

Bokföringsnämndens VÄGLEDNING

Materiella anläggningstillgångar

BFN
BOKFÖRINGSNÄMNDEN

Inledning

Innehåll Sid

Introduktion

Tillämpning och inriktning_____	1
Civilrätt och skatterätt_____	1
Annan svensk normgivning_____	2
Internationell normgivning_____	2

Vägledning

1. Inledning_____	2
2. Definitioner_____	2
3. Grundläggande princip och frågeställningar_____	3
4. Tidpunkt för redovisning av materiella anläggningstillgångar_____	3
5. Fastställande av anskaffningsvärde_____	4
5.1 Vid anskaffningstidpunkten_____	4
5.1.1 Förvärvade materiella anläggningstillgångar_____	4
5.1.2 Egentillverkade materiella anläggningstillgångar_____	5
5.1.3 Finansiella leasingavtal_____	5
5.1.4 Inkråmsförvärv_____	5
5.1.5 Byte av tillgångar_____	5
5.2 Tillkommande utgifter – efter anskaffningstidpunkten_____	6
5.2.1 Investeringar av säkerhets- eller miljöskäl_____	7
6. Avskrivningar_____	7
6.1 Systematisk plan_____	7

6.2 Avskrivningsmetoder_____	8
6.3 Komponentavskrivning_____	9
6.4 Korttidsinventarier och inventarier av mindre värde_____	9
6.5 Mark och byggnad_____	10
7. Nedskrivningar_____	10
8. Uppskrivningar_____	10
9. Utrangeringar och avyttringar_____	11
10. Klassificering och specifikation i balansräkningen_____	12
11. Upplysningar_____	12
11.1 Företag som upprättar årsbokslut_____	12
11.2 Företag som upprättar årsredovisning_____	13
12. Sammanställning över värdering av materiella anläggningstillgångar	16

Exempel

Exempel 1 - Inköp av fastighet_____	18
Exempel 2 - Avskrivning av fastighet_____	18
Exempel 3 - Avyttring av fastighet_____	19
Exempel 4 - Utrangering av fastighet_____	19
Exempel 5 - Uppskrivning av fastighet_____	19
Exempel 6 - Nedskrivning av fastighet_____	21
Exempel 7 - Inkråmsförvärv_____	21

Bilaga 1

BFNs allmänna råd om redovisning av materiella anläggningstillgångar (BFNAR 2001:3)_____	23
--	----

Bilaga 2

Skillnader mellan BFNAR 2001:3 och RR 12, m.m. _____	24
--	----

Redovisning av materiella anläggningstillgångar

Introduktion

Tillämpning och inriktning

Bokföringsnämnden (BFN) har i sina allmänna råd om redovisning av materiella anläggningstillgångar (BFNAR 2001:3) angett hur Redovisningsrådets rekommendation Materiella anläggningstillgångar (RR 12) ska tillämpas i näringsdrivande icke-noterade företag¹ som inte valt att tillämpa RR 12. De allmänna råden ska dessutom tillämpas när ett sådant företag upprättar koncernredovisning. BFNAR 2001:3 motsvarar RR 12 med de undantag som uttryckligen anges. Någon skillnad i sak utöver detta är inte avsedd. BFNs allmänna råd samt en sammanställning av skillnaderna jämfört med RR 12 framgår av **Bilaga 1** respektive **Bilaga 2**.

Det finns sex grundläggande frågor vid redovisning av materiella anläggningstillgångar. Den första är vid vilken tidpunkt som utgifter avseende materiella anläggningstillgångar ska redovisas som tillgång i balansräkningen. Den andra är hur anskaffningsvärdet ska beräknas. De övriga frågorna avser hur av-, ned- och uppskrivningar samt slutligen utrangeringar och avyttringar ska beräknas och redovisas. Nämndens allmänna råd behandlar dessa och andra frågor som är viktiga för en enhetlig praxis.

I det följande finns en vägledning till de allmänna råden samt exempel på hur redovisning enligt dessa kan se ut. Till grund för de allmänna råden ligger tanken att det är viktigt att materiella anläggningstillgångar ska kunna redovisas på ett rättvisande sätt utan alltför omfattande arbetsinsatser. Råden innehåller därför ett antal lättnadsregler i förhållande till RR 12. De allmänna råden om materiella anläggningstillgångar ska läsas tillsammans med BFNs allmänna råd BFNAR 2000:2 beträffande tillämpning av Redovisningsrådets rekommendationer och uttalanden. Av dessa framgår bland annat att tillämpning inte behöver ske på oväsentliga poster.

Civilrätt och skatterätt

¹ Se BFNAR 2000:2 Tillämpning av Redovisningsrådets rekommendationer och uttalanden.

Civilrättsliga regler om redovisning av materiella anläggningstillgångar finns i 4 kap. 1-8 §§ och 5 kap. 3-4 §§ årsredovisningslagen (1995:1554; ÅRL) samt i 6 kap. 4-7 §§ bokföringslagen (1999:1078; BFL).

Skatterättsliga regler för värdering av materiella anläggningstillgångar återfinns i 18-21 samt 26 kap. inkomstskattelagen (1999:1229; IL).

Annan svensk normgivning

Redovisningsrådet behandlar i RR 12 Materiella anläggningstillgångar hur redovisning tidigare skulle ske i företag vars aktier är föremål för offentlig handel eller som genom sin storlek har stort allmänt intresse.

Internationell normgivning

International Accounting Standards Committee (IASC) behandlar i International Accounting Standard IAS 16 Property, Plant and Equipment och IAS 40 Investment Property frågor om materiella anläggningstillgångar.

Vägledning

1. Inledning

BFNAR 2001:3 behandlar inte redovisning av brytning och exploatering av naturtillgångar såsom mineraler, olja, gas och andra icke förnyelsebara naturtillgångar.

2. Definitioner

Materiella anläggningstillgångar är fysiska tillgångar som är avsedda att stadigvarande utnyttjas i verksamheten, inklusive för uthyrning.

Anskaffningsvärde är det belopp som betalats för en tillgång vid anskaffningen eller verkligt värde av vad som erlagts på annat sätt.

Restvärde är det belopp företaget förväntas erhålla för en tillgång efter nyttjandeperiodens slut efter avdrag för kostnader i samband med avyttringen.

Avskrivningsbart belopp utgörs av tillgångens anskaffningsvärde med avdrag för beräknat restvärde. Om uppskrivning skett ska uppskrivningsbeloppet inkluderas i avskrivningsbart belopp.

Nyttjandeperiod är den tid under vilken en tillgång förväntas bli utnyttjad för sitt ändamål av företaget. Nyttjandeperiod kan för vissa tillgångar även uttryckas som det antal enheter, eller motsvarande, som förväntas bli producerade med hjälp av tillgången.

