Lars Möller

Bokföringsmässiga grunder och balansposter

Sambandet mellan redovisning och inkomstbeskattning är ett område som uppmärksammas mer och mer – i artiklar och i böcker. Även regeringen har visat intresse för området – genom att tillsätta Utredningen om sambandet mellan redovisning och beskattning.[1]

Min avsikt med denna artikel är att diskutera några aspekter av sambandet, utifrån regleringen i inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Regelverket finns i 14 kap. som har rubriken "Beräkning av resultatet av näringsverksamhet". Jag begränsar mig till två av de centrala begreppen – bokföringsmässiga grunder och balansposter. Bestämmelserna om dessa finns i 14 kap. 2 § och i 14 kap. 3 §, under den gemensamma rubriken "Beskattningstidpunkten".

Utgångspunkten för artikeln är lagtexten och författningskommentarerna i den proposition som låg till grund för IL, dvs. prop. 1999/2000:2. Propositionen hänvisar ibland till tidigare förarbeten gällande motsvarande bestämmelser i kommunalskattelagen (1928:370), KL, bl.a. prop. 1973:119 avseende införandet 1973 av den s.k. kontinuitetsprincipen, liksom prop.1980/81:68 gällande införandet 1981 av bestämmelsen om värdet av utgående balansposter. Jag kommer därför även att beröra de förarbetena. Däremot kommer jag inte att göra någon jämförelse mellan bestämmelserna om bokföringsmässiga grunder och balansposter i IL och de tidigare bestämmelserna i KL.[2]

1 Bokföringsmässiga grunder

Bestämmelserna om bokföringsmässiga grunder – och god redovisningssed – i 14 kap. 2 § IL har följande lydelse.

> "Resultatet skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. – Vid beräkningen av resultatet skall inkomster tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed, om inte något annat är särskilt föreskrivet i lag. Detta gäller även skattskyldiga som inte är bokföringsskyldiga."

Begreppet god redovisningssed finns även i 2 kap. 2 § årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL. När begreppet god redovisningssed används vid beräkningen av resultatet enligt IL får det därför anses ha samma innebörd som i ÅRL. Den slutsatsen kan dras av författningskommentaren till IL där det anges att "innebörden av begreppet god redovisningssed inte bör fastställas i IL utan bör framgå vid

[1] Utredningen har lämnat ett delbetänkande i juni 2005 – Beskattning när tillgångar värderas till verkligt värde (SOU 2005:53).

[2] För en sådan jämförelse kan hänvisas till Mari Andersson, Anita Saldén Enérus och Ulf Tivéus, Inkomstskattelagen, 2005, s. 392 ff. och min artikel Sambandet mellan redovisning och beskattning enligt inkomstskattelagen, Skattenytt 2001, s. 122 ff.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:02:51

tillämpning av redovisningslagstiftningen"[3]. Det går också att läsa ut av Regeringsrättens praxis under senare år i mål som gällt periodisering av inkomster eller utgifter enligt god redovisningssed. Domstolen har regelmässigt begärt yttrande av Bokföringsnämnden (BFN) i de målen och har i samtliga fall anslutit sig till BFN:s bedömning, många gånger med en kortfattad formulering.[4]

Det förhåller sig annorlunda med begreppet bokföringsmässiga grunder. Av författningskommentaren framgår att regeringen anser "att begreppet bokföringsmässiga grunder är ett väl inarbetat begrepp i skattelagstiftningen" och att något "motsvarande modernare begrepp med samma innebörd finns inte heller i redovisningslagstiftningen"[5].

Begreppet bokföringsmässiga grunder är således ett skattemässigt begrepp. Frågan är vad begreppet innebär. I IL förklaras inte begreppet, och begreppet finns heller inte med i listan över begrepp, termer och uttryck i 2 kap. 1 §. Däremot finns det några uttalanden i författningskommentaren till 14 kap. 2 § som är av intresse.

Inledningsvis konstaterar regeringen följande i kommentaren.[6]

> "Att resultatet i näringsverksamheten skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder innebär att inkomsterna och utgifterna i näringsverksamheten skall periodiseras. Inkomster skall tas upp och utgifter dras av den period som de belöper sig på."

