

BOKFÖRINGSNÄMNDENS ALLMÄNNA RÅD

ISSN 1404-5761

Utgivare: Gunvor Pautsch, Bokföringsnämnden, Box 7849, 103 99 STOCKHOLM

BFNAR 2008:1

Bokföringsnämndens allmänna råd om årsredovisning i mindre aktiebolag

beslutat den 11 juni 2008.

Bokföringsnämnden lämnar följande allmänna råd om årsredovisning i mindre aktiebolag.

Avsnitt I – Tillämpning och principer

Kapitel 1 – Tillämpning

Vilka företag får tillämpa detta allmänna råd?

- 1.1. Detta allmänna råd får endast tillämpas av aktiebolag som är mindre företag enligt 1 kap. 3 § första stycket 5 årsredovisningslagen (1995:1554).

Ett publikt aktiebolag får inte tillämpa detta allmänna råd.

Ett aktiebolag som är moderföretag enligt 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554) i en större koncern enligt 1 kap. 3 § första stycket 6 samma lag får inte tillämpa detta allmänna råd.

- 1.2. Ett aktiebolag som tillämpar detta allmänna råd benämns *företag*.

Tillämpning av detta allmänna råd

- 1.3. Detta allmänna råd tillämpas när ett företag upprättar sin årsredovisning enligt årsredovisningslagen (1995:1554).
- 1.4. Detta allmänna råd ska tillämpas i sin helhet och utan avvikelser.
- 1.5. Ett företag ska, i förekommande fall, tillämpa Bokföringsnämndens allmänna råd om fusion av helägt aktiebolag (BFNAR 1999:1) och redovisning av fusion (BFNAR 2003:2).

Vad gäller om en fråga inte är reglerad i detta allmänna råd?

- 1.6. Är en fråga inte reglerad i detta allmänna råd ska företaget söka vägledning i följande ordning:
 - a) Regler i detta allmänna råd som behandlar liknande frågor.
 - b) Grundläggande redovisningsprinciper enligt 2 kap. 4 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) och grundläggande principer i detta allmänna råd (se kapitel 2).

Kapitel 2 – Grundläggande principer

Fortlevnadsprincipen

Konsekvent tillämpning

Försiktighetsprincipen

Periodiseringsprincipen

Individuell värdering

Bruttoredovisning och kvittningsförbud

Kontinuitetsprincipen

Avvikelse från årsredovisningslagens grundläggande redovisningsprinciper

- 2.1. Ett företag får avvika från de grundläggande redovisningsprinciperna som anges i 2 kap. 4 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) endast när det anges i detta allmänna råd.

Upplysningar om avvikelser enligt 2 kap. 4 § andra stycket andra meningen årsredovisningslagen (1995:1554) behöver inte lämnas.

Avvikelse från fortlevnadsprincipen

- 2.2. Ett företag som har beslutat att avveckla verksamheten ska ta hänsyn till beslutet när balansräkningen och resultaträkningen upprättas, trots det som anges i 2 kap. 4 § första stycket 1 årsredovisningslagen (1995:1554).

Avvikelse från konsekvent tillämpning

- 2.3. Ett företag får ändra princip för värdering till någon av de metoder som anges i detta allmänna råd, trots det som anges i 2 kap. 4 § första stycket 2 årsredovisningslagen (1995:1554). Den nya metoden ska tillämpas framåt i tiden.

Den nya metoden får endast tillämpas på nya transaktioner, med undantag av punkt 6.11.

Avvikelse från periodiseringsprincipen

- 2.4. Ett företag behöver inte periodisera inkomster och utgifter som var för sig understiger 5 000 kronor, trots det som anges i 2 kap. 4 § första stycket 4 årsredovisningslagen (1995:1554).

Jämförelsetal vid ändrade principer för värdering

- 2.5. Ett företag som har ändrat princip för värdering till någon av de metoder som anges i detta allmänna råd ska inte räkna om posterna för det närmast föregående räkenskapsåret.

En eller flera transaktioner

- 2.6. Varje transaktion ska normalt redovisas för sig.

En transaktion ska redovisas i delar om det är nödvändigt för att rätt återge den ekonomiska innebörden.

Flera transaktioner ska redovisas tillsammans om de hör samman på ett sådant sätt att den ekonomiska innebörden inte kan förstås annars.

Byten

- 2.7. Vid byte till en likartad vara eller tjänst ska inte någon inkomst eller utgift redovisas.
- 2.8. Vid byte till en olikartad vara eller tjänst är inkomsten respektive utgiften det verkliga värdet på det som företaget tar emot respektive lämnar. Inkomsten respektive utgiften ska justeras med eventuella betalningar i samband med bytet.

När en tillgång betalas med en olikartad tillgång är utgångspunkten vid beräkningen av anskaffningsvärdet för den förvärvade tillgången det verkliga värdet på den eller de tillgångar som tas emot, justerat med eventuella betalningar i samband med bytet.

Schablonmässig värdering

- 2.9. En balansräkningspost får värderas enligt en schablonmässig metod om det är svårt att få fram korrekta uppgifter eller om en mer exakt värdering inte kan motiveras av kostnadsskäl. Dessutom ska villkoren i andra stycket vara uppfyllda.

En schablonmässig metod får användas endast om

- a) det finns ett relevant och tillförlitligt underlag för schablonen,
- b) schablonen används konsekvent, och
- c) schablonen ger ungefär samma värde som en värdering med utgångspunkt från årets faktiska förhållanden.

Omräkning av gränsvärden när företaget har redovisningsvaluta i euro

- 2.10. Ett företag som har euro som redovisningsvaluta ska vid omräkning av gränsvärden i punkterna 2.4, 11.17, 16.6 och 20.7 använda den av Europeiska centralbanken fastställda växelkursen vid räkenskapsårets utgång.

Händelser efter balansdagen

- 2.11. Ett företag ska när årsredovisningen avges beakta händelser efter balansdagen som bekräftar förhållanden som förelåg på balansdagen.

Avsnitt II – Årsredovisningens utformning

Kapitel 3 – Årsredovisningens utformning

Årsredovisningens delar

- 3.1. Årsredovisningens olika delar ska presenteras i ordningen förvaltningsberättelse, resultaträkning, balansräkning och noter.

Årsredovisningens presentation

- 3.2. Ett företag som upprättar sin årsredovisning enligt detta allmänna råd anses uppfylla de krav som ställs enligt 2 kap. 2 §, 3 § första stycket, 5 kap. 1 § och 6 kap. 1 § första stycket andra meningen årsredovisningslagen (1995:1554).
- 3.3. Förvaltningsberättelsen ska upprättas enligt den uppställningsform och med de rubriker som anges i punkt 4.1.

Resultaträkningen och balansräkningen ska upprättas enligt de uppställningsformer och med de rubriker, underrubriker, summeringsrader och poster som anges i punkterna 4.3 och 4.5 trots det som anges i 3 kap. 3 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554). Ett företag som tillämpar detta allmänna råd får inte lägga till andra rubriker, underrubriker, summeringsrader eller poster än de som finns i uppställningsformerna eller slå samman poster trots att 3 kap. 4 § andra–fjärde styckena samma lag ger möjlighet till det. Benämningen av posterna i uppställningsformerna får anpassas om det bättre beskriver postens innehåll.

En rubrik, underrubrik, summeringsrad eller post får utelämnas om det inte finns något att redovisa.

- 3.4. Ett företag som upprättar resultaträkning i förkortad form enligt 3 kap. 11 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska slå samman följande poster till en summeringsrad som ska benämnas Bruttoresultat:
- a) Nettoomsättning
 - b) Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning
 - c) Aktiverat arbete för egen räkning
 - d) Övriga rörelseintäkter
 - e) Råvaror och förnödenheter
 - f) Handelsvaror
 - g) Övriga externa kostnader
- 3.5. På varje sida i årsredovisningen ska sidnummer samt företagets namn och organisationsnummer anges.

Årsredovisningens språk och form

Valuta och beloppsuppgifter

- 3.6. Beloppen i årsredovisningen ska anges i hela kronor eller tusental kronor. Är redovisningsvalutan euro ska beloppen anges i hela euro eller hundratal euro. Valet av enhet ska framgå av årsredovisningen.
- Även om beloppen anges i hela kronor eller euro får belopp i förvaltningsberättelsen anges i tusental kronor eller hundratal euro.
- 3.7. De jämförelsetal som ska lämnas enligt 3 kap. 5 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska lämnas i en särskild kolumn till höger om beloppsuppgifterna för räkenskapsåret. Jämförelsetal ska även lämnas i samtliga noter med undantag av noten om redovisningsprinciper och noten till eget kapital.

Årsredovisningens undertecknande

- 3.8. Årsredovisningen ska skrivas under av dem som är styrelseledamöter och verkställande direktör när årsredovisningen avges.
- Dagen för årsredovisningens undertecknande ska vara densamma som den dag årsredovisningen avges.

Kapitel 4 – Uppställningsformer för årsredovisningen

Uppställningsform för förvaltningsberättelsen

- 4.1. Förvaltningsberättelsen ska upprättas med följande rubriker och underrubriker.

Rubrik/underrubrik	Här anges	Se punkt
Verksamheten		
<i>Allmänt om verksamheten</i>	vilken verksamhet företaget bedriver, om företaget bytt firma och andra förhållanden som särskilt berör företaget	5.1
<i>Väsentliga händelser under och efter räkenskapsåret</i>		5.2
<i>Forskning och utveckling</i>		5.3
<i>Egna aktier</i>	upplysningar enligt 6 kap. 1 § andra stycket 6–9 årsredovisningslagen (1995:1554) om företaget förvärvat egna aktier enligt 19 kap. 5 § aktiebolagslagen (2005:551)	
<i>Verksamhet enligt miljöbalken</i>	verksamhetens påverkan på den yttre miljön	5.4 och 5.5
Flerårsöversikt	en rättvisande översikt över utvecklingen av företags verksamhet, ställning och resultat	5.6
Resultatdisposition	styrelsens och verkställande direktörens förslag till hur fritt eget kapital ska disponeras	5.7

Uppställningsform för resultaträkningen

- 4.2. Ett företag ska i resultaträkningen ange räkenskapsårets samt föregående räkenskapsårs början och slut.

Poster som påverkar resultatet negativt ska anges med minustecken.

- 4.3. Resultaträkningen ska upprättas med följande rubriker, poster och summeringsrader.

Rubrik/post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om tilläggs- uppgifter (noter) i ÅRL respektive punkt
Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.		kapitel 6	5 kap. 7 § första stycket ÅRL (koncernföretag)
Nettoomsättning	primära intäkter i företagets normala verksamhet, t.ex. varuförsäljning, tjänsteintäkter, hyresintäkter m.m.	6.5–6.21, 6.24 och 6.25	
Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning	<ul style="list-style-type: none"> • årets förändring av redovisat värde av produkter i arbete och av färdiga egentillverkade varor, samt • för uppdrag till fast pris som redovisas enligt alternativregeln, skillnaden mellan årets aktiverade utgifter för pågående arbete för annans räkning och årets återföring av tidigare års aktiverade utgifter 	12.12 6.22–6.24	
Aktiverat arbete för egen räkning	utgifter för eget arbete under året som har aktiverats som anläggningstillgång	10.12	
Övriga rörelseintäkter	sekundära intäkter i företagets normala verksamhet, t.ex. realisationsvinst vid försäljning av icke-finansiella anläggningstillgångar, valutakursvinster på fordringar och skulder av rörelsekaraktär samt bidrag för bl.a. personal	6.25–6.30	
Summa rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.			

Rubrik/post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om tilläggs- uppgifter (noter) i ÅRL respektive punkt
Rörelsekostnader		kapitel 7	5 kap. 7 § första stycket ÅRL (koncern- företag)
Råvaror och förnödenheter	kostnaden för förbrukning av råvaror och förnödenheter (årets inköp +/- förändring av lagerposten Råvaror och förnödenheter) samt kostnader för legoarbeten och underentre- prenader	kapitel 12, 6.14, 6.20, 6.23 och 6.24	
Handelsvaror	kostnaden för sålda handelsvaror (årets inköp +/- förändring av lager av handelsvaror)	kapitel 12 och 14	
Övriga externa kostnader	alla övriga rörelsekostnader som inte passar i någon annan post, t.ex. kontorshyra, konsultarvoden, telefon, porto, reklam och nedskrivning av kortfristiga fordringar	6.14, 6.20, 6.23, 6.24 och 10.4	5 kap. 21 § ÅRL, 19.4
Personalkostnader	kostnader som har direkt samband med företagets anställda, t.ex. löner, sociala avgifter, pensionskostnader och företagshälsövård samt dessutom styrelsearvoden	6.14, 6.20, 6.23 och 6.24	5 kap. 18–20 och 22–25 §§ ÅRL, 19.5–19.21
Av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggning- tillgångar	av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggning- tillgångar samt återföringar av tidigare gjorda nedskrivningar	10.16–10.36	
Nedskrivningar av omsättningstill- gångar utöver normala nedskrivningar	belopp endast undantagsvis, t.ex. vid exceptionellt stora nedskrivningar av kundfordringar		

Rubrik/post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om tilläggs- upplysningar (noter) i ÅRL respektive punkt
Övriga rörelsekostnader	sekundära kostnader i företagets normala verksamhet, t.ex. realisationsförlust vid försäljning och utrangering av icke-finansiella anläggningstillgångar samt valutakursförluster på fordringar och skulder av rörelsekaraktär	7.12 och 7.13	
Summa rörelsekostnader			
<i>Rörelseresultat</i>			
Finansiella poster		kapitel 8 och 20	
Resultat från andelar i koncernföretag	nettot av företagets finansiella intäkter och kostnader från koncernföretag med undantag av räntor, koncernbidrag och nedskrivningar, t.ex. erhållna utdelningar, andel i handelsbolags resultat och realisationsresultat	20.12 och 8.4	
Resultat från andelar i intresseföretag	nettot av företagets finansiella intäkter och kostnader från intresseföretag med undantag av räntor och nedskrivningar, t.ex. erhållna utdelningar, andel i handelsbolags resultat och realisationsresultat	20.12 och 8.4	

Rubrik/post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om tilläggs- upplysningar (noter) i ÅRL respektive punkt
Resultat från övriga finansiella anläggningstillgångar	nettot av intäkter och kostnader från företagets övriga värdepapper och fordringar som är anläggningstillgångar med undantag av nedskrivningar, t.ex. ränteintäkter (även på värdepapper avseende koncern- och intresseföretag), utdelningar, positiva och negativa valutakursdifferenser samt realisationsresultat	8.4–8.7	20.15
Övriga ränteintäkter och liknande resultatposter	resultat från finansiella omsättningstillgångar med undantag för nedskrivningar, t.ex. ränteintäkter (även dröjsmålsräntor på kundfordringar), utdelningar, positiva och negativa valutakursdifferenser samt realisationsresultat vid avyttring av finansiella omsättningstillgångar	8.4–8.7	20.16
Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar	nedskrivningar av och återföring av nedskrivningar på finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar	11.14–11.20, 14.5 och 20.6–20.9	
Räntekostnader och liknande resultatposter	resultat från finansiella skulder, t.ex. räntor på lån, positiva och negativa valutakursdifferenser samt dröjsmålsräntor på leverantörsskulder	8.6, 8.7, 6.29 och 16.14	20.17
Summa finansiella poster			
Resultat efter finansiella poster			
Extraordinära intäkter	intäkter endast undantagsvis		

Rubrik/post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om tilläggs- upplysningar (noter) i ÅRL respektive punkt
Extraordinära kostnader	kostnader endast undantagsvis, t.ex. kostnader på grund av natur- katastrofer och krigshändelser		
Boksluts- dispositioner			
Erhållna koncernbidrag		20.13	
Lämnade koncernbidrag		20.13	
Förändring av periodiserings- fonder			
Förändring av överavskrivningar			
Övriga boksluts- dispositioner			
Summa boksluts- dispositioner			
Resultat före skatt			
Skatter			
Skatt på årets resultat	inkomstskatt som belastat räkenskapsårets resultat		
Övriga skatter	belopp endast undantagsvis		
Årets resultat			

Uppställningsform för balansräkningen

- 4.4. Ett företag ska ange räkenskapsårets och föregående räkenskapsårs balansdag.
- 4.5. Balansräkningen ska upprättas med följande rubriker, underrubriker, poster och summeringsrader.

