



# EUROPEISKA UNIONEN

EUROPAPARLAMENTET

RÅDET

---

Strasbourg den 21 maj 2013  
(OR. en)

2010/0374 (COD)  
LEX 1338

PE-CONS 77/12  
ADD 21 REV 1

STATIS 106  
ECOFIN 1090  
UEM 345  
CODEC 3081

**EUROPAPARLAMENTETS OCH RÅDETS FÖRORDNING OM DET EUROPEISKA  
NATIONAL- OCH REGIONALRÄKENSKAPSSYSTEMET I EUROPEISKA UNIONEN  
(ENS 2010) – (BILAGA A - KAPITEL 21)**

# KAPITEL 21

## KOPPLINGAR MELLAN AFFÄRSREDOVISNING OCH NATIONALRÄKENSKAPER SAMT MÄTNING AV FÖRETAGSVERKSAMHET

- 21.01 Affärsredovisningen är tillsammans med företagsundersökningar en viktig informationskälla för företagsverksamhet i nationalräkenskaperna. Nationalräkenskaperna har vissa gemensamma drag med affärsredovisningen, t.ex.
- a) bokföring av transaktioner i konton, dvs. i tabeller med två kolumner,
  - b) monetär värdering,
  - c) användning av saldoposter,
  - d) bokföring av transaktionerna allteftersom de sker, och
  - e) intern samstämmighet inom kontosystemet.

Nationalräkenskaperna är dock annorlunda på ett flertal punkter eftersom de har ett annat mål: Syftet med nationalräkenskaperna är att beskriva alla verksamheter i ett land på ett enhetligt sätt, inte bara ett företags eller en koncerns verksamhet. Strävan efter att ge en enhetlig bild av alla enheter i en ekonomi och deras förbindelser med utlandet medför begränsningar som inte förekommer inom affärsredovisningen.

- 21.02 För nationalräkenskaperna gäller internationella standarder som är gemensamma för alla världens länder. Utvecklingen och användningen av affärsredovisning skiljer sig från ett land till ett annat. Affärsredovisningen är dock på väg mot gemensamma internationella standarder. Harmoniseringen på global nivå inleddes den 29 juni 1973, då *International Accounting Standards Committee* (IASC) inrättades. IASC:s uppdrag var att utarbeta grundläggande redovisningsstandarder – de internationella redovisningsstandarderna IAS (*International Accounting Standards*) och därefter IFRS-standarderna (*International Financial Reporting Standards*) – som skulle kunna tillämpas i hela världen. I Europeiska unionen utarbetas koncernredovisning för börsnoterade företag i EU enligt IFRS-referensramen sedan 2005.

21.03 Detaljerade riktlinjer för vad affärsredovisningen ska innehålla och hur den ska kopplas till nationalräkenskaperna finns i särskilda manualer. I det här kapitlet besvaras de vanligaste frågor som uppstår när nationalräkenskaper sammanställs utifrån affärsredovisning och vissa specifika frågor när det gäller mätningen av företagsverksamhet.

## **NÅGRA SÄRSKILDA REGLER OCH METODER FÖR AFFÄRSREDOVISNING**

21.04 För att man ska kunna få ut den information som behövs ur affärsredovisningen är det viktigt att de som arbetar med nationalräkenskaperna förstår de internationella redovisningsstandarder som gäller för privata bolag och för offentliga förvaltningsorgan. Standarderna för privata bolag utarbetas och hålls uppdaterade av *International Accounting Standards Board* (IASB), och de för offentliga förvaltningsorgan av *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB). I följande punkter beskrivs de allmänna principerna för affärsredovisningen.

### **Bokföringstidpunkt**

21.05 I affärsredovisningen bokför man transaktioner när de äger rum, vilket ger upphov till fordringar och förpliktelser, oavsett när betalningen sker. Till skillnad från kontantmetoden utgår denna metod (faktureringsmetoden) från periodiseringsprincipen. I nationalräkenskaperna används också periodisering.

## **Dubbel bokföring/fyrdubbel bokföring**

21.06 I affärsredovisningen bokförs varje transaktion i företaget på minst två olika konton, ett på debetsidan och ett på kreditsidan, till samma belopp. Denna dubbla bokföring gör det möjligt att kontrollera samstämmigheten mellan kontona.

I nationalräkenskaperna kan också fyrdubbel bokföring användas för de flesta transaktioner. En transaktion redovisas två gånger av varje berörd institutionell enhet, t.ex. en gång som en icke-finansiell transaktion på produktions-, inkomst- och kapitalkontona, och en gång som en finansiell transaktion som är knuten till förändringen i finansiell tillgång och skuld.

