Om räkenskaper såsom underlag för taxering av inkomst av jordbrukefastighet

Av länsrevisor N.-J. Rehnö.

Den förordning, som tillkom år 1951, avseende vissa jordbrukares skyldighet att föra räkenskaper som underlag för taxeringen, anknyter i väsentliga delar till 1929 års bokföringslag. Jag har därför funnit det lämpligt att låta denna redogörelse i vissa delar bygga på erfarenheter från granskningar av rörelseidkares räkenskaper.

Med tanke på att förordningen om jordbrukares räkenskaper är avsedd att gälla för såväl de minsta som de största jordbruk, har bestämmelserna om vilka räkenskapsböcker, som skall föras, gjorts elastiska. I lagtexten föreskrives uttryckligen endast två böcker, nämligen dagbok och inventariebok. Dessa två böcker skall under alla förhållanden ingå bland räkenskapsböckerna för att dessa skall kunna godtagas. Det är emellertid ej alltid tillfyllest med dessa böcker. Lagen föreskriver, att härutöver skall de böcker föras, som erfordras med hänsyn till verksamhetens omfattning och beskaffenhet. Den bokföringsskyldige får således själv i första hand avgöra, vilka räkenskapsböcker, utöver dagbok och inventariebok han anser lämpliga. Valet av räkenskapsböcker beror helt på vad man avser att räkenskaperna skall lämna upplysning om. Nöjer man sig med att få fram enbart nettovinsten är det tillräckligt med inventariebok, dagbok och eventuellt huvudbok, om räkenskaperna skall avslutas medelst vinst- och förlustkonto. Genom specifikation av inkomster och utgifter i dagboken kan underlag erhållas för viss driftsanalys. Specificeringen i dagboken kan kompletteras eller ersättas med särskilda specialer t. ex. hushållsjournal, statjournal och arbetsjournal från vilka överföring till dagboken bör ske periodvis t. ex. månadsvis eller halvårsvis. För de mindre jordbruken, där ägaren personligen övervakar arbetet, torde dessa räkenskapsböcker vara fullt tillräckliga.

Önskar jordbrukaren möjlighet, att med hjälp av räkenskaperna bedöma de olika driftsgrenarnas lönsamhet ställes större krav på räkenskaperna. I kontosystemet inbygges då redovisning för den interna varuomsättningen och för arbetskraftens användning. Vanligtvis fördelas ej de för driften gemensamma kostnaderna, såsom driftsledning, byggnads- och inventarieunderhåll, skatter. Ytterligare journaler tillkommer t. ex. varujournal och kreatursjournal.

Undantagsvis kan man stöta på räkenskaper, som äro så ordnade att de närmast påminner om kalkylerande bokföring hos industriföretag. Samtliga kostnader fördelas därvid på respektive produktionsgrenar.

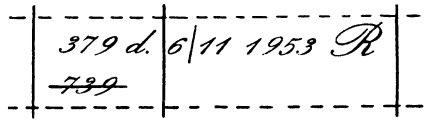
Oavsett vilket bokföringssystem som väljes skall räkenskaperna föras i enlighet med allmänna bokföringsgrunder och med iakttagande av vad beträffande jordbruk eller skogsbruk är allmänt brukligt eller överensstämmande med god sed. — Detta stadgande, som vid en första anblick kan förefalla vara tämligen självklart, får anses vara synnerligen viktigt. Från granskningar av rörelseidkares räkenskaper kan många exempel visas på noteringar, som ej

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:20

överensstämma med allmänna bokföringsgrunder. "God sed" kan icke anses uppkomma enbart därigenom, att t. ex. en bokföringsbyrå konsekvent för samtliga sina klienter tillämpar en viss princip. Överensstämmer icke denna princip med *"god* sed", kan den ej åberopas av den skattskyldige.

Räkenskapsböckerna skall vara bundna och ha sidorna eller uppslagen numrerade i löpande följd. Med undantag för inventariebok och dagbok kan räkenskapsböckerna ersättas av betryggande kort- eller lösbladssystem.