Rubrik/underrubrik/post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om tilläggsupplysningar (noter) i ÅRL respektive punkt
TILLGÅNGAR		kapitel 9	
Tecknat men ej inbetalt kapital	fordringar på aktieägare för tecknat men ej inbetalt kapital vid nyemission		
Anläggningstillgångar		9.4–9.6	5 kap. 3 § första stycket ÅRL, 19.22 och 19.23
<i>Immateriella anläggningstillgångar</i>	i respektive post utgifter för förvärvade immateriella anläggningstillgångar	kapitel 10	4 kap. 6 § andra stycket ÅRL
Koncessioner, patent, licenser, varumärken samt liknande rättigheter			
Hyresrätter och liknande rättigheter			
Goodwill			
Förskott avseende immateriella anläggningstillgångar	förskott i samband med förvärv, t.ex. depositioner och handpenning		
<i>Summa immateriella anläggningstillgångar</i>			
<i>Materiella anläggningstillgångar</i>	i respektive post utgifter för förvärvade och egentillverkade materiella anläggningstillgångar	kapitel 10	4 kap. 6 § andra stycket ÅRL

Rubrik/under-rubrik/post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om tilläggsupplýsingar (noter) i ÅRL respektive punkt
Byggnader och mark	byggnader, mark och markanläggningar samt maskiner avsedda för en byggnads allmänna användning		5 kap. 4 § ÅRL
Maskiner och andra tekniska anläggningar	maskiner och andra tekniska anläggningar avsedda för produktionen		
Inventarier, verktyg och installationer	inventarier, verktyg och installationer avsedda för hjälpavdelningar, administration och försäljning		
Förbättringsutgifter på annans fastighet		10.6	
Övriga materiella anläggningstillgångar	t.ex. djur som klassificerats som anläggningstillgång		
Pågående nyanläggningar och förskott avseende materiella anläggningstillgångar	utgifter som avser pågående nyanläggningar samt förskott i samband med förvärv av materiella anläggningstillgångar		
<i>Summa materiella anläggningstillgångar</i>			
<i>Finansiella anläggningstillgångar</i>	i respektive post långfristiga finansiella placeringar	kapitel 11 och 20	
Andelar i koncernföretag	aktier och andelar i koncernföretag	20.1, 20.3–20.9 och 20.11	5 kap. 8–9 §§ ÅRL, 20.18
Fordringar hos koncernföretag	fordringar på koncernföretag som förfaller till betalning senare än 12 månader från balansdagen	11.6	
Andelar i intresseföretag	aktier och andelar i intresseföretag	20.2–20.9 och 20.11	5 kap. 8–9 §§ ÅRL, 20.18

Rubrik/under-rubrik/post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om tilläggsupplysningar (noter) i ÅRL respektive punkt
Fordringar hos intresseföretag	fordringar på intresseföretag som förfaller till betalning senare än 12 månader från balansdagen	11.6	
Andra långfristiga värdepappersinnehav	långsiktigt innehav av värdepapper som inte avser koncern- eller intresseföretag		5 kap. 4 b § tredje stycket och 4 c § ÅRL
Lån till delägare eller närstående	fordringar på delägare och andra till vilka delägare står i sådant förhållande som sägs i 21 kap. 1 § 3, 4 eller 5 aktiebolagslagen (2005:551) och som förfaller till betalning senare än 12 månader från balansdagen		5 kap. 12 § ÅRL
Andra långfristiga fordringar	fordringar som förfaller till betalning senare än 12 månader från balansdagen		
<i>Summa finansiella anläggningstillgångar</i>			
Summa anläggningstillgångar			
Omsättningstillgångar		9.4–9.6	
<i>Varulager m.m.</i>	i respektive post varor som lagerhålls samt varor och tjänster som tillverkas eller tillhandahålls för egen eller annans räkning	kapitel 12	
Råvaror och förnödenheter	lager av råvaror och förnödenheter som har inköpts för att bearbetas eller för att vara komponenter i den egna tillverkningen		
Varor under tillverkning	lager av varor där tillverkning har påbörjats		

Rubrik/under-rubrik/post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om tilläggs-upplysningar (noter) i ÅRL respektive punkt
Färdiga varor och handelsvaror	lager av färdiga egentillverkade varor samt varor som har köpts för vidareförsäljning (handelsvaror)		
Övriga lagertillgångar	lager av värdepapper (t.ex. lageraktier), lagerfastigheter samt djur som klassificerats som omsättningstillgång	kapitel 14	
Pågående arbete för annans räkning	pågående arbete för annans räkning till fast pris där arbetet redovisas enligt alternativregeln om <ul style="list-style-type: none"> • de aktiverade utgifterna överstiger de fakturerade beloppen, och • någon resultatavräkning inte har redovisats 	6.23	19.24
Förskott till leverantörer	betalningar samt obetalda fakturor för varor och tjänster som regelmässigt redovisas som lager men där prestationen ännu inte erhållits		
<i>Summa varulager</i>			
<i>Kortfristiga fordringar</i>	i respektive post fordringar som förfaller till betalning inom 12 månader från balansdagen	kapitel 13	5 kap. 12 § ÅRL
Kundfordringar		13.5	
Fordringar hos koncernföretag	fordringar på koncernföretag inklusive kundfordringar		
Fordringar hos intresseföretag	fordringar på intresseföretag inklusive kundfordringar		
Övriga fordringar	övriga fordringar, t.ex. aktuella skattefordringar		

Rubrik/under-rubrik/post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om tilläggsupplysningar (noter) i ÅRL respektive punkt
Upparbetad men ej fakturerad intäkt	upparbetade men ej fakturerade intäkter från uppdrag på löpande räkning enligt huvudregeln och från uppdrag till fast pris enligt huvudregeln	6.14 och 6.20	
Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter	förutbetalda kostnader och upplupna intäkter, t.ex. förutbetalda hyreskostnader och försäkringspremier	7.4, 7.10, 7.11 och 6.4	
<i>Summa kortfristiga fordringar</i>			
<i>Kortfristiga placeringar</i>	i respektive post placeringar som är avsedda att realiseras inom 12 månader efter balansdagen	kapitel 14	
Andelar i koncernföretag	undantagsvis andelar i koncernföretag	20.1 och 20.10	
Övriga kortfristiga placeringar	innehav av värdepapper eller andra placeringar som inte är anläggningstillgångar och som inte redovisas i någon annan post under rubriken Omsättningstillgångar		
<i>Summa kortfristiga placeringar</i>			
<i>Kassa och bank</i>		kapitel 14	
Kassa och bank	kontantkassa samt bank- och girotillgodohavanden		
Redovisningsmedel	medel som mottagits för annans räkning med redovisningsskyldighet		
<i>Summa kassa och bank</i>			
Summa omsättningstillgångar			

Rubrik/under-rubrik/post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om tilläggsupplysningar (noter) i ÅRL respektive punkt
SUMMA TILLGÅNGAR			

Rubrik/under-rubrik/post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om tilläggsupplysningar (noter) i ÅRL respektive punkt
EGET KAPITAL OCH SKULDER			
Eget kapital		kapitel 15	5 kap. 14 § andra stycket första meningen ÅRL
<i>Bundet eget kapital</i>			
Aktiekapital	aktiekapitalet med uppgift om totalt antal aktier och i förekommande fall uppdelat på olika aktieslag		
Ej registrerat aktiekapital	beslutad ökning av aktiekapitalet genom fondemission eller nyemission		
Uppskrivningsfond			
Reservfond			
<i>Summa bundet eget kapital</i>			
<i>Fritt eget kapital</i>			
Överkursfond	den del av en nyemission under året som överstiger aktiernas kvotvärde		
Balanserat resultat	det sammanlagda beloppet av från tidigare år balanserade vinster och förluster samt aktieägartillskott		
Årets resultat	årets resultat enligt resultaträkningen		

Rubrik/under- rubrik/post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om tilläggs- upplysningar (noter) i ÅRL respektive punkt
<i>Summa fritt eget kapital</i>			5 kap. 7 § andra stycket ÅRL, 20.19 (moderföretag)
Summa eget kapital			
Obeskattade reserver			
Periodiserings- fonder			
Ackumulerade överavskrivningar			
Övriga obeskattade reserver			
Summa obeskattade reserver			
Avsättningar		kapitel 16	
Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser enligt lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m.	åtaganden för pensioner enligt tryggandelagen till nuvarande och tidigare anställda		
Övriga avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser	övriga åtaganden för pensioner till nuvarande och tidigare anställda		
Övriga avsättningar	andra avsättningar än för pensionsåtaganden, t.ex. för garantiåtaganden		
Summa avsättningar			

Rubrik/under-rubrik/post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om tilläggsupplysningar (noter) i ÅRL respektive punkt
Långfristiga skulder	i respektive post skulder som förfaller till betalning senare än 12 månader från balansdagen	kapitel 17	5 kap. 10 § andra stycket och 13 § ÅRL
Obligationslån			
Checkräknings-kredit	den del av en utnyttjad kredit som bedöms vara en långfristig finansiering	17.5	
Övriga skulder till kreditinstitut			
Skulder till koncernföretag			
Skulder till intresseföretag			
Övriga skulder			
Summa långfristiga skulder			
Kortfristiga skulder	i respektive post skulder som förfaller till betalning inom 12 månader från balansdagen	kapitel 17	5 kap. 13 § ÅRL
Checkräknings-kredit	den del av en utnyttjad kredit som inte bedöms vara en långfristig finansiering	17.5	
Övriga skulder till kreditinstitut			
Förskott från kunder	betalningar från och obetalda fakturor till kunder där motprestation ännu inte lämnats	6.14	

Rubrik/under-rubrik/post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om tilläggsupplýsingar (noter) i ÅRL respektive punkt
Pågående arbete för annans räkning	pågående arbete för annans räkning till fast pris där arbetet redovisas enligt alternativregeln om <ul style="list-style-type: none"> • de fakturerade beloppen överstiger de aktiverade utgifterna, och • någon resultatavräkning inte har redovisats 	6.23	19.25
Fakturerad men ej upparbetad intäkt	fakturerade men ej upparbetade intäkter för uppdrag till fast pris enligt huvudregeln	6.20	
Leverantörsskulder			
Växelskulder			
Skulder till koncernföretag	skulder till koncernföretag, inklusive leverantörsskulder		
Skulder till intresseföretag	skulder till intresseföretag, inklusive leverantörsskulder		
Skatteskulder	aktuella skatteskulder bestående av beräknad och/eller fastställd skuld för innevarande och tidigare räkenskapsår avseende <ul style="list-style-type: none"> • mervärdesskatt som deklarerats i inkomstdeklarationen, • inkomstskatt, • fastighetsskatt eller motsvarande, • särskild löneskatt på pensionskostnaden, samt • avkastningsskatt minskad med F-skatteinbetalningar till skattekontot		

Rubrik/under-rubrik/post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om tilläggsupplysningar (noter) i ÅRL respektive punkt
Övriga skulder	övriga kortfristiga skulder, t.ex. <ul style="list-style-type: none"> • mervärdesskatt som deklarerar i särskild skattedeclaration, • punktskatter, • lagstadgade arbetsgivaravgifter som förfaller till betalning efterföljande månad, • innehållen personalskatt, och • redovisningsmedel 		
Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter	upplupna kostnader och förutbetalda intäkter, t.ex. upplupen kostnad för semesterlöner	7.4, 7.10, 7.11, 6.4, 6.24, 17.9 och 17.10	
Summa kortfristiga skulder			
SUMMA EGET KAPITAL OCH SKULDER			

Rubrik/under-rubrik/post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om tilläggsupplysningar (noter) i ÅRL respektive punkt
STÄLLDA SÄKERHETER OCH ANSVARFÖR-BINDELSER		kapitel 18	5 kap. 11 § andra stycket (koncernföretag) och 5 kap. 12 § ÅRL
Ställda säkerheter		18.1	
<i>Panter och därmed jämförliga säkerheter som har ställts för egna skulder och avsättningar</i>	i respektive post panter och därmed jämförliga säkerheter som motsvaras av en skuld- eller avsättningspost i balansräkningen		
Företagsinteckning	det nominella beloppet på inteckningen (pantbrev i egen ägo redovisas inte)		
Fastighetsinteckning	det nominella beloppet på inteckningen (pantbrev i egen ägo redovisas inte)		
Tillgångar med äganderättsförbehåll	tillgångens redovisade värde		
Belånade fordringar	tillgångens redovisade värde		
Andra ställda säkerheter	tillgångens redovisade värde		
<i>Övriga ställda panter och därmed jämförliga säkerheter</i>	i respektive post övriga säkerheter ställda för en skuld eller ett åtagande som inte redovisas i balansräkningen		
Företagsinteckning	det nominella beloppet på inteckningen (pantbrev i egen ägo redovisas inte)		
Fastighetsinteckning	det nominella beloppet på inteckningen (pantbrev i egen ägo redovisas inte)		

Rubrik/under-rubrik/post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om tilläggsuppgifter (noter) i ÅRL respektive punkt
Tillgångar med äganderättsförbehåll	tillgångens redovisade värde		
Belånade fordringar	tillgångens redovisade värde		
Andra ställda säkerheter	tillgångens redovisade värde		
Summa ställda säkerheter			
Ansvarsförbindelser		18.2–18.6	
<i>Övriga ansvarsförbindelser</i>	i egna poster övriga ansvarsförbindelser omfattande t.ex. diskonterade växlar, borgensförbindelser samt ansvar för åtaganden i andra företag där företaget är obegränsat ansvarig delägare		
<i>Summa ansvarsförbindelser</i>			

Avsnitt III – Förvaltningsberättelsen

Kapitel 5 – Förvaltningsberättelsen

Verksamheten

Allmänt om verksamheten

- 5.1. Med sådana förhållanden som är viktiga för bedömningen av utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat enligt 6 kap. 1 § andra stycket 1 årsredovisningslagen (1995:1554) avses
- faktiskt bedriven verksamhet,
 - byte av firma, och
 - speciella omständigheter som i särskild grad berör företaget.