## **Värdering**

21.07 I affärsredovisningen och i nationalräkenskaperna bokförs transaktioner till det pris som aktörerna har kommit överens om.

Tillgångar och skulder värderas i allmänhet till sin ursprungliga eller historiska kostnad i företagets finansiella rapporter, eventuellt i kombination med andra priser, t.ex. marknadspriser för lager. Finansiella instrument bör värderas till verkligt värde, som avspeglar de priser som observeras på marknaderna, om nödvändigt beräknade med hjälp av särskilda värderingstekniker.

I nationalräkenskaperna bokförs tillgångar och skulder till de aktuella värdena vid den tidpunkt som balansräkningen avser, inte till sin ursprungliga värdering.

## Resultaträkning och balansräkning

- 21.08 För affärsredovisningen upprättas två finansiella rapporter – resultaträkningen och balansräkningen. I resultaträkningen redovisas transaktioner som motsvarar inkomster och utgifter, och i balansräkningen stockar av tillgångar och skulder. Dessa finansiella rapporter är uppställda i form av konton och visar kontonas saldon samt transaktioner på en aggregerad nivå. Resultaträkningen och balansräkningen är nära knutna till varandra. Saldot i resultaträkningen är företagets resultat (vinst eller förlust). Denna vinst eller förlust ingår också i balansräkningen.
- 21.09 De transaktionskonton vars saldo ingår i resultaträkningen är flödeskonton. Syftet är att visa summan av inkomster och utgifter under räkenskapsåret.
- 21.10 Balansräkningar är konton som visar stockarna, dvs. värdet av tillgångar och skulder vid räkenskapsårets utgång.

## NATIONALRÄKENSKAPER OCH AFFÄRSREDOVISNING – PRAKTISKA FRÅGOR

21.11 För att de som arbetar med nationalräkenskaperna ska kunna använda affärsredovisningen i stor skala, och inte bara i enskilda fall, måste ett antal villkor vara uppfyllda.

Det första är tillgång till företagens räkenskaper. I regel är det obligatoriskt för stora företag att offentliggöra sina räkenskaper. Det finns databaser över dessa räkenskaper som privata eller offentliga organ upprättat, och det är viktigt att de som arbetar med nationalräkenskaperna får tillgång till dem. För stora företag går det i allmänhet att få räkenskaperna direkt från företagen.

Det andra villkoret är ett minimum av standardisering i de redovisningshandlingar som företagen offentliggör, eftersom detta är nödvändigt för datorbehandling. En hög grad av standardisering hänger ofta ihop med att det finns ett organ som samlar in räkenskaper från företagen i sådan standardiserad form. Insamlingen kan organiseras på frivillig basis, till exempel av ett organ som driver ett redovisningscenter och som gör analyser för sina medlemmars räkning. Den kan också vara obligatorisk enligt lag, till exempel när det är skattemyndigheten som samlar in uppgifterna. I båda fallen måste de som arbetar med nationalräkenskaperna begära tillgång till databaserna och respektera den sekretesspolicy som gäller.

- 21.12 Affärsredovisning kan användas när räkenskaperna inte sammanställs i standardiserad form. I många länder finns det sektorer inom ekonomin som domineras av ett fåtal stora företag, och då kan dessa stora företags räkenskaper användas för nationalräkenskaperna. Det finns också användbar information i noterna till räkenskaperna, t.ex. närmare upplysningar eller vägledning om hur bokföringsposterna ska tolkas.
- 21.13 Företagsundersökningar är den andra viktiga källan till data om företagsverksamhet för nationalräkenskaperna. Sådana undersökningar ger tillfredsställande resultat om frågorna är förenliga med posterna i affärsredovisningen och de begrepp som används där. Ett företag kommer inte att kunna ge tillförlitlig information om den inte finns att hämta i företagets eget interna informationssystem. Även i bästa fall, när de som arbetar med nationalräkenskaperna har tillgång till redovisningsdatabaserna, är det dock i allmänhet nödvändigt att göra företagsundersökningar, eftersom informationen i databaserna sällan är tillräckligt detaljerad för att tillgodose alla databehov hos dem som arbetar med nationalräkenskaperna.