Längre fram i kommentaren förtydligar regeringen innebörden av begreppet.[7]

> "Såsom Lagrådet anfört innebär begreppet bokföringsmässiga grunder att inkomster och utgifter inte skall redovisas med tillämpning av en kontantprincip utan hänföras till den period som de med tillämpning av företagsekonomiska principer belöper sig på."

Av uttalandena kan utläsas att bokföringsmässiga grunder skiljer sig från kontantprincipen och att bokföringsmässiga grunder innebär att inkomster och utgifter ska periodiseras till rätt period enligt ett företagsekonomiskt synsätt. Men i övrigt ger författningskommentaren inte någon vägledning om vad det innebär att resultatet ska beräknas enligt bokföringsmässiga grunder.

Begreppet bokföringsmässiga grunder används inte i ÅRL. Men det betyder inte att begreppet inte dyker upp i redovisningssammanhang. I 2 kap. 4 § ÅRL beskrivs några grundläggande redovisningsprinciper i sju punkter. Punkt 4 innebär att "intäkter och kostnader som är hänförliga till räkenskapsåret skall tas med oavsett tidpunkten för betalningen". När bestämmelsen har beskrivits i redovisningslitteraturen har det gjorts under rubriken "bokföringsmässiga grunder".[8]

Mot den här bakgrunden kan man ställa sig frågan om det finns någon egentlig skillnad mellan det skattemässiga begreppet bokföringsmässiga grunder och bok-

---

[3] Prop. 1999/2000:2 del 2 s. 176-177.

[4] Ett exempel är RÅ 2004 ref. 18 som gällde avdrag för reservering för avgångsvederlag. Regeringsrätten uttalade följande: "– – – bolaget har rätt till det yrkade avdraget om den reservering som gjorts är förenlig med god redovisningssed. BFN har funnit att så är fallet. Regeringsrätten gör samma bedömning."

[5] Prop. 1999/2000:2 del 2 s. 176.

[6] Prop. 1999/2000:2 del 2 s. 176.

[7] Prop. 1999/2000:2 del 2 s. 177.

[8] Per Thorell, Årsredovisningslagen, 1996, s. 124 och FAR:s vägledning Om årsredovisning i aktiebolag, FAR:s Samlingsvolym 2005 del 1 s. 1373.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:02:51

föringsmässiga grunder i redovisningssammanhang. Jag kan inte se att det finns något som tyder på det. I författningskommentaren till IL talas ju om att det är frågan om att på ett företagsekonomiskt sätt periodisera inkomster och utgifter till rätt period, och det stämmer väl överens med beskrivningen av bokföringsmässiga grunder i redovisningssammanhang.

Eftersom det finns en bestämmelse i ÅRL som kan sägas uttrycka begreppet bokföringsmässiga grunder, nämligen den i 2 kap. 4 § punkt 4, kan man ställa frågan varför IL inte uttryckligen knyter an till den bestämmelsen. Jag tror inte att man med en sådan hänvisning till ÅRL skulle förlora något av innebörden av det skattemässiga begreppet bokföringsmässiga grunder.

2 Balansposter

Bestämmelserna om balansposter i 14 kap. 3 § IL har följande lydelse.

> "Värdet av utgående lager, pågående arbeten, fordringar, skulder och avsättningar skall bedömas med hänsyn till förhållandena vid beskattningsårets utgång. – Värdet av ingående lager och andra balansposter skall tas upp till samma belopp som värdet vid det föregående beskattningsårets utgång."

2.1 Balansposter och bokföringsmässiga grunder

Eftersom bestämmelserna om balansposter i 14 kap. 3 § IL följer omedelbart på de om bokföringsmässiga grunder – och god redovisningssed – i 14 kap. 2 § kan man fråga sig hur bestämmelserna förhåller sig till varandra. Är regleringen av balansposter en del av begreppet bokföringsmässiga grunder eller är regleringen ett komplement till begreppet bokföringsmässiga grunder?