Väsentliga händelser under och efter räkenskapsåret

- 5.2. Med sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat under räkenskapsåret eller efter dess slut enligt 6 kap. 1 § andra stycket 2 årsredovisningslagen (1995:1554) avses

- a) beslutade viktiga förändringar i verksamheten,
- b) för företaget viktiga externa faktorer som påverkat dess ställning och resultat,
- c) den omständigheten att företaget har upprättat kontrollbalansräkning eller är skyldig att göra det, och
- d) den omständigheten att företaget inte längre förutsätts fortsätta sin verksamhet.

Forskning och utveckling

- 5.3. Den upplysning om utgifter för forsknings- och utvecklingsarbete som ska lämnas enligt 6 kap. 1 § andra stycket 4 årsredovisningslagen (1995:1554), ska bestå av en översiktlig beskrivning av vad denna verksamhet omfattar. Upplysningen ska lämnas om kostnaderna uppgår till mer än 30 procent av rörelsekostnaderna.

Egna aktier ¹

Verksamhet enligt miljöbalken

- 5.4. De upplysningar som ett företag som bedriver verksamhet som är tillstånds- eller anmälningspliktig enligt miljöbalken ska lämna enligt 6 kap. 1 § fjärde stycket andra meningen årsredovisningslagen (1995:1554), ska omfatta
- a) att sådan verksamhet bedrivs,
 - b) vilken verksamhet som är tillstånds- eller anmälningspliktig,
 - c) om tillstånd eller godkänd anmälan ännu inte finns och anledningen till det, och
 - d) den andel av nettoomsättningen som består av tillstånds- eller anmälningspliktig verksamhet.

Förelägganden enligt miljöbalken som är väsentliga för företaget ska kommenteras.

- 5.5. Ett företag som bedriver verksamhet som är tillståndspliktig enligt miljöbalken ska, utöver det som krävs enligt punkt 5.4, ange
- a) om påverkan på miljön i huvudsak sker genom utsläpp till luft, vatten eller mark eller genom avfall eller buller, och
 - b) om tillstånd som är väsentliga för företaget behöver förnyas eller revideras det kommande räkenskapsåret och anledningen till det.

Flerårsöversikt

- 5.6. För att uppfylla kravet på en rättvisande översikt enligt 6 kap. 1 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska företaget för räkenskapsåret och de tre föregående åren lämna uppgift om

¹ Företag som tillämpar det allmänna rådet kan endast äga egna aktier i de fall som anges i 19 kap. 5 § aktiebolagslagen (2005:551).

- a) nettoomsättning,
- b) resultat efter finansiella poster, och
- c) soliditet (justerat eget kapital i procent av balansomsättning).

Varierar nettoomsättningen mer än 30 procent mellan åren ska företaget kommentera detta. Ett företag som inte redovisar någon nettoomsättning behöver inte ange någon sådan.

Ett företag som redovisar resultaträkningen i förkortad form ska lämna uppgift om bruttoresultat i stället för nettoomsättning enligt första stycket a.

Resultatdisposition

- 5.7. Det förslag till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust som ska lämnas enligt 6 kap. 2 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska avse summan av fritt eget kapital.

Avsnitt IV – Resultaträkning

Kapitel 6 – Rörelseintäkter

Tillämpning

- 6.1. Kapitlet behandlar inte
- a) aktiverat arbete för egen räkning (se kapitel 10),
 - b) valutakursvinster av rörelsekaraktär (se kapitel 13 och 17), eller
 - c) ackordsvinster av rörelsekaraktär (se kapitel 17).

Grundläggande bestämmelser

Vad är en inkomst?

- 6.2. En inkomst är det som ett företag tar emot eller kommer att ta emot för egen räkning till följd av en transaktion och som ökar företagets eget kapital. Tillskott från företagets ägare är inte en inkomst.

Företaget ska redovisa varje transaktion för sig om inte något annat följer av punkt 2.6.

Hur stor är inkomsten?

- 6.3. Vid betalning med likvida medel är inkomsten det belopp som angetts i en faktura, ett avtal eller liknande handling.

När blir inkomsten en intäkt?

- 6.4. Ett företag ska redovisa en inkomst som intäkt om
- a) väsentliga risker och förmåner till följd av transaktionen har övergått,

- b) beloppet kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, och
 c) det är sannolikt att de ekonomiska fördelarna av transaktionen kommer att tillfalla företaget.

Endast den del av inkomsten som hör till det räkenskapsår för vilket årsredovisningen upprättas är en intäkt det räkenskapsåret om inte annat framgår av detta kapitel.

När ska försäljning av varor redovisas som intäkt?

- 6.5. Vid försäljning av varor övergår väsentliga risker och förmåner enligt punkt 6.4 första stycket enligt följande:

	Väsentliga risker och förmåner övergår
Varan hämtas av köparen	när varan hämtas
Varan transporteras till köparen på köparens risk	när varan överlämnas till fraktföretaget
Varan transporteras till köparen på säljarens risk	när fraktföretaget överlämnar varan till köparen
Installationen av varan utgör en väsentlig del av försäljningen	efter utförd installation
Varor som levereras genom delleveranser och varorna har funktionellt samband	när företaget utfört samtliga delleveranser
Varor som levereras genom delleveranser om <ul style="list-style-type: none"> • varorna i en delleverans saknar funktionellt samband med varor i en annan leverans, och • företaget inte har andra åtaganden än garanti avseende den levererade varan 	efter varje utförd delleverans
Fastighet som är omsättningstillgång	normalt vid tillträdet
Värdepapper som utgör lager	på kontraktsdagen

När och hur redovisas tjänste- och entreprenaduppdrag?

Vad är ett tjänsteuppdrag respektive ett entreprenaduppdrag?

- 6.6. Ett tjänsteuppdrag föreligger om det finns avtal som innebär att ett företag under en tidsperiod ska utföra en eller flera tjänster.

Ett entreprenaduppdrag föreligger om det finns avtal som avser produktion av ett objekt eller flera objekt som står i nära samband med, eller är beroende av, varandra med avseende på utformning, teknik och funktion eller användning.

Ett avtal som avser tillverkning av produkter som företaget normalt har i lager eller tillverkar mot order är inte ett entreprenaduppdrag. Ett avtal om komplettering av ett tjänste- eller entreprenaduppdrag ska anses vara samma slag av uppdrag som det ursprungliga om avtalen sammantaget är att anse som samma slags uppdrag (se punkterna 6.7–6.10).

Definitioner och redovisning av olika slag av uppdrag

Provisionsbaserade uppdrag

- 6.7. Ett provisionsbaserat uppdrag är ett uppdrag för vilket inkomsten grundar sig på utfallet av försäljning av andras varor eller utförda tjänster.

Intäkten från ett provisionsbaserat uppdrag ska redovisas enligt punkt 6.25.

Uppdrag på löpande räkning

- 6.8. Ett uppdrag på löpande räkning är ett uppdrag för vilket inkomsten uteslutande eller så gott som uteslutande grundar sig på ett avtalat arvode per tidsenhet, den faktiska tidsåtgången och de eventuella faktiska utgifterna för uppdraget.

Intäkten från och kostnaderna för ett uppdrag på löpande räkning ska redovisas enligt punkterna 6.12–6.14.

Uppdrag med ett obestämt antal aktiviteter under en överenskommen tidsperiod

- 6.9. Ett uppdrag med ett obestämt antal aktiviteter under en överenskommen tidsperiod är ett uppdrag
- a) som inte är provisionsbaserat eller på löpande räkning,
 - b) som avser ett obestämt antal aktiviteter vilka ska utföras under en överenskommen tidsperiod, och
 - c) för vilket inkomsten utgår för denna tidsperiod.

Inkomsten från ett uppdrag enligt första stycket ska redovisas som intäkt linjärt över den överenskomna tidsperioden. Är en aktivitet dominerande ska intäkten redovisas när denna aktivitet har utförts.

Uppdrag till fast pris

- 6.10. Uppdrag till fast pris är andra uppdrag än sådana enligt punkterna 6.7–6.9.

Intäkten från och kostnaderna för ett uppdrag till fast pris ska redovisas enligt punkterna 6.15–6.24.

Redovisningsmetoder för uppdrag på löpande räkning och uppdrag till fast pris

- 6.11. Uppdrag på löpande räkning och uppdrag till fast pris ska redovisas antingen enligt en huvudregel eller enligt en alternativregel. Ett företag ska använda samma metod vid redovisning av samtliga uppdrag av samma slag.

Ett företag som tillämpar alternativregeln får byta till huvudregeln. Byte från huvudregeln till alternativregeln är endast tillåtet om det finns särskilda skäl.

Redovisning av uppdrag på löpande räkning

*När redovisas intäkten från uppdrag på löpande räkning och hur stor är den?
– Huvudregel*

- 6.12. Enligt huvudregeln ska en inkomst från ett uppdrag på löpande räkning redovisas som intäkt i takt med att arbete utförs och material levereras eller förbrukas.

Intäkten är värdet av det arbete som utförts och det material som levererats eller förbrukats under redovisningsperioden. Värdet ska beräknas utifrån det pris som avtalats med kunden.

*När redovisas intäkten från uppdrag på löpande räkning och hur stor är den?
– Alternativregel*

- 6.13. Enligt alternativregeln ska en inkomst från ett uppdrag på löpande räkning redovisas som intäkt i takt med att företaget fakturerar för utfört arbete och levererat eller förbrukat material.

Intäkten är det fakturerade värdet under förutsättning att företaget inte fakturerar senare än vad som motiveras av affärsmässiga skäl.

I vilka poster redovisas uppdrag på löpande räkning?

6.14. Uppdrag på löpande räkning ska redovisas i följande poster:

Post	Postens innehåll
<i>Resultaträkningen</i>	
Nettoomsättning	Intäkt enligt punkt 6.12 eller punkt 6.13
Råvaror och förnödenheter	Uppdragsutgifter för material som företaget har haft under räkenskapsåret om materialet levererats eller förbrukats senast på balansdagen
Övriga externa kostnader	Andra uppdragsutgifter än för material och personal som företaget har haft under räkenskapsåret om arbetet utförts senast på balansdagen
Personalkostnader	Uppdragsutgifter för personal som företaget har haft under räkenskapsåret om arbetet utförts senast på balansdagen
<i>Balansräkningen</i>	
Upparbetad men ej fakturerad intäkt (tillgång)	Vid tillämpning av huvudregeln: Den del av den redovisade intäkten enligt punkt 6.12 som inte fakturerats
Förskott från kunder (skuld)	Belopp som fakturerats innan arbete utförts eller material levererats eller förbrukats

Redovisning av uppdrag till fast pris

När redovisas intäkten från uppdrag till fast pris och hur stor är den?

– Huvudregel

- 6.15. Enligt huvudregeln ska en inkomst från ett uppdrag till fast pris redovisas som intäkt om företaget på ett tillförlitligt sätt kan beräkna
- uppdragsinkomsten,
 - färdigställandegraden på balansdagen, och
 - de utgifter som uppkommit och de utgifter som återstår för att slutföra uppdraget.

Intäkten ska redovisas även om punkt 6.4 första stycket a inte är uppfyllt.

Räkenskapsårets intäkt ska baseras på färdigställandegraden på balansdagen, minskad med under tidigare räkenskapsår redovisade intäkter från uppdraget.

- 6.16. Färdigställandegraden beräknas normalt som nedlagda utgifter på balansdagen i förhållande till totalt beräknade utgifter för att fullgöra uppdraget.
- 6.17. Metoden att beräkna färdigställandegraden ska tillämpas konsekvent på alla uppdrag.
- 6.18. Är det sannolikt att ett avtal kommer att leda till förlust ska förlusten redovisas som kostnad oavsett om uppdraget påbörjats eller inte.
- 6.19. Kan företaget inte beräkna utfallet av uppdraget på ett tillförlitligt sätt, ska en intäkt redovisas som motsvarar de uppdragsutgifter som uppkommit och som sannolikt kommer att ersättas av beställaren.

I vilka poster redovisas uppdrag till fast pris?

– *Huvudregel*

- 6.20. Uppdrag till fast pris som redovisas enligt huvudregeln ska redovisas i följande poster:

Post	Postens innehåll
<i>Resultaträkningen</i>	
Nettoomsättning	Intäkt enligt punkt 6.15 eller, i förekommande fall, enligt punkt 6.19
Råvaror och förnödenheter	Uppdragsutgifter för material som företaget har haft under räkenskapsåret om materialet levererats eller förbrukats senast på balansdagen samt kostnad för material enligt punkt 6.18
Övriga externa kostnader	Andra uppdragsutgifter än för material och personal som företaget har haft under räkenskapsåret om arbetet utförts senast på balansdagen samt kostnad för annat än material och personal enligt punkt 6.18

Personalkostnader	Uppdragsutgifter för personal som företaget har haft under räkenskapsåret om arbetet utförts senast på balansdagen samt kostnad för personal enligt punkt 6.18
<i>Balansräkningen</i>	
Upparbetad men ej fakturerad intäkt (tillgång)	Redovisad intäkt minskad med det belopp som har fakturerats om skillnaden är positiv
Fakturerad men ej upparbetad intäkt (skuld)	Redovisad intäkt minskad med det belopp som har fakturerats om skillnaden är negativ

När redovisas intäkten från uppdrag till fast pris och hur stor är den?

– Alternativregel

- 6.21. Enligt alternativregeln ska en inkomst från ett uppdrag till fast pris redovisas som intäkt när arbetet väsentligen är fullgjort.
- 6.22. Ett företag som redovisar ett uppdrag till fast pris enligt alternativregeln och där uppdraget inte väsentligen är fullgjort ska redovisa en positiv justeringspost i resultaträkningen.

Justeringsposten ska bestå av de uppdragsutgifter under räkenskapsåret som hade kunnat läggas till anskaffningsvärdet för lager av egentillverkade varor (se 4 kap. 3 § tredje stycket årsredovisningslagen (1995:1554) och punkt 12.9). Posten får värderas enligt inkomstskattelagen (1999:1229). Är det sannolikt att ett avtal kommer att leda till förlust ska förlusten minska postens värde oavsett om uppdraget påbörjats eller inte.

När uppdraget redovisas som intäkt enligt punkt 6.21 ska de poster som redovisats som positiva justeringsposter i tidigare års resultaträkningar redovisas som en negativ justeringspost i resultaträkningen.

I vilka poster redovisas uppdrag till fast pris?

– *Alternativregel (uppdrag som inte är fullgjorda på balansdagen)*

- 6.23. Uppdrag till fast pris som inte är fullgjorda och som redovisas enligt alternativregeln ska redovisas i följande poster:

Post	Postens innehåll
<i>Resultaträkningen</i>	
Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning	Justeringspost enligt punkt 6.22 andra stycket
Råvaror och förnödenheter	Uppdragsutgifter för material som företaget har haft under räkenskapsåret om materialet levererats eller förbrukats senast på balansdagen
Övriga externa kostnader	Andra uppdragsutgifter än för material och personal som företaget har haft under räkenskapsåret om arbetet utförts senast på balansdagen
Personalkostnader	Uppdragsutgifter för personal som företaget har haft under räkenskapsåret om arbetet utförts senast på balansdagen
<i>Balansräkningen</i>	
Pågående arbete för annans räkning (tillgång eller skuld)	Totala aktiverade utgifter minskat med det belopp som fakturerats. Är skillnaden positiv är posten en tillgång. Är den negativ är posten en skuld

I vilka poster redovisas uppdrag till fast pris?

