

# Bokföringsnämndens VÄGLEDNING

## Årsredovisning i mindre aktiebolag

UTKAST (april 2005)

## Innehållsförteckning

<b>AVSNITT I – ALLMÄNNA UTGÅNGSPUNKTER .....</b>	<b>1</b>
Kapitel ett – Tillämpning .....	1
Vem får tillämpa det allmänna rådet.....	1
Vem får inte tillämpa det allmänna rådet.....	1
Vem skall tillämpa det allmänna rådet.....	1
Fullständig tillämpning .....	1
Bokslutsregler .....	2
Vilka övriga regler gäller för företag som tillämpar det allmänna rådet.....	2
Tillämpning första gången .....	2
Kapitel två – Principer .....	2
Post för post .....	2
En eller flera transaktioner .....	3
Överviktsprincipen.....	3
Schablonmässig värdering .....	3
Kapitel tre – Definitioner .....	3
<b>AVSNITT II – RESULTATRÄKNING.....</b>	<b>4</b>
Kapitel fyra – Resultaträkningsuppställning.....	4
Kapitel fem – Intäkter .....	7
Tillämpning.....	7
Gemensamma bestämmelser.....	7
När redovisas inkomsten som intäkt .....	8
Tilläggsupplysningar.....	12
Kapitel sex – Kostnader .....	12
Tillämpning.....	12
Gemensamma bestämmelser.....	13
Kapitel sju – Aktieägartillskott, koncernbidrag och utdelning .....	15
Tillämpning.....	15
Vad är ett aktieägartillskott, koncernbidrag respektive utdelning?.....	15
Vad skall redovisas i resultaträkningen?.....	16
När skall redovisning ske? .....	16
<b>AVSNITT III – BALANSRÄKNING.....</b>	<b>17</b>
Kapitel åtta – Balansräkningsuppställning.....	17
Kapitel nio – Varulager.....	21
Grundläggande bestämmelser .....	21
Värdering .....	21
Värdering – Anskaffningsvärde .....	22
Nettoförsäljningsvärde .....	24

Redovisning i resultaträkningen.....	24
Kapitel tio – Anläggningstillgångar.....	25
Grundläggande bestämmelser.....	25
Anskaffningsvärde.....	27
Tillkommande utgifter.....	28
Avskrivning.....	29
Nedskrivning.....	30
Uppskrivning.....	31
Redovisning i resultaträkningen.....	32
Upplysningar.....	32
Kapitel elva – Skulder och avsättningar.....	33
Tillämpning.....	33
Skulder, avsättningar och ansvarsförbindelser.....	34
Beräkning av avsättningar.....	35
Upplysningar om avsättningar.....	36

## AVSNITT I – ALLMÄNNA UTGÅNGSPUNKTER

### Kapitel ett – Tillämpning

#### *Vem får tillämpa det allmänna rådet*

- 1-1. Det allmänna rådet får tillämpas av företag som är ett mindre företag enligt årsredovisningslagen och som inte ingår i vad som enligt samma lag är en större koncern.
- 1-2. Ett företag som tidigare har valt att tillämpa BFNAR 200Y:Y (K 3) eller de internationella redovisningsreglerna enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 eller Z kap. Z ÅRL får inte byta till detta allmänna råd om det inte föreligger särskilda skäl.

#### *Vem får inte tillämpa det allmänna rådet*

- 1-3. Ett företag som i annat än ringa omfattning genomför följande typ av transaktioner får inte tillämpa det allmänna rådet.  
  
Företaget:
  - a) ställer ut eller innehar andra finansiella instrument än kontanta medel, sedvanliga rörelserelaterade fordringar och skulder, aktier och aktiefonder,
  - b) hyr ut tillgångar under villkor som innebär att risker och förmåner i praktiken övergår från företaget till kunden
  - c) lämnar eller får långvariga krediter på annat än marknadsmässiga villkor.
- 1-4. Det allmänna rådet får inte tillämpas av företag som står under Finansinspektionens tillsyn annat än i de fall Finansinspektionen angivit att så får ske.

