

Marica Sundström

ÖVRIGA RÖRELSEKOSTNADER OCH KÖPTA TJÄNSTER

Inlämningsuppgift 2: Poster i
resultaträkningen och på
balansräkningens passiva sida
Bokslut och räkenskapsanalys
Handledare: Henna Sucksdorff
Företagsekonomiska institutionen
Ekonomisk-statsvetenskapliga
fakulteten
Åbo Akademi
Nykarleby 2006

Innehåll

1.	Inledning	3
1.1.	Problemområde	3
1.2.	Hur skall posten köpta tjänster tolkas i resultaträkningen och vilka tjänster hör till gruppen i punkt 5 b) övriga externa kostnader och vilka tjänster hör till gruppen i punkt 8.	3
1.3.	Vilka kostnader hör till övriga rörelsekostnader	5
2.	Sammanfattning och slutsatser	6
	Källor	8

Bilaga 1: Bokföringsnämndens utlåtande nr 1573/1999

Bilaga 2: Bokföringsnämndens utlåtande nr 1558/1999

Bilaga 3: Rådets fjärde direktiv 78/660/EEG av den 25 juli 1978 grundat på artikel 54.3 g i fördraget om årsbokslut i vissa typer av bolag.

1. Inledning

Denna inlämningsuppgift behandlar posterna övriga rörelsekostnader (punkt 8 i den officiella uppställningsformen för resultaträkningen) och köpta tjänster i bokslutet och vilka poster som hör till dessa. Inlämningsuppgiften begränsar sig endast till dessa poster i bokslutet och beskriver två fall som bokföringsnämnden gett utlåtanden.

1.1. Problemområde

Ramlagstiftningen för bokslutet och hur posterna skall tas upp i bokslutet har genom EU-direktiv 78/660/EEG reglerats. Genom EU-direktiven åläggs medlemsländerna att i sin nationella lagstiftning inkorporera dessa direktiv som sedan blir gällande lagstiftning i varje lands lagstiftning. Det är mycket viktigt att man verkligen läser direktiven och ser till betydelsen av varje artikel i direktiven, eftersom dessa anger när artiklarna är direkt tvingande lagstiftning som varje land är tvunget att inkorporera i sin lagstiftning eller när direktiven tillåter varje land att själva besluta huruvida en artikel inkorporeras i lagstiftningen eller inte.¹

1.2. Hur skall posten köpta tjänster tolkas i resultaträkningen och vilka tjänster hör till gruppen i punkt 5 b) övriga externa kostnader och vilka tjänster hör till gruppen i punkt 8.

BN 1573/1999 behandlade frågan hur ”köpta tjänster” skall tolkas i resultaträkningen och i bokslutet.

Det första ärendet som denna uppgift tar upp gäller Bokföringsnämndens utlåtande 1573/1999 där en bokföringsbyrå hade begärt utlåtande från bokföringsnämnden om indelningen av konton i resultaträkningen i grupperna köpta tjänster och övriga rörelsekostnader och vilka tjänster som hör till dessa.

Bokföringsbyrån hade gjort en sådan tolkning att till gruppen köpta tjänster från utomstående skulle räknas de som enligt tidigare bokföringsordning tillhörde gruppen rörliga kostnader och till vilka sökanden hänför bl.a.:

- Underleverantörsarbeten, partiell tillverkning, inhyrning av arbetskraft inom den industriella produktionen
- Transporttjänster (t ex transportavdelningen sköttes av externt bolag)
- Försäljnings- och inköpsfrakter, -spedition, -försäkringar och övriga transportkostnader
- Tjänster i anslutning till fabriken underhåll
- Städning, avfallshantering och dylika tjänster vid en fabrik

¹ EUS fjärde direktiv 78/660/EEG av den 25 juli grundat på artikel 54.3 g i fördraget om årsbokslut i vissa typer av bolag.

- Rörliga tjänster med anknytning till försäljningen: försäljningsprovisioner, royalty
- De ersättningar till kreditkortsföretagen som försäljaren betalar

Bokföringsbyrån hade också hänvisat till det s.k. fjärde bolagsrättsliga direktivet i EU direktivet (78/660/EEG) och sade att direktivet inte direkt stöder någon av de olika tolkningarna av omfattningen av köpta tjänster. Bokföringsbyrån hänvisade dock till en undantagsbestämmelse i artikel 23 som tillåter små bokföringsskyldiga att slå ihop posterna 1 – 5 till en enda post s.k. ”bruttoresultat”. Bokföringsbyråns slutsats var att köpta tjänster hörde till denna grupp².

Bokföringsbyrån hänvisade också till svensk lagstiftning där samtliga externa kostnader räknas till posten ”Övriga externa kostnader” och där posten ”Övriga rörelsekostnader” omfattar endast rättelse- och dylika poster av engångskaraktär, kursförluster och förluster av försäljningen av anläggningstillgångar.

Bokföringsbyrån begärde utlåtande av bokföringsnämnden i följande frågor.

- ☐ Var den indelning som man föreslagit var förenlig med god bokföringssed?
- ☐ Skall köpta tjänster direkt räknas direkt till produktionen eller såsom rörliga tjänster som hörde till övriga rörelsekostnader?
- ☐ Skall i bruttoresultatet ingå alla rörliga (eller produktions-) kostnader eller endast direkta arbetsprestationer och dylika tjänster?
- ☐ Hur skall begreppet administrativa tjänster tolkas om begreppet köpta tjänster utvidgas till att även inkludera de ovannämnda?

Bokföringsnämnden hänvisade i sitt utlåtande bl.a. till en promemoria till bokföringsförordningen (20.12.1997) samt till artikel 23.5 b i ovannämnda direktiv.

Bokföringsnämnden konstaterar endast att man med ledningen av uppställningen av resultaträkningen punkt 5 a) material och förnödenheter o.s.v. skall dra den slutsatsen att arbete och tjänster som hänför sig till denna punkt skall höra till denna.

Såsom grund för sitt påstående hänvisar bokföringsnämnden till EU-kommissionens tolkning av punkt 5, där bl.a. sägs att arbete som hänför sig till produktionen också skall anses som sådant arbete även om externa tjänster som köpts in. Kommissionen säger också att ju svårare det är att länka ihop arbete (gäller även inköpta externa tjänster) till en produktion, desto tydligare är det att sådana inköpta externa tjänster skall tolkas tillhöra hela företagets i dess helhet. Kort sagt tjänster som gäller t.ex. marknadsföring, administration och dylikt skall hänföra sig till övriga rörelsekostnader som inte kan direkt kopplas till företagets tillverkning av en viss produkt.

Bokföringsnämnden har på ett mycket tydligt sett klargjort vad som gäller här och på ett också mycket logiskt sett. Man har ju förstås kunnat använda sig av kommissionens tolkning som är mycket klar och logisk³.

² EUS fjärde direktiv 78/660/EEG av den 25 juli grundat på artikel 54.3 g i fördraget om årsbokslut i vissa typer av bolag, artikel 27 a).

³ BN 1573/1999, sid 2, punkt 2.5 Kommissionens tolkning

Om arbetet direkt kan hänföras till produktionen oberoende om det är eget arbete eller inhyrd personal eller inköpta tjänster skall dessa kostnader hänföra sig till produktionen under punkt 5 b).

Om de inköpta tjänsterna eller den inhyrda personalens arbete inte direkt kan hänföras till produktionen skall arbetet hänföra sig till företaget i sin helhet. Det som är avgörande är vart tjänsterna hör och inte till indelningen i rörliga eller fasta kostnader även om denna indelning också parallellt i stor grad följer kommissionens och bokföringsnämndens tolkning.

Detsamma gäller också alla andra kostnader som hänför sig till produktionen.

Om tjänster eller material däremot hänför sig till företaget i sin helhet eller om företaget själv är den slutliga konsumenten såsom är fallet när företaget köper in administrativa tjänster, juridiska tjänster o.s.v. hör alltså kostnaderna till punkt 8 "övriga rörelsekostnader"⁴. Det är ju också logiskt att så är fallet, det arbete eller material som hör till företagets produktion av varor skall också hänföra sig till dessa och de kostnaderna skall belasta den produktionen. Övriga kostnader som inte kan hänföra sig direkt till en viss produktion måste då belasta hela företaget i sin helhet. Idag ser man också att företagen hänför sina kostnader i möjligaste mån till sina tillverkade produkter genom att använda fördelningsnycklar som verktyg.

Vad gäller bokföringsbyråns fråga om hur bruttoresultatet skall tolkas och vilka kostnader som skall ingå i dessa har bokföringsnämnden helt kallt sagt att "I Finland har denna möjlighet som direktivet ger inte utnyttjats"⁵.

Här har bokföringsnämnden alltför snabbt helt enkelt sopat undan frågan. Man har inte klarlagt varför inte denna möjlighet med bruttoresultat utnyttjas i Finland. Man kunde helt kort ha upplyst bokföringsbyrån om att Finland valt att i sin lagstiftning inte inkorporera denna punkt. Direktivet och artikel 27 ger Finland den rätten att välja att låta blir att inkorporera denna punkt i sin nationella lagstiftning. "Posterna 1 – 5 får slås ihop till en enda post kallad "Bruttoresultat""⁶. Knäckfrågan här är ordet "får", det är detta ord som tillåter Finland att välja att inte i sin lagstiftning skriva in denna artikel.

Som en kuriositet kan jag nämna att såsom frågorna är ställda drar jag den slutsatsen att bokföringsbyrån är en åländsk bokföringsbyrå eftersom bokföringsbyrån hänvisar till svensk lagstiftning och svensk rättspraxis och tolkning.

1.3. Vilka kostnader hör till övriga rörelsekostnader

Det andra fallet BN 1586/1999 gällde huruvida ett detaljhandelsföretags försäljning av varor till sina stamkunder kunde räknas såsom marknadsföringskostnader. Företaget hade skapat ett stamkundssystem på så vis att om kunden ville bli stamkund kunde denna ansöka om ett betal- eller kreditkort. När kunden sedan köpte varor visade kunden kortet och erhöll då poäng på grundval av sina inköp. För att omhänderta poängsamlandet hade företaget grundat ett separat marknadsföringsföretag. När kunden

⁴ Leppiniemi, sid 99 och 100.

⁵ BN 1573/1999 sid 2.

⁶ 78/660/EEG, artikel 27 a).

sedan handlat för ett visst antal poäng skickade marknadsföringsföretaget kunden poängsedlar som sedan kunde användas som betalningsmedel i företagets affärer.

Sökanden hade bokfört kostnaderna för marknadsföringsföretaget såsom tillhörande fasta marknadsföringskostnader. Sökanden begärde utlåtande huruvida dessa kostnader skulle bokföras såsom försäljningens rättelsekostnader (såsom givna rabatter) i affärsomsättningen eller såsom fasta marknadsföringskostnader.

Frågan som företaget stötte på var om stamkundssystemet som ju i sig är en marknadsföringsåtgärd på så vis att företaget lockade kunder att handla i sina affärer genom att erbjuda poäng som sedan användes såsom betalningsmedel kunde anses som en del av affärsomsättningen eller såsom helt separata marknadsföringskostnader.

Detta fallet är ju också annorlunda mot förra, eftersom här gäller ju det ett handelsföretag som inte själv tillverkar sina varor utan köper in dem och säljer vidare till kunder.

Bokföringsnämnden sade också i sitt utlåtande sagt att till omsättningen skall räknas intäkter från den egentliga verksamheten och från denna avdras sedan försäljningens rättelseposter. Bokföringsnämnden hänvisar också till direktiv (78/660/EEG) i vilket sägs att när man beräknar omsättningen minskas bara ”på grund av försäljningens bestämda skatter och års-, kontant-, eller andra rabatter som direkt hänför sig till försäljningen”⁷.

Bokföringsnämnden säger i sitt utlåtande att dessa kostnader inte kan hänföras direkt till omsättningen eftersom de till sin natur inte är klart är att jämställa såsom rabatter eller skatter. Marknadsföringsavgifter betalas till andra företag och inte direkt till kunder⁸. Dessa kostnader är därmed att hänföra till punkt 8 Rörelsens övriga kostnader.

Bokföringsnämnden jämförde också mellan två olika tolkningar – en som man själv hade gjort 1992 och som grundat sig på bokföringslagen från 1973, men i vilken omsättning inte hade definierats. Omsättning har definierats genom bokföringsnämndens utlåtanden och genom ett utlåtande 1994/1306 avvek man från tidigare genom att man använde sig direkt följde direktivet 78/660/EEG och dess definition av omsättning. Direktivet inkorporerades i bokföringslagen först 1997. Enligt tidigare praxis fanns det även andra poster som kunde dras av direkt från försäljningen och det är antagligen på den grunden som företaget ville få klarhet hur man skulle bokföra posterna.