– *Alternativregel (uppdrag som är fullgjorda på balansdagen)*

- 6.24. Uppdrag till fast pris som är fullgjorda och som redovisas enligt alternativregeln ska redovisas i följande poster:

Post	Postens innehåll
<i>Resultaträkningen</i>	
Nettoomsättning	Intäkt enligt punkt 6.21

Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning	Justeringspost enligt punkt 6.22 tredje stycket
Råvaror och förnödenheter	Uppdragsutgifter för material som företaget har haft under räkenskapsåret om materialet levererats eller förbrukats senast på balansdagen samt uppdragsutgifter för ännu ej levererat eller förbrukat material
Övriga externa kostnader	Andra uppdragsutgifter än för material och personal som företaget har haft under räkenskapsåret om arbetet utförts senast på balansdagen samt uppdragsutgifter för återstående arbete
Personalkostnader	Uppdragsutgifter för personal som företaget har haft under räkenskapsåret om arbetet utförts senast på balansdagen samt uppdragsutgifter för återstående arbete
<i>Balansräkningen</i>	
Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter (skuld)	Uppdragsutgifter för återstående arbete, material och annat

När ska vissa inkomster redovisas som intäkt?

6.25. Nedanstående inkomster ska redovisas som intäkt enligt följande:

Inkomst från	Intäkten redovisas
hyra och leasing	fördelad över den avtalade hyres- eller leasingperioden
förhöjd förstagångshyra	linjärt över den avtalade leasingperioden
royalty som baseras på mängden av försäljning eller användning	löpande i takt med försäljning eller användning om företaget har, eller kan få, tillgång till de uppgifter som krävs i form av försäljningsstatistik, statistik över användande, etc.

royalty som är fast och oberoende av försäljning eller användning	linjärt över avtalets löptid
provision som baseras på utfallet av försäljning av andras varor eller utförda tjänster	löpande om den provisionsgrundande försäljningen har skett eller den provisionsgrundande tjänsten är utförd och om övriga avtalsvillkor för provisionen är uppfyllda
inträdesavgift i ett franchisesystem	vid avtalets tecknande
löpande avgifter i ett franchisesystem	löpande i takt med försäljning eller användning
försäkringsersättning	när en händelse har inträffat som omfattas av ett försäkringsavtal och försäkringsföretaget har fattat beslut om ersättning
skadestånd	när överenskommelse om belopp har träffats med motparten eller när beloppet är fastställt i en lagakraftvunnen dom eller dom i överinstans med samma utfall som i underinstans

När och hur redovisas offentliga stöd?

- 6.26. Ett företag ska redovisa offentliga stöd som intäkt om inte stödet ska
- minska anskaffningsvärdet vid förvärv av en tillgång enligt punkt 9.11, eller
 - redovisas som skuld enligt punkt 17.4.

Ett offentligt stöd som redovisats som skuld och som efterskänks eller av annan anledning inte ska återbetalas ska redovisas som intäkt.

- 6.27. Villkoren i punkt 6.4 första stycket är uppfyllda om beslut om offentligt stöd har fattats senast på balansdagen. Stöd som uppenbart hänför sig till ett räkenskapsår får redovisas som intäkt det räkenskapsåret även om beslut har fattats efter balansdagen men innan årsredovisningen avges.
- 6.28. Ett offentligt stöd som avser att täcka kostnader ska redovisas som intäkt samma räkenskapsår som det år kostnaderna avser.

Avser stödet kostnader under flera räkenskapsår ska stödet fördelas och redovisas som intäkt under dessa räkenskapsår.

Avser stödet att täcka uppkomna förluster ska hela stödet redovisas som intäkt under räkenskapsåret.

- 6.29. Offentliga stöd som avser att täcka rörelsekostnader ska redovisas i posten Övriga rörelseintäkter.

Stöd som avser att täcka finansiella kostnader ska redovisas i posten Räntekostnader och liknande resultatposter.

När redovisas försäljning av immateriella och materiella anläggningstillgångar? – Realisationsvinst

- 6.30. Vid försäljning av immateriella och materiella anläggningstillgångar ska intäkten minskas med tillgångens redovisade värde.

Väsentliga risker och förmåner enligt punkt 6.4 första stycket övergår enligt följande:

Försäljning av	Väsentliga risker och förmåner övergår
immateriell tillgång	när äganderätten övergår civilrättsligt
fastighet	normalt vid tillträdet
övriga materiella anläggningstillgångar som hämtas av köparen	när tillgången hämtas
övriga materiella anläggningstillgångar som transporteras till köparen på köparens risk	när tillgången överlämnas till fraktföretaget
övriga materiella anläggningstillgångar som transporteras till köparen på säljarens risk	när fraktföretaget överlämnar tillgången till köparen
installation av en övrig materiell anläggningstillgång som utgör en väsentlig del av försäljningen	efter utförd installation

Realisationsvinst vid försäljning av fastighet som är anläggningstillgång får redovisas på kontraktsdagen.

Kapitel 7 – Rörelsekostnader

Tillämpning

- 7.1. Kapitlet behandlar inte
- kostnad för tjänste- och entreprenaduppdrag på löpande räkning eller till fast pris (se kapitel 6),
 - avskrivningar (se kapitel 10),
 - nedskrivningar av anläggningstillgångar (se kapitel 10 och 11),
 - utgifter som ska aktiveras (se kapitel 10 och 12),
 - kostnad för sålda varor (se kapitel 12),
 - kostnad för kundförluster (se kapitel 13), eller
 - kostnad för avsättningar (se kapitel 16).

Grundläggande bestämmelser

Vad är en utgift?

- 7.2. En utgift är det som ett företag lämnar eller kommer att lämna till följd av en transaktion och som minskar företagets eget kapital. En överföring till företagets ägare som direkt minskar företagets eget kapital är inte en utgift.

Företaget ska redovisa varje transaktion för sig om inte något annat följer av punkt 2.6.

Hur stor är utgiften?

- 7.3. Vid betalning med likvida medel är utgiften det belopp som anges i en faktura, ett avtal eller liknande handling.

När blir utgiften en kostnad?

- 7.4. Ett företag ska redovisa en utgift som kostnad om inte en tillgång ska redovisas.

Endast den del av utgiften som enligt punkterna 7.5–7.8 hör till det räkenskapsår för vilket årsredovisningen upprättas är en kostnad det räkenskapsåret.

- 7.5. En utgift som kan hänföras till en specifik inkomst ska redovisas som kostnad samma räkenskapsår som företaget redovisar inkomsten som intäkt.
- 7.6. En utgift som inte kan hänföras till en specifik inkomst ska redovisas som kostnad det räkenskapsår eller de räkenskapsår företaget tagit emot den förbrukningsvara, tjänst eller övrig prestation som utgiften avser, om inte något annat följer av punkterna 7.7 och 7.8 samt 7.10.

- 7.7. En utgift för en tjänst eller annan prestation som utförs eller på annat sätt tillhandahålls efter det räkenskapsår den avser ska redovisas som kostnad det räkenskapsår tjänsten eller prestationen avser.
- 7.8. En utgift som inte kan hänföras till någon vara eller annan prestation ska redovisas som kostnad direkt.

Återkommande utgifter – Förenklingsregel

- 7.9. Återkommer varje räkenskapsår samma slag av utgift, som inte är personalutgift, får utgiften redovisas som kostnad det räkenskapsår företaget normalt erhåller faktura eller gör en utbetalning enligt avtal eller liknande handling om
- utgiften kan antas variera högst 20 procent mellan åren, och
 - varje räkenskapsår belastas med en årskostnad.

Första stycket b gäller inte det första året regeln tillämpas på en utgift.

När ska vissa utgifter redovisas som kostnad?

- 7.10. Nedan angivna slag av utgifter som inte kan hänföras till en specifik inkomst ska redovisas som kostnad enligt följande, om inte förenklingsregeln i punkt 7.9 tillämpas:

Utgift för	Kostnaden redovisas
hyra av tillgång eller tjänst (inklusive förhöjd leasingavgift)	fördelad över den avtalade hyres- eller leasingperioden
hyra av mässplats eller liknande	när det hyrda disponeras
förbrukningsvara	när varan erhålls
frakt	när frakten utförs
reparation	när reparationen utförs
avbrotts- eller sakförsäkringspremie och liknande	linjärt över försäkringsperioden
reklamannons	när annonsen publiceras
service	när tjänsten utförs
utbildning	när utbildningen genomförs
konsultarvode	när tjänsten utförs
revisionsarvode	det räkenskapsår revisionen avser
löpande redovisningstjänster	det räkenskapsår redovisningen avser

redovisningstjänster avseende en årsredovisning	det räkenskapsår årsredovisningen avser
royalty som är fast och oberoende av försäljning eller användning	linjärt över den avtalade perioden

När ska utgifter för personal redovisas som kostnad?

7.11. Utgifter för personal ska normalt redovisas som kostnad enligt följande:

Utgift för	Kostnaden redovisas
lön	när arbetsprestationen utförs
lagstadgade och avtalade arbetsgivaravgifter samt särskild löneskatt på förvärvsinkomster	när lönekostnaden, som arbetsgivaravgifterna och den särskilda löneskatten baseras på, redovisas
bonus, provision eller gratifikation	det räkenskapsår bonusen, provisionen eller gratifikationen avser
premier på individuell pensionsförsäkring som skattemässigt är så kallad p-försäkring	när pensionspremien betalas
preliminära premier på pensionsförsäkring som skattemässigt är så kallad p-försäkring där avräkning baseras på utbetald lön	när lönekostnaden redovisas
särskild löneskatt på pensionskostnader	när pensionskostnaden redovisas

När redovisas försäljning och utrangering av immateriella och materiella anläggningstillgångar? – Realisationsförlust

7.12. Vid försäljning av immateriella och materiella anläggningstillgångar ska intäkten minskas med tillgångens redovisade värde.

Väsentliga risker och förmåner enligt punkt 6.4 första stycket övergår enligt följande:

Försäljning av	Väsentliga risker och förmåner övergår
immateriell tillgång	när äganderätten övergår civilrättsligt

fastighet	normalt vid tillträdet
övriga materiella anläggningstillgångar som hämtas av köparen	när tillgången hämtas
övriga materiella anläggningstillgångar som transporteras till köparen på köparens risk	när tillgången överlämnas till fraktföretaget
övriga materiella anläggningstillgångar som transporteras till köparen på säljarens risk	när fraktföretaget överlämnar tillgången till köparen
installation av en övrig materiell anläggningstillgång som utgör en väsentlig del av försäljningen	efter utförd installation

Realisationsförlust vid försäljning av en fastighet som är anläggningstillgång får redovisas på kontraktsdagen.

- 7.13. En utrangering av en immateriell eller en materiell anläggningstillgång ska redovisas som kostnad när tillgången inte längre kan brukas och företaget inte avser reparera eller sälja tillgången.

Kapitel 8 – Finansiella poster m.m.

Tillämpning

- 8.1. Kapitlet behandlar inte
- resultat vid försäljning av lageraktier (se kapitel 6),
 - valutakursdifferenser på långfristiga fordringar, kortfristiga placeringar, kassa och bank samt skulder i utländsk valuta (se kapitel 11, 14 och 17),
 - ackordsförlust från beviljat ackord på finansiella fordringar och ackordsvinst från erhållet ackord på finansiella skulder (se kapitel 11 och 17),
 - nedskrivning och återföring av nedskrivning av finansiella anläggningstillgångar (se kapitel 11 och 20), eller
 - nedskrivning och återföring av nedskrivning av kortfristiga placeringar (se kapitel 14).

Grundläggande bestämmelser

- 8.2. En finansiell inkomst respektive en finansiell intäkt ska bestämmas enligt reglerna i punkterna 6.2–6.4.

- 8.3. En finansiell utgift respektive en finansiell kostnad ska bestämmas enligt reglerna i punkterna 7.2–7.4.

Realisationsresultat

- 8.4. Vid avyttring av finansiella tillgångar ska intäkten minskas med tillgångens redovisade värde och nettot redovisas i resultaträkningen.

Utdelning

- 8.5. Utdelning ska normalt redovisas som intäkt när behörigt organ har fattat beslut att utdelning ska lämnas.

Utdelning från ett noterat företag får redovisas som intäkt när utdelningen har erhållits.

Ränteintäkter och räntekostnader

- 8.6. Ränta ska redovisas det räkenskapsår som räntan avser.
- 8.7. Dröjsmålsränta som utgör ett oväsentligt belopp får redovisas som rörelseintäkt respektive rörelsekostnad.

Extraordinära poster

Avsnitt V – Balansräkning

Kapitel 9 – Tillgångar

Grundläggande bestämmelser

Vilka tillgångar ska ett företag redovisa?

- 9.1. Ett företag ska redovisa tillgångar som det äger.

Företaget ska också redovisa förbättringsutgifter på annans fastighet (se punkt 10.6) samt redovisningsmedel som mottagits för annans räkning som tillgång.

När ska en tillgång redovisas?

- 9.2. En tillgång ska redovisas när företaget har övertagit väsentliga risker och förmåner som är förknippade med att äga tillgången.

Risker och förmåner enligt första stycket övergår enligt följande:

	Väsentliga risker och förmåner övergår
Tillgången hämtas av köparen	när tillgången hämtas

Tillgången transporteras till köparen på köparens risk	när tillgången överlämnas till fraktföretaget
Tillgången transporteras till köparen på säljarens risk	när fraktföretaget överlämnar tillgången till köparen
Installationen av varan utgör en väsentlig del av förvärvet	efter utförd installation
Tillgångar som levereras genom delleveranser och varorna har funktionellt samband	när företaget utfört samtliga delleveranser
Tillgångar som levereras genom delleveranser om <ul style="list-style-type: none"> • tillgångarna i en delleverans saknar funktionellt samband med tillgångar i en annan leverans, och • företaget inte har andra åtaganden än garanti avseende den levererade tillgången 	efter varje utförd delleverans
Fastighetsförvärv	normalt vid tillträdet
Värdepapper som utgör lager	på kontraktssdagen
Förvärv av annan tillgång	när äganderätten övergår civilrättsligt

Sådana utgifter som enligt detta allmänna råd ska ingå i en tillgångs anskaffningsvärde ska, även om risker och förmåner inte har övergått, redovisas som en tillgång om arbete utförts eller förskott erlagts.

När ska en tillgång inte längre redovisas?

- 9.3. En tillgång ska inte längre redovisas när de väsentliga risker och förmåner som är förknippade med ägandet har övergått (se tabellen i punkt 9.2).

Har en tillgång uttrangerats (se punkt 7.13) ska den inte heller redovisas.

En leasegivare ska redovisa uthyrda tillgångar även om risker och förmåner övergått till leasetagaren.

När är en tillgång en anläggningstillgång respektive omsättningstillgång?

9.4. Avsikten vid förvärvet avgör om en tillgång är en anläggningstillgång eller en omsättningstillgång. En tillgång som ett företag avser omsätta i den normala verksamheten är en omsättningstillgång.

9.5. Beslutar företaget att avyttra eller utrangera en anläggningstillgång ska tillgången inte omklassificeras.

En finansiell anläggningstillgång som förfaller inom 12 månader efter balansdagen ska omklassificeras till omsättningstillgång.

9.6. Beslutar företaget att stadigvarande bruka eller inneha en omsättningstillgång ska tillgången omklassificeras. Anskaffningsvärdet för en sådan tillgång är dess redovisade värde vid tidpunkten för omklassificeringen.

Tillgångens redovisade värde

Beräkning av en tillgångs anskaffningsvärde

Likvidtransaktion

9.7. När en tillgång betalas med likvida medel är utgångspunkten vid beräkningen av anskaffningsvärdet det inköpspris som anges i en faktura, ett avtal eller liknande handling.

9.8. Endast belopp som ges ut för företagets räkning ska ingå i anskaffningsvärdet. Belopp som ges ut för någon annans räkning, t.ex. mervärdesskatt, ska inte räknas in i anskaffningsvärdet.

Förvärv med försäkringsersättning

9.9. Vid beräkning av anskaffningsvärdet för en tillgång som anskaffas med försäkringsersättning är utgångspunkten det belopp som anges i punkterna 9.7 och 9.8 samt 2.7 och 2.8.

Förvärv genom testamente eller gåva

9.10. Anskaffningsvärdet för en tillgång som förvärvats genom testamente eller gåva får bestämmas till det värde som används vid beskattningen.

Förvärv med offentliga stöd

9.11. När en tillgång finansieras helt eller delvis med offentliga stöd ska stödet minska anskaffningsvärdet och inte redovisas som intäkt. Överstiger stödet utgifterna för anskaffningen ska skillnaden redovisas som intäkt.

Stöd i form av skattereduktioner och skatteavdrag ska inte minska anskaffningsvärdet utan minska årets skattekostnad.

- 9.12. Återbetalas stödet eller föreligger återbetalningsskyldighet ska tillgångens redovisade värde ökas med motsvarande belopp.

Kapitel 10 – Immateriella och materiella anläggningstillgångar

Grundläggande bestämmelser

En eller flera immateriella eller materiella anläggningstillgångar?

- 10.1. Delar av en enhet utgör tillsammans *en* anläggningstillgång om varje del är nödvändig för att enheten ska kunna fungera i enlighet med sin grundläggande funktion. Även delar som har ett naturligt inbördes samband och förvärfas för att användas som en enhet utgör *en* anläggningstillgång.

Immateriell eller materiell anläggningstillgång?

- 10.2. En anläggningstillgång som består av både immateriella och materiella delar ska anses vara materiell om den materiella delen utgör 50 procent eller mer av det sammanlagda anskaffningsvärdet vid investeringstidpunkten.

Egenupparbetade immateriella anläggningstillgångar

- 10.3. En egenupparbetad immateriell anläggningstillgång får inte redovisas som tillgång trots att 4 kap. 2 § årsredovisningslagen (1995:1554) ger viss möjlighet till det. Utgifter som kan hänföras till en sådan tillgång ska redovisas som kostnad.

Vilka materiella anläggningstillgångar får redovisas som kostnad?

- 10.4. En materiell anläggningstillgång får redovisas som kostnad, om anskaffningsvärdet beräknat enligt punkterna 10.8–10.10 uppgår till högst 10 000 kronor med tillägg för mervärdesskatt som inte ska dras av eller återbetalas enligt mervärdesskattelagen (1994:200).
- 10.5. En materiell anläggningstillgång får redovisas som kostnad, om den kan antas ha en nyttjandeperiod på högst tre år.

Förbättringsutgifter på annans fastighet

- 10.6. Förbättringsutgifter på annans fastighet ska redovisas som en materiell anläggningstillgång i posten Förbättringsutgifter på annans fastighet, om nyttjanderättshavaren bekostat utgifterna och övriga förutsättningar för aktivering är uppfyllda.

Redovisning av materiella anläggningstillgångar till bestämd mängd och fast värde

- 10.7. Värdet av en delpost i posten Materiella anläggningstillgångar, som enligt 4 kap. 12 § årsredovisningslagen (1995:1554) får tas upp till en

bestämd mängd och ett fast värde, anses inte variera väsentligt om delpostens värde kan antas ligga i intervallet plus/minus 20 procent av det redovisade värdet.

Anskaffningsvärde för immateriella och materiella anläggningstillgångar

Förvärvade immateriella och materiella anläggningstillgångar

- 10.8. Sådana utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet och som enligt 4 kap. 3 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska räknas in i anskaffningsvärdet för en immateriell och materiell anläggningstillgång, kan vara utgifter för
- a) frakt,
 - b) tull och import,
 - c) lagfart,
 - d) pantbrev som avser den förvärvade tillgången,
 - e) installation, och
 - f) konsulttjänster.

Avdrag ska göras för varurabatter, bonus och andra liknande prisavdrag.

Beräknade utgifter för nedmontering, bortforsling eller återställande av plats ska inte räknas in i anskaffningsvärdet för en förvärvad anläggningstillgång.

Vid förvärv i utländsk valuta ska valutakursen vid tidpunkten då transaktionen bokfördes användas vid fastställande av anskaffningsvärdet.

- 10.9. Anskaffningsvärdet för en materiell anläggningstillgång som tidigare leasats utgörs av
- a) det belopp som leasetagaren betalar till leasegivaren för att lösa tillgången, och
 - b) de på lösendagen kvarvarande leasingavgifter som redovisats som en tillgång i balansräkningen.

Egentillverkade materiella anläggningstillgångar

- 10.10. I anskaffningsvärdet för en egentillverkad materiell anläggningstillgång ska inräknas
- a) inköpspriset för material,
 - b) utgifter för lön till och arbetsgivaravgifter för anställda som arbetar med att tillverka tillgången, och
 - c) sådana utgifter och avdrag som anges i punkt 10.8.

- 10.11. I anskaffningsvärdet för en egentillverkad materiell anläggningstillgång får inte räknas in utgifter för
- a) ränta,
 - b) förkastade alternativ,
 - c) administration,
 - d) nedmontering, bortforsling och återställning,
 - e) forskning, eller
 - f) annan utveckling än sådan som avser produktion av ritningar eller liknande vilka är avsedda att utan vidare bearbetning kunna ligga till grund för tillverkning av tillgången.
- 10.12. De av årets utgifter som är hänförliga till egentillverkning av anläggningstillgångar ska bruttoredovisas i resultaträkningen.

Tillkommande utgifter för immateriella och materiella anläggningstillgångar

Byggnader och mark

- 10.13. Utgifter för tillbyggnad ska tas upp som tillgång.
- 10.14. Utgifter för ombyggnad ska tas upp som tillgång till den del de kan antas höja värdet på fastigheten. Utgifter som får dras av direkt enligt inkomstskattelagen (1999:1229) får även kostnadsföras i redovisningen.

Övriga immateriella och materiella anläggningstillgångar

- 10.15. Tillkommande utgifter som hänförs till andra tillgångar än byggnad och mark ska läggas till det redovisade värdet, om tillgångens funktion eller prestanda tydligt förbättras i förhållande till vad som gällde vid anskaffningstidpunkten eller den senare tidpunkt då tillgångens prestanda tydligt förbättrades.

Avskrivning av immateriella och materiella anläggningstillgångar

Gemensamma bestämmelser

- 10.16. Nyttjandeperioden är den tid som företaget avser att nyttja tillgången. Nyttjandeperioden får bestämmas i enlighet med punkterna 10.23, 10.24, 10.26 och 10.27.
- 10.17. Varje anläggningstillgång ska skrivas av för sig.

- 10.18. Delar av en anläggningstillgång som tillsammans utgör *en* anläggningstillgång ska skrivas av gemensamt om inte annat följer av andra eller tredje styckena.

Mark, markanläggning, byggnad, byggnadstillbehör och tillkommande utgifter avseende dessa tillgångar utgör separata avskrivningsenheter och ska skrivas av var för sig.

Tillkommande utgifter avseende andra tillgångar än som anges i andra stycket utgör inte en separat avskrivningsenhet.

- 10.19. Avskrivning ska påbörjas det år tillgången tas i bruk. När det gäller byggnad som förvärvas får avskrivning påbörjas första året företaget redovisar byggnaden i balansräkningen även om den inte tagits i bruk.

Avskrivning får göras med lika stora belopp varje år oavsett om tillgången varit i bruk endast en del av räkenskapsåret.

Avskrivning behöver inte göras det år tillgången avyttras.

- 10.20. Avskrivning ska göras även om tillgångens redovisade värde understiger dess verkliga värde.

- 10.21. Avskrivning får göras genom att det totala anskaffningsvärdet skrivs av till dess tillgångens redovisade värde är noll kronor.

Avskrivning får även göras genom att det totala anskaffningsvärdet minskat med ett fastställt restvärde skrivs av till dess tillgångens redovisade värde motsvarar restvärdet. Denna metod ska tillämpas på samtliga delposter av samma slag. Det fastställda restvärdet ska motsvara vad företaget förväntas få för tillgången efter nyttjandeperiodens slut efter avdrag för kostnader i samband med avyttringen. Restvärdet ska fastställas i anskaffningstidpunktens rådande prisnivå.

Andra stycket får inte tillämpas vid avskrivning av byggnader eller om företaget tillämpar punkt 10.23, 10.24 eller 10.26.

- 10.22. Fastställd avskrivningsplan ska omprövas endast om nedskrivning gjorts eller om planen är uppenbart felaktig.

Maskiner, inventarier och immateriella anläggningstillgångar

- 10.23. Nyttjandeperioden för maskiner, inventarier och immateriella anläggningstillgångar får bestämmas till fem år.

Förbättringsutgifter på annans fastighet

- 10.24. Nyttjandeperioden för förbättringsutgifter på annans fastighet får bestämmas till
- a) 10 år för täckdiken, samt
 - b) 20 år för annan förbättring.

Byggnader och mark

- 10.25. Mark får inte skrivas av.
- 10.26. Nyttjandeperioden för markanläggningar får bestämmas till
- a) 10 år för täckdiken och skogsvägar, samt
 - b) 20 år för övriga markanläggningar.
- 10.27. Nyttjandeperioden för byggnad, tillbyggnad och aktiverad ombyggnad får bestämmas till vad som följer av Skatteverkets allmänna råd om värdeminskingsavdrag för byggnader.
- 10.28. Uppskrivning av byggnad ska skrivas av under byggnadens återstående nyttjandeperiod.

Nedskrivning av immateriella och materiella anläggningstillgångar

Gemensamma bestämmelser

- 10.29. Varje avskrivningsenhet ska nedskrivningsprövas för sig.
- 10.30. En anläggningstillgång ska skrivas ned till nettoförsäljningsvärdet, om avtal om avyttring finns på balansdagen och avyttringen kommer att ge upphov till en realisationsförlust.

Maskiner, inventarier och immateriella anläggningstillgångar

- 10.31. Maskiner, inventarier och immateriella anläggningstillgångar med en nyttjandeperiod som uppgår till högst fem år ska skrivas ned om det är uppenbart att nedskrivning behövs.
- 10.32. Maskiner, inventarier och immateriella anläggningstillgångar med en nyttjandeperiod som uppgår till mer än fem år ska skrivas ned om
- a) tillgångens nytta för företaget har minskat avsevärt till följd av en inträffad händelse (nedskrivningsindikation) som innebär att tillgångens funktion eller användbarhet i företaget har minskat, och
 - b) tillgångens nytta för företaget inte kan antas bli återställd senast två år efter det att nedskrivningsindikationen inträffade.
- 10.33. Vid nedskrivning ska tillgången skrivas ned antingen till det värde tillgången skulle ha haft om avskrivning skett med en nyttjandeperiod på fem år eller till det verkliga värdet, om det värdet uppenbart är lägre.

Företaget får skriva ned tillgången till ett högre värde än det värde tillgången skulle ha haft om avskrivning skett med en nyttjandeperiod på fem år, om företaget kan visa att tillgången har ett högre verkligt värde.

Byggnader och mark

10.34. Är det uppenbart att värdet på en byggnad, markanläggning eller mark på balansdagen betydligt understiger det redovisade värdet, ska företaget göra en uppskattning av den enskilda tillgångens återstående värde i företaget och skriva ned tillgången till detta värde.

Återföring av en nedskrivning

10.35. En nedskrivning ska återföras endast om skälet för nedskrivningen inte finns kvar.

10.36. En återföring av en nedskrivning får inte medföra att tillgången får ett högre värde jämfört med om avskrivning skett på det ursprungliga avskrivningsunderlaget.

Uppskrivning av immateriella och materiella anläggningstillgångar

10.37. Företag som tillämpar detta allmänna råd får inte skriva upp andra anläggningstillgångar än byggnad och mark trots att 4 kap. 6 § årsredovisningslagen (1995:1554) ger viss möjlighet till det.

10.38. Byggnad och mark får skrivas upp till högst taxeringsvärdet.

Kapitel 11 – Finansiella anläggningstillgångar

Tillämpning

- 11.1. Kapitlet behandlar inte
- a) andelar i koncernföretag (se kapitel 20), eller
 - b) andelar i intresseföretag (se kapitel 20).

Grundläggande bestämmelser

Vad är en finansiell anläggningstillgång?

11.2. En finansiell tillgång som företaget avser inneha längre tid än 12 månader efter balansdagen är en finansiell anläggningstillgång.

Flera överlåtbara värdepapper och fondandelar som innehas för riskspridning (en värdepappersportfölj) ska klassificeras som en finansiell anläggningstillgång om portföljen är avsedd att innehas längre tid än 12 månader efter balansdagen.

- 11.3. En kapitalförsäkring är en finansiell anläggningstillgång om utbetalningarna ska tillfalla företaget och försäkringen är förenad med återköpsrätt.

Vad får inte redovisas som finansiell anläggningstillgång?

- 11.4. Ett företag får inte redovisa en långfristig fordran som representerar en reduktion av framtida skatt (uppskjuten skattefordran).

En eller flera finansiella anläggningstillgångar?

- 11.5. En värdepappersportfölj är *en* finansiell anläggningstillgång även om förändringar inom portföljen görs under året.

Värdering

Ingen värdering till verkligt värde

- 11.6. Ett företag som tillämpar detta allmänna råd får inte värdera finansiella anläggningstillgångar till verkligt värde trots att 4 kap. 14 a § årsredovisningslagen (1995:1554) ger viss möjlighet till det.

Långfristiga fordringar i utländsk valuta

- 11.7. En långfristig fordran i utländsk valuta ska värderas till balansdagens kurs. Den del av en fordran i utländsk valuta som är säkrad med ett terminskontrakt ska däremot värderas till terminkursen.

Anskaffningsvärde och redovisat värde för finansiella anläggningstillgångar

- 11.8. Sådana utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet och enligt 4 kap. 3 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska räknas in i anskaffningsvärdet för en finansiell anläggningstillgång är
- a) courtage,
 - b) omsättningsavgift, och
 - c) andra liknande utgifter.