#### *Vem skall tillämpa det allmänna rådet*

- 1-5. Ett företag som *får* tillämpa det allmänna rådet *skall* tillämpa det om det inte istället tillämpar:
  - a) BFNAR 200Y:Y (K 3)
  - b) Företag som tillämpar internationella redovisningsregler enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 eller enligt Z kap. Z ÅRL.

#### *Fullständig tillämpning*

- 1-6. Det allmänna rådet skall tillämpas i sin helhet.

### ***Bokslutsregler***

- 1-7. Det allmänna rådet skall tillämpas vid upprättande av årsbokslut eller årsredovisning.

### ***Vilka övriga regler gäller för företag som tillämpar det allmänna rådet***

- 1-8. Ett företag som tillämpar det allmänna rådet behöver inte tillämpa andra bokslutsregler än reglerna om redovisning i fusion i BFNAR 1999:1 och 2003:2

### ***Tillämpning första gången***

- 1-9. Det allmänna rådet skall tillämpas på affärshändelser som inträffat efter den tidpunkt då företaget har börjat tillämpa det allmänna rådet. Ett företag får tillämpa det allmänna rådet även på poster som redovisas i företaget vid denna tidpunkt, men som avser affärshändelser som inträffat tidigare, om det:
- konsekvent väljer att omvärdera posterna utifrån de nya redovisningsprinciperna,
  - redovisar skillnadsbeloppet som följer av omvärderingen, till den del detta är skattepliktigt i resultaträkningen och övrig del direkt i eget kapital, och
  - lämnar upplysning om skillnaderna i not.

## **Kapitel två – Principer**

### ***Post för post***

2 kap 4 § första stycket ÅRL

Vid upprättandet av balansräkningen, resultaträkningen och noterna skall följande iakttas:

- Företaget skall förutsättas fortsätta sin verksamhet.
- Samma principer för värdering, klassificering och indelning av de olika posterna och, i förekommande fall, delposterna skall konsekvent tillämpas från ett räkenskapsår till ett annat.
- Värderingen av de olika posterna och, i förekommande fall, delposterna skall göras med iakttagande av rimlig försiktighet. Detta innebär särskilt att
  - endast under räkenskapsåret konstaterade intäkter får tas med i resultaträkningen,
  - hänsyn skall tas till alla ekonomiska förpliktelser som är hänförliga till räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår, även om dessa förluster eller förpliktelser blir kända först efter räkenskapsårets utgång men före upprättandet av årsredovisningen, och att
  - hänsyn skall tas till värdenedgångar oavsett om resultatet för räkenskapsåret är en vinst eller en förlust.
- Intäkter och kostnader som är hänförliga till räkenskapsåret skall tas med oavsett tidpunkten för betalningen.
- De olika beståndsdelar som balansräkningen poster och, i förekommande fall, delposter består av skall värderas var för sig.
- Tillgångar och avsättningar eller skulder får inte kvittas mot varandra. Inte heller får intäkter och kostnader kvittas mot varandra.

7. Den ingående balansen för ett räkenskapsår skall stämma överens med den utgående balansen för det närmast föregående räkenskapsåret.

Om det finns särskilda skäl och det är förenligt med 2 och 3 §§, får avvikelser göras från vad som föreskrivs i första stycket. I så fall skall upplysning om skälen för avvikelserna och en bedömning av dess effekt på företagets ställning och resultat lämnas i en not.

### ***En eller flera transaktioner***

2-1. Varje transaktion skall normalt prövas för sig.

En transaktion skall delas upp, vid prövningen av hur den skall redovisas, om det är nödvändigt för att rätt återge den ekonomiska innebörden.

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

### ***Överviktsprincipen***

2-2. När en transaktion består av olika delar eller när flera transaktioner skall prövas tillsammans enligt punkt 2-1 skall de regler tillämpas som gäller för den övervägande transaktionen eller den övervägande delen av transaktionen.