- 21.14 Globaliseringen försvårar användningen av affärsredovisning när nationalräkenskaperna utarbetas. Affärsredovisningen måste upprättas på nationell basis för att vara användbar, och så är inte fallet när företagen har dotterbolag utomlands. När företagets verksamhet sträcker sig utanför landets gränser måste man göra justeringar för att få en nationell bild utifrån företagets affärsredovisning. Till affärsredovisningsdatabasen måste företagen lämna antingen räkenskaper som har upprättats på nationell basis eller de justeringar som krävs för att göra företagets räkenskaper nationella. När skattemyndigheter samlar in räkenskaper från företagen brukar de i allmänhet kräva att uppgifterna lämnas på nationell basis för att det ska gå att beräkna skatten på vinsten, vilket är det mest fördelaktiga när uppgifterna ska användas i nationalräkenskaperna.
- 21.15 En annan praktisk fråga är att räkenskapsåret bör motsvara nationalräkenskapernas referensperiod. För årsräkenskaper är detta i allmänhet kalenderåret, så för att affärsredovisningen ska kunna användas på bästa sätt är det önskvärt att majoriteten av dessa företag inleder sina räkenskapsår den 1 januari. Företag kan dock även ha andra startdatum för sina räkenskapsår. För händelser som motsvarar flöden i nationalräkenskaperna går det ofta bra att återskapa räkenskaper på kalenderårsbasis genom att kombinera delar av två på varandra följande räkenskapsår, men för balansräkningar ger denna metod mindre tillfredsställande resultat, särskilt för poster som brukar fluktuera kraftigt under året. Kvartalsvisa räkenskaper sammanställs ofta av stora företag, men de samlas sällan in systematiskt.

## **ÖVERGÅNGEN FRÅN AFFÄRSREDOVISNING TILL NATIONALRÄKENSKAPER: EXEMPLET MED ICKE-FINANSIELLA FÖRETAG**

21.16 För att uppgifter från icke-finansiella företags affärsredovisning ska kunna användas i nationalräkenskaperna krävs flera justeringar. Dessa justeringar kan delas in i tre kategorier: begreppsmässiga justeringar, justeringar för att skapa samstämmighet med räkenskaperna från andra sektorer och kompletterande justeringar.

### **Begreppsmässiga justeringar**

21.17 Begreppsmässiga justeringar krävs eftersom affärsredovisningen inte bygger på exakt samma begrepp som nationalräkenskaperna, och även i de fall begreppen ligger nära varandra så kan värderingsmetoderna skilja sig åt. Nedan följer några exempel på begreppsmässiga justeringar för att beräkna produktion:

- a) Justering för omräkning till baspris. Företagens omsättning anges i allmänhet exklusive moms, men omfattar ofta produktskatter. Däremot ingår produktsubventioner sällan i omsättningen. Därför måste uppgifterna från affärsredovisningen justeras genom ett avdrag för produktskatter och ett tillägg för produktsubventioner för att få fram en skattning av produktionen till baspris.

- b) Försäkringspremier. Försäkringspremier som företagen betalar ingår i deras utgifter, men i nationalräkenskaperna måste premierna delas upp i tre delar – nettopremie, försäkringstjänst och premietillskott. Endast den del som motsvarar tjänsten är insatsförbrukning, varför en korrigering måste göras genom att nettopremierna och premietillskotten dras av från bruttobeloppet.

### **Justeringar för att skapa samstämmighet med räkenskaperna från andra sektorer**

21.18 För att kunna användas i nationalräkenskaperna måste företagens räkenskaper stämma överens med räkenskaperna för andra företag och enheter i övriga institutionella sektorer. Skatter och subventioner som värderas på grundval av företagens räkenskaper måste alltså överensstämma med dem som tas emot eller betalas av den offentliga förvaltningen. Så är inte fallet i praktiken, och det behövs en regel för att uppnå överensstämmelse. Information från den offentliga förvaltningen brukar vara mer tillförlitlig än informationen från företagen, och uppgifterna från affärsredovisningen justeras därför.

## Exempel på kompletterande justeringar

21.19 Exempel på orsaker till att företagens räkenskapsuppgifter kan behöva justeras för att få täckning är avsaknad av statistiska register, befrielse från deklaration av skatt och sociala avgifter samt skatteundandragande.

Nedan följer några exempel på specifika justeringar som kan behöva göras:

- a) Undanhållande av upplysningar om såld produktion och försäljning av handelsvaror. Företag kan undervärdera värdet på försäljningen för att slippa betala skatt, och en justering görs för sådan underdeklaration utifrån uppgifter från skattemyndigheterna.
- b) Inkomster in natura är ersättning till anställda i form av varor och tjänster som de erhåller kostnadsfritt. Om sådan produktion och inkomst inte redovisas i affärsredovisningen måste det göras en justering av de redovisade värdena för att de ska kunna användas i nationalräkenskaperna. När anställda får gratis boende ska en skattning av motsvarande fastighetshyra inkluderas i produktionen och de anställdas inkomster, om detta inte redan har räknats med i affärsredovisningen.
- c) Dricks. När anställda får dricks av företagets kunder ska detta betraktas som en del av omsättningen och därmed av produktionen. En skattning ska göras för dricks som inte redovisas som produktion och anställdas inkomst i affärsredovisningen, och produktion och inkomst justeras i nationalräkenskaperna.