Avskrivning är en systematisk periodisering av en tillgångs avskrivningsbara belopp över dess nyttjandeperiod.

Redovisat värde är det värde som en tillgång tas upp till i balansräkningen. Ackumulerade överavskrivningar (skillnaden mellan tillgångens skattemässiga värde och redovisade värde) ska i enlighet med ÅRL inte påverka det redovisade värdet. Detta innebär att det enligt ÅRL inte föreligger någon begränsning beträffande möjligheterna att upplösa överavskrivningar.

Verkligt värde är det belopp till vilket en tillgång skulle kunna överlåtas eller en skuld regleras mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och har ett intresse av att transaktionen genomförs.

3. Grundläggande princip och frågeställningar

Denna vägledning behandlar redovisning av materiella anläggningstillgångar. Materiella anläggningstillgångar värderas som huvudprincip med utgångspunkt från anskaffningsvärdet. Efter anskaffningstidpunkten ska en materiell anläggningstillgång redovisas till anskaffningsvärdet med avdrag för ackumulerade avskrivningar och eventuell nedskrivning samt med tillägg för eventuell uppskrivning.

De grundläggande frågorna beträffande redovisning av materiella anläggningstillgångar rör

- vid vilken tidpunkt som utgifter avseende materiella anläggningstillgångar ska redovisas som tillgång i balansräkningen,
- hur anskaffningsvärdet ska fastställas,
- hur avskrivningar ska beräknas och redovisas,
- hur nedskrivningar ska beräknas och redovisas,
- hur uppskrivningar ska beräknas och redovisas samt
- hur utrangeringar och avyttringar ska redovisas.

4. Tidpunkt för redovisning av materiella anläggningstillgångar

En materiell anläggningstillgång ska redovisas som tillgång i balansräkningen när

- det på basis av tillgänglig information är sannolikt att den framtida ekonomiska nytta som är förknippad med innehavet kommer att komma företaget till del och
- anskaffningsvärdet för tillgången kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

Dessa kriterier är vanligtvis uppfyllda då de ekonomiska risker och fördelar som är förknippade med innehavet i allt väsentligt övergått på företaget.

5. Fastställande av anskaffningsvärde

5.1 Vid anskaffningstidpunkten

Materiella anläggningstillgångar tas vid förvärvet upp i balansräkningen till anskaffningsvärde.

5.1.1 Förvärvade materiella anläggningstillgångar

Anskaffningsvärdet utgörs av inköpspriset inklusive tullavgifter och punktskatter samt kostnader som är direkt hänförliga till tillgången för att bringa den på plats och i skick för att utnyttjas i enlighet med syftet med anskaffningen. Från inköpspriset ska avdrag ske för eventuella varurabatter, bonus och liknande liksom för rabatter i form av onormalt fördelaktiga betalningsvillkor. Exempel på direkt hänförliga kostnader är kostnader för

- iordningställande av plats eller område för installation eller uppförande av tillgången
- leverans och hantering
- installation
- konsulttjänster såsom arkitekt-, ingenjör- och juristtjänster samt
- lagfart.

Förväntade utgifter för nedmontering och bortforsling av tillgången och återställande av plats eller område där tillgången varit installerad respektive uppförd behöver inte inkluderas i anskaffningsvärdet.²

Administrationskostnader och andra allmänna omkostnader inräknas inte i anskaffningsvärdet för materiella anläggningstillgångar om de inte är direkt hänförliga till anskaffningen eller motsvarar utgifter för att bringa tillgången till dess tillstånd och plats på balansdagen. Utgifter för provkörning och intrimning inräknas inte heller i anskaffningsvärdet om de inte ingår som ett led i att skapa en produktionsfärdig tillgång. Löpande driftsförluster som uppstår i ett inledningsskede innan anläggningen når planerad driftsnivå ska belasta resultatet.

Ett exempel på redovisning av inköp av en fastighet framgår av **Exempel 1**.

² Inkluderas förväntade utgifter av detta slag i anskaffningsvärdet kan det påverka överensstämmelsen med den för skattemässiga värdeminskningsskatter accepterade anskaffningsutgiften.

5.1.2 Egentillverkade materiella anläggningstillgångar

Anskaffningsvärdet för egentillverkade materiella anläggningstillgångar beräknas enligt samma grunder som gäller för förvärvade tillgångar. För företag som tillverkar liknande tillgångar för försäljning i sin normala verksamhet beräknas anskaffningsvärdet på samma sätt som för dessa. Se BFNs vägledning om redovisning av varulager.

Av 4 kap. 3 § fjärde stycket ÅRL framgår att ränta på kapital som har lånats för att finansiera tillverkningen av en tillgång får räknas in i anskaffningsvärdet till den del räntan hänför sig till tillverkningsperioden. Om ränta har räknats in i anskaffningsvärdet, ska upplysning om detta och det belopp som har räknats in lämnas i en not.

I specialmotiveringen (prop. 1995/96:10 Del II s. 199) till bestämmelsen anges att det ligger i sakens natur att en förutsättning för att räntan ska få aktiveras är att det är möjligt att med rimlig grad av exakthet fastställa att det upplånade kapitalet har använts för tillverkningen av anläggningstillgången eller en grupp av anläggningstillgångar. Den ränta som kan aktiveras utgör den del av företagets verkliga räntekostnader som skulle ha undvikits om investeringen inte hade kommit till stånd.³

5.1.3 Finansiella leasingavtal

Leasingavtal redovisas enligt BFNs vägledning om redovisning av leasingavtal eller Redovisningsrådets rekommendation RR 6:99, Leasingavtal.

5.1.4 Inkråmsförvärv

Vid förvärv av dotterföretag och vid direkt förvärv av rörelse ("inkråmsförvärv") ska anskaffningsvärdet för materiella anläggningstillgångar beräknas i enlighet med Redovisningsrådets rekommendation RR 1:00, Koncernredovisning.⁴

Ett exempel på redovisning av inkråmsförvärv framgår av **Exempel 7**.

5.1.5 Byte av tillgångar

³ Aktivering av ränta och andra lånekostnader behandlas i Redovisningsrådets rekommendation RR 21, Lånekostnader.

⁴ I RR 1:00 Koncernredovisning p. 50 anges följande. "Materiella anläggningstillgångar såsom maskiner och inventarier, byggnader och mark värderas till marknadsvärde eller, om detta inte kan fastställas, till avskrivet återanskaffningsvärde."