2. Sammanfattning och slutsats

Från båda dessa fall är det mycket klart att frågan om köpta tjänster hänför sig till hur dessa hänger ihop med företagets verksamhet. Såsom också uttryckligen sägs i kommissionens tolkning⁹ av hur köpta tjänster skall bokföras är det företagets verksamhet som styr och hur de inköpta tjänsterna kan hänföras till produktionen eller omsättningen.

⁷ 78/660/EEG.

⁸ BN1556/1999, sid 2, punkt 2.2.1.

⁹ BN1556/1999, sid 2, punkt 2.5.

Om företaget är ett tillverkande produktionsföretag hör dessa tjänster ihop med produktionen och skall därmed bokföras som ”Övriga externa kostnader” i punkt 5 b). Är företaget däremot ett handelsföretag måste kostnaderna kunna hänföras direkt till omsättningen och såsom tidigare konstaterats är det bara skatter och direkta rabatter som kan hänföra sig såsom direkta kostnader och som får avdras från försäljningen. Alla andra kostnader hör till rörelsens övriga kostnader, punkt 8. Övriga rörelsekostnader.

Gränsdragningsproblem som kan uppkomma gäller speciellt dessa ärenden som bokföringsnämnden gett utlåtanden om.

Det första fallet som handlade om vilka tjänster som hör till produktionen och vilka kostnader som hör till övriga rörelsekostnader ansåg jag dock inte vara så oklara. Det som var oklart för företaget och som gjorde att det rörde till sig för dem var att de i mycket använde svensk lagstiftning och svensk rättspraxis speciellt vad gällde bruttoresultat. Företaget hänvisade också till den svenska kontoplanen och praxisen att till övriga rörelsekostnader skulle höra det som snarast är extraordinära kostnader. Jag har också gått igenom den svenska bokföringslagen och årsredovisningslagen samt baskontoplanen, men jag har inte sett något som skulle avvika från finsk lagstiftning. Externa tjänster hör under endera produktionsverksamheten eller övriga rörelsekostnader och dessa poster som företaget hänvisar såsom hörande till övriga rörelsekostnader hör till den extraordinära verksamheten såsom rättelse- och poster av engångskaraktär.

När det gäller det sista fallet är det fullt förståeligt att företaget inte visste hur man skulle bokföra kostnaderna och speciellt i ljuset från att lagstiftningen och praxisen har ändrats. Såsom bokföringsnämnden också konstaterat fanns det många fler poster som var direkt avdragbara enligt tidigare praxis, så det var ett välkommet och mycket belysande utlåtande som bokföringsnämnden avgav.

Det är viktigt att bokföringsnämnden avger utlåtanden och i detta fall gjorde man helt riktigt när man direkt tillämpade direktivet 78/660/EEG redan 1994 även om bokföringslagen inte hade ändrats ännu. Eftersom direktiven är styrande och skall inkorporeras i den nationella lagstiftningen, men det blir alltid en fördröjning innan direktivet kommer in lagboken finns det dock ett glapp i tiden som kan vara svårt att överbrygga. Då är det bra att bokföringsnämnden redan i mellanskedet kan gå ut med utlåtanden när man ändå vet att direktiven skall in i lagstiftningen, men man har helt enkelt inte hunnit sätta in den. Det är enklare när det gäller fördragen som är direkt tillämpliga i den inhemska lagstiftningen.

Bokföringsnämnden har en stor betydelse som utövare av rättspraxis och ännu mera idag när det tar tid innan direktiven inkorporeras och rättsläget däremellan är oklart.

Källförteckning

Leppiniemi Jarmo, Leppiniemi, Raili (2005) *Oikeat ja riittävät kirjaukset*. Gummerus Kirjapaino Oy, Jyväskylä

Kirjanpitolahtakunnan lausunto nro 1556/1999, *Markkinointikulujen merkitseminen tuloslaskelmaan*, 11.01.1999

Bokföringsnämndens utlåtande nr 1573/1999, *Innehållet i resultaträkningens post "Köpta tjänster"*, 22.03.1999

Rådets fjärde direktiv 78/660/EEG av den 25 juli 1978 grundat på artikel 54.3 g i fördraget om årsbokslut i vissa typer av bolag.

Bokföringslagen (1336/1997) (www.finlex.fi)

Bokföringslagen (1999:1078) (www.notisum.se)

Årsredovisningslag (1995:1554) (www.notisum.se)