## SÄRSKILDA FRÅGOR

### Kapitalvinster och kapitalförluster

- 21.20 Kapitalvinster och kapitalförluster utgör en av de största svårigheterna vid övergången från affärsredovisning till nationalräkenskaper, framför allt beroende på den typ av information som finns i affärsredovisningen. Insatsförbrukning av råvaror behöver t.ex. inte vara ett direkt köp, utan kan vara ett lageruttag. I nationalräkenskaperna värderas lageruttaget till gällande marknadspris, medan det i affärsredovisningen värderas till sin historiska kostnad, dvs. varans pris vid tidpunkten för inköpet. Skillnaden mellan de båda priserna är en kapitalvinst eller kapitalförlust i nationalräkenskaperna.
- 21.21 Det är inte så lätt att eliminera kapitalvinster eller kapitalförluster på lager eftersom man då måste samla in en mängd kompletterande redovisningsinformation och göra en mängd antaganden. Den information som samlas in måste handla om både egenskaperna hos de lagerhållna produkterna och prisförändringarna under året. Eftersom den information som finns tillgänglig om produkternas egenskaper för det mesta avser försäljning och inköp och inte själva lagret, måste beräkningarna grundas på modeller vars relevans är mycket svår att kontrollera. Trots bristen på exakthet är denna behandling dock nödvändig för att man ska kunna använda uppgifterna från affärsredovisningen.

21.22 Värdering av tillgångar till verkligt värde ger en bättre bild av balansräkningen än värdering till historiska kostnader, men skapar också fler uppgifter om kapitalvinster och kapitalförluster.

### **Globalisering**

21.23 Globaliseringen gör det ännu svårare att använda affärsredovisning när företag även är etablerade utomlands. Den del av verksamheten som bedrivs utanför landets gränser måste uteslutas ur redovisningen för att den ska kunna användas i nationalräkenskaperna. Detta är svårhanterligt såvitt inte skattebestämmelserna innebär att företag måste offentliggöra räkenskaper för den verksamhet som uteslutande bedrivs inom det nationella territoriet. Förekomsten av multinationella koncerner skapar också problem med värderingen eftersom utbytet mellan dotterbolag kan göras på grundval av priser som inte observerats på den öppna marknaden utan fastställts för att minimera den totala skattebördan. De som arbetar med nationalräkenskaperna gör justeringar för att priserna i koncerninterna transaktioner ska stämma överens med marknadspriserna. I praktiken är detta oerhört svårt på grund av bristen på information och bristen på jämförbara öppna marknader för vissa starkt specialiserade produkter. Justeringar kan endast göras i undantagsfall utifrån en analys som sakkunniga inom det berörda området godtar.

21.24 Globaliseringen har bidragit till att man återinfört bokföring av import och export när varorna byter ägare, snarare än när de förflyttas fysiskt. Detta gör att affärsredovisningen lämpar sig bättre för nationalräkenskaperna, eftersom affärsredovisningen också utgår från när varorna byter ägare och inte när de förflyttas fysiskt. När ett företag lägger ut bearbetning på ett företag utanför det nationella ekonomiska territoriet utgör affärsredovisningen det rätta underlaget för att fungera som uppgiftskälla för nationalräkenskaperna. Även om detta är till hjälp finns det fortfarande många frågetecken kring hur värderingen av multinationella företag ska mätas i nationalräkenskaperna.

### **Fusioner och förvärv**

21.25 Omstruktureringar av bolag medför att finansiella tillgångar och skulder uppstår och försvinner. När ett bolag försvinner som självständig juridisk enhet på grund av att det övertas av ett eller flera bolag, ska samtliga finansiella tillgångar och skulder, inklusive aktier och andra ägarandelar som fanns mellan det bolaget och de övertagande bolagen, avlägsnas från nationalräkenskapssystemet. Detta ska bokföras som förändringar i sektorklassificering och struktur i kontona för andra volymförändringar i tillgångarna.

- 21.26 Köp av aktier och andra ägarandelar i ett bolag i samband med en fusion ska dock betraktas som en finansiell transaktion mellan det köpande bolaget och den tidigare ägaren. När befintliga aktier byts ut mot aktier i det övertagande eller nya bolaget ska detta bokföras som inlösen av aktier åtföljd av emittering av nya aktier. Finansiella tillgångar/skulder mellan det övertagna bolaget och tredje parter förblir oförändrade och övergår till det eller de övertagande bolagen.
- 21.27 Nya finansiella tillgångar och skulder (tillblivelse av finansiella tillgångar) som uppstår när ett bolag delas upp juridiskt i två eller flera institutionella enheter ska bokföras som förändringar i sektorklassificering och struktur.
-