Införingen i räkenskaperna skall göras med varaktig skrift. Förvånansvärt ofta påträffas grundnoteringsböcker, som tidvis är förda med blyerts. — Att radering i räkenskapsböcker ej är tillåten, är ofta fullständigt obekant för räkenskapsföraren. Det har förekommit så grundliga raderingar, att de gått igenom ett par tre sidor. En felskrivning skall korrigeras genom en sådan överstrykning, att det felaktigt inbokade beloppet ej göres oläsligt. Datum för ändringen skall utsättas och riktigheten av ändringen vitsordas. En korrekt utförd ändring bör ha följande utseende t. ex.



— Noteringarna skall göras i löpande följd så, att tomma mellanrum ej lämnas, där notering rätteligen bort ske.

Bestämmelsen om att ankommande brev och kopior av avgående brev, som har betydelse för verksamheten, skall tillvaratagas och förvaras i ordnat skick, kommer förmodligen att förorsaka svårigheter, trots att korrespondensen i mindre jordbruk kan antagas vara av obetydlig omfattning. Bevarandet av kvittenser och räkningar är däremot ingen nyhet för jordbrukaren. Det har nämligen ofta förekommit, att taxeringsmyndigheterna begärt, att vederbörande skall styrka yrkade avdrag å jordbruksbilagan genom företeende av kvittenser.

I dagboken eller specialer till dagboken skall intäkter och kostnader med vissa undantag noteras dagligen post för post. Bestämmelsen avser såväl kontant som kreditaffärer. Med tanke på att affärshändelserna i ett medelstort jordbruk är väsentligt färre än i en rörelse med motsvarande omsättning, torde det i praktiken ej stöta på större svårigheter att uppfylla detta krav. I remissyttrande framfördes önskemål om undantagsbestämmelse, varigenom kravet på dagliga noteringar skulle eftersättas i de fall räkenskaperna sköttes av en bokföringsbyrå. Detta önskemål avvisades. Problemet har i praktiken lösts på det viset, att jordbrukaren har en grundnoteringsbok i vilken anteckning sker dag för dag med varaktig skrift varvid kopia tages. Kopian jämte allegat sändes med vissa tidsintervaller, veckovis eller månadsvis allt efter jordbrukets omfattning till bokföringsbyrå, som systematiserar materialet. Skötes bokföringen efter dessa riktlinjer torde lagens formella krav i detta avseende vara uppfyllda.

Från bestämmelsen, att noteringen skall ske dagligen och post för post, finnes som nämnts vissa undantag. Affärshändelser av samma art må sammanföras i en post varvid dock kräves, att betryggande specifikation upprättas. Dessutom må uttag av förnödenheter och produkter från jordbruk eller skogsbruk noteras i slutet av varje vecka under förutsättning att uttaget sker för egen, anställdas eller understödstagares räkning och att i huvudsak samma myckenhet uttages per dag eller vecka.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:20

(Motsvarande bestämmelse finnes icke för rörelseidkare).

För jordbrukarna innebär detta, att uttag, som sker endast ett fåtal gånger på året t. ex. uttag av spannmål, kött, fläsk och ved, skall noteras den dag uttaget äger rum.

I detta sammanhang bör det framhållas, att det ej är nödvändigt, att den egna förbrukningen av jordbrukets eller skogsbrukets produkter noteras till sitt värde i vederbörande special. Det är tillräckligt, att kvantiteten noteras vid uttaget. Värderingen sker i så fall i samband med bokslutet.

Vid granskning av rörelseidkares räkenskaper framkommer det ofta, att i samband med bokslutet de privata varuuttagen noteras i en klumpsumma, utan underlag från grundnoteringsbok. Dylik notering kan icke anses tillfyllest. För jordbrukare, som har så rika möjligheter att utnyttja produkter från verksamheten, torde räkenskaperna få anses vara ofullständiga, om de icke innehålla löpande noteringar om dessa uttag.