Lagen i sig ger inget svar, och regeringen är heller inte så tydlig när den inledningsvis i författningskommentaren uttalar följande.[9]

> "Bestämmelserna som berör tidpunkten för rättelse av bokslutsfel är särskilda skatterättsliga bestämmelser. För att tydliggöra att de inte avser att ange innebörden av god redovisningssed har bestämmelserna placerats i en särskild paragraf."

Det är klart att bestämmelserna om balansposter inte anger innebörden av god redovisningssed. Men frågan kvarstår hur bestämmelserna om balansposter förhåller sig till bestämmelsen om bokföringsmässiga grunder. En resultatberäkning enligt bokföringsmässiga grunder innebär ju att periodisering av inkomster och utgifter ska ske enligt ett företagsekonomiskt synsätt. Det råder ingen tvekan om att en redovisningsmässig periodisering innebär att hänsyn ska tas till balansposter – en årsredovisning enligt ÅRL innehåller ju både en resultaträkning och en balansräkning. Eftersom principerna för periodisering av inkomster och utgifter enligt IL får anses stämma överens med principerna för periodisering av inkomster och utgifter enligt ÅRL finns det stöd för slutsatsen att begreppet bokföringsmässiga grunder – eller i varje fall resultatberäkning enligt bokföringsmässiga grunder – också innebär att hänsyn ska tas till balansposter.[10]

---

[9] Prop. 1999/2000:2 del 2 s. 178.

[10] I prop. 1973:119 beskrivs förhållandet mellan bokföringsmässiga grunder och balansposter på följande sätt: "Inkomstredovisning enligt bokföringsmässiga grunder innebär att hänsyn skall tas inte bara till inkomster och utgifter i rörelsen utan även till lager, fordringar och skulder vid beskattningsårets ingång resp. utgång" (s. 16).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:02:51

Visserligen sägs det i författningskommentaren att det är frågan om "särskilda skatterättsliga bestämmelser" men bestämmelserna i 14 kap. 3 § IL har redovisningsmässiga motsvarigheter. Det gäller särskilt den s.k. kontinuitetsprincipen i andra stycket i paragrafen. I 2 kap. 4 § ÅRL uttrycks en av redovisningsprinciperna – i punkt 7 – på följande sätt: "Den ingående balansen för ett räkenskapsår skall stämma överens med den utgående balansen för det närmast föregående räkenskapsåret". Principen har i redovisningssammanhang benämnts som "kontinuitetsprincipen".[11]

Frågan om balansposterna enligt 14 kap. 3 § IL är en del av begreppet bokföringsmässiga grunder eller poster vid sidan om bokföringsmässiga grunder bör också ses mot bakgrund av vad en resultatberäkning enligt 14 kap. innebär. I 14 kap. 21 § första stycket anges att "överskott eller underskott i en näringsverksamhet skall beräknas genom att intäktsposterna minskas med kostnadsposterna". I författningskommentaren till bestämmelsen hänvisar regeringen[12] till vad den anfört beträffande vissa skatterättsliga uttryck.[13]

> "Det finns emellertid andra poster än sådana som normalt benämns intäkter och kostnader som skall påverka resultatet. Exempel på sådana poster är balansposter som in- och utgående lager, pågående arbeten, fordrings- och skuldposter. För att få med sådana poster vid beräkningen av resultatet introducerade SLK uttrycken intäktspost och avdragspost, som en samlingsbeteckning för alla poster som skall tas upp respektive skall dras av i näringsverksamheten. Regeringen följer detta förslag med den ändringen att avdragspost benämns kostnadspost."

Även det uttalandet talar för slutsatsen att begreppet bokföringsmässiga grunder – eller i varje fall resultatberäkning enligt bokföringsmässiga grunder – också innebär att hänsyn ska tas till balansposter.

2.2 Begreppet balansposter

I 14 kap. 3 § IL finns en uttömmande uppräkning av balansposter – bestämmelserna gäller lager, pågående arbeten, fordringar, skulder och avsättningar. En relevant fråga är om balansposter som hör till de kategorierna alltid ska beaktas vid resultatberäkningen eller om det finns fall då sådana balansposter ligger utanför tillämpningsområdet. Av förarbetsuttalandet angående vissa skatterättsliga uttryck i IL kan dras slutsatsen att det ska vara frågan om balansposter som ska påverka resultatet av näringsverksamhet. När bestämmelsen om värdet av utgående balansposter i 14 kap. 3 § första stycket ursprungligen infördes talades om värdet av sådana utgående balansposter som "påverkar nettointäkten".[14]

Beträffande en del av de balansposter som räknas upp i bestämmelserna i 14 kap. 3 § IL råder ingen tvekan om att de ska påverka resultatet av näringsverksamhet. Det gäller balansposterna lager och pågående arbeten, vilka genom bestämmelserna i 17 kap., utgör centrala inslag i inkomstslaget näringsverksamhet. Det gäller även balansposten avsättningar – även om det inte finns någon allmän

[11] Margit Knutsson, Årsredovisningslagen, 1996, s. 91 och FAR:s vägledning Om årsredovisning i aktiebolag, FAR:s Samlingsvolym 2005 del 1 s. 1373.
[12] Prop. 1999/2000:2 del 2 s. 189.
[13] Prop. 1999/2000:2 del 1 s. 498
[14] Prop. 1980/81:68 del A s. 184.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:02:51

bestämmelse om avsättningar i IL framgår det av tidigare förarbeten att avsättningar lagts till som en konsekvens av att begreppet förekommer i ÅRL.[15]

Däremot kan osäkerhet uppkomma beträffande balansposten fordringar. I 25 kap. 3 § IL definieras kapitaltillgångar i näringsverksamhet som andra tillgångar i näringsverksamhet än bl.a. lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar och liknande tillgångar. Det går därför att dra slutsatsen att kundfordringar ingår i balansposten fordringar enligt 14 kap. 3 §, men däremot inte fordringar som är kapitaltillgångar.[16] Sådana fordringar ska påverka resultatet av näringsverksamhet först när de avyttras – i form av kapitalvinst eller kapitalförlust – men inte på grund av att värdet dessförinnan ändras på balansdagen.

Gränsdragningen mellan fordringar av olika slag aktualiseras när det gäller fordringar i utländsk valuta. I 14 kap. 8 § IL finns bestämmelser om värdering av poster i utländsk valuta. Huvudregeln i paragrafen innebär att fordringar, skulder, avsättningar och kontanter i utländsk valuta ska värderas till kursen vid beskattningsårets utgång (regeln gör undantag för lager av finansiella instrument som tas upp till det verkliga värdet enligt 17 kap. 20 §). Av de ursprungliga förarbetena till regeln framgår att värderingen även omfattar "fordringar som beskattas enligt reavinstreglerna"[17]. Efter tillkomsten av IL finns dessutom bestämmelser om hur omkostnadsbeloppet för en utländsk fordringsrätt påverkas av en värdering enligt 14 kap. 8 §. Om fordringen har värderats till ett högre värde än anskaffningsutgiften ska den ökas med mellanskillnaden, men om fordringen har värderats till ett lägre värde än anskaffningsutgiften ska den minskas med mellanskillnaden (48 kap. 17 §).

Frågan är om en fordran i utländsk valuta som är en kapitaltillgång, men som ska värderas enligt bestämmelsen i 14 kap. 8 § IL, kan anses ingå i begreppet fordringar enligt 14 kap. 3 §. Eftersom en sådan fordran ska värderas till kursen vid beskattningsårets utgång – och en orealiserad kursvinst eller kursförlust därigenom ska påverka resultatet av näringsverksamhet – är det enligt min mening en rimlig slutsats att en sådan fordran omfattas av bestämmelserna i 14 kap. 3 §.

