

VERIFIKATIONER

Introduktion

Vägledningen och dess innehåll

Bokföringsnämnden har i denna vägledning samlat bokföringslagens bestämmelser och nämndens allmänna råd om verifikationer (BFNAR 2000:6), kommentarer till dessa samt exempel på hur dessa kan tillämpas.

Lagreglerna och Bokföringsnämndens allmänna råd är tillämpliga för samtliga bokföringsskyldiga enligt bokföringslagen.

Med verifikation avses de *uppgifter* som dokumenterar en affärshändelse eller en vidtagen justering i bokföringen. För varje affärshändelse ska det finnas en verifikation. Det är således inte själva informationsbäraren, t.ex. ett papper eller en diskett, utan de lagrade uppgifterna som utgör verifikationen.

Uppgifterna i en verifikation kan vara lagrade i vanlig läsbar form (dokument), mikroskrift eller s.k. maskinläsbart medium.

I denna vägledning avses med:

BFL – bokföringslagen (1999:1078)

BFN – Bokföringsnämnden

företag – en fysisk eller juridisk person som är bokföringsskyldig enligt BFL (1 kap. 2 § första stycket 1 BFL).

I vägledningen behandlas ett antal områden som gäller verifikationer under följande avsnitt: Utgångspunkter, Vad ska användas som en verifikation?, Vad ska en verifikation innehålla?, Komplettering av mottagna uppgifter i en verifikation, Rättelse av verifikation, Gemensam verifikation och slutligen Fakturor i komprimerad form på lista.

Beträffande avsnittet ”Gemensam verifikation” redogörs i vägledningen i huvudsak endast för de lagregler som finns för gemensam verifikation. För den som vill veta mer om detta område hänvisas till BFN R2 ”Gemensam verifikation”. BFN planerar en omarbetning av denna rekommendation.

Bokföringslagen och annan lagstiftning

I avsnittet ”Lagregler och allmänna råd” redovisas BFL:s bestämmelser och BFNs allmänna råd.

För den som är bokföringsskyldig kan dock även andra bestämmelser reglera vad som gäller för verifikationer såsom t.ex. bestämmelserna i skattebetalningslagen, lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter, mervärdesskattelagen, aktiebolagslagen och punktskattelagstiftningen.

Lagregler och allmänna råd

Utgångspunkter

1. Med verifikation avses de uppgifter som dokumenterar en affärshändelse eller en vidtagen justering i bokföringen (jfr 1 kap. 2 § första stycket 8 BFL).
2. Med affärshändelser avses alla förändringar i storleken och sammansättningen av ett företags förmögenhet som beror på företagets ekonomiska relationer med omvärlden, såsom in- och utbetalningar, uppkomna fordringar och skulder samt egna tillskott till och uttag ur verksamheten av pengar, varor eller annat (jfr 1 kap. 2 § första stycket 7 BFL).
3. För varje affärshändelse ska det finnas en verifikation (5 kap. 6 § första stycket första meningen BFL).
4. Verifikationer ska även finnas för andra bokföringsposter än sådana som avser affärshändelser (jfr 5 kap. 10 § BFL).
5. En verifikation ska dokumentera en affärshändelse eller en vidtagen justering i bokföringen och ska normalt inte samtidigt utgöra en del av den löpande bokföringen (BFNAR 2000:6 punkten 1).

Verifikationens form

6. Uppgifterna i en verifikation ska bevaras i
 - a) vanlig läsbar form (dokument),
 - b) mikroskrift som kan läsas med förstoringshjälpmedel, eller
 - c) annan form som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas endast med tekniskt hjälpmedel (maskinläsbart medium) och som genom omedelbar utskrift kan tas fram i sådan form som avses i a) eller b) (jfr 7 kap. 1 § första stycket BFL).

Vad ska användas som en verifikation?

Mottagna uppgifter om affärshändelser (mottagna verifikationer)

7. Om företaget har tagit emot en uppgift om affärshändelsen i den form som anges i punkten 6, ska denna uppgift, i förekommande fall kompletterad med uppgifter enligt punkterna 16 – 18, användas som verifikation (jfr 5 kap. 6 § första stycket andra meningen BFL).
8. Dokument, mikroskrift och maskinläsbart medium med räkenskapsinformation som företaget har tagit emot från någon annan ska bevaras i det skick materialet hade när det kom till företaget (7 kap. 1 § andra stycket första meningen BFL).

9. Om ett företag tar emot räkenskapsinformation i form av t.ex. ett dokument som inte uppfyller kravet på varaktighet ska företaget kopiera detta. Kopian måste då uppfylla detta krav. Därefter ska både det ursprungligen mottagna dokumentet och kopian arkiveras (BFNAR 2000:5 punkten 3).
10. Om ett företag i efterhand tar emot en uppgift vilken utgjort underlag för en tidigare mottagen uppgift om en affärshändelse – t.ex. underlaget till en mottagen faxhandling – ska även den senare mottagna uppgiften bevaras om den på ett bättre sätt än den första verifierar utställare och innehåll (BFNAR 2000:6 punkten 2).
11. Det är tillåtet att i bokföringen arbeta med elektroniska kopior av räkenskapsinformation som *mottagits* i vanlig läsbar form. Detta gäller dock endast om
 - a) även originalet arkiveras *och*
 - b) möjligheterna att följa sambandet mellan det arkiverade originalet och bokföringsposten säkerställs (BFNAR 2000:6 punkten 3).

Egenupprättade uppgifter om affärshändelser (egenupprättade verifierationer)

12. Dokument, mikroskrift och maskinläsbart medium med räkenskapsinformation som företaget självt har upprättat ska bevaras i det skick materialet fick när räkenskapsinformationen sammanställdes. (7 kap. 1 § andra stycket sista meningen BFL).
13. Om det inte förekommer några mottagna uppgifter i samband med en affärshändelse måste den bokföringsskyldige själv sammanställa en verifieration som uppfyller samtliga de i lag angivna kraven på vilka uppgifter en verifieration ska innehålla och därvid tillse – såvitt det är möjligt – att verifierationen kan tjäna som bevis om affärshändelsen (BFNAR 2000:6 punkten 4).