Förvaltningsavgift är inte en sådan utgift som avses i första stycket.

Vid förvärv i utländsk valuta ska valutakursen vid tidpunkten då transaktionen bokfördes användas vid fastställande av anskaffningsvärdet.

- 11.9. Upplupen avkastning som ingår i inköpspriset för en finansiell anläggningstillgång ska minska tillgångens anskaffningsvärde. Aktieutdelning som ingår i inköpspriset behöver dock inte minska tillgångens anskaffningsvärde.

- 11.10. Aktieägartillskott som ett företag lämnar ska öka det redovisade värdet på aktierna när utfästelsen lämnas. Lämnas utfästelsen efter räkenskapsårets utgång men innan årsredovisningen avges får tillskottet redovisas på balansdagen.

När behörigt organ har fattat beslut om återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott ska det redovisade värdet på aktierna minskas.

- 11.11. Har en delpost av aktier av samma slag och sort avyttrats ska anskaffningsvärdet beräknas enligt genomsnittsmetoden.
- 11.12. Har Skatteverket gett ut allmänna råd om anskaffningsutgift för aktie ska anskaffningsvärdet justeras till den av Skatteverket rekommenderade anskaffningsutgiften.
- 11.13. Det redovisade värdet för en finansiell anläggningstillgång med en garanterad avkastning ska successivt förändras med skillnaden mellan anskaffningsvärde och garanterat inlösenvärde.

Nedskrivning av finansiella anläggningstillgångar

Vilket värde ska jämföras med det redovisade värdet?

- 11.14. Vid en nedskrivningsprövning ska det redovisade värdet på en finansiell anläggningstillgång med noterad kurs jämföras med balansdagens senast noterade betalkurs.
- 11.15. Vid en nedskrivningsprövning ska det redovisade värdet på en finansiell anläggningstillgång som saknar noterad kurs jämföras med ett värde beräknat enligt de metoder som används på marknaden för att värdera respektive typ av tillgång.
- 11.16. Vid en nedskrivningsprövning ska det redovisade värdet på en sådan kapitalförsäkring som anges i punkt 11.3 jämföras med försäkringens återköpsvärde på balansdagen.

När ska nedskrivning ske?

- 11.17. Är värdet på en finansiell anläggningstillgång noll kronor på balansdagen ska tillgången alltid skrivas ned till noll kronor. Överstiger värdet noll kronor behöver nedskrivning inte göras om tillgångens värde understiger det redovisade värdet med mindre än det lägsta av 25 000 kronor och 10 procent av det egna kapitalet vid årets ingång.

Nedskrivning ska dock alltid göras om det sammanlagda värdet på företagets finansiella anläggningstillgångar på balansdagen understiger deras sammanlagda redovisade värde med mer än det lägsta av 25 000 kronor och 10 procent av det egna kapitalet vid årets ingång.

- 11.18. En finansiell anläggningstillgång ska skrivas ned till nettoförsäljningsvärdet, om avtal om avyttring finns på balansdagen och avyttringen kommer att ge upphov till en realisationsförlust.
- 11.19. En finansiell anläggningstillgång med ett garanterat inlösenvärde, som företaget avser behålla till förfall, behöver endast skrivas ned om det redovisade värdet minskat med eventuell kvarvarande överkurs enligt punkt 11.13 överstiger det garanterade värdet.

Återföring av en nedskrivning

- 11.20. En nedskrivning av en finansiell anläggningstillgång ska återföras till den del värdet på tillgången har ökat jämfört med värdet vid nedskrivningen. Värdet ska beräknas på samma sätt som vid nedskrivningen.

Uppskrivning av finansiella anläggningstillgångar

- 11.21. Företag som tillämpar detta allmänna råd får inte skriva upp en finansiell anläggningstillgång trots att 4 kap. 6 § årsredovisningslagen (1995:1554) ger viss möjlighet till det.

Kapitel 12 – Varulager

Tillämpning

- 12.1. Varulager utgörs av omsättningstillgångar som
- är avsedda att säljas i den normala verksamheten (färdiga varor),
 - är under tillverkning för att bli färdiga varor, eller
 - ska användas i tillverkningen av färdiga varor eller vid tillhandahållandet av tjänster.
- 12.2. Kapitlet behandlar inte
- pågående arbete för annans räkning (se kapitel 6), eller
 - lager av värdepapper och andra finansiella instrument (se kapitel 14).

Grundläggande bestämmelser

Post för post eller kollektiv värdering

- 12.3. Kollektiv värdering får endast användas
- för homogena varugrupper, eller
 - om en individuell värdering inte kan motiveras av kostnadsskäl.

En vara anses ingå i en homogen varugrupp om den i alla avseenden som är relevanta för värderingen kan jämföras med andra varor i gruppen.

Lägsta värdets princip

- 12.4. Bestämmelsen om lägsta värdets princip i 4 kap. 9 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) innebär att företaget ska
- beräkna anskaffningsvärdet enligt punkterna 12.7–12.12, och
 - bedöma nettoförsäljningsvärdet för respektive vara eller varugrupp.

Är det uppenbart att det bedömda nettoförsäljningsvärdet för respektive vara eller varugrupp är högre än anskaffningsvärdet behöver nettoförsäljningsvärdet inte beräknas.

- 12.5. Varulagret får tas upp till lägst 97 procent av lagertillgångarnas sammanlagda anskaffningsvärde under förutsättning att detta värde inte är högre än det värde som en värdering enligt lägsta värdets princip ger.

Detta gäller inte sådant lager som undantas enligt 17 kap. 4 § inkomstskattelagen (1999:1229).

Redovisning av råvaror och förnödenheter till bestämd mängd och fast värde

- 12.6. Värdet av råvaror och förnödenheter, som enligt 4 kap. 12 § årsredovisningslagen (1995:1554) får tas upp till en bestämd mängd och ett fast värde, anses inte variera väsentligt om postens sammantagna värde kan antas ligga i intervallet plus/minus 20 procent av det redovisade värdet.

Anskaffningsvärde för varulager

Förvärvade varor

- 12.7. Sådana utgifter som är direkt hänförliga till förvärv av en tillgång och som enligt 4 kap. 3 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska räknas in i anskaffningsvärdet för förvärvade varor, är bl.a. utgifter för
- frakt,
 - importavgifter, och
 - tull.

Avdrag ska göras för varurabatter, bonus och andra liknande prisavdrag.

Vid förvärv i utländsk valuta ska valutakursen vid tidpunkten då transaktionen bokfördes användas vid fastställande av anskaffningsvärdet.

- 12.8. I detaljhandelsföretag och handelsföretag får anskaffningsvärdet beräknas till försäljningspriset exklusive mervärdesskatt med avdrag för antingen det pålägg som används i priskalkylen eller bruttovinstmarginalen för den aktuella varan eller varugruppen.

Egentillverkade varor

- 12.9. I anskaffningsvärdet för egentillverkade varor ska följande utgifter räknas in.
- a) Inköpspriset för material.
 - b) Utgifter för lön till och arbetsgivaravgifter för anställda som arbetar med att tillverka varorna.
 - c) Sådana utgifter och avdrag som anges i punkt 12.7.
- 12.10. De indirekta tillverkningskostnader, som enligt 4 kap. 3 § tredje stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska räknas in i anskaffningsvärdet, ska beräknas med normalt kapacitetsutnyttjande som utgångspunkt. Överstiger kapacitetsutnyttjandet det normala kapacitetsutnyttjandet ska varulagervärdet minskas om anskaffningsvärdet för hela varulagret påverkas med mer än 10 procent.
- 12.11. I anskaffningsvärdet för en egentillverkad vara får inte räknas in
- a) ränteutgifter,
 - b) lagerhållningskostnader,
 - c) administrationsomkostnader,
 - d) försäljningsomkostnader, eller
 - e) forsknings- och utvecklingskostnader.
- 12.12. Räkenskapsårets utgifter för egentillverkade varor ska redovisas som kostnader i följande poster:
- Råvaror och förnödenheter.
 - Övriga externa kostnader.
 - Personalkostnader.

Räkenskapsårets förändring av lager av egentillverkade varor ska redovisas i resultaträkningen i posten Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning.

Nettoförsäljningsvärde

- 12.13. Med försäljningsvärde avses det pris som varan kan säljas för enligt villkor som är normala i verksamheten. Priset ska fastställas utifrån de förhållanden som råder på balansdagen. Hänsyn ska tas till inkurans.
- 12.14. Med försäljningskostnad avses de kostnader som direkt kan hänföras till försäljningstransaktionen.

- 12.15. Sådana särskilda skäl som enligt 4 kap. 9 § tredje stycket årsredovisningslagen (1995:1554) medför att återanskaffningsvärdet får användas kan för råvaror och halvfabrikat vara att försäljning av dessa inte ingår i företagets normala verksamhet eller att en värdering till nettoförsäljningsvärde inte kan motiveras av kostnadsskäl.
- 12.16. Är nettoförsäljningsvärdet negativt till följd av ett åtagande ska varan redovisas till noll kronor och det negativa beloppet redovisas som en kortfristig skuld i posten Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter.
- 12.17. Kostnad för kasserade varor ska redovisas i den period varorna kasseras.

Kapitel 13 – Kortfristiga fordringar

Tillämpning

- 13.1. Kapitlet behandlar inte upparbetade men ej fakturerade intäkter från tjänste- och entreprenaduppdrag (se kapitel 6).

Kapitlet behandlar inte heller värdering av förutbetalda kostnader och upplupna intäkter (se kapitel 6 och 7).

Grundläggande bestämmelser

Vad är kortfristiga fordringar?

- 13.2. Fordringar som normalt förfaller till betalning inom 12 månader efter balansdagen är kortfristiga.

Vad får inte redovisas som kortfristig fordran?

- 13.3. Ett företag får inte redovisa en kortfristig fordran som representerar en reduktion av framtida skatt (uppskjuten skattefordran).

Värdering

- 13.4. En kortfristig fordran får inte tas upp till ett högre belopp än vad som beräknas inflyta.

Kortfristiga fordringar i utländsk valuta

- 13.5. Kortfristiga fordringar i utländsk valuta ska värderas till balansdagens kurs. Den del av en fordran i utländsk valuta som är säkrad med ett terminskontrakt ska däremot värderas till terminskursen.

Belånade kundfordringar

- 13.6. Kundfordringar som företaget belånat ska värderas enligt punkt 13.4 och redovisas i balansräkningen i posten Kundfordringar.

Kapitel 14 – Kortfristiga placeringar inklusive kassa och bank

Tillämpning

14.1. Kapitel 14 behandlar inte andelar i koncernföretag (se kapitel 20).

Grundläggande bestämmelser

Vad är en kortfristig placering?

14.2. En placering som företaget avser avyttra inom 12 månader efter balansdagen är en kortfristig placering.

Flera överlåtbara värdepapper och fondandelar som innehas för riskspridning (en värdepappersportfölj) ska klassificeras som en kortfristig placering om hela portföljen är avsedd att avyttras inom 12 månader efter balansdagen.

En eller flera kortfristiga placeringar?

14.3. En värdepappersportfölj är *en* kortfristig placering även om förändringar inom portföljen görs under året.

Egna aktier²

Värdering

Ingen värdering till verkligt värde

14.4. Företag som tillämpar detta allmänna råd får inte värdera kortfristiga placeringar till verkligt värde trots att 4 kap. 14 a § årsredovisningslagen (1995:1554) ger viss möjlighet till det.

Lägsta värdets princip

14.5. En värdepappersportfölj som klassificerats som omsättningstillgång värderas i sin helhet till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. Övriga kortfristiga placeringar värderas individuellt enligt lägsta värdets princip.

Kassa- och bankmedel i utländsk valuta

14.6. Kassa- och bankmedel i utländsk valuta ska värderas till balansdagens kurs.

Anskaffningsvärde för kortfristiga placeringar

14.7. Sådana utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet och enligt 4 kap. 3 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska räknas in i anskaffningsvärdet för en kortfristig placering är

² Företag som tillämpar det allmänna rådet kan endast äga egna aktier i de fall som anges i 19 kap. 5 § aktiebolagslagen (2005:551).

- a) courtage,
- b) omsättningsavgift, och
- c) andra liknande utgifter.

Förvaltningsavgifter är inte en sådan utgift som avses i första stycket.

Vid förvärv i utländsk valuta ska valutakursen vid tidpunkten då transaktionen bokfördes användas vid fastställande av anskaffningsvärdet.

- 14.8. Har en delpost av aktier av samma slag och sort avyttrats ska anskaffningsvärdet beräknas enligt genomsnittsmetoden.
- 14.9. Har Skatteverket gett ut allmänna råd om anskaffningsutgift för aktie ska anskaffningsvärdet justeras till den av Skatteverket rekommenderade anskaffningsutgiften.

Nettoförsäljningsvärde

- 14.10. Nettoförsäljningsvärdet för en kortfristig placering med noterad kurs är balansdagens senast noterade betalkurs med avdrag för courtage och andra direkta försäljningskostnader.
- 14.11. Nettoförsäljningsvärdet för kortfristiga placeringar som saknar noterad kurs ska beräknas enligt de metoder som används på marknaden för att värdera respektive typ av tillgång.

Kapitel 15 – Eget kapital och obeskattade reserver

Eget kapital

- 15.1. Ett aktiebolag som enligt 4 kap. 7 § första stycket 2 årsredovisningslagen (1995:1554) tar uppskrivningsfonden i anspråk för täckning av förlust ska redovisa detta när behörigt organ har fattat beslut om sådan förlusttäckning.

Överkursfonden

Aktieägartillskott

När och hur ska ett aktieägartillskott redovisas?

- 15.2. Ett erhållet aktieägartillskott ska redovisas som en ökning av posten Balanserat resultat när utfästelsen erhålls. Om utfästelsen erhålls efter räkenskapsårets utgång men innan årsredovisningen avges får tillskottet i stället redovisas på balansdagen.
- 15.3. När behörigt organ har fattat beslut om återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott ska fritt eget kapital minskas.

Utdelning

När ska utdelning redovisas?

- 15.4. Utdelning ska redovisas som en minskning av fritt eget kapital när behörigt organ har fattat beslut om att utdelning ska lämnas.

Kapitel 16 – Avsättningar

Tillämpning

- 16.1. Kapitlet behandlar inte framtida förluster vid redovisning av
- varulager (se kapitel 12), eller
 - tjänste- och entreprenaduppdrag (se kapitel 6).

Grundläggande bestämmelser

När ska ett företag redovisa en avsättning?

- 16.2. Ett företag ska redovisa en avsättning om
- företaget har ett åtagande till följd av avtal eller offentligrättsliga regler,
 - det är sannolikt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera åtagandet, och
 - en tillförlitlig uppskattning av beloppet kan göras.

Vad får inte redovisas som en avsättning?

- 16.3. En avsättning får inte göras för utgifter som krävs för den framtida verksamheten.
- 16.4. En avsättning får inte göras för beräknad inkomstskatt som ska betalas i framtiden och som beror på skillnaden mellan å ena sidan en tillgångs, en skulds eller en avsättnings redovisade värde och å andra sidan dess skattemässiga värde (uppskjuten skatt).
- 16.5. En avsättning får inte göras för den del av ett terminskontrakt som per balansdagen säkrar en fordran eller skuld i utländsk valuta.

Vilka avsättningar behöver inte redovisas?

- 16.6. Företaget behöver inte redovisa åtaganden som avsättningar om summan av dessa kan antas understiga det lägsta av 25 000 kronor och tio procent av det egna kapitalet vid årets ingång.

Första stycket gäller inte pensionsåtaganden, inklusive särskild löneskatt.

Värdering

- 16.7. En avsättning ska göras med det belopp som motsvarar en välgrundad uppskattning av företagets utgifter för att reglera åtagandet. Vid

uppskattningen ska företaget beakta risk och osäkerhet. Om åtagandet kan medföra att tillgångar avyttras eller utranteras ska beräknad vinst inte påverka avsättningens storlek.

Särskilda regler om pensionsåtaganden, inklusive särskild löneskatt, finns i punkterna 16.15–16.18.

En välgrundad uppskattning enligt första stycket innebär normalt följande:

Åtagande	En välgrundad uppskattning innebär	En välgrundad uppskattning får alternativt anses innebära
<i>Av löpande karaktär, t.ex. öppet köp</i>	att avsättningen ska beräknas med ledning av tidigare års faktiska utgifter för motsvarande typ av åtagande	att avsättningen, i avsaknad av uppgifter om tidigare års faktiska utgifter, beräknas utifrån företagsekonomiskt motiverade riktlinjer för branschen
<i>Garantiåtagande</i>	att avsättningen ska beräknas med ledning av tidigare års faktiska utgifter för motsvarande typ av åtagande	att avsättningen beräknas enligt inkomstskattelagen (1999:1229)
<i>Förlustkontrakt, t.ex. ej annullerbara inköpskontrakt för varor</i>	att avsättningen ska beräknas som det lägsta av företagets utgifter för att inte fullfölja kontraktet och nettot av kontrakterat pris minskat med tillgångens nettoförsäljningsvärde	
<i>Övriga avsättningar utom avsättningar enligt punkterna 16.8 och 16.9</i>	att avsättningen ska beräknas med ledning av innehållet i avtal eller offentligrättsliga regler	

- 16.8. Avsättning till följd av tvist med myndighet eller i domstol ska redovisas till det belopp som beslutats av den instans som senast prövat ärendet.
- 16.9. Avsättning till följd av beräknade utgifter för nedmontering, bortforsling och återställande av plats ska redovisas successivt över tillgångens nyttjandeperiod.

Nuvärdeberäkning

- 16.10. Andra avsättningar än pensionsåtaganden ska nuvärdeberäknas om åtagandet kan antas vara reglerat senare än tio år efter balansdagen.

Andra avsättningar än pensionsåtaganden får, men behöver inte, nuvärdeberäknas om åtagandet kan antas vara reglerat inom tio år efter balansdagen. Väljer företaget att nuvärdeberäkna en sådan avsättning ska alla avsättningar nuvärdeberäknas.

Ett företag som tidigare inte har nuvärdeberäknat avsättningar får byta värderingsmetod till nuvärdeberäkning. Ett företag som nuvärdeberäknar avsättningar får endast byta värderingsmetod om det finns särskilda skäl.

- 16.11. Vid nuvärdeberäkning enligt punkt 16.10 ska företaget använda en räntesats som motsvarar statslåneräntan på balansdagen, avrundad uppåt till närmast hela procenttal.

Företaget får vid nuvärdeberäkning använda samma räntesats under hela den tid som respektive avsättning redovisas.

Förändringar i avsättningar

- 16.12. En avsättning i balansräkningen ska omprövas varje balansdag. Är något villkor i punkt 16.2 a–c inte uppfyllt ska avsättningen återföras om inte annat följer av punkt 16.18.
- 16.13. Värdet på en avsättning i balansräkningen ska justeras varje balansdag så att det motsvarar en välgrundad uppskattning av företagets utgifter för att reglera åtagandet.

Första stycket gäller inte pensionsåtaganden, inklusive särskild löneskatt.

- 16.14. En återföring eller en förändring i avsättningens redovisade värde ska redovisas i den kostnadspost som avsättningen hänför sig till. Den del av förändringen av en avsättnings redovisade värde som beror på nuvärdeberäkning enligt punkt 16.10 ska dock redovisas i posten Räntekostnader och liknande resultatposter.

Särskilt om pensioner

16.15. Ett åtagande om pension som uteslutande är beroende av värdet på en av företaget ägd tillgång ska tas upp till tillgångens redovisade värde.

Övriga pensionsåtaganden ska tas upp till värdet enligt allmän pensionsplan eller kapitalvärdet beräknat enligt lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m.

Har företaget valt att trygga pensionsåtagandena genom överföring av medel till en pensionsstiftelse ska en avsättning redovisas endast om stiftelsens förmögenhet understiger åtagandet. Avsättningen ska tas upp till det värde som inte täcks av pensionsstiftelsens förmögenhet värderad enligt 3 kap. 3 § stiftelselagen (1994:1220).

16.16. Särskild löneskatt enligt lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader ska beräknas på pensionsåtagandets redovisade värde och med aktuell skattesats. Företaget ska även göra en avsättning om skyldigheten att betala särskild löneskatt inträder först i samband med att pensionen betalas ut. Avsättningen redovisas i posten Övriga avsättningar, om inte annat framgår av punkt 16.17.

16.17. Omfattar ett pensionsåtagande enligt punkt 16.15 första stycket både pension och särskild löneskatt får summan redovisas i posten Övriga avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser.

16.18. Företaget får endast återföra en avsättning enligt punkt 16.12 om återföringen inte står i strid med 7 § lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m.

Kapitel 17 – Skulder*Tillämpning*

- 17.1. Kapitlet behandlar inte
- a) förskott från kunder (se punkt 6.14),
 - b) pågående arbete för annans räkning (se punkt 6.23), eller
 - c) fakturerad men ej upparbetad intäkt (se punkt 6.20).

Kapitlet behandlar inte heller värdering av upplupna kostnader och förutbetalda intäkter (se kapitel 6 och 7) med undantag för ospecificerad skuld till leverantörer samt semesterlöneskuld (se punkterna 17.9 och 17.10).

Grundläggande bestämmelser

Vilka skulder ska ett företag redovisa?

- 17.2. Ett företag ska redovisa en skuld om
- a) företaget har ett åtagande till följd av avtal eller offentligrättsliga regler, och
 - b) det förväntas att ett utflöde av resurser från företaget kommer att krävas för att reglera åtagandet.
- 17.3. En skuld som är tvistig ska redovisas som skuld om tvisten rör skuldens existens, belopp, kvaliteten på det levererade eller liknande. Uppenbart grundlösa krav som riktas mot företaget ska däremot inte redovisas.

Offentliga stöd

- 17.4. Ett offentligt stöd ska redovisas som skuld om stödet är utbetalt till företaget och förenat med ovillkorlig återbetalningsskyldighet.

Ett offentligt stöd ska också redovisas som skuld om stödet är utbetalt till företaget och förenat med villkor som företaget bedömer att det inte kan uppfylla.

När är en skuld långfristig respektive kortfristig?

- 17.5. En skuld som förfaller inom 12 månader efter balansdagen är en kortfristig skuld. Andra skulder är långfristiga.

En checkräkningskredit som förfaller inom 12 månader efter balansdagen ska normalt redovisas som långfristig skuld om det är troligt att krediten förnyas och kommer att utnyttjas efter förfallodagen.

Värdering

- 17.6. En skuld ska värderas till det belopp som krävs för att reglera åtagandet.

- 17.7. Skulder får inte nuvärdeberäknas.

Skulder i utländsk valuta

- 17.8. En skuld i utländsk valuta ska räknas om till balansdagens kurs. Den del av en skuld i utländsk valuta som är säkrad med ett terminskontrakt ska däremot räknas om till terminskursen.

Ospecificerad skuld till leverantörer

- 17.9. Skulder till leverantörer som företaget inte fått faktura på får redovisas som en ospecificerad skuld i posten Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter om var och en av de enskilda skulderna är
- a) av oväsentlig betydelse för företaget, och
 - b) svår att specificera och värdera.

Det redovisade värdet ska dels vara skäligt med hänsyn till förhållandena på balansdagen, dels grundas på erfarenhet eller annan välgrundad värdering.

Semesterlöneskuld

- 17.10. Ett företag ska redovisa de anställdas intjänade men inte uttagna semesterdagar som semesterlöneskuld i posten Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter. Lagstadgade arbetsgivaravgifter ska ingå i semesterlöneskulden men däremot inte avgifter enligt avtal.

Semesterlöneskulden ska beräknas individuellt för varje anställd.

Kapitel 18 – Ställda säkerheter och ansvarsförbindelser

Grundläggande bestämmelser

Ställda säkerheter

- 18.1. Den upplysning som ska lämnas enligt 5 kap. 11 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) beträffande omfattningen av respektive ställd säkerhet är tillgångens redovisade värde. För respektive slag av inteckning ska upplysning i stället lämnas om inteckningens belopp.

Ansvarsförbindelser

När ska ett företag redovisa en ansvarsförbindelse?

- 18.2. Ett företag ska redovisa en ansvarsförbindelse om företaget har ett *möjligt* åtagande till följd av avtal eller offentligrättsliga regler
- a) men ett utflöde av resurser förväntas endast om en eller flera andra händelser också inträffar,
 - b) det är osäkert om dessa framtida händelser kommer att inträffa, och
 - c) det ligger utanför företagets kontroll om händelserna kommer att inträffa.

Företaget ska också redovisa en ansvarsförbindelse om företaget har ett åtagande till följd av avtal eller offentligrättsliga regler som inte har redovisats som skuld eller avsättning på grund av att

- a) det *inte* är sannolikt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera åtagandet, eller
- b) en tillförlitlig uppskattning av beloppet *inte* kan göras.

18.3. Ett företag ska alltid redovisa en ansvarsförbindelse om företaget

- a) har tecknat ett borgensåtagande eller liknande, eller
- b) är obegränsat ansvarig delägare i ett annat företag.

Värdering av ansvarsförbindelser

18.4. En ansvarsförbindelse enligt punkt 18.2 ska redovisas till det belopp som motsvarar en välgrundad uppskattning av åtagandet.

En ansvarsförbindelse enligt punkt 18.3 a ska redovisas till värdet av åtagandet.

En ansvarsförbindelse enligt punkt 18.3 b ska redovisas till summan av det andra företagens skulder och avsättningar på balansdagen.

18.5. Ansvarsförbindelser får inte nuvärdeberäknas.

18.6. Ett företag ska även lämna upplysning om sådana ansvarsförbindelser som inte kan bestämmas till ett belopp. Upplysningen ska avse ansvarsförbindelsens art och form.

Avsnitt VI – Tilläggsupplysningar

Kapitel 19 – Tilläggsupplysningar

Redovisningsprinciper

19.1. De upplysningar om värderingsprinciper som ett företag ska lämna enligt 5 kap. 2 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska omfatta

- a) uppgift om att företaget tillämpar årsredovisningslagen och detta allmänna råd, samt
- b) upplysningar enligt punkterna 19.2 och 19.3.

Avskrivning

19.2. De upplysningar om grunderna för avskrivning av anläggnings-tillgångar som företaget ska lämna enligt 5 kap. 3 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska omfatta avskrivningstid för varje post.

Ett företag som fördelar avskrivningen på annat sätt än linjärt ska lämna upplysning om hur avskrivningen fördelas.

Ett företag som skriver av en tillgång till restvärdet (se punkt 10.21 andra stycket) ska lämna upplysning om det.

Tjänste- och entreprenaduppdrag

- 19.3. Ett företag som utför tjänste- eller entreprenaduppdrag på löpande räkning eller till fast pris ska lämna upplysning om företaget tillämpar huvudregeln eller alternativregeln på respektive slag av uppdrag.

Upplysningar till resultaträkningen

Övriga externa kostnader

Ersättning till revisorer

- 19.4. Den upplysning om ersättning för revision som företaget ska lämna enligt 5 kap. 21 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska avse den ersättning som har redovisats som kostnad under räkenskapsåret.

Personalkostnader

Medelantalet anställda, könsfördelning och fördelning mellan olika länder

- 19.5. Medelantalet anställda enligt 5 kap. 18 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska beräknas enligt Bokföringsnämndens allmänna råd om gränsvärden (BFNAR 2006:11).
- 19.6. Den uppgift om könsfördelning som ska lämnas enligt 5 kap. 18 § årsredovisningslagen (1995:1554) får baseras på förhållandet på balansdagen.
- 19.7. När företaget lämnar uppgifter enligt 5 kap. 18 § andra meningen årsredovisningslagen (1995:1554) ska en anställd anses anställd i det land där denne utför sina huvudsakliga arbetsuppgifter.

Sjukfrånvaro – företag med fler än tio anställda

- 19.8. Den uppgift om sjukfrånvaro som företaget ska lämna enligt 5 kap. 18 a § årsredovisningslagen (1995:1554) ska inte påverkas av anställningsform eller av ersättningens storlek eller art.
- 19.9. Med sammanlagd ordinarie arbetstid enligt 5 kap. 18 a § årsredovisningslagen (1995:1554) avses arbetstid i enlighet med villkoren för anställningen. Arbetstid för anställda som inte kan erhålla någon ersättning för sjukfrånvaro behöver inte ingå.

19.10. Andelen sjukfrånvaro enligt 5 kap. 18 a § andra stycket 1 årsredovisningslagen (1995:1554) ska beräknas utifrån dels antalet kalenderdagar som den anställda varit frånvarande, dels förhållandena på balansdagen.

19.11. Uppgift om sjukfrånvaro för en grupp enligt 5 kap. 18 a § årsredovisningslagen (1995:1554) ska lämnas endast om det finns minst tre individer med sjukfrånvaro i gruppen.

Könsfördelning i styrelse och ledning – företag med fler än 10 anställda

19.12. Med andra personer i företagets ledning enligt 5 kap. 18 b § årsredovisningslagen (1995:1554) avses personer i företagets ledningsgrupp.

19.13. En verkställande direktör som även är styrelseledamot ska ingå både i gruppen styrelseledamöter och i gruppen övriga befattningshavare när uppgift om fördelning mellan kvinnor och män lämnas enligt 5 kap. 18 b § årsredovisningslagen (1995:1554).

Löner och andra ersättningar samt sociala kostnader, inklusive pensionskostnader

19.14. Med löner och andra ersättningar enligt 5 kap. 19 § 1 årsredovisningslagen (1995:1554) avses

- a) skattepliktiga ersättningar till anställda som har redovisats som kostnad under räkenskapsåret, och
- b) årets förändring av semesterlöneskuld och andra lönerelaterade reserveringar.

19.15. Med sociala kostnader enligt 5 kap. 19 § 2 årsredovisningslagen (1995:1554) avses

- a) årets arbetsgivaravgifter enligt socialavgiftslagen (2000:980),
- b) årets sociala avgifter till följd av avtal,
- c) årets skatter på pensionspremier och pensionsmedel, samt
- d) pensionskostnader.

Fördelning på styrelseledamöter och verkställande direktör respektive anställda

19.16. Det sammanlagda beloppet av räkenskapsårets löner och andra ersättningar enligt 5 kap. 20 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska beräknas med utgångspunkt från det belopp som beräknats enligt punkt 19.14.

19.17. Med tantiem och därmed jämställd ersättning enligt 5 kap. 20 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) avses

- a) vinstandelar, och
- b) bonus.

19.18. Med tidigare styrelseledamöter och tidigare verkställande direktör enligt 5 kap. 23 § årsredovisningslagen (1995:1554) avses personer som inte längre utför arbete eller annan prestation åt företaget.

Avtal om avgångsvederlag

19.19. Med avgångsvederlag eller liknade förmåner enligt 5 kap. 25 § årsredovisningslagen (1995:1554) avses förmåner som är avsedda att kompensera befattningshavaren vid förtida avgång från befattningen.

19.20. Med andra personer i företagets ledning enligt 5 kap. 25 § årsredovisningslagen (1995:1554) avses personer i företagets ledningsgrupp.

19.21. Om det i uppgiften om pensionskostnader enligt 5 kap. 19 § 2 årsredovisningslagen (1995:1554) ingår kostnader till följd av ett sådant avtal om avgångsvederlag eller liknande förmåner som avses i 5 kap. 25 § samma lag ska företaget lämna upplysning om detta.

Har företaget redovisat en avsättning till följd av avtal om avgångsvederlag eller liknande förmåner ska företaget lämna upplysning om detta.

Upplysningar till balansräkningen

Anläggningstillgångar

19.22. Upplysningen om tillgångarnas anskaffningsvärde enligt 5 kap. 3 § första stycket 1 årsredovisningslagen (1995:1554) ska bestå av uppgift om tillgångarnas ingående och utgående anskaffningsvärden.

19.23. Har tillgångar anskaffats med offentligt stöd ska uppgift om anskaffningsvärde enligt 5 kap. 3 § första stycket 1 årsredovisningslagen (1995:1554) avse tillgångarnas redovisade anskaffningsvärde. Uppgift ska lämnas om stödets storlek.

Immateriella och materiella anläggningstillgångar

Fastigheter

Finansiella anläggningstillgångar

Omsättningstillgångar

Pågående arbete för annans räkning

- 19.24. Ett företag som redovisar ett tjänste- eller entreprenaduppdrag till fast pris enligt alternativregeln (se punkterna 6.21 och 6.22) ska, i det fall någon resultatavräkning inte redovisats, för sådana pågående uppdrag lämna upplysning om
- a) aktiverade nedlagda utgifter, och
 - b) fakturerat belopp.

Upplysning enligt första stycket ska lämnas till tillgångsposten Pågående arbete för annans räkning, om aktiverade nedlagda utgifter är större än fakturerat belopp.

Fordringar

Eget kapital

Skulder

Pågående arbete för annans räkning

- 19.25. Ett företag som redovisar ett tjänste- eller entreprenaduppdrag till fast pris enligt alternativregeln (se punkterna 6.21 och 6.22) ska, i det fall någon resultatavräkning inte redovisats, för sådana pågående uppdrag lämna upplysning om
- a) aktiverade nedlagda utgifter, och
 - b) fakturerat belopp.

Upplysning enligt första stycket ska lämnas till skuldposten Pågående arbete för annans räkning, om aktiverade nedlagda utgifter är mindre än fakturerat belopp.

Ställda säkerheter och ansvarsförbindelser

Avsnitt VII – Särskilda regler för företag som ingår i en koncern eller äger andelar i intresseföretag

Kapitel 20 – Särskilda regler för företag som ingår i en koncern eller äger andelar i intresseföretag

Grundläggande bestämmelser

Vad är en koncern?

Vad är ett intresseföretag?

Gemensamma regler för bestämning av koncernföretag och intresseföretag

Vilka moderföretag behöver inte upprätta koncernredovisning?

Anläggningstillgång eller omsättningstillgång?

- 20.1. Andelar i koncernföretag är normalt anläggningstillgångar. Andelar i koncernföretag är omsättningstillgångar endast om det vid förvärvet har fattats beslut att sälja andelarna inom ett år.
- 20.2. Andelar i intresseföretag är anläggningstillgångar.

Anskaffningsvärde och redovisat värde

- 20.3. Vinst som delas ut av koncernföretag och intresseföretag och som kan hänföras till vinster intjänade före förvärvet ska minska anskaffningsvärdet för andelarna.
- 20.4. Aktieägartillskott som ett företag lämnar till koncernföretag och intresseföretag ska öka det redovisade värdet på aktierna när utfästelsen lämnas. Lämnas utfästelsen efter räkenskapsårets utgång men innan årsredovisningen avges, får tillskottet redovisas på balansdagen.

När behörigt organ har fattat beslut om återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott ska det redovisade värdet på aktierna minskas.

- 20.5. Det redovisade värdet på andelar i handelsbolag, inklusive kommanditbolag, ska årligen ändras dels med ett belopp som motsvarar det ägande företagets andel av handelsbolagets resultat enligt beskattningen, dels med de uttag och tillskott som företaget gjort under året. Ett negativt värde ska redovisas som en skuld till handelsbolaget.

Nedskrivning

- 20.6. Vid en nedskrivningsprövning ska det redovisade värdet på andelar i ett koncernföretag som är anläggningstillgång och andelar i ett intresseföretag jämföras med ett värde beräknat enligt de metoder som används vid värdering av företag. En tillfällig resultatförsämring behöver inte leda till någon nedskrivning.
- 20.7. Är värdet på andelar i ett koncernföretag som är anläggningstillgång noll kronor på balansdagen ska tillgången alltid skrivas ned till noll kronor. Överstiger värdet noll kronor behöver nedskrivning inte göras om tillgångens värde understiger det redovisade värdet med mindre än det lägsta av 25 000 kronor och 10 procent av det egna kapitalet vid årets ingång. Detsamma gäller andelar i ett intresseföretag.

Nedskrivning ska dock alltid göras om det sammanlagda värdet på företagets finansiella anläggningstillgångar på balansdagen understiger deras sammanlagda redovisade värde med mer än det lägsta av 25 000 kronor och 10 procent av det egna kapitalet vid årets ingång.

- 20.8. Andelar i ett koncernföretag som är anläggningstillgång och andelar i ett intresseföretag ska skrivas ned till nettoförsäljningsvärdet, om avtal om avyttring finns på balansdagen och avyttringen kommer att ge upphov till en realisationsförlust.

Återföring av nedskrivning

- 20.9. En nedskrivning ska återföras till den del värdet på tillgången har ökat jämfört med värdet vid nedskrivningen. Värdet ska beräknas på samma sätt som vid nedskrivningen.

Lägsta värdets princip

- 20.10. Nettoförsäljningsvärdet för andelar i ett koncernföretag som är omsättningstillgång beräknas enligt de metoder som används vid värdering av företag.

Uppskrivning

- 20.11. Företag som tillämpar detta allmänna råd får inte skriva upp andelar i ett koncernföretag som är anläggningstillgång eller andelar i ett intresseföretag trots att 4 kap. 6 § årsredovisningslagen (1995:1554) ger viss möjlighet till det.

När sker redovisning i resultaträkningen?

- 20.12. Utdelning på andelar i dotterföretag och intresseföretag ska normalt redovisas som intäkt när behörigt organ har fattat beslut att utdelning ska lämnas.

Ett moderföretag, som innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i ett dotterföretag, får redovisa utdelning på dessa andelar som intäkt när aktieägarens rätt att få utdelning bedöms som säker och kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

- 20.13. Ett lämnat koncernbidrag ska redovisas som kostnad samma räkenskapsår som det mottagande företaget redovisar bidraget som intäkt.

Förvaltningsberättelsen

- 20.14. Ett dotterföretag ska i förvaltningsberättelsen alltid lämna uppgift om moderföretagets namn, säte och organisationsnummer eller, i förekommande fall, personnummer.

Tilläggsupplysningar

Tilläggsupplysningar till resultaträkningen

- 20.15. Upplysning ska lämnas om ränteintäkter och liknande resultatposter som avser långfristiga fordringar på koncernföretag.

- 20.16. Uppllysning ska lämnas om ränteintäkter och liknande resultatposter som avser kortfristiga fordringar på och andelar i koncernföretag som är omsättningstillgång.
- 20.17. Uppllysning ska lämnas om räntekostnader och liknande resultatposter som avser skulder till koncernföretag.

Tilläggsupplysningar till balansräkningen

- 20.18. Med ringa betydelse enligt 5 kap. 9 § årsredovisningslagen (1995:1554) avses endast uppgift om vilande koncernföretag eller intresseföretag. Uppgift ska dock lämnas om det sammanlagda redovisade värdet på andelarna i dessa företag.
- 20.19. Med internvinst enligt 5 kap. 7 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) avses hela den vinst som ett koncernföretag har fått vid en överlåtelse av en tillgång inom koncernen, om tillgången därefter inte har
- överlåtits till en köpare utanför koncernen,
 - förbrukats, eller
 - skrivits ned i värde hos det förvärvande företaget.

Avsnitt VIII – Särskilda regler första gången årsredovisning upprättas enligt detta allmänna råd

Kapitel 21 – Särskilda regler första gången årsredovisning upprättas enligt detta allmänna råd

Tillämpning

- 21.1. Detta kapitel behandlar vad som särskilt gäller första gången ett företag som tillämpat annan normgivning upprättar årsredovisning enligt detta allmänna råd.

Korrigeringar i ingående balans

Tillgångar, skulder och avsättningar som inte får redovisas

- 21.2. Ett företag, som i den utgående balansen för det närmast föregående räkenskapsåret har en tillgång, skuld eller avsättning enligt nedan, ska redovisa följande korrigeringar mot ingående eget kapital.

Tillgång/Skuld/Avsättning	Korrigeringsbelopp	Post i ingående eget kapital
Egenupparbetad immateriell anläggningstillgång	Tillgångens ingående redovisade värde	Balanserat resultat

Materiell anläggningstillgång till följd av att ett leasingavtal redovisats som finansiell leasing	Tillgångens ingående redovisade värde	Balanserat resultat
Skuld till följd av att ett leasingavtal redovisats som finansiell leasing	Skuldens ingående redovisade värde	Balanserat resultat
Uppskjuten skattefordran	Tillgångens ingående redovisade värde	Balanserat resultat
Uppskjuten skatteskuld till följd av att en anläggningstillgång tidigare har skrivits upp	Avsättningens ingående redovisade värde	Uppskrivningsfond
Uppskjuten skatteskuld i andra fall än ovan	Avsättningens ingående redovisade värde	Balanserat resultat

Åtaganden som tidigare inte har redovisats som avsättning

- 21.3. Ett företag, som i den utgående balansen för det närmast föregående räkenskapsåret inte har redovisat ett åtagande som skulle ha redovisats som avsättning enligt detta allmänna råd, ska redovisa följande korrigerings mot ingående eget kapital.

Avsättning	Korrigeringsbelopp	Post i ingående eget kapital
Åtagande	Avsättningens värde beräknat enligt kapitel 16	Balanserat resultat

Uppskrivna tillgångar samt värdering till verkligt värde

21.4. Ett företag, som i den utgående balansen för det närmast föregående räkenskapsåret har tillgångar eller skulder värderade enligt nedan, ska redovisa följande korrigeringar mot ingående eget kapital.

Tillgång/Skuld	Korrigeringsbelopp	Post i ingående eget kapital
Andra uppskrivna anläggningstillgångar än byggnad och mark	Kvarvarande uppskrivning	Uppskrivningsfond, till den del den avser den uppskrivna tillgången Balanserat resultat, till den del uppskrivningsfonden inte täcker korrigeringen för kvarvarande uppskrivning
Finansiella instrument värderade till verkligt värde enligt 4 kap. 14 a § årsredovisningslagen (1995:1554)	Skillnaden mellan verkligt värde och värde enligt kapitel 11, 14 respektive 17	Balanserat resultat eller i förekommande fall Fond för verkligt värde

Ingen korrigering i ingående balans

21.5. Ett företag, som i den utgående balansen för det närmast föregående räkenskapsåret har tillgångar värderade enligt nedan, ska inte redovisa några korrigeringar.

- a) Egentillverkade materiella anläggningstillgångar vilkas anskaffningsvärden inkluderar sådana utgifter som inte får räknas in i anskaffningsvärdet enligt punkt 10.11 a–f.
- b) Byggnad och mark som tidigare har skrivits upp.
- c) Varulager med anskaffningsvärden som inkluderar sådana utgifter som inte får räknas in i anskaffningsvärdet enligt punkt 12.11.

Anskaffningsvärdena respektive de uppskrivna värdena är även fortsättningsvis grund för värderingen av tillgångarna i första stycket.

21.6. Ett företag, som i den utgående balansen för det närmast föregående räkenskapsåret har andra tillgångar, skulder eller avsättningar än sådana som anges i punkterna 21.2–21.5, ska inte redovisa några korrigeringar

för dessa. Sådana tillgångar, skulder eller avsättningar ska värderas enligt reglerna i detta allmänna råd.

Jämförelsetal

Balansräkning, resultaträkning och noter

- 21.7. Ett företag, som det närmast föregående räkenskapsåret har en uppställningsform för resultaträkningen och balansräkningen som stämmer överens med detta allmänna råd och som inte ska redovisa korrigerings enligt punkterna 21.2–21.4, ska lämna jämförelsetalen enligt 3 kap. 5 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) och punkt 3.7 på sätt som anges i samma punkt.
- 21.8. Andra företag än de som omfattas av punkt 21.7 behöver inte räkna om jämförelsetalen enligt 3 kap. 5 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) och punkt 3.7.

Väljer företaget att inte räkna om jämförelsetalen ska årsredovisningen för det närmast föregående räkenskapsåret lämnas som bilaga till årsredovisningen.

Väljer företaget att räkna om jämförelsetalen ska dessa lämnas på sätt som anges i punkt 3.7.

Flerårsöversikt

- 21.9. De uppgifter som ska lämnas i förvaltningsberättelsen enligt punkt 5.6 första stycket och som avser tidigare räkenskapsår behöver inte räknas om.

Tilläggsupplysningar

Redovisningsprinciper

- 21.10. Ett företag ska upplysa om att det allmänna rådet tillämpas första gången och att detta kan innebära en bristande jämförbarhet mellan räkenskapsåret och det närmast föregående räkenskapsåret.

Ett företag som lämnar årsredovisningen för det närmast föregående räkenskapsåret som bilaga ska, utöver det som anges i första stycket, upplysa om att jämförelsetalen inte har räknats om och att årsredovisningen för det närmast föregående räkenskapsåret lämnas som bilaga.

Uppllysning om förändringar i eget kapital

21.11. Förändringar i ingående eget kapital till följd av korrigeringar enligt punkterna 21.2–21.4 ska anges med varje korrigering på egen rad i noten till eget kapital.

Detta allmänna råd får tillämpas på årsredovisningar som upprättas per den 31 december 2008 eller senare.

HANS EDENHAMMAR

Gunvor Pautsch