### ***Schablonmässig värdering***

2-3. En bokföringspost skall värderas med utgångspunkt i de verkliga utgifter eller kostnader som är relevanta för värderingsåret. Ett företag kan emellertid vid värderingen i vissa fall använda sig av en schabloniserad värdering. Schabloniserad värdering kan användas om det är svårt att få fram de riktiga uppgifterna eller om en mer noggrann värdering inte kan motiveras av kostnadsskäl. En ytterligare förutsättning för schabloniserad värdering är att:

- det finns ett relevant och tillförlitligt underlag för schablonen,
- tillämpningen är konsekvent, och
- schablonen kan antas ge ungefärligen samma värde som en värdering utifrån årets faktiska kostnader eller utgifter.

## **Kapitel tre – Definitioner**

3-1. I detta allmänna råd avses med

- ekonomiska fördelar* – inkomster eller inbesparing av utgifter
- sannolikt* – att något kommer att inträffa är mer troligt än motsatsen
- ringa* – 5-10 procent
- betydande* – ungefärligen 30 procent
- övervägande* – överstiger 50 procent
- huvudsakligen* – 75 procent
- mycket sannolikt* – 75 procent

## AVSNITT II – RESULTATRÄKNING

## Kapitel fyra – Resultaträkningsuppställning

4-1. Resultaträkningen skall ställas upp enligt följande och dess poster skall ha följande innehåll:

Post	Innehåll	Regler finns i
Nettoomsättning	Här redovisas intäkter från försålda varor och utförda tjänster som ingår i företagets normala verksamhet. Avdrag skall göras för lämnade rabatter, mervärdesskatt och annan skatt som är direkt knuten till omsättningen.	Punkterna 5-2—5-15, 5-18
Förändringar av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning	Här redovisas den resultateffekt som uppstår när värdet av produkter i arbete eller färdiga, egentillverkade varor skiljer sig från motsvarande värde föregående bokslut.	Punkterna 5-16, 9-20
Aktiverat arbete för egen räkning	Här redovisas värdet av arbete som under året lagts ned på egna tillgångar och som har aktiverats som anläggningstillgångar.	Punkt 10-44
Övriga rörelseintäkter	Här redovisas de intäkter som inte ingår i företagets ordinarie verksamhet och därför inte redovisas under annan post, t.ex. realisationsvinst vid försäljning av icke-finansiella anläggningstillgångar, ...	Punkterna 5-20—5-23, 10-46
<b>Rörelseintäkter, lagerförändring m.m.</b>	Här summeras rörelseintäkterna	
Råvaror och förnödenheter alternativt handelsvaror	Här redovisas kostnaden för inköp av råvaror, förnödenheter och handelsvaror (årets inköp +/- förändring i lager av råvaror, förnödenheter eller handelsvaror).	Punkterna 5-11, 5-15—5-17, 9-19—9-21, 10-44
Övriga externa kostnader	Här redovisas alla övriga kostnader som ingår i företagets normala verksamhet men som inte passar in under någon annan post, t.ex. kontorshyra, konsultarvoden, telefon och porto, reklam m.m.	Punkterna 5-15—5-17, 6-2—6-8, 9-20, 10-44

Personalkostnader	Här redovisas kostnader som har direkt samband med företagets anställda, t.ex. löner, sociala avgifter, pensionskostnader, företagshälsovård m.m.	Punkterna 5-15—5-17, 6-9—6-10, 9-20, 10-44, X-x—X-x (Pensioner)
Avskrivningar och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar	Här redovisas av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar samt återföringar av tidigare gjorda nedskrivningar.	Punkterna 10-22--10-41, 10-45
Nedskrivningar av omsättningstillgångar utöver normala	Här redovisas belopp endast undantagsvis, t.ex. vid ett exceptionellt stort nedskrivningsbehov av kundfordringar.	
Övriga rörelsekostnader	Här redovisas de kostnader som inte avser företagets ordinarie verksamhet och därför inte redovisas under annan post, t.ex. realisationsförlust vid försäljning av icke-finansiella anläggningstillgångar, ...	Punkterna 6-12, 10-46
<b>Rörelseresultat</b>	Här summeras rörelseintäkterna och rörelsens kostnader	
Resultat från andelar i koncernföretag	Här redovisas nettot av företagets finansiella intäkter och kostnader från koncernföretag med undantