anlägga ny skog och vid sådan anläggning vidta de föryngringsåtgärder som kan behövas för att trygga återväxten av en skog med tillfredsställande täthet och beskaffenhet i övrigt. Kraven förtydligas i

skogsvårdsförordningen (1993:1096), SVF, och Skogsstyrelsens föreskrifter och allmänna råd (SKSFS 1993:2).

BFN uppfattar förutsättningarna som att parterna är överens om att en avsättning i årsredovisningen för framtida utgifter för återplantering godtas enligt god redovisningssed. BFN har också uppfattat det som gällande praxis att redovisa avsättning för framtida utgifter för återplantering. Frågan gäller i stället åtgärder som planeras att vidtas efter återplanteringen i syfte att uppfylla kraven på att säkerställa en förnygring i enlighet med 6 § SVL.

Företaget har i årsredovisningen för räkenskapsåret 1996 gjort en reservering för framtida utgifter avseende återbeskogningsskuld. Den del av avsättningen som avser utgifter för åtgärder efter planteringen av ny skog uppgick till ca ■■■ Mkr och innefattar bl.a. hjälpplantering, lövröjning, ogräsbekämpning, behandling av viltskador och insekter samt gemensamma direkta kostnader.

### **Lagregler och kompletterande normgivning**

Tillämplig lag i det aktuella målet är gamla bokföringslagen (1976:125), GBFL. Årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL, trädde visserligen i kraft den 1 januari 1996 men merparten av bestämmelserna i lagen skulle tillämpas för de flesta företag först fr.o.m. det räkenskapsår som påbörjades den 1 januari 1997 eller senare.

GBFL saknade uttryckliga bestämmelser om redovisning av avsättningar i balansräkningen. I 4 § GBFL angavs att inför bokslut skulle bokföringen tillföras fordrings- och skuldposter som behövdes för att bestämma de intäkter och kostnader som rätteligen hörde till räkenskapsåret. Enligt balansräkningsschemat i 19 § upptogs under rubriken "kortfristiga skulder" posten "upplupna kostnader och förutbetalda intäkter", och under rubriken "långfristiga skulder" posten "andra långfristiga skulder".

I författningskommentaren till 19 § GBFL uttalades att bl.a. posten upplupna kostnader och förutbetalda intäkter "sammanhänger med regeln i 4 § om notering av fordrings- och skuldposter" (prop. 1975:104 s. 234). Departementschefen uttalade följande beträffande posten andra långfristiga skulder (s. 236).

"Jag har inte ansett möjligt att i balansschemat föreskriva särskilda rubriker för exempelvis garantiförpliktelser, semesterersättningar, sociala kostnader etc. Stora svårigheter föreligger att dra en gräns mellan skulder och skuldreserver i sådana fall."

Bestämmelserna om upplupna kostnader och skulder m.m. ger således ingen vägledning för redovisningen i det aktuella fallet. Det fanns inte heller någon rekommendation för redovisning av avsättningar från normgivande organ. God

redovisningssed avseende avsättningar utvecklades vid den aktuella tidpunkten i första hand utifrån utländsk normgivning, praxis och redovisningslitteratur.

## **Bedömning**

God redovisningssed vid tidpunkten för det aktuella taxeringsåret kan enligt BFN generellt beskrivas enligt följande (jfr BFN:s yttrande till Regeringsrätten 2003-12-05). Har ett företag en *förpliktelse* utan att företaget erhåller en *framtida likvärdig motprestation* och det är *sannolikt* att förpliktelsen kommer att *infrias*, ska en avsättning redovisas i balansräkningen, om *beloppets storlek* kan *fastställas med rimlig grad av säkerhet*.

### ***Har företaget en förpliktelse?***

För att ett företag ska anses ha ådragit sig en förpliktelse som kan föranleda en avsättning för framtida utgifter i årsredovisningen måste den riktas mot en utomstående. I 1 § SVL anges bland annat att skogen är en nationell tillgång och att hänsyn ska tas till andra allmänna intressen vid skötseln. Enligt BFN är det mot den bakgrunden kraven i SVL om anläggning av ny skog och föryngringsåtgärder ska förstås. Enligt BFN:s uppfattning har företaget vid avverkningen ådragit sig en förpliktelse som är riktad mot det allmänna. Därmed finns en förpliktelse riktad mot en utomstående.

### ***Finns framtida likvärdig motprestation?***

Ett företag får som huvudregel inte reservera för förpliktelser där företaget erhåller en framtida likvärdig motprestation. I det aktuella fallet får företaget motprestationer för de utgifter det reserverar för antingen i form av arbetsinsatser från egen personal eller i form av inhyrd arbetskraft för att utföra föryngringsåtgärderna. Eftersom det är en lag (SVL) som ger upphov till förpliktelsen, har dock kriteriet att inte erhålla en likvärdig motprestation en underordnad betydelse.

### ***Är det sannolikt att förpliktelsen kommer att infrias?***

Av handlingarna framgår inte annat än att det är sannolikt att företaget kommer att infria förpliktelsen.

### ***Kan beloppets storlek fastställas med rimlig grad av säkerhet?***

Företaget har beskrivit sina rutiner för att bedöma vilka åtgärder som krävs för att nyplantering ska anses vara säkrad. Enligt BFN torde företaget ha sådan erfarenhet

att beräkna framtida utgifter för åtgärderna att beloppets storlek kan fastställas med rimlig grad av säkerhet.

### **Sammanfattande bedömning**

I det aktuella fallet uppfyller företaget samtliga kriterier för att en avsättning ska redovisas förutom kriteriet att inte erhålla en likvärdig motprestation. I det aktuella fallet har dock kriteriet att inte erhålla en framtida likvärdig motprestation en underordnad betydelse eftersom det är en lag (SVL) som ger upphov till förpliktelsen.

SVL kräver att en skogsägare måste se till att ny skog ersätter avverkad skog (5 § SVL) och vidta de föryngringsåtgärder som krävs för att trygga återväxten av en skog av tillfredsställande täthet och beskaffenhet i övrigt (6 § SVL). Skyldigheterna inträder i samband med avverkningen. Företaget får därmed anses ha ådragit sig en förpliktelse vid avverkningstidpunkten. Den rättsliga grunden för förpliktelsen är de tvingande kraven i lag. Skogsägaren har inget egentligt alternativ till att följa lagen.

Enligt BFN:s uppfattning var det därför förenligt med god redovisningssed att redovisa en avsättning för framtida utgifter för föryngring i årsredovisningen för räkenskapsåret 1996. Uppfattningen stärks av att det synes ha varit praxis att göra reservering för de utgifter som uppkommer på grund av skyldigheterna enligt 5 § SVL. BFN:s uppfattning är att man redovisningsmässigt inte kan göra skillnad på kraven i 5 och 6 §§ SVL.

Detta yttrande har beslutats av Bokföringsnämnden. Ledamoten [redacted] reserverade sig mot beslutet.

Claes Norberg  
ordförande

Claes Eriksson  
föredragande