Uppräkningen av balansposter i 14 kap. 3 § IL är uttömmande. Det går därför att dra slutsatsen att t.ex. inventarier inte omfattas av bestämmelserna. När bestämmelsen om värdet av utgående balansposter infördes 1981 togs frågan upp i förarbetena där det konstaterades att "byggnader, maskiner och andra tillgångar beträffande vilka den skattemässiga värdesättningen bestäms på grundval av bestämmelserna om avdrag för värdeminskning – – – berörs inte av förslaget".[18] Inte heller tillgångar där avdrag för värdenedgång medges i enlighet med god redovisningssed, t.ex. egenupparbetade immateriella tillgångar, ingår bland balansposterna i 14 kap. 3 §.

2.3 Balansposternas påverkan på resultatet

Bestämmelsen i 14 kap. 3 § IL innebär att hänsyn ska tas till utgående och ingående balansposter. Frågan är på vilket sätt olika typer av balansposter påverkar resultatet av näringsverksamhet.

---

[15] Prop. 1995/96:104 s. 55.

[16] Fordringar på grund av avyttring av inventarier räknas som kapitaltillgångar, se prop. 1999/2000:2 del 2 s. 326.

[17] Prop. 1998/99:28 s. 11.

[18] Prop. 1980/81:68 del A s. 184.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:02:51

När det gäller fordringar som är kundfordringar är det rätt klart hur de påverkar resultatet. En kundfordran motsvaras av en intäkt, som uppstår på grund av försäljning av en vara eller en tjänst, men där kunden ännu inte betalat för varan eller tjänsten. Den utgående kundfordringen påverkar därför resultatet med hela sitt belopp. Den ingående kundfordringen blir i stället ett avdrag med ett belopp som motsvarar den utgående kundfordringen, och intäkten.

Ett avgörande i Regeringsrätten – RÅ 1995 ref. 11 – får illustrera synsättet. Omständigheterna i rättsfallet var följande. En enskild näringsidkare S fakturerade den 31 december 1979 ett belopp på 3 364 kr, och erhöll betalning den 3 januari 1980. S redovisade ingen utgående fordran på 3 364 kr vid utgången av 1979 (1980 års taxering), och redovisade heller inte den erhållna betalningen 1980 (1981 års taxering). Regeringsrätten – som tog ställning till frågan om eftertaxering för 1981 – konstaterade att den betalning som S erhöll den 3 januari 1980 hade utgjort intäkt av rörelse. Genom att inte redovisa intäkten hade S lämnat ett oriktigt meddelande till ledning för sin taxering 1981. Domstolen konstaterade vidare följande. Enligt den s.k. kontinuitetsprincipen skall som värde av ingående fordringsposter tas upp värdet av närmast föregående beskattningsårs utgående fordringsposter. S skulle ha tagit upp den aktuella fordringen som utgående post vid 1980 års taxering. Om fordringen hade redovisats på det sättet, skulle den också ha tagits upp som ingående post vid 1981 års taxering och skulle därmed vid den taxeringen ha eliminerat beskattningen av den i januari 1980 influtna betalningen. Fordringen hade emellertid inte tagits upp till beskattning vid 1980 års taxering. S hade därför inte rätt att tillgodoräkna sig fordringen som ingående post vid 1981 års taxering, och någon avräkning av fordringsbeloppet mot den influtna betalningen kunde därför inte ske.

Mot bakgrund av synsättet i rättsfallet får bestämmelserna om god redovisningssed i 14 kap. 2 § och om utgående och ingående balansposter i 14 kap. 3 § IL anses innebära att en bruttoredovisning ska göras.

Antag att ett företag utför en prestation under år 1 som berättigar företaget till en ersättning. Ersättningen bokförs som en intäkt. Kunden betalar ersättningen först under år 2. Bruttoredovisningen ger upphov till tre poster som påverkar beskattningen år 1 och 2:

(1) En intäkt år 1 (utgående kundfordran).
(2) En kostnad år 2 (avdrag för ingående kundfordran).
(3) En intäkt år 2 (betalningen av kundfordringen).

Nettoeffekten av de tre intäkts- och kostnadsposterna är att intäkten blir beskattad år 1, vilket är rätt beskattningsår enligt god redovisningssed.