Räkenskaperna skola vara så upplagda, att de lämna upplysning om fordringar och skulder i jordbruket. Icke endast beloppet skall angivas utan även gäldenärens respektive borgenärens namn skall framgå. Detta krav på räkenskaperna förutsätter någon form av reskontrabokföring. De flesta jordbrukare torde vara anslutna till mejeri-, slakteri- och lantmannaföreningar. Normalt förekommande inköp sker vanligtvis genom föreningar eller genom ett fåtal leverantörer. Av denna anledning är kontrollen av inköp, försäljningar och saldon i regel lätt genomförd. — Rörelseidkare har det ofta så ordnat att ankommande fakturor noteras endast i en kladdbok. Vid likvid överkorsas anteckningen i kladdboken och notering sker i dagboken. Vid bokslutet kvarvarande öppna poster specificeras i inventarieboken. Det förekommer även att kladdboken ersättes av den pärm där fakturorna samlas. Detta förfaringssätt har godtagits för rörelseidkare. Anledning att ställa större krav på mindre jordbrukens bokföring än på rörelseidkarnas torde ej föreligga. Vilketdera av förfaringssätten som lämpligen bör användas, bör bedömas med hänsyn till jordbrukets omfattning och räkenskapsböckerna i övrigt. För större jordbruk torde det principiellt riktiga förfarandet böra krävas, nämligen att anteckning sker i såväl dagbok som reskontra redan den dag fordran uppkommer eller fakturan erhålles.

Ett särskilt problem vållar bokföringen av växellikvider. Jag åsyftar de fall, när ett kreditinköp likvideras medelst växel men noteras i räkenskaperna först då växeln utställes eller först då amortering göres. De sakkunniga ha ansett, att bokföring av växeltransaktioner skall ska senast den dag växeln överlämnas.

Genom den löpande bokföringen skall redogörelse lämnas om affärshändelserna. Det är ej något som hindrar att i bokföringen medtages även "privata" inkomster och utgifter vilket ur kontrollsynpunkt kan sägas vara önskvärt, enär det är till god hjälp vid upprättande av kontantberäkning. Vare sig de privata "affärerna" ingår i bokföringen eller ej, skall notering göras om de medel, som uttages eller insättes i verksamheten. Det förekommer ofta, att kassaunderskott förklaras med att vederbörande erhållit ett privat handlån just den dag, då kassaunderskottet uppkom och att vederbörande underlåtit att bokföra det, då det endast rörde sig om en kortare tid. Förklaringen kan vara riktig, men räkenskaperna måste ändå betraktas som ofullständiga.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:20

Genom inventarieboken skall vid varje verksamhetsårs slut redogörelse lämnas för den ekonomiska ställningen. I den löpande bokföringen kan jordbrukaren, om han så önskar, medtaga även inkomster och utgifter, som ej har med verksamheten att göra. I inventarieboken är han skyldig lämna redogörelse för samtliga sina tillgångar och skulder vare sig de ingår i verksamheten eller ej. Tillgångar och skulder skall specificeras och värde skall utsättas för varje post, såvida det ej gäller inventarier av mindre betydenhet, vilka får sammanföras i en post. Denna undantagsbestämmelse gäller även privat lösöre. Under förutsättning att hänvisning göres till specificerad bilaga kan likartade tillgångar eller skulder sammanföras i en post. Det är nödvändigt, att dessa bilagor tillvaratages. De utgör en del av inventarieboken. Tyvärr förekommer det alltför ofta, att de kommer bort.

Samtliga borgens- och ansvarsförbindelser skall angivas inom linjen, såvida de ej upptagits bland skulderna.

Inventarieboken skall även upptaga en balansräkning utgörande en sammanställning av inventariet. Balansräkningen i inventarieboken skiljer sig ofta från utgående balanskontot i huvudboken endast därigenom att den upptager jordbrukarens privata tillgångar och skulder. Göres balansräkningen tillräckligt specificerad kan den ersätta inventariet.

Vid upprättandet av inventariet är det viktigt att förordningens värderingsregler iakttages. De har utformats i nära överensstämmelse med bokföringslagens värderingsregler. — Tillgångarna må icke upptagas över sina verkliga värden. En omsättningstillgångs verkliga värde anses utgöra försäljningsvärdet reducerat med försäljningskostnaden. Vanligen torde man följa "lägsta värdets princip" d. v. s. omsättningstillgången upptages till produktions- respektive anskaffningskostnaden eller till verkliga värdet om detta är lägre. Genom beskattningsreglernas liberala inställning till omsättningstillgångarnas värdering möjliggöres ytterligare nedvärdering. Den rätt till fri värdering av omsättningstillgångar, som tillkommer rörelseidkare, har medgivits även på jordbrukare. Man skulle kunna säga att omsättningstillgångarnas värdering begränsas uppåt till anskaffnings- respektive produktionskostnaden och verkliga värdet nedåt av god bokföringssed.