En materiell anläggningstillgång kan förvärfvas genom att likvid, helt eller delvis, erläggs genom att en tillgång av annat slag, t.ex. värdepapper, lämnas i byte. Anskaffningsvärdet för en sådan tillgång utgörs av det verkliga värdet på den lämnade tillgången, justerat för eventuella betalningar i samband med bytet. Ett exempel på denna typ av förvärv är när ett företag byter en del av sin produktionsanläggning mot aktier i ett företag som bedriver annan verksamhet.

En materiell anläggningstillgång kan även förvärfvas genom att en likartad tillgång, som utnyttjas på likartat sätt i likartad verksamhet och där verkliga värdet på de båda tillgångarna nära överensstämmer, lämnas i byte. Ersättningen kan också utgöras av en ägarandel i ett företag som äger en liknande tillgång (indirekt ägande). I inget av fallen ska vinst eller förlust redovisas till följd av transaktionen, eftersom något resultat inte kan anses ha intjänats.

Anskaffningsvärdet för den förvärvade tillgången ska därför utgöras av redovisat värde på den eller de tillgångar som lämnats i byte, justerat med eventuella betalningar som erhållits eller lämnats för utjämningsändamål. Byten av detta slag förekommer t.ex. i anslutning till förvärv av flygplan, hotell, servicestationer samt skogsfastigheter och andra fastigheter. Andra exempel på förvärv genom byte med likartad tillgång är när ett fastighetsföretag A säljer sina fastigheter mot nyemitterade aktier i ett köpande företag B. Företag B är vid förvärvet ett fastighetsbolag med liknande fastighetsbestånd. Den erhållna tillgångens verkliga värde kan visa att det föreligger ett nedskrivningsbehov för den lämnade tillgången (jfr avsnitt 7 Nedskrivningar). I sådant fall ska den lämnade tillgången skrivas ned och det nedskrivna värdet åsättas den erhållna tillgången.

5.2 Tillkommande utgifter - efter anskaffningstidpunkten

Tillkommande utgifter avseende en materiell anläggningstillgång ska läggas till anskaffningsvärdet för tillgången ifråga till den del tillgångens prestanda förbättras i förhållande till den nivå som gällde då den ursprungligen anskaffades. Alla andra tillkommande utgifter för tillgången ska redovisas som kostnader i den period de uppkommer.

Exempel på åtgärder som kan anses medföra en sådan ökning av tillgångens prestanda att utgiften ska läggas till anskaffningsvärdet är:

- Modifiering av en produktionsutrustning som förlänger den beräknade nyttjandeperioden eller som höjer utrustningens kapacitet.
- Förändringar som medför avsevärd förbättring av kvaliteten hos producerade produkter.
- Förändringar som medför en avsevärd reduktion av produktionskostnaderna.

Utgifter för reparation och underhåll av en tillgång som syftar till att vidmakthålla eller återställa tillgångens egenskaper så att dess prestationsförmåga motsvarar den nivå som gällde då den ursprungligen anskaffades ska redovisas som kostnad i den period de uppkommer.

Avgörande för om utgifter efter förvärvet av en tillgång ska redovisas som kostnader eller ingå i anskaffningsvärdet är de överväganden som gjorts vid förvärvet. Om företaget redan vid förvärvet åtagit sig eller beslutat att inom en snar framtid ta på sig utgifter som är nödvändiga för att tillgången ska kunna utnyttjas för sitt ändamål ska utgifterna inräknas i tillgångens anskaffningsvärde. En förutsättning är dock att utgifterna sammantaget uppgår till ett väsentligt belopp och att de har påverkat köpeskillingen. Exempel är utgifter för renovering av en byggnad med ett vid förvärvet känt renoveringsbehov.

5.2.1 Investeringar av säkerhets- eller miljöskäl

Investeringar i materiella anläggningstillgångar kan göras av säkerhets- eller miljöskäl. De kan vara en förutsättning för fortsatt verksamhet även om de inte direkt höjer värdet på en enskild produktionsresurs. I sådana fall ska investeringen behandlas som en materiell anläggningstillgång förutsatt att den framtida ekonomiska nyttan av den eller de tillgångar till vilka investeringen hänförs blir större än den skulle ha varit om investeringen inte gjorts. Den tillkommande investeringen inräknas i redovisat värde till den del det inte leder till att ett nedskrivningsbehov (jfr avsnitt 7 Nedskrivningar). Ett exempel är då en producent av kemiska produkter installerar en ny hanteringsrutin för att uppfylla miljökrav för produktion och lagring av farliga produkter. Utgifterna för installationen aktiveras, till den del det inte leder till ett nedskrivningsbehov, eftersom företaget inte skulle kunnat fortsätta att producera och sälja sina produkter utan att installationen gjorts.

6. Avskrivningar

6.1 Systematisk plan

I denna vägledning definieras en tillgångs avskrivningsbara belopp som anskaffningsvärdet med avdrag för det beräknade restvärdet. Restvärdet är dock ofta försumbart och behöver då inte beaktas när det avskrivningsbara beloppet fastställs. Om det emellertid är sannolikt att restvärdet uppgår till ett betydande belopp ska det uppskattas vid anskaffningstillfället i då rådande prisnivå. Om uppskrivning skett ingår uppskrivningsbeloppet i avskrivningsbart belopp.

Det avskrivningsbara beloppet för en materiell anläggningstillgång ska periodiseras enligt en systematisk plan över tillgångens nyttjandeperiod. Den avskrivningsmetod

som används ska återspegla hur tillgångens värde för företaget successivt förbrukas. Periodens avskrivningar redovisas som kostnad.⁵

Avskrivning ska ske fr.o.m. den tidpunkt då tillgången är färdig att tas i bruk. Avskrivning ska ske även om tillgångens redovisade värde understiger dess verkliga värde. Inträffad värdestegring utgör inte grund för att underlåta avskrivning. Avskrivning ska således ske även om en tillgång under nyttjandetiden ökar i värde.

Nyttjandeperiod för en materiell anläggningstillgång definieras i denna vägledning som den tid under vilken tillgången förväntas bli utnyttjad för sitt ändamål i företaget. I ett företags policy kan ingå att vissa tillgångar ska avyttras eller utrangeras efter en viss bestämd tid eller efter ett visst utnyttjande.

Nyttjandeperioden kan därför vara kortare än den totala livslängden för tillgången ifråga. Uppskattningen av nyttjandeperioden för en materiell anläggningstillgång är en fråga om bedömning baserad bland annat på företagets erfarenheter av hur länge liknande tillgångar tidigare använts i företaget.

Nyttjandeperiod och därmed avskrivningsplan fastställs som regel under antagandet att avskrivningsobjektet ska återanskaffas, dvs. ersättas av en ny och modern enhet, när detta bedöms mer ekonomiskt än andra handlingsalternativ. Det finns en rad olika anledningar till att det kan bli ekonomiskt fördelaktigt att utbyta en befintlig tillgång mot en ny, t.ex.