Hänvisningsverifikation

14. Om det behövs med hänsyn till arten av den mottagna verifierationen, får bokföringen grundas på en särskilt upprättad hänvisningsverifikation (5 kap. 6 § andra stycket BFL).
15. I en hänvisningsverifikation ska anges var och i vilken form den ursprungliga uppgiften om affärshändelsen förvaras (BFNAR 2000:6 punkten 5).

Vad ska en verifieration innehålla?

16. Verifikationen ska innefatta uppgift om:
 - a) när den har sammanställts,
 - b) när affärshändelsen har inträffat,

- c) vad denna avser,
- d) vilket belopp den gäller och
- e) vilken motpart den berör, samt ska i förekommande fall även innefatta upplysning om
- f) handlingar eller andra uppgifter som har legat till grund för affärshändelsen samt var dessa finns tillgängliga (jfr 5 kap. 7 § första stycket BFL).

Utelämnande av uppgifter i en verifikation

17. Uppgifter enligt punkten 16 får utelämnas, om det är förenat med svårigheter att låta uppgiften ingå i verifikationen och ett utelämnande är förenligt med god redovisningssed (jfr 5 kap. 8 § BFL).

Verifikationsnummer

18. I verifikationen ska det ingå ett verifikationsnummer eller annat identifieringstecken samt sådana övriga uppgifter som är nödvändiga för att sambandet mellan verifikationen och den bokförda affärshändelsen utan svårighet ska kunna fastställas (5 kap. 7 § andra stycket BFL).

Verifikationsnummerserier

19. En serie av verifikationsnummer eller andra identifieringstecken ska vara obruten för en viss tidsperiod, vanligen ett räkenskapsår. Serien ska föras i en följd utan att mellanliggande nummer eller tecken hoppas över (BFNAR 2000:6 punkten 6).
20. Ett företag får använda sig av *flera* verifikationsnummerserier om de grundläggande kraven på ordning och reda samt överskådlighet är uppfyllda. (BFNAR 2000:6 punkten 7).
21. Vad som sägs i punkterna 19 – 20 hindrar inte att en bokföringsskyldig utöver verifikationsnummerserien/serierna även tillför annat nummer i serie (BFNAR 2000:6 punkten 8).

Kontering på verifikation

22. Kontering på verifikation ska ske om det behövs för att säkerställa sambandet mellan en verifikation och en bokföringspost (BFNAR 2000:6 punkten 9).
23. Kontering på verifikation innebär att en verifikation tillförs uppgift om på vilka konton bokföring ska ske (BFNAR 2000:6 punkten 10).
24. Konteringen ska tillföras verifikationen på ett varaktigt sätt samt vara tydlig och lätt urskiljbar från övriga uppgifter (BFNAR 2000:6 punkten 11).

Komplettering av mottagna uppgifter i en verifikation

25. Om företaget har tagit emot en uppgift om affärshändelsen i den form som anges i punkten 6, ska den bokföringsskyldige vid behov komplettera mottagna uppgifter så att verifikationen uppfyller de i punkterna 16 – 18 angivna kraven på vilka uppgifter en verifikation ska innehålla (BFNAR 2000:6 punkten 12).
26. En sådan komplettering får inte medföra att innehållet i de mottagna uppgifterna förändras (BFNAR 2000:6 punkten 13).
27. Kompletteringen ska ske så att verifikationen efter komplettering kan tjäna som bevis om affärshändelsen (BFNAR 2000:6 punkten 14).
28. Det ska av verifikationen framgå *när* kompletteringen har skett, *vem* som har utfört den och *vilka* uppgifter verifikationen har kompletterats med (BFNAR 2000:6 punkten 15).

Rättelse av verifikation

29. Om en verifikation rättas, ska det anges när rättelsen har skett och vem som har gjort den (5 kap. 9 § BFL).
30. Rättelse ska ske på sådant sätt att den ursprungliga uppgiften klart framgår (BFNAR 2000:6 punkten 16).
31. Sker rättelse genom att en verifikation ersätts med en ny utgör även fortsättningsvis den ersatta verifikationen räkenskapsinformation (BFNAR 2000:6 punkten 17).

Gemensam verifikation

32. Flera likartade affärshändelser får dokumenteras genom en gemensam verifikation (5 kap. 6 § tredje stycket första meningen BFL).
33. Vid försäljning av varor och tjänster mot kontant betalning får även inbetalningarna under en dags försäljning dokumenteras genom en gemensam verifikation, om det skulle vara förenat med svårigheter att upprätta verifikationer för de olika affärshändelserna. Den gemensamma verifikationen får då utgöras av uppgifter från en kassaapparat, kassarapport eller annan uppgift som anger summan av mottagna betalningar (5 kap. 6 § tredje stycket andra och tredje meningen BFL).

Fakturor i komprimerad form på lista

34. Det är tillåtet att komprimera uppgifter från utgående fakturor i listor och använda dessa listor som verifikationer i företagets egen bokföring (BFNAR 2000:6 punkten 18).

35. En sådan lista ska uppfylla följande grundkrav (BFNAR 2000:6 punkten 19):

- a) En och samma lista får som mest avse faktureringen under en dag.
- b) Varje i listan ingående faktura ska vara klart avskild från övriga fakturor.
- c) Varje faktura ska vara försedd med fakturanummer.
- d) Varje faktura ska uppfylla samtliga de i lag angivna kraven på vilka uppgifter en verifikation ska innehålla.

Ikraftträdande

36. BFNs allmänna råd (BFNAR 2000:6) träder i kraft den 1 januari 2001 och ska tillämpas beträffande räkenskapsår under vilka bokföringsskyldighet föreligger enligt bokföringslagen (1999:1078).

Kommentarer

Utgångspunkter (punkterna 1 – 6)

Enligt punkten 1 avses med verifikation de uppgifter som dokumenterar en affärshändelse eller en vidtagen justering i bokföringen. Uppgifterna kan vara lagrade i olika form, t.ex. på papper eller på diskett. Det är emellertid inte själva informationsbäraren utan de lagrade uppgifterna som utgör verifikationen (prop. 1998/99:130 s. 395).