Behandlingen av avsättningar liknar behandlingen av kundfordringar. För det fall ett företag gör en avsättning i enlighet med god redovisningssed medges avdrag för den kostnad som avsättningen avser. Den utgående avsättningen påverkar därför resultatet med hela sitt belopp. Den ingående avsättningen blir i stället en intäkt med ett belopp som motsvarar den utgående avsättningen, och kostnaden.

Vad som talar för en sådan slutsats är – förutom Regeringsrättens synsätt i rättsfallet RÅ 1995 ref. 11 – utformningen av de särskilda regler om avsättningar som finns i IL. Enligt 16 kap. 3 § medges avdrag för framtida garantiutgifter – beräknat enligt schablonregeln i 4 § eller enligt utredningsregeln i 5 § – om en avsättning gjorts i räkenskaperna. Samtidigt konstateras i paragrafen att ”avdraget skall åter-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:02:51

föras det följande beskattningsåret".[19] Liknande bestämmelser om återföring av avdrag finns i 16 kap. 6 § (utbränt kärnbränsle) och 29 § (egenavgifter). Som ett ytterligare stöd för synsättet att den utgående och ingående balansposten avser ett avdrag respektive återföring av avdraget kan hänvisas till några rättsfall under 1970- och 80-talet angående förhandsbesked, där frågan var om avdrag kunde medges för avsättningar (i fall som inte var särskilt reglerade i KL). Regeringsrätten ansåg att avdrag kunde medges men uttalade samtidigt – som ett villkor för avdrag – att medgivet avdrag skulle återföras till beskattning nästa beskattningsår.[20]

Mitt resonemang ovan om att bestämmelserna om god redovisningssed i 14 kap. 2 § och om utgående och ingående balansposter i 14 kap. 3 § IL innebär en bruttoredovisning leder till följande när det gäller avsättningar.

Antag att det uppkommer ett åtagande för ett företag under år 1 som medför att företaget bokför en avsättning i balansräkningen, och en kostnad i resultaträkningen. Under år 2 uppkommer utgifter som motsvarar avsättningen. Bruttoredovisningen ger upphov till tre poster som påverkar beskattningen år 1 och 2:

(1) En kostnad år 1 (utgående avsättning).
(2) En intäkt år 2 (återföring av ingående avsättning).
(3) En kostnad år 2 (utgifter motsvarande avsättningen).

Nettoeffekten av de tre intäkts- och kostnadsposterna är att avdrag medges för kostnaden år 1, vilket är rätt beskattningsår enligt god redovisningssed.

Det är inte lika lätt att bedöma vilken inverkan på resultatet som den utgående och ingående balansposten har när det gäller lager. Balansposten lager avser inte en intäkt – intäkten uppkommer ju först när varorna i lagret säljs. Avsikten med en värdering av lager enligt 17 kap. 3 § IL är i stället att bakvägen få fram kostnaden för sålda varor, men även kostnaden för varor som förstörts eller som har gått ned i värde. Det utgående lagret avser därför inte en intäkt så som är fallet med kundfordringar. Samtidigt är det helt klart att hänsyn ska tas till såväl utgående som ingående lager vid beräkningen av resultatet av näringsverksamhet.

I ett fall beträffande lager har det under några års tid funnits en särskild reglering som är av intresse i detta sammanhang. De nya årsredovisningslagarna 1995 innebar bl.a. att försäkringsföretag respektive kreditinstitut och värdepappersbolag gavs möjlighet att marknadsvärdera placeringstillgångar respektive lager av överlåtbara värdepapper. För att inte företagen skulle bli beskattade för orealiserade vinster på tillgångarna på grund av marknadsvärderingen infördes frikopplade skatteregler som innebar att företagen fick möjlighet att ta upp tillgångarna till det lägsta av anskaffningsvärdet och verkliga värdet (lägsta värdets princip) även om de tagits upp till ett högre värde i räkenskaperna. Samtidigt infördes en särskild återföringsbestämmelse i punkt 4 första stycket av anvisningarna till 22 § KL: "Har en omsättningstillgång tagits upp till ett lägre värde vid inkomsttaxeringen än i räkenskaperna skall skillnadsbeloppet återföras till beskattning nästföljande beskattningsår". I författningskommentaren till bestämmelsen uttalades följande.[21]