- Utgifter för löpande drift och underhåll ökar samtidigt som tillgångens prestanda sjunker.
- Teknisk utveckling medför lägre drifts- eller kapitalanvändningskostnader, bättre produktkvalitet, miljövänligare teknik etc.

Nyttjandeperiod och avskrivningsplan kan också påverkas av förväntat kapacitetsutnyttjande, antal skift och därmed sammanhängande förslitning och av service och underhållsprogram.

Den fastställda nyttjandeperioden för en tillgång ska prövas löpande. Om en ny bedömning väsentligt avviker från tidigare bedömningar ska avskrivningsbeloppen för innevarande och framtida perioder justeras.

Åtgärder som innebär att en tillgångs prestationsförmåga förbättras i förhållande till vad som gällde vid anskaffningstillfället kan medföra en förlängning av nyttjandeperioden. Teknisk utveckling eller förändrade marknadsförutsättningar kan medföra en förkortning.

6.2 Avskrivningsmetoder

⁵ Se FAR SRS rekommendation Årsredovisning i aktiebolag som visar hur avskrivningar kan redovisas i resultaträkningen.

Olika avskrivningsmetoder kan användas för att systematiskt fördela det avskrivningsbara beloppet över nyttjandeperioden, såsom linjära, degressiva, produktionsberoende och progressiva avskrivningar. Linjära avskrivningar innebär ett fast årligt avskrivningsbelopp över nyttjandeperioden. Degressiva avskrivningar innebär minskande avskrivningsbelopp över nyttjandeperioden. Produktionsberoende avskrivningar innebär att avskrivningsbeloppet bestäms på basis av förväntad användning eller produktion. Progressiva avskrivningar innebär ökande avskrivningsbelopp över nyttjandeperioden.

Den metod ska väljas som bäst återspeglar hur tillgångens ekonomiska värde för företaget förbrukas. Progressiv avskrivningsmetod är tänkbar för anläggningar med lång livslängd och obetydlig teknisk utveckling. Förutsättningar för att tillämpa denna metod för industriella anläggningar föreligger dock sällan.

Den valda avskrivningsmetoden ska prövas löpande. I de fall en ändring av metod är nödvändig ska avskrivningsbeloppet för innevarande och framtida perioder justeras med hänsyn till ändringen.

Exempel på redovisning av avskrivning framgår av **Exempel 2**.

6.3 Komponentavskrivning

Viktiga delar av vissa tillgångar kan behöva ersättas regelbundet. Så kan t.ex. en masugn kräva ny inklädnad efter en viss nyttjandeperiod eller ett flygplan en ny inredning. Sådana delar bör, när så är möjligt, redovisas och därmed avskrivas som separata enheter eftersom de har en annan nyttjandeperiod och därmed avskrivningstid än tillgången i övrigt (komponentavskrivning). Utgiften för att ersätta en dylik enhet redovisas som anskaffning av en ny tillgång och eventuellt kvarvarande redovisat värde för den ersatta enheten kostnadsförs.⁶

6.4 Korttidsinventarier och inventarier av mindre värde

Anläggningstillgångar med begränsad ekonomisk livslängd ska i redovisningen skrivas av systematiskt över denna livslängd.

När inventariernas ekonomiska livslängd kan antas uppgå till högst tre år, får företag om inventarierna kostnadsförts i redovisningen, enligt skattelagstiftningen⁷ avdrag för utgifterna i sin helhet redan under anskaffningsåret. Av förenklingskäl kan man i många fall acceptera att anskaffningsutgiften för dessa korttidsinventarier kostnadsförs omedelbart även i redovisningen. När det är fråga om väsentliga belopp måste dock anskaffningsvärdet tas upp som tillgång och skrivas av systematiskt.

⁶ Se även BFN U 90:13, Redovisning av maskinanläggningar och reservdelar.

⁷ 18 kap. 4 § IL.

Även för utgifter vid anskaffande av inventarier av mindre värde får företag under vissa förutsättningar skattemässigt avdrag för utgifterna direkt vid införskaffandet.⁸ Vad som avses med inventarier som är av mindre värde, se Skatteverkets allmänna råd om Inventarier av mindre värde. För anskaffningar bestående av flera inventarier bör prövningen avse inventariernas sammanlagda anskaffningsvärde, om inventarierna har ett naturligt samband. Motsvarande bör gälla anskaffning som kan anses vara ett led i en större inventarieinvestering.

Anskaffningsutgifterna för inventarier av mindre värde får av förenklingsskäl kostnadsföras direkt även i redovisningen eftersom det inte rör sig om väsentliga belopp.

6.5 Mark och byggnad

Mark och byggnad är särskiljbara enheter även om de förvärvats som en enhet och tas upp i balansräkningen under gemensam rubrik. Mark har i normalfallet en obegränsad livslängd och ska då inte avskrivas. Byggnader har en begränsad livslängd och ska därför avskrivas.

7. Nedskrivningar

Redovisat värde för en materiell anläggningstillgång ska i vissa fall skrivas ned.

I 4 kap. 5 § ÅRL anges att om en anläggningstillgång på balansdagen har ett lägre värde än anskaffningsvärdet minskat med gjorda avskrivningar, ska tillgången skrivas ned till detta lägre värde, om det kan antas att värdenedgången är bestående. En nedskrivning ska återföras, om det inte längre finns skäl för den. Nedskrivningar och återföringar ska redovisas i resultaträkningen.⁹

Ett exempel på redovisning av nedskrivning framgår av **Exempel 6**.

8. Uppskrivningar

Materiella anläggningstillgångar värderas som huvudprincip med utgångspunkt från anskaffningsvärdet. Uppskrivning utgör således ett undantag från huvudregeln. ÅRL tillåter uppskrivning under vissa förutsättningar. Lagens regler behandlas i detta avsnitt.

⁸ 18 kap. 4 § IL.

⁹ ÅRL:s bestämmelser om nedskrivningar av anläggningstillgångar kommenteras i specialmotiveringen till bestämmelsen (prop. 1995/96:10 Del II s. 201). De frågeställningar som uppkommer när nedskrivning ska ske, när nedskrivningar ska återföras samt hur nedskrivningsbeloppet ska redovisas behandlas dessutom i Redovisningsrådets rekommendation RR 17, Nedskrivningar.

Uppskrivning av anläggningstillgångar regleras i ÅRL. I 4 kap. 6 § ÅRL anges att ett aktiebolags eller en ekonomisk förenings materiella och finansiella anläggningstillgångar som har ett tillförlitligt och bestående värde som väsentligt överstiger bokfört värde får skrivas upp till högst det högre värdet om uppskrivningsbeloppet används för ökning av aktiekapitalet genom fondemission eller nyemission eller för avsättning till en uppskrivningsfond. Uppskrivningsbeloppet ökar tillgångens redovisade värde och skrivs av över tillgångens återstående nyttjandeperiod.

Enligt ÅRL uppställs inget krav på att uppskrivningar ska ske enligt någon fastställd metod. Av lagens förarbeten framgår att enstaka tillfälliga och principiösa uppskrivningar snedvrider de enskilda tillgångsposternas inbördes värden och försämrar därmed redovisningens informationsvärde (SOU 1994:17 s. 234). Enstaka väl motiverade uppskrivningar är emellertid förenliga med ÅRL.

Uppskrivningsfonden kan tas i anspråk för ökning av aktiekapitalet och för att täcka förlust enligt fastställd balansräkning när förlusten inte kan täckas av fritt eget kapital (se även 4 kap. 7 § andra stycket ÅRL).¹⁰ Den del av uppskrivningsfonden som inte tagits i anspråk på detta sätt ska enligt 4 kap. 8 § andra stycket ÅRL minskas genom överföring till fritt eget kapital i takt med att värdet på den uppskrivna tillgången minskas genom avskrivning och nedskrivning. Vid avyttring av en uppskriven tillgång ska den del av uppskrivningsfonden som eventuellt kvarstår och som är hänförlig till tillgången överföras till fritt eget kapital. Hur den uppskjutna skatteskulden som blir följd av en uppskrivning ska redovisas framgår av BFNs vägledning om redovisning av inkomstskatter.

Ett exempel på redovisning av uppskrivning framgår av **Exempel 5**.

9. Utrangeringar och avyttringar

En materiell anläggningstillgång upphör att redovisas som tillgång i samband med att den avyttras eller när den slutgiltigt tas ur bruk och det bedöms att den inte kommer att betinga något värde i samband med en framtida avyttring.

Vinst eller förlust vid uttrangering eller avyttring redovisas i rörelseresultatet med det belopp som utgör skillnaden mellan vad som erhålls för tillgången och dess redovisade värde.

Exempel på redovisning av uttrangeringar och avyttringar framgår av **Exempel 3** och **Exempel 4**.

¹⁰ Enligt övergångsbestämmelserna till ÅRL får belopp som avsatts till uppskrivningsfond före ÅRL:s ikraftträdande, den 1 januari 1996, användas även för nödvändiga nedskrivningar på anläggningstillgångar. Sådana nedskrivningar redovisas i resultaträkningen varvid ett motsvarande belopp överförs från uppskrivningsfonden till fritt eget kapital i balansräkningen.

10. Klassificering och specifikation i balansräkningen

Enligt ÅRL:s uppställningsform för balansräkningen ska materiella anläggningstillgångar redovisas under följande rubriker och i följande ordningsföljd:

- Byggnader och mark.
- Maskiner och andra tekniska anläggningar.
- Inventarier, verktyg och installationer.
- Pågående nyanläggningar och förskott avseende materiella anläggningstillgångar.

Som maskiner och tekniska anläggningar redovisas anläggningar och maskiner som är avsedda att betjäna själva produktionen. Tillgångar avsedda att användas på hjälpavdelningar till produktionen samt inom administration, försäljning och FoU redovisas under rubriken Inventarier, verktyg och installationer.

En ytterligare uppdelning utöver den som lagen anger kan i vissa fall vara motiverad. En uppdelning av fastigheter med hänsyn till deras olika karaktär, t.ex. industri- och bostadsbyggnader, kan vara lämplig när ett företag äger fastigheter av väsentligt olika karaktär. Vidare kan det vara lämpligt att särredovisa tillgångar som inte är nödvändiga för rörelsen och som därför kan avyttras. Bostadsfastigheter samt jordbruks- och skogsfastigheter kan i vissa verksamheter vara av denna karaktär.

11. Upplýsningar

11.1 Företag som upprättar årsbokslut

Företag som upprättar årsbokslut ska lämna tilläggsupplýsningar om materiella anläggningstillgångar i enlighet med 6 kap. 7 § BFL. Detta innebär att tilläggsupplýsningar lämnas om varje post som tas upp som materiell anläggningstillgång i balansräkningen. Följande exempel kan tjäna som vägledning.

Maskiner och andra tekniska anläggningar

Utgående ackumulerade anskaffningsvärden	x
Utgående ackumulerade avskrivningar	x
Utgående ackumulerade nedskrivningar	x
Utgående redovisat värde	x
Årets avskrivning	x
Årets nedskrivning	x

Därutöver ska följande upplýsningar lämnas:

- Grunderna för avskrivning av anläggningstillgångarnas olika poster. För varje slag av materiell anläggningstillgång ska upplysning lämnas om tillämpad avskrivningsmetod och nyttjandeperiod eller tillämpad procentsats för avskrivning.
- Om ränteutgifter för lånat kapital har aktiverats i en egenproducerad anläggningstillgång (4 kap. 3 § ÅRL), ska upplysning om detta och det belopp som har räknats in lämnas (jfr avsnitt 5.1.2 Egentillverkade materiella anläggningstillgångar).

11.2 Företag som upprättar årsredovisning

Företag som upprättar årsredovisning eller koncernredovisning ska lämna upplysningar i enlighet med 5 kap. 3 § ÅRL. Detta innebär att tilläggsupplysningar ska lämnas om varje post som tas upp som materiell anläggningstillgång i balansräkningen. Följande exempel kan tjäna som vägledning.

Maskiner och andra tekniska anläggningar	Innevarande år	Föregående år¹¹
Ingående anskaffningsvärden	X	X
Inköp	X	X
Försäljningar/utrangeringar	X	X
Omklassificeringar m.m.	X	X
Utgående ackumulerade anskaffningsvärden	X	X
Ingående avskrivningar	X	X
Försäljningar/utrangeringar	X	X
Omklassificeringar m.m.	X	X
Årets avskrivningar	X	X
Utgående ackumulerade avskrivningar	X	X
Ingående uppskrivningar	X	X
Försäljningar/utrangeringar	X	X
Omklassificeringar m.m.	X	X
Årets uppskrivningar	X	X
Årets avskrivningar på uppskrivet belopp	X	X
Utgående ackumulerade uppskrivningar netto	X	X
Ingående nedskrivningar	X	X
Försäljningar/utrangeringar	X	X
Återförda nedskrivningar	X	X
Omklassificeringar m.m.	X	X
Årets nedskrivningar (anskaffningsvärde)	X	X

¹¹ Det är önskvärt att sifferuppgifter lämnas avseende föregående år.