Detta har framförallt betydelse när uppgifterna finns lagrade i maskinläsbar form. Uppgifterna och informationsbäraren är då inte knutna till varandra i samma låsta och varaktiga form som t.ex. i en pappersbaserad handling. Den elektroniska informationen utgör inte unika fysiska exemplar utan det som finns är ett originalinnehåll. Verifikationer i direkt läsbar form (dokument, mikroskrift) är till skillnad från maskinläsbart medium däremot knutna till informationsbäraren och utgör unika fysiska exemplar. Detta medför att informationsbäraren i dessa fall blir en del av verifikationen.

Av punkten 3 framgår att det ska finnas en verifikation för varje enskild affärshändelse. I begreppet affärshändelse, som definieras i punkten 2, ligger en begränsning till händelser som omedelbart påverkar företagets resultat och ställning. Sådant som inträffat innan affärshändelsen, såsom exempelvis ett avtalsslut, ska i allmänhet inte bokföras som en affärshändelse. En annan viktig begränsning ligger i att affärshändelserna ska utgöras av åtgärder av ekonomisk innebörd i rörelsens relationer med omvärlden (jfr prop. 1998/99:130 s. 374).

Huvuddelen av posterna i den löpande bokföringen utgörs normalt av affärshändelser, men av punkten 4 framgår att verifikationer också ska finnas för andra bokföringsposter än sådana som avser affärshändelser. Här avses bokslutstransaktioner och rättelser av bokföringsposter. Detta innebär att även för

dessa bokföringsposter gäller de generella bestämmelserna för verifikationer och posterna ska därför som regel uppfylla kraven på en verifikations innehåll och form.

Av punkten 5 framgår att uppgifterna i en verifikation ska dokumentera affärshändelsen eller den i bokföringen vidtagna justeringen och normalt inte samtidigt ska utgöra en del av den löpande bokföringen. Bestämmelsen hindrar dock inte att uppgifterna i en verifikation var för sig får användas i bokföringen både som den presenteras i registreringsordning och i systematisk ordning. I en datorbaserad användarmiljö innebär detta att man inte behöver registrera samma uppgifter flera gånger, under förutsättning att datorsystemet kan sammanställa alla uppgifterna till ett underlag, som uppfyller kraven på de uppgifter en verifikation ska innehålla samtidigt som kraven på den löpande bokföringen uppfylls. I ett pågående projekt behandlar BFN den närmare innebörden av löpande bokföring.

Verifikationens form

Såsom framgår av punkten 6 godkänner BFL tre lagringsformer för verifikationer; vanlig läsbar form (dokument), mikrofilm och maskinläsbar form. Den sistnämnda formen rymmer bl.a. de *optiska databärarna* CD-rom, CD-R och DVD. Den inrymmer också de *magnetiska databärarna* såsom t.ex. hårddiskar och disketter (s.k. magnetiska skrivminnen) och magnetband.

Vad ska användas som en verifikation? (punkterna 7 – 15)

Mottagna uppgifter om affärshändelser (mottagna verifikationer)

Av punkterna 7 och 8 följer att om ett företag har tagit emot en uppgift om en affärshändelse är det denna uppgift som ska användas som verifikation. En sådan uppgift ska bevaras i det skick materialet hade när det kom till företaget.

Bestämmelsen innebär att räkenskapsinformationen i princip ska bevaras i sin ursprungliga form. Om således en verifikation från början kommit till uttryck i ett pappersbaserat dokument, avser kravet på bevarande just detta dokument. Dokumentet får inte ersättas av något annat dokument, t.ex. en fotokopia. Det får inte heller ersättas med lagring i annan form, såsom elektronisk lagring genom scanning (jfr prop. 1998/99:130 s. 405).

Samma princip gäller om företaget har erhållit en optisk skiva som innehåller en eller flera verifikationer – kravet på bevarande avser då den mottagna skivan. Innehåller den mottagna skivan flera verifikationer och/eller annan räkenskapsinformation kan bestämmelserna om hänvisningsverifikation i punkterna 14 och 15 vara tillämpliga.

Har företaget tagit emot en uppgift om en affärshändelse på elektronisk väg som vid överföringstillfället inte hade antagit någon fysisk form, t.ex. en faktura översänd via e-post, ska informationen bevaras i elektronisk form så att den kan presenteras på det sätt det från början var tänkt. Det hindrar emellertid inte företaget från att anpassa den mottagna maskinläsbara räkenskapsinformationen till sitt eget informationssystem. En förutsättning för detta är att räkenskapsinformationen inte förändras till sitt innehåll (jfr prop. 1998/99:130 s. 405).

Det är däremot inte tillåtet att överföra informationen till vanlig läsbar form, t.ex. genom pappersutskrift, för att därefter förstöra den erhållna elektroniska informationen. Medger inte bokföringssystemet en hantering av elektroniska verifierationer kan emellertid reglerna om hänvisningsverifikation vara tillämpliga i det löpande bokföringsarbetet. Detta innebär att företaget kan göra en utskrift av t.ex. ett e-postmeddelande. Utskriften kan då föras med en hänvisning till uppgiften som mottagits och lagrats elektroniskt. Därefter kan utskriften användas i det löpande bokföringsarbetet.

Informationen som kommit till företaget via e-post omfattas således av arkiveringsbestämmelserna och ska lagras elektroniskt t.o.m. det tredje året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. Därefter får informationen ersättas med pappersutskrift eller mikroskrift enligt BFL:s bestämmelser om förtida förstöring av räkenskapsinformation på maskinläsbart medium, som behandlas närmare i BFNs vägledning *Räkenskapsinformation och dess arkivering*.

Ett exempel avseende ett mindre företag kan ytterligare illustrera.