För jordbrukare innebär detta i regel att spannmål och andra självbara förråd bör inventeras till det aktuella priset. Vissa förbrukningsprodukter, såsom stråfoder, foderrotfrukter, vilka saknar försäljningsvärde, bör upptagas till värden, som motsvarar deras fodervärde. På dessa värden verkställes sedan erforderlig nedskrivning.

För jordbrukarnas del göres ett betydelsefullt undantag från regeln om fri värdering av omsättningstillgångar. Djurbeståndet får nämligen icke upptagas till lägre värde än som överensstämmer med de vid taxeringen gällande lägsta värdena.

Det förekommer, att jordbruk drives av aktiebolag. I aktiebolagslagen synes icke ha inryckts speciella bestämmelser om värdering av djur. De i anvisningarna till KL 41 § givna bestämmelserna synes böra tillämpas även på aktiebolag. I förvaltningsberättelsen bör angivas, att djurbeståndet värderats efter andra normer än tidigare om de nya värderingsreglerna innebära upplösandet av en dold reserv.

I de fall räkenskaperna äro så upplagda att det går utläsa värdet av de kostnader t. ex. för utsäde och arbetslöner som nedlagts å vid bokslutstillfället förefintliga

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:20

fältinventarier och växande gröda torde det ej möta något hinder att dessa kostnader balanseras. De få dock ej inräknas i varulagret.

Tillgångar, avsedda för stadgivarande bruk, skall upptagas till anskaffningsvärdet minus gjorda avskrivningar, även om verkliga värdet är lägre. Anskaffningsvärdet skall årligen minskas genom värdeminskningsavdrag. Uppskrivning av anläggningstillgångar till värden som överstiger anskaffningskostnaden eller tillgångens värde i närmast föregående balansräkning är tillåten. Anteckning skall göras inom linjen om det belopp, varmed uppskrivning skett. Redogörelse behöver däremot icke lämnas för anledningen till uppskrivningen. Dylik uppskrivning bör vara väl motiverad. Det egna kapitalet i verksamheten kan t. ex. ha väsentligt nedbringats genom förluster. Upptages jordbruksfastigheten i balansräkningen till lägre värde än taxeringsvärdet, är det fullt i sin ordning, om uppskrivning sker till taxeringsvärdet. Härigenom kommer det egna kapitalet att bättre motsvara den verkliga förmögenheten.

Samtliga fordringar och skulder skall specificeras i inventarieboken, varvid bör iakttagas, att de fordringar och skulder som berör verksamheten hållas åtskilda från övriga. Skulderna i verksamheten skall uppdelas i två grupper: låneskulder och andra. Motivet torde ha varit att balansräkningen genom uppdelning skulle ge bättre översikt över företagets ekonomi och jämväl underlätta kontrollen. Deklaranten bibringas den uppfattningen att uppdelningen motsvarar skattemässigt icke avdragsgilla skulder (låneskulder) och skattemässigt avdragsgilla (andra skulder). Under rubriken "andra skulder" torde i inventarieboken upptagas icke endast varuskulder utan även omkostnadsskulder, intjänta men ej betalda arbetslöner, förfallet men ej betalt arrende o. s. v. således utgifter, som om de betalts kontant, skulle vara skattemässigt avdragsgilla. I deklarationsblanketten 4 B (motsvarande 7 A) upptages icke "andra skulder" som avgående post utan termen varuskulder. Huruvida avsikten är att betona att ett motsatt förhållande föreligger mellan "andra skulder" och varuskulder torde vara tveksamt. I propositionen har varuskulder definierats som skulder för inköp av förnödenheter som skall användas i jordbruksdriften. Något uttalande om att även omkostnadsskulder, löneskulder o. s. v. skall inbegripas bland avdragsgilla varuskulder föreligger ej. Däremot föreligger ett kammarrättsutslag, återgivet i Skattenytt nr 2/1953 enligt vilket en innehavare av trafikbilrörelse, som deklarerat på 7 A blankett, vägrades avdrag för skuld å arbeten, som utförts av en bilreparationsverkstad med den motiveringen, att avdrag för skuld å reparationsarbeten vore obehörigt. Prövningsnämnden i Malmöhus län har tillämpat den principen, att bland varuskulderna även sådana skulder fått medräknas som varit avdragsgilla i den händelse de betalts kontant och räkenskaperna varit väl ordnade.