Utgående ackumulerade nedskrivningar (anskaffningsvärde)	x	x
Utgående redovisat värde	x	x

Kommentarer:

Upplysning om hur uppskrivningsbeloppet har använts och behandlats skattemässigt ska lämnas i noten.

Vid statliga stöd för förvärv av anläggningstillgångar bör upplysningar om erhållna stöd lämnas så länge tillgången redovisas i balansräkningen. Bruttoanskaffningen redovisas i ingående anskaffningsvärde eller årets inköp och det statliga stödet som en reduktion på egen rad i uppställningen.

Därutöver ska följande upplysningar lämnas:

- Grunderna för avskrivning av anläggningstillgångarnas olika poster (5 kap. 3 § andra stycket ÅRL). För varje slag av materiell anläggningstillgång ska upplysning lämnas om tillämpad avskrivningsmetod och nyttjandeperiod eller tillämpad procentsats för avskrivning.
- Om förväntade utgifter för nedmontering och bortforsling av tillgången m.m. har aktiverats i en förvärvad anläggningstillgång, ska upplysning om detta och det belopp som har räknats in lämnas (jfr avsnitt 5.1.1 Förvärvade materiella anläggningstillgångar).
- Om ränteutgifter för lånat kapital har aktiverats i en egenproducerad anläggningstillgång (4 kap. 3 § ÅRL), ska upplysning om detta och det belopp som har räknats in lämnas (jfr avsnitt 5.1.2 Egentillverkade materiella anläggningstillgångar).
- Till den del en tillgång skrivs av eller skrivs ned uteslutande av skatteskal ska upplysning lämnas om detta med angivande av avskrivningens eller nedskrivningens storlek (5 kap. 3 § tredje stycket ÅRL). Upplysningskravet tillgodoses normalt genom att överavskrivningen redovisas som bokslutsdisposition i resultaträkningen.
- Taxeringsvärden för fastigheter som är anläggningstillgångar. Värdena ska fördelas på balansräkningens poster (5 kap. 4 § ÅRL).

Samma upplysningskrav gäller för delposterna när materiella anläggningstillgångar med hänvisning till 3 kap. 4 § fjärde stycket 2 ÅRL slås samman och delposterna i stället anges i not.

Noten som specificerar anläggningstillgångars anskaffningsvärden m.m. i en koncern kan innebära vissa praktiska problem när koncernen innehåller dotterföretag som intagits i koncernredovisningen enligt förvärvsmetoden. Anskaffningsvärdet sett ur koncernens synvinkel är inte dotterföretagets anskaffningsvärde utan dotterföretagets redovisade värde på tillgångarna. Detta ska dessutom korrigeras för eventuella

koncernmässiga över- och undervärden. Har man följt dokumentationskraven i RR 1:00 bör det inte bereda några problem att beakta de koncernmässiga över- och undervärdena. Det leder däremot för långt att kräva att de anläggningstillgångar som fanns i dotterföretaget då detta förvärvades (och fortfarande finns kvar) endast ska ingå med sitt dåvarande redovisade värde (i stället för dotterföretagets anskaffningsvärde) i koncernens sammanställning över anskaffningsvärden.

I koncerner med utländska dotterföretag behöver anläggningsnoten kompletteras med uppgifter om årets omräkningsdifferens. Uppgiften får ej sammanslås med någon annan uppgift.

Om ett företag eller en koncern innehar fastigheter i utlandet bör man beakta att taxeringsvärden i de flesta länder inte är jämförbara med de svenska och i en del länder saknas. Att addera helt ojämförbara "taxeringsvärden" kan bli missvisande, varför det i allmänhet torde vara lämpligare att ange taxeringsvärden och häremot svarande redovisade värden enbart för de svenska fastigheterna.

12. Sammanställning över värdering av materiella anläggningstillgångar

	<i>Förvärvade</i>	<i>Egentillverkade</i>	Finansiell leasing	<i>Förvärv av dotterföretag samt inkråmsförvärv</i>	<i>Byte av tillgångar</i>	<i>Tillkommande utgifter</i>
Fast-ställande av anskaffningsvärde	<p><i>Inköpspris</i></p> <p>+ tullavgift</p> <p>+ punktskatter</p> <p>+ leverans-kostnader</p> <p>+ andra till tillgången direkt hänförliga kostnader</p> <p>- varurabatter</p> <p>- bonus och liknande</p>	<p><i>Anskaffningsvärde för råmaterial och halvfabrikat</i></p> <p>+ andra direkta kostnader såsom lönekostnader (inkl. sociala avgifter), kostnader för legoarbeten och kostnader för tagande av erhållna order</p> <p>+ skäligt pålägg för indirekta tillverkningskostnader inkl. avskrivningar på anläggningstillgångar som används i tillverkningen</p> <p>+ i vissa fall ränta på lånat kapital</p>		<p>Anskaffningsvärde ska i båda fallen vara verkligt värde beräknat som:</p> <p>· marknadsvärde eller</p> <p>· avskrivet återanskaffningsvärde</p>	<p>Om tillgång av <u>annat slag</u> lämnas i byte sätts anskaffningsvärdet till verkligt värde, justerat för ev. betalningar vid bytet, för den lämnade tillgången.</p> <p>Om <u>likartad</u> tillgång lämnas i byte sätts anskaffningsvärdet till den lämnade tillgångens redovisade värde justerat för eventuella betalningar för utjämningsändamål.</p>	<p>Om tillgångens prestanda förbättras ska utgiften läggas till anskaffningsvärdet.</p> <p>Alla andra utgifter för tillgången ska redovisas som kostnader.</p>
Beakta	<p>Administrationskostnader, provkörningar, löpande driftförluster inräknas inte.</p>		<p>BFNAR 2000:4 Redovisning av leasingavtal eller RR 6:99 Leasingavtal</p>	<p>Se RR 1:00 Koncernredovisning</p>		<p>Överväganden vid <u>förvärvet</u> av tillgången avgör hur tillkommande utgifter behandlas.</p>
Avsnitt	5.1.1	5.1.2	5.1.3	5.1.4	5.1.5	5.2

	<i>Avskrivningar</i>	Nedskrivningar	<i>Uppskrivningar</i>
Värde- ring efter anskaff- ning	<p>Anläggningstillgångar med begränsad ekonomisk livslängd ska skrivas av systematiskt.</p> <p>Anskaffningsvärde – restvärde= avskrivningsbart belopp som fördelas systematiskt över nyttjande-perioden. Systematiken ska åter-spegla hur tillgången förbrukas. Periodens avskrivning är en kostnad.</p> <p>Avskrivning ska ske fr.o.m. den tid-punkt då tillgången ska tas i bruk.</p>	<p>Redovisat värde för en materiell anläggningstillgång ska i vissa fall skrivas ner.</p>	<p>En anläggningstillgång i ett aktiebolag eller en ekonomisk förening som har ett tillförlitligt och bestående värde som väsentligt överstiger bokfört värde får skrivas upp till högst detta värde.</p>
Beakta	<p>Värdestegring utgör ingen grund för att underlåta avskrivning.</p> <p>Särregler för komponentavskrivning, korttidsinventarier och inventarier av mindre värde.</p>		
Avsnitt	6	7	8

Exempel

Exempel 1 *Inköp av fastighet*

Ett företag köper en fastighet för 1 000 000 kr (inklusive lagfartskostnad). 200 000 kr erläggs kontant och 800 000 kr finansieras med ett banklån. Taxeringsvärdet uppgår till 600 000 kr varav 150 000 kr avser mark.