Ett företag får en elektronisk faktura med e-post. Fakturan konverteras till företagets informationssystem där den lagras tillfälligt. Efter lagring gör företaget en pappersutskrift av fakturan. Denna utskrift sorteras sedan in i verifierationspärmarna och åsätts ett verifierationsnummer. En hänvisning till den lagrade elektroniska verifierationen lämnas på dokumentet, t. ex. i form av elektronisk sökväg. Vid årets slut överförs den elektroniska informationen till en cd-rom. Denna cd-rom bevaras sedan under den föreskrivna arkiveringstiden. Företaget följer bokföringslagens bestämmelser under förutsättning att informationen inte i sak förändras vid konverteringen eller vid de olika överföringarna samt att även hänvisningsverifikationen bevaras.

I de fall ett företag har tagit emot information som endast utgörs av någon enstaka uppgift med begränsat informationsvärde, som företaget självt kompletterar med erforderliga uppgifter från dess system, är det fortfarande den mottagna uppgiften som ska användas som verifikation. Detta gäller även om uppgiften måste kompletteras så att den uppfyller de krav som BFL uppställer på innehållet i en verifikation (jfr prop. 1998/99:139 s. 395 f.).

Även uppgifter som har utväxlats mellan parterna och som successivt har kompletterats kan utgöra i lagens mening "mottagna uppgifter", vilket kan illustreras med följande exempel.

Ett företag har i samband med tillkomsten av ett leveransavtal tagit emot en datafil med leverantörens prislista. Datafilen har sedan legat till grund för en på elektronisk väg gjord beställning, vilken leverantören i sin tur har använt sig av när han på elektronisk väg har bekräftat och fakturerat beställningen. I denna situation kan de uppgifter som företaget hämtar från prislistan i syfte att komplettera verifikationen ingå i denna trots att uppgifterna inte har mottagits i samband med den aktuella affärshändelsen (prop. 1998/99:130 s. 395).

Av BFL:s bestämmelser om arkivering av räkenskapsinformation följer ett krav på att de mottagna uppgifterna ska bevaras i en åldersbeständig form. Det innebär att

dokument ska vara skrivna på sådant papper och med sådan skrift att de alltjämnt kan läsas vid arkiveringstidens utgång. Motsvarande resonemang gäller för mikroskrift och fysiska bärare av maskinläsbar information.

Följande exempel kan illustrera.

Ett företag har tagit emot uppgifter om en affärshändelse i form av en faxhandling. Faxhandlingen är utskriven på en papperskvalitet som inte tillgodoser BFL:s krav på varaktighet och bevarande, vilket innebär att företaget måste framställa en åldersbeständig handling med samma innehåll som den mottagna faxhandlingen. Både faxhandlingen och den åldersbeständiga kopian ska bevaras (jfr punkten 9).

Det förekommer också situationer då företag i efterhand tar emot en handling som utgjort underlag för den mottagna faxhandlingen. Det kan finnas skäl att bevara även denna senare mottagna handling om den på ett bättre sätt än faxhandlingen verifierar utställare och innehåll (jfr punkten 10).

I fråga om val av material kan den bokföringsskyldige få ledning av BFNs vägledning *Räkenskapsinformation och dess arkivering*.

Scanning

Av punkten 11 framgår att det under vissa förutsättningar är möjligt att i bokföringen arbeta med elektroniska kopior av räkenskapsinformation som mottagits i vanlig läsbar form. Hur man kan använda scanningtekniken i det praktiska bokföringsarbetet – under förutsättning att originalverifikationen också arkiveras – behandlas i BFNs pågående projekt om löpande bokföring. Nedan redovisas hur hanteringen av verifikationerna ska gå till.

Det bör först och främst observeras att den elektroniska kopian aldrig kan ersätta originaldokumentet. Därav följer att, om originaldokumentet scannas in, det alltjämnt är originaldokumentet som utgör verifikationen och därmed ska uppfylla de grundläggande kraven för en verifikations innehåll och form. Är originaldokumentet ofullständigt och behöver kompletteras i enlighet med punkterna 16 och 18 bör därför kompletteringen som huvudregel ske innan dokumentet scannas in i redovisningssystemet.

Om den elektroniska kopian tillförts obligatoriska uppgifter, som det ursprungliga dokumentet saknar, omfattas både originaldokumentet och den elektroniska kopian av arkiveringsbestämmelserna i BFL och ska sparas i 10 år. Det finns givetvis inget som hindrar att man gör en utskrift av den elektroniska kopian och arkiverar utskriften i stället för den elektroniska kopian. Under förutsättning att sambandet mellan originaldokumentet och bokföringsposten bibehålls, kan det vara tillräckligt att endast skriva ut de kompletterande uppgifterna.

Det ska alltid gå att finna den elektroniska kopian med ledning av uppgift i originaldokumentet och vice versa. Sambandet mellan originaldokumentet, den elektroniska kopian och bokföringsposten måste därför säkerställas. Det kan ske genom att ett nummer, tecken eller dylikt åsätts både originaldokumentet och den elektroniska kopian.

Exempel 1 visar hur arbetet med elektroniska kopior kan gå till i ett företag.

Egenupprättade uppgifter om affärshändelser (egenupprättade verifikationer)

Även för egenupprättade verifikationer gäller som huvudregel att de ska bevaras i den form de sammanställdes i (jfr punkten 12). Det innebär att om uppgifterna har sammanställts i ett pappersdokument, t.ex. en bokföringsorder, ska det dokumentet användas som verifikation och får inte ersättas med uppgifter lagrade i mikroskrift eller i elektronisk form, t.ex. genom scanning av dokumentet. Om uppgifterna däremot har sammanställts elektroniskt medger BFL att uppgifterna omedelbart efter bokföring får överföras till ett dokument, mikroskrift eller ett annat maskinläsbart medium.

Enligt punkten 13 åligger det den bokföringsskyldige, om det inte förekommer några mottagna uppgifter i samband med en affärshändelse, att själv sammanställa en verifikation som innehåller samtliga obligatoriska uppgifter. Om det är möjligt ska den bokföringsskyldige se till att verifikationen kan tjäna som bevis om affärshändelsen (jfr prop. 1998/99:130 s. 250). Bestämmelsen tar främst sikte på situationer då den bokföringsskyldige inte har fått något underlag i samband med ett inköp av en vara eller en tjänst.