---

[19] Jfr bestämmelsen i 15 kap. 7 § första stycket IL under rubriken "Återföring av vissa avdrag".
[20] RÅ 1975 ref. 82 (återställande av mark), RÅ 1976 ref. 104 (kursförlust på långfristigt lån) och RÅ 1984 1:8 (återväxtåtgärder efter skogsavverkning).
[21] Prop. 1995/96:104 s. 54.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:02:51

> "Av detta framgår att sådana nedskrivningar av t.ex. placeringstillgångar i försäkringsföretag som enligt förslaget till 2 § 6 a mom. SIL skall behandlas som omsättningstillgångar vid inkomsttaxeringen skall återföras till beskattning nästföljande beskattningsår. Om tillgången finns kvar vid nästa bokslutstidpunkt prövas avdragsrätten på nytt utifrån då gällande förhållanden. Om tillgången har avyttrats under året innebär återföringen att avdraget upptas till beskattning vid sidan av den bokföringsmässiga vinst som eventuellt har gjorts vid försäljningen."

Bestämmelsen avskaffades i samband med införandet av IL. Bestämmelsen ansågs onödig "eftersom det följer av kontinuitetsregeln att det lägre värdet bli ingående skattemässigt värde nästa år".[22]

På redovisningsområdet finns en tydlig utveckling mot att redovisa tillgångar i företag till verkliga värden. Med anledning av nya bestämmelser om värdering av finansiella instrument i ÅRL har det införts bestämmelser om lager av finansiella instrument i 17 kap. IL. Värderingsreglerna i 17 kap. 20 § innebär i huvudsak att lagret ska tas upp till det verkliga värdet eller till det samlade anskaffningsvärdet. För det fall ett företag tar upp lagret till verkliga värdet i räkenskaperna, men till det samlade anskaffningsvärdet vid beskattningen, uppkommer ett skillnadsbelopp som företaget får göra avdrag för. Kontinuitetsprincipen i 14 kap. 3 § IL bör i det fallet – liksom enligt den tidigare återföringsbestämmelsen i KL – innebära att avdraget ska återföras till beskattning det följande beskattningsåret.

För en fordran i utländsk valuta som är en kapitaltillgång, men som ska värderas enligt bestämmelsen i 14 kap. 8 § IL, bör kontinuitetsprincipen innebära att värdet vid beskattningsårets utgång ska jämföras med det ingående värdet på fordringen (motsvarande värdet vid utgången av det föregående beskattningsåret). Därigenom kommer varje års skillnad mellan det utgående värdet och det ingående värdet på fordringen att påverka resultatet och inte varje års skillnad mellan det utgående värdet och den ursprungliga anskaffningsutgiften för fordringen.

3 Avslutning

Bestämmelserna om bokföringsmässiga grunder och balansposter är centrala för beräkningen av resultatet av näringsverksamhet. De gäller för alla företag, oavsett storlek och verksamhet – ja, de gäller t.o.m. även för de som ska redovisa inkomst av näringsverksamhet men som inte är bokföringsskyldiga (14 kap. 2 § andra stycket IL).

Trots att bestämmelserna är av sådan betydelse för resultatberäkningen är de kortfattade och inte alltid lätta att förstå och tillämpa. I denna artikel har jag redovisat min syn på hur de kan uppfattas i några avseenden. Min förhoppning är att bestämmelserna blir tydligare i framtiden. Det är naturligt att skattesatser, särskilda skatteregler om intäkter och kostnader samt god redovisningssed förändras över tiden. Men tekniken för att beräkna resultatet av näringsverksamhet – till vilken bestämmelserna om bokföringsmässiga grunder och balansposter får anses höra – bör vara robust och lätt att förstå, så att det inte uppstår onödig osäkerhet och kanske t.o.m. tvister mellan företag och Skatteverket.

Lars Möller arbetar som processförare vid Skatteverket i Stockholm, utlandsenheten.

[22] Prop. 1999/2000:2 del 2 s. 180-181.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:02:51