Anskaffningsvärdets fördelning på byggnad och mark görs i normalfallet efter taxeringsvärdets fördelning. Anskaffningsvärdet för mark blir därför 250 000 kr och anskaffningsvärdet för byggnaden 750 000 kr. Inköpet bokförs på följande sätt: (Lagfartskostnaden hör till fastighetsköpet och bokförs på mark och byggnad enligt samma fördelning som själva fastigheten.)

	<i>Debet</i>	<i>Kredit</i>
Byggnader	750 000	
Mark	250 000	
Bank		200 000
Banklån		800 000

Exempel 2 *Avskrivning av fastighet*

Endast byggnaden är föremål för värdeminskning. Den beräknade ekonomiska livslängden för byggnaden är 20 år och restvärdet uppskattas till 100 000 kr (1). Värdeminskningen antas ske linjärt. Den årliga värdeminskningen är 5% av avskrivningsbart belopp för byggnaden eller 32 500 kr $((750\,000\text{ kr} - 100\,000\text{ kr}) \times 5\%)$. Avskrivningen bokförs på följande sätt:

	<i>Debet</i>	<i>Kredit</i>
Avskrivning	32 500	
Ackumulerade avskrivningar		32 500

(1) Restvärdet bedöms med hänsyn till prisnivån vid anskaffningstillfället. Restvärdet skall motsvara det verkliga värdet för en likadan tillgång vars nyttjandeperiod gått till ända och som har använts under likartade förhållanden som de under vilka den aktuella tillgången kommer att användas.

Exempel 3 Avyttring av fastighet

Efter 10 år har avskrivningar på byggnaden gjorts med sammanlagt 325 000 kr ((750 000 kr - 100 000 kr) x 5% x 10 år). Ingen avskrivning har skett på marken. Fastighetens redovisade värde uppgår till 675 000 kr. Fastigheten avyttras för 850 000 kr. Avyttringen bokförs på följande sätt:

	<i>Debet</i>	<i>Kredit</i>
Akkumulerade avskrivningar	325 000	
Bank	850 000	
Byggnad		750 000
Mark		250 000
Vinst vid avyttring		175 000

Exempel 4 Utrangering av fastighet

Efter 10 år har avskrivningar på byggnaden gjorts med sammanlagt 325 000 kr ((750 000 kr - 100 000 kr) x 5% x 10 år). Ingen avskrivning har skett på marken. Fastighetens redovisade värde uppgår till 675 000 kr, av detta utgör markvärdet 250 000 kr och byggnadsvärdet 425 000 kr. Företaget flyttar till mer ändamålsenliga lokaler som förhys. Den nuvarande byggnaden rivs. Utrangeringen bokförs på följande sätt:

	<i>Debet</i>	<i>Kredit</i>
Ackum. avskr.	325 000	
Förlust vid utranger.	425 000	
Byggnad		750 000

Exempel 5 Uppskrivning av fastighet

Ett företag har följande balansräkning:

Byggnad	3 000
Övriga tillgångar	1 000
Summa	4 000
Aktiekapital	3 000
Övriga skulder	1 000
Summa	4 000

Vid bokslutet 20X1 skrivs fastigheten upp med 1 000. Uppskrivningen bokförs mot uppskrivningsfond.* Balansräkningen får efter uppskrivningen följande utseende:

Byggnad	4 000
Övriga tillgångar	1 000
<i>Summa</i>	5 000
Aktiekapital	3 000
Uppskrivningsfond	1 000
Övriga skulder	1 000
<i>Summa</i>	5 000

Byggnadens återstående nyttjandeperiod uppgår till 20 år. Den årliga avskrivningen blir således 5%. Avskrivningsbeloppet för år 20X2 blir 200, varav 50 (=1 000 x 5%) hänförs till uppskrivningen.

Resultaträkningen för 20X2 ser ut på följande vis:

Resultat före avskrivningar	2 000
Avskrivningar	200
<i>Årets resultat</i>	1 800

Balansräkningen per den 31 december 20X2 ser ut på följande sätt:

Byggnad	3 800
Övriga tillgångar	2 700
<i>Summa</i>	6 500
Aktiekapital	3 000
Uppskrivningsfond	950
Balanserad vinst	50
Årets resultat	1 800
Övriga skulder	700
<i>Summa</i>	6 500

Uppskrivningsfonden har minskats med 50 vilket är samma belopp som tillgångens uppskrivningsbelopp har skrivits av med. Minskningen av fonden bokförs mot fritt eget kapital.

* Hänsyn till skatt tas inte i detta exempel. Redovisning av inkomstskatter behandlas i BFNAR 2001:1 Redovisning av inkomstskatter och tillhörande vägledning.

Exempel 6 Nedskrivning av fastighet

En fastighet anskaffades för 5 år sedan för 1 000. Avskrivningar har sedan dess sammanlagt skett med 200. Det redovisade värdet uppgår således till 800. Fastighetens marknadsvärde uppgår till 400 och någon ökning kan inte förväntas. I det följande förutsätts att värdenedgången är bestående, varför nedskrivning ska ske.

Nedskrivningen bokförs på följande sätt:

	<i>Debet</i>	<i>Kredit</i>
<i>Fastighet</i>		400
Nedskrivning fastighet	400	

Exempel 7 Inkråmsförvärv

Vid inkråmsförvärv värderas materiella anläggningstillgångar såsom maskiner och inventarier, byggnader och mark till marknadsvärde eller, om detta inte kan fastställas, till avskrivet återanskaffningsvärde.

Företag T förvärvar tillgångarna i företag P för 1 000 (inkråmsförvärv). I P:s balansräkning var dessa tillgångar vid förvärvstidpunkten bokförda till följande värden:

Byggnader	200
Maskiner	300

Byggnadens anskaffningsvärde är 500 och ackumulerade avskrivningar är 300, marknadsvärdet uppgår enligt en oberoende värdering till 600. Maskinens anskaffningsvärde är 400 och ackumulerade avskrivningar 100, marknadsvärde kan inte fastställas men avskrivet återanskaffningsvärde motsvarar enligt den ursprungliga leverantören det bokförda värdet på 300.