Andra exempel där bestämmelsen i punkten 13 kan aktualiseras är en enskild näringsidkares uttag ur näringsverksamheten eller ett företags behov av att upprätta bevis för andra bokföringsposter än sådana som avser affärshändelser, t.ex. bokslutstransaktioner och rättelser av bokföringsposter. I allmänhet föreligger i dessa fall inga mottagna uppgifter utan det är den bokföringsskyldiges uppgift att själv upprätta en verifikation.

Exempel 2 behandlar egenupprättade verifikationer.

Hänvisningsverifikation

Det kan ibland förekomma att de mottagna uppgifterna är av en sådan art att man inte vill att de ska ingå bland verifikationerna utan i stället vill förvara dem på ett annat och kanske mer betryggande sätt. Det kan vara fråga om dokument med självständigt värde såsom kontrakt, avtal, skuldebrev och liknande. I sådana fall får bokföringen grundas på en särskilt upprättad hänvisningsverifikation. Av denna ska framgå var och i vilken form de ursprungliga uppgifterna om affärshändelsen förvaras.

Hänvisningsverifikationer får också användas vid återkommande affärshändelser som helt eller delvis verifieras av samma ursprungliga uppgifter om affärshändelsen, t.ex. en hyresbetalning på vilken hänvisning sker till ett hyreskontrakt.

Exempel 3 behandlar hänvisningsverifikation.

Vad ska en verifikation innehålla? (punkterna 16 – 24)

Bokföringslagen uppställer vissa grundläggande krav på vad en verifikation ska innehålla. Vilka är då dessa?

Av punkten 16 framgår att verifikationen alltid ska innehålla uppgift om när den sammanställts, när affärshändelsen inträffat, vad den avser, vilket belopp den gäller, vilken motpart den berör och i förekommande fall även innefatta upplysning om handlingar eller andra uppgifter som har legat till grund för affärshändelsen samt var dessa finns tillgängliga.

Kraven gäller både mottagna uppgifter om affärshändelser (mottagna verifikationer) och egenupprättade uppgifter om affärshändelser (egenupprättade verifikationer) men omfattar även andra bokföringsposter än sådana som avser affärshändelser. Upprättar företaget t.ex. en bokföringsorder med anledning av en bokslutstransaktion eller i syfte att rätta en tidigare bokförd post ska som huvudregel även bokföringsordern uppfylla kraven i punkten 16.

De uppgifter som framgår av och åsatts verifikationerna ska vara varaktiga och får inte utplånas eller göras oläsliga.

Utelämnande av uppgifter i verifikation

Huvudregeln är att alla verifikationer ska innehålla de uppgifter som återges i punkten 16. Det kan emellertid uppkomma situationer då det är förenat med svårigheter att infoga någon eller några av dessa uppgifter i verifikationen. BFL innehåller därför en undantagsregel (punkten 17) som innebär att uppgifter i punkten 16 får utelämnas om det är förenat med svårigheter att infoga uppgiften i verifikationen och ett utelämnande är förenligt med god redovisningssed.

De fall som i första hand kan inrymmas under denna bestämmelse är sådana där verifikationen kommer till uttryck i uppgifter från ett kassaregister, en kassarapport eller annan handling som endast anger summan av erhållna betalningar vid kontanta försäljningar av varor och tjänster. Ofta handlar dessa transaktioner om mindre belopp och med en kundkrets som huvudsakligen är anonym. Det är då inte rimligt att kräva att verifikationen ska innefatta samtliga uppgifter enligt punkten 16.

Finns däremot uppgifterna att tillgå, med möjlighet att utan alltför stor svårighet infoga dessa i verifikationen, ska bestämmelsen tillämpas mer restriktivt. Så kan t.ex. vara fallet om antalet transaktioner är begränsat och det av t.ex. tidsbeställningslistor eller annat går att härleda de uppgifter som eftersöks.

Verifikationsnummer

En verifikation ska enligt punkten 18 även innehålla uppgifter som gör det möjligt att fastställa sambandet mellan verifikationen och den bokförda affärshändelsen. Den lämpligaste ordningen torde vara att verifikationerna identifieras genom att de förses med nummer i löpande följd i en eller flera serier för varje bokföringsskyldig (prop. 1998/99:130 s. 396). Om tillfredsställande identifiering kan ske med andra hjälpmedel än numrering, bör även det kunna accepteras.

Har en verifikation tilldelats ett verifikationsnummer bibehåller verifikationen det åsatta numret och ska sparas tillsammans med övriga verifikationer även om verifikationen därefter makuleras.

Verifikationerna ska på ett tydligt och varaktigt sätt tilldelas ett verifikationsnummer eller motsvarande identifieringstecken.

Det bör av systemdokumentationen framgå hur företaget valt att identifiera verifikationerna. Beskrivningen bör bl.a. innehålla upplysning om identifieringen sker numeriskt eller på annat sätt, om en eller flera serier används, på vilket sätt serierna är indelade samt vilken tidsperiod serien/serierna omfattar.

Verifikationsnummerserier

Verifikationer bör som huvudregel numreras löpande i en enda verifikationsnummerserie. En serie av verifikationsnummer eller andra identifieringstecken ska vara obruten under den tidsperiod bokföringen avser, vanligtvis ett räkenskapsår. Det innebär att serien ska föras i en följd utan att mellanliggande nummer eller tecken hoppas över.

Beroende på bokföringssystemets uppbyggnad kan det emellertid finnas förutsättningar att använda *flera* verifikationsnummerserier. En förutsättning är att de grundläggande kraven på ordning och reda samt överskådlighet är uppfyllda (punkten 20).

Ett företag har således stor frihet att välja antalet serier så länge de affärshändelser som "brutits ut" numreras konsekvent inom den angivna serien. Såttillvida kan t.ex. kundfordringar och leverantörsskulder respektive betalningar av dessa numreras i olika serier medan återstoden av verifikationsmaterialet numreras i en gemensam verifikationsnummerserie. Motsvarande gäller för andra bokföringsposter än affärshändelser.