Har jordbrukare på kredit sålt produkter t. ex. spannmål till producentförening, bör som fordran för dylika leveranser upptagas köpeskillingen eller ett beräknat värde, i den händelse slutavräkning ej erhållits eller ej kan väntas inom en tidsfrist på 3 månader från bokslutsdagen. Dylika leveranser torde icke böra upptagas som varulager med rätt till fri värdering utan som fordringar.

Förhållandet är annorlunda i det fall spannmålen är lämnad t. ex. till en för-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:20

ening, som har till uppgift att på ett ändamålsenligt sätt lagra spannmål för jordbrukares räkning. Detta innebär ej någon försäljning, varför dylik spannmål bör inräknas i varulagret.

Från regeln att samtliga fordringar skall specificeras i inventrieboken göres det undantaget, att fordringar, som uppkommit genom upplåtelse av rätt till avverkning av skog, ej behöver medtagas bland tillgångarna i inventarieboken. Skogsägaren är nämligen berättigad upptaga likvid för avverkningsrätten som inkomst först i den mån den inflyter eller blir tillgänglig för lyftning. Osäkra fordringar skall upptagas till de belopp, varmed de väntas inflyta. Nedskrivning skall göras det räkenskapsår, det blivit känt, att fordran är osäker och oavsett verksamhetens resultat.

Inventarium och balansräkning skall vara införda i inventarieboken inom tre månader efter räkenskapsårets utgång, och deras riktighet bestyrkas medelst jordbrukarens namnunderskrift. Den, som är skyldig föra räkenskapsböcker, torde bli ansvarig för de införda uppställningarna, vare sig han undertecknat dem eller ej.

I de fall räkenskaperna avslutas medelst vinst- och förlustkonto i huvudbok föreskrives att vinster och förluster skall uppdelas i lämpliga huvudposter. Denna bestämmelse är märklig såtillvida, att motsvarighet icke finnes i bokföringslagen. Förklaringen torde vara att finna i det förhållandet, att bokföringslagens föreskrifter huvudsakligen beaktar borgenärernas intressen vid förmögenhetsberäkningen, men med hänsyn till sekretess- och konkurrensförhållanden har det icke ansetts lämpligt föreskriva bruttoredovisning vid resultatberäkningen. Dessa synpunkter har icke kommit till uttryck i förordningen om jordbrukares räkenskaper, som är avsedda att utgöra underlag för taxeringen och att tjäna interna ändamål såsom driftsanalys.

De sakkunniga ha framlagt ett förslag till vinst- och förlustkonto, som torde upptaga de poster, som är av särskilt intresse. Vid jämförelse med den uppgiftsskyldighet, som åligger jordbrukare, vilka deklarera enligt kontantprincipen eller icke avsluta räkenskaperna medelst vinst- och förlustkonto, torde uppgiftsskyldighet enligt det föreslagna vinst- och förlustkontot icke vålla någon olägenhet för jordbrukaren. Men taxeringskontrollen torde försvåras. Härtill kommer, att de uppgifter, som inhämtas från mejerierna, slakterierna och andra, avser kalenderår men det torde vara att förvänta, att de jordbrukare, som redovisa enligt bokföringsmässiga grunder, har brutet räkenskapsår.

Räkenskapsåret skall normalt omfatta 12 månader. Endast vid verksamhetens början eller vid omläggning av räkenskaperna får det omfatta kortare eller längre tid, högst 18 månader.

Valet av räkenskapsår torde komma att bero på omständigheter jordbrukaren anser förmånligast. Sedan gammalt är det vanligt att arrendatorer väljer räkenskapsår i anslutning till arrendetidens början t. ex. den 14 mars. Med hänsyn till att inneliggande lager är minst under sommarmånaderna och sålades lättast att inventera torde bokslut per den 30/6 eller 31/7 bliva vanliga. I de fall varulagret är avsett att användas som vinstregulator är det naturligt att bokslutet förlägges till hösten, då varulagret är som störst. Det är möjligt att en viss förskjutning av räkenskapsåren mot bokslut förlagda till hösten, kan komma att äga rum med tanke på att jordbrukarnas vinstreglerande dispositioner äro tämligen beskurna beträffande andra tillgångar än varulagret.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:20