I företag T bokförs de förvärvade materiella anläggningstillgångarna till följande belopp:

Byggnader	600
Maskiner	300

De förvärvade tillgångarnas verkliga värde uppgår till 900. De förvärvades för 1 000 varför skillnaden på 100 redovisas som (inkråms)goodwill. (Behandlas inte i detta exempel.)

I företag T är nu 600 och 300 de anskaffningsvärden som ska vara utgångspunkt för beräkning av avskrivningar. Restvärden och nyttjandeperiod ska fastställas utifrån de förutsättningar som gäller efter förvärvet. T ska således inte överta de anskaffningsvärden, ackumulerade avskrivningar, avskrivningsplaner m.m. som fanns i P. Detta kan inte heller bli aktuellt ens om de verkliga värdena exakt motsvarar bokförda värden i P vid förvärvstidpunkten. Detta synsätt skulle dock vid koncerninterna överlåtelser leda för långt varför det förvärvande företaget i sådana fall kan överta anskaffningsvärden, ackumulerade avskrivningar, avskrivningsplan etc. från det överlåtande företaget.

Bilaga 1

BFNs allmänna råd om redovisning av materiella anläggningstillgångar (BFNAR 2001:3)

Materiella anläggningstillgångar

Näringsdrivande, icke-noterade mindre och större företag/koncerner (BFNAR 2006:9)

1. Mindre och större företag samt mindre och större koncerner¹ får redovisa materiella anläggningstillgångar enligt punkterna 2-7 i dessa allmänna råd. (BFNAR 2006:9)
2. Företag och koncerner som redovisar materiella anläggningstillgångar enligt dessa allmänna råd skall tillämpa Redovisningsrådets rekommendation RR 12, Materiella anläggningstillgångar med undantag för punkterna 7, 10, 36, 38-46 och 48.
3. I stället för punkt 7 i RR 12 skall följande gälla.

Anskaffningsvärdet utgörs av inköpspriset inklusive tullavgifter och punktskatter samt kostnader som är direkt hänförliga till tillgången för att bringa den på plats och i skick för att utnyttjas i enlighet med syftet med anskaffningen. Från inköpspriset skall avdrag ske för eventuella varurabatter, bonus och liknande liksom för rabatter i form av onormalt fördelaktiga betalningsvillkor. Exempel på direkt hänförliga kostnader är kostnader för

- iordningställande av plats eller område för installation eller uppförande av tillgången,
- leverans och hantering,
- installation,
- konsulttjänster såsom arkitekt-, ingenjör- och juristtjänster samt lagfart.

Utgifter för nedmontering och bortforsling av tillgången och återställande av plats eller område där tillgången varit installerad respektive uppförd behöver inte inkluderas i anskaffningsvärdet.

4. I stället för punkt 10 i RR 12 skall följande gälla.

¹ Av 1 kap. 3 § ÅRL framgår vad som utgör mindre och större företag samt mindre och större koncerner (BFNAR 2006:9).

Materiella anläggningstillgångar som omfattas av leasingavtal får redovisas enligt BFNs allmänna råd om redovisning av leasingavtal (BFNAR 2000:4) eller Redovisningsrådets rekommendation RR 6:99, Leasingavtal.

5. I stället för punkt 36 i RR 12 skall följande gälla.

Uppskrivning av anläggningstillgångar regleras i 4 kap. 6 § årsredovisningslagen (1995:1554; ÅRL). Enstaka väl motiverade uppskrivningar är förenliga med ÅRL.

6. I stället för punkterna 38-44 i RR 12 skall följande gälla.

Företag som skall upprätta årsbokslut eller årsredovisning behöver inte lämna tilläggsupplysningar utöver vad som följer av bokföringslagen (1999:1078) respektive ÅRL.

Byte av redovisningsprincip

7. Tillämpning av dessa allmänna råd kan innebära byte av redovisningsprincip. Vid ett sådant byte skall den nya redovisningsprincipen tillämpas retroaktivt och den ackumulerade effekten av bytet redovisas som korrigeringspost i ingående eget kapital. Företag som upprättar årsredovisning skall räkna om jämförelseuppgifter för samtliga jämförelseår.² Om en retroaktiv tillämpning i det särskilda fallet skulle vara förenad med betydande svårigheter får den nya redovisningsprincipen tillämpas enbart på transaktioner och händelser som företas eller inträffar efter bytet.

Ikraftträdande

8. Dessa allmänna råd skall tillämpas på bokslut som upprättas för räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2002 eller senare och får tillämpas på bokslut avseende räkenskapsår som påbörjats tidigare.

BFNAR 2006:9

Detta allmänna råd tillämpas för räkenskapsår som inleds den 1 januari 2007 eller senare.

² Upphävd. (BFNAR 2006:9)

Bilaga 2

Skillnader mellan BFNAR 2001:3 och RR 12, m.m.

Dessa allmänna råd överensstämmer med RR 12 Materiella anläggningstillgångar med undantag för de i BFNAR 2001:3 p. 2 angivna punkterna. Några övriga avvikelser i sak är inte avsedda. Med utgångspunkt i BFNAR 2001:3 är skillnaderna följande:

- Punkt 3: Beräknade utgifter för nedmontering och bortforsling av tillgångar och återställande av plats eller område där tillgången varit installerad respektive uppför behöver inte inkluderas i anskaffningsvärdet.
- Punkt 5: Uppskrivning behöver inte begränsas till de undantagsfall då uppskrivning av en viss kategori av tillgångar kan ske enligt en systematisk metod. Enstaka väl motiverade uppskrivningar är förenliga med ÅRL.
- Punkt 6: Tilläggsupplysningar kan lämnas i mindre omfattning än vad som krävs enligt RR 12. BFNAR 2001:3 kräver endast upplysningar i enlighet med ÅRL och BFL.

BFN har dessutom i vägledningen till BFNAR 2001:3 närmare utvecklat sin syn på redovisning av följande delområden:

- Korttidsinventarier och inventarier av mindre värde. När det inte rör sig om väsentliga belopp kan anskaffningsutgiften under vissa förutsättningar kostnadsföras direkt. (Vägledningen avsnitt 6.4)
- Tilläggsupplysningar i koncernredovisningen om anläggningstillgångarnas anskaffningsvärden m.m. Dotterföretagens tillgångar får tas upp på ett delvis förenklat sätt. (Vägledningen avsnitt 11.2 och exempel 7)