Om ett företag bedriver organisatoriskt eller geografiskt åtskilda verksamheter får företaget använda sig av flera olika verifikationsnummerserier i respektive verksamhet. Det är i dessa fall således möjligt att använda olika serier för samma slags affärshändelse under förutsättning att serierna utan svårighet kan hänföras till de olika verksamheterna utan att sammanblandning sker.

Det är inte förenligt med god redovisningssed att organisera bokföringen i en koncern så att den löpande redovisningen – helt eller delvis – är gemensam för flera koncernbolag i vidare utsträckning än vad som medges enligt bestämmelsen i 4 kap. 5 § BFL om gemensam bokföring för flera bokföringsskyldiga. Den närmare innebörden av bestämmelsen behandlas i BFNs pågående projekt om löpande bokföring.

Vad som sägs i föregående avsnitt hindrar inte att en bokföringsskyldig utöver verifikationsnummerserien/serierna även tillför annat nummer i serie som är gemensam med annan bokföringsskyldig (punkten 21). Inom en koncern med gemensam faktureringsfunktion kan man t.ex. ha en löpande nummerserie gemensamt för samtliga kundfakturer samtidigt som de enskilda företagen i koncernen har egna verifikationsnummerserier.

Kontering på verifikation

Punkterna 22 - 24 behandlar kontering *på* verifikation. Huruvida kontering behöver tillföras själva verifikationen eller enbart framgå av bokföringens presentation i registreringsordning och systematisk ordning, ska bedömas mot bakgrund av kravet på att sambandet mellan verifikation och bokförd post alltid ska kunna fastställas utan svårighet. Vid bedömningen ska hänsyn bl.a. tas till sådana omständigheter som bokföringssystemets utformning och enkelhet, företagets rutiner för hantering av verifikationer, antalet verifikationer och dess standard i informationshänseende.

Det föreligger inte något krav, för ett företag som infört konteringsrutiner, att därmed kontera samtliga verifikationer. Det är således möjligt att underlåta kontering på verifikationer, om sambandet mellan verifikationerna och bokföringsposterna ändå kan säkerställas.

Kontering innebär en klassificering av affärshändelsen. Genom konteringen anger den bokföringsskyldige i vilken utsträckning affärshändelsen ger upphov till en tillgång/skuld, förändring inom eget kapital eller är resultatpåverkande. Klassificeringen kan vara av olika detaljeringsgrad och styrs i hög grad av kraven på precision i den systematiska sammanställningen.

Kontering sker i allmänhet genom angivande av kontonummer. Hur detaljerad kontoangivelsen på själva verifikationen ska vara måste bedömas från fall till fall. I företag med ett mindre antal konton och verifikationer kan det vara tillräckligt att ange endast kontoslag (t.ex. omkostnadskonto) eller affärshändelsens art (t.ex. varuinköp) om det är tillräckligt för att säkerställa sambandet mellan en verifikation och en bokföringspost.

Innehåller en verifikation flera delposter och det inte klart framgår hur respektive delpost ska klassificeras kan en detaljerad kontering däremot vara en förutsättning för att kunna utläsa till vilket konto varje delpost hör. I dessa fall kan verifikationen behöva försees med kontoangivelse för varje enskild delpost.

Kontering på verifikation kan även göra det möjligt att överblicka affärshändelsernas inverkan på ett företags resultat och ställning fortlöpande i avvaktan på bokföring. Konteringen underlättar också möjligheten att i efterhand kontrollera på vilka konton en verifikation har bokförts.

Konteringen ska tillföras verifikationen på ett varaktigt sätt samt vara tydlig och lätt urskiljbar från övriga uppgifter.

Komplettering av mottagna uppgifter i verifikation (punkterna 25 – 28)

Enligt punkten 16 ska en verifikation som huvudregel innehålla vissa uppgifter. En bokföringsskyldig som tar emot uppgifter rörande en affärshändelse bör alltid eftersträva att uppgifterna är kompletta i nämnda hänseende.

I annat fall ska den bokföringsskyldige komplettera uppgifterna. Av punkterna 26 och 27 framgår att en sådan komplettering, liksom komplettering med identifieringstecken och andra uppgifter som en verifikation också ska vara försedd

med, inte får medföra att innehållet i de mottagna uppgifterna på något sätt förändras. Syftet är att kompletteringen ska ske så att verifikationen i sin slutliga form kan tjäna som bevis om affärshändelsen.

Det ska av verifikationen framgå *när* kompletteringen har skett, *vem* som har utfört den och även *vilka* uppgifter verifikationen har kompletterats med. Har företaget fastställda rutiner för komplettering ska dessa framgå av företagets systemdokumentation.

En särskild fråga är hur man ska göra när de uppgifter som den bokföringsskyldige har mottagit utifrån är så ofullständiga att de inte har något självständigt innehåll eller bevisvärde. Verifikationen utgörs även i det här fallet av den utifrån mottagna uppgiften men det åligger den bokföringsskyldige att komplettera uppgiften så att den kan förstås och kan utgöra bevis om affärshändelsen.

Exempel 4 behandlar komplettering av verifikation.

Rättelse av verifikation (punkterna 29 – 31)

De uppgifter som framgår av och som verifikationerna förses med ska vara varaktiga och får inte utplånas eller göras oläsliga. Det kan emellertid uppkomma situationer där uppgifter i en verifikation behöver ändras eller där själva bokföringsposten har blivit felaktigt införd i redovisningssystemet och därför behöver ändras.

Behöver ändringar eller tillägg ske i en verifikation efter det att den mottagits eller upprättats (egenupprättade verifikationer) och ändringen inte utgör komplettering i enlighet med punkterna 25 - 28, ska ändringen ske i form av en rättelse. Enligt punkten 30 ska rättelsen ske på ett sådant sätt att den ursprungliga uppgiften klart framgår.

Verifikationen kan också ersättas med en ny. I så fall måste det säkerställas - genom anteckning på den tidigare verifikationen eller på annat sätt - att man vid granskning utan svårighet kan få kännedom om bytet. Enligt punkten 31 utgör den ersatta verifikationen även fortsättningsvis räkenskapsinformation vilket innebär att den ska bevaras.

Ett exempel kan illustrera. Ett företag erhåller en faktura som bokförs. Efter ett tag upptäcker leverantören att förfallodagen är felaktigt angiven på fakturan och skickar därför en ny faktura med rätt dag. Den nya fakturan ska inte bokföras, men företaget ska spara både den ersatta och den nya fakturan. På den ersatta fakturan antecknas utbytet.

Om ändringen innebär att en bokföringspost behöver ändras i efterhand sker detta normalt genom en särskild rättelsepost. Rättelseposten är en ny bokföringspost och förutsätter att en särskild verifikation upprättas.

Vid rättelse av verifikation ska det anges när rättelsen skett och vem som har gjort den.

Den bokföringsskyldige bör ha i förväg fastställda rättelserutiner, vilka ska framgå av företagets systemdokumentation (jfr prop. 1998/99:130 s. 394).

Gemensam verifikation (punkterna 32 – 33)

Som angivits i introduktionsavsnittet till denna vägledning redogörs i denna utgåva i princip endast för de krav BFL uppställer på en gemensam verifikation. BFNs rekommendation om gemensam verifikation (BFN R2) gäller tills vidare. En omarbetning av denna rekommendation planeras.

Som framgår av punkten 32 får flera likartade affärshändelser dokumenteras genom en gemensam verifikation.

Vid försäljning av varor och tjänster mot kontant betalning får även inbetalningarna under en dags försäljning dokumenteras genom en gemensam verifikation, om det skulle vara förenat med svårigheter att upprätta verifikationer för de olika affärshändelserna. De gemensamma verifikationerna får då utgöras av uppgifter från en kassaapparat, kassarapport eller andra uppgifter som anger summan av mottagna betalningar (punkten 33).

Om en gemensam verifikation används, ska denna innehålla de i punkten 16 angivna upplysningarna för var och en av de affärshändelser som verifikationen innehåller. Man ska också kunna fastställa sambandet mellan den gemensamma verifikationen och de olika bokförda affärshändelserna, jfr punkten 18 (jfr prop. 1998/99:130 s. 396).

Fakturor i komprimerad form på lista (punkterna 34 – 35)

För varje affärshändelse ska det, som nämnts, finnas en verifikation. Denna bestämmelse hindrar emellertid inte att verifikationerna för olika affärshändelser sammanförs på en och samma handling (punkterna 34 – 35). En förutsättning är att handlingen innehåller flera särskiljbara avsnitt som vart och ett innehåller de uppgifter som krävs av en verifikation enligt punkterna 16 och 18. Handlingen anses därmed innehålla flera verifikationer.

Det innebär att det kan vara förenligt med BFL att komprimera en dags fakturering i en och samma lista. Det måste emellertid krävas att listan utformas så att överblicken och jämförbarheten mellan utsända fakturor och det egna verifikationsmaterialet inte försämrats. Ett grundläggande krav är att de villkor som uppställs i punkten 35 är uppfyllda.

Det bör observeras att sådana listor utgör verifikationer och inte samtidigt kan utgöra en del av den löpande bokföringen. Varje verifikation ska följaktligen bokföras enligt de regler som gäller för bokföring av fakturor.

Ett exempel kan illustrera.

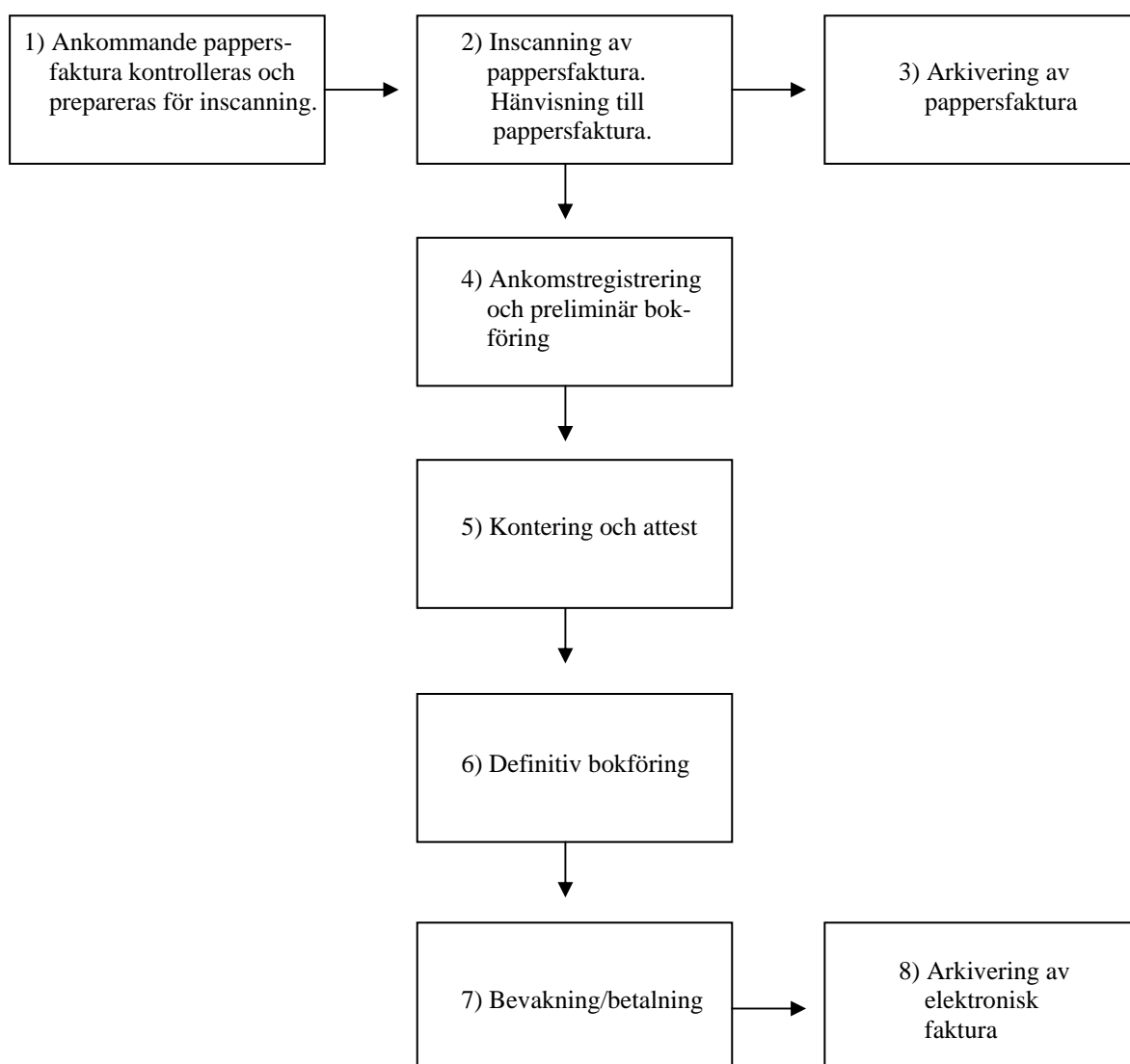
Ett företag framställer sina utgående fakturor med hjälp av dator. Fakturorna framställs endast i ett exemplar vilket tillställs kunden. Fakturans uppgifter skrivs samtidigt ut på en lista. Denna lista innehåller alla uppgifter som skrivits på fakturan

men saknar den förtryckta texten. Det finns därmed ingen likhet mellan fakturan och listan ur layout-synpunkt, men listan är tillåten att använda som verifikation i företagets egen bokföring.

Exempel

Exempel 1 Scanning

I syfte att illustrera principerna för scanning vid hantering av pappersfakturer och elektronisk ärendehantering visar nedanstående översiktliga figur behandlingen av ankommande fakturer i Fruktkompaniet AB.



Från och med att fakturainnehållet har scannats in kommer all efterföljande handläggning att utföras i det framställda elektroniska dokumentet.

- 1) Ankommande pappersfaktura tas emot i posthanteringen, förses med ankomststämpel, distribueras och sorteras på lämpligt sätt. Man kontrollerar också att fakturan innehåller uppgifterna enligt punkten 16 och kompletterar fakturan om någon av dessa uppgifter skulle saknas.
- 2) Med hjälp av särskild maskinell utrustning avläses (scannas) fakturainnehållet och översätts därvid till ett språk (digital form) läsbart för datorer samt lagras elektroniskt på ett för ändamålet avsett utrymme. Vid inläsningen förses fakturan med ett referensnummer, vilket etablerar sambandet med den mottagna pappersfakturan.
- 3) Pappersfakturan arkiveras därefter.
- 4) Den scannade bilden av fakturan tas fram och uppgifterna registreras i systemet för behandling av leverantörsfakturor. Normalt sker samtidigt skuldbokföring och preliminär bokföring av fakturorna. Även andra uppgifter registreras normalt i detta skede, exempelvis senaste betalningsdatum.
- 5) I den följande ärendehantering tas fakturabilden upp i systemet och man konterar och attesterar fakturan direkt på datorskärmen.
- 6) Den attesterade fakturan bokförs i enlighet med konteringen.
- 7) Fakturan ligger sparad elektroniskt i avvaktan på betalning. Behörig utanordnare tar löpande fram aktuell datafil med betalningsrutin och kontrollerar och godkänner att betalning ska ske samt beordrar framställning av datafil med betalningsposter, vilken sedan sänds till betalningsinstitutet för verkställighet.
- 8) Fakturan arkiveras elektroniskt, eftersom den tillförts uppgifter som inte framgår av pappersfakturan. Här finns hänvisning till den arkiverade pappersfakturan med hjälp av åsatt referensnummer.

Exempel 2 Egenupprättad verifikation

Den enskilda näringsidkaren Svante har bestämt sig för att ta ut en laserskrivare från sin verksamhet och ge till sin dotter. För att detta uttag ska framgå i Svantes bokföring måste han på egen hand upprätta en verifikation med de uppgifter som anges i punkterna 16 och 18.

Exempel 3 Hänvisningsverifikation

Sjukgymnasten Eva har bestämt sig för att leasa en bil som hon kan använda vid kundbesök. Leasingavtalet löper på 36 månader. Enligt avtalet ska Eva erlægga ett engångsbelopp om 20 procent av den totala leasingavgiften. Det här beloppet periodiserar Eva i sin bokföring över de 36 månader som avtalet löper på. För att man ska förstå vad det periodiserade beloppet i Evas bokföring avser, hänvisas till leasingkontraktet.

Exempel 4 Komplettering av verifikation

(1) Sture Svensson, inköpschef hos en fruktgrossist, har för företagets räkning fått i uppgift att inhandla ett nytt skrivbord. Sture får pengar till inköpet av kassören och beger sig till en möbelaffär och inhandlar där ett skrivbord. Vid köpet erhåller Sture ett kassakvitto som han sparar. När han kommer tillbaka med kvittot upptäcker kassören att detta inte anger vem som är köpare. Genom att kassören kompletterar kvittot med denna uppgift, anger datum för kompletteringen och vem som gjort kompletteringen har kvittot kompletterats på sådant sätt att den kan användas som ett bevis om affärshändelsen och således kan användas som verifikation i företagets bokföring. Av verifikationen framgår klart vilken uppgift som verifikationen kompletterats med.

(2) Fruktgrossisten, från exemplet ovan, erbjuds att köpa ett stort parti äpplen från ett dödsbo för 2000 kr. Efter skörden kommer en av dödsbodelägarna upp på kontoret och lämnar en handskriven lapp i receptionen. På lappen är endast skrivet 2000 kr till postgiro 101010-X. Den här lappen som företaget mottagit utifrån är till sitt innehåll så ofullständig att den inte har något självständigt värde. Företaget kompletterar då lappen med de för en verifikation obligatoriska uppgifterna enligt punkterna 16 och 18 samt anger datum för kompletteringen och vem som utfört den. Man ser även till att de kompletterade uppgifterna anges på ett sådant sätt att det tydligt framgår vilka de är. När kompletteringen är klar kan även denna från början ofullständiga verifikation användas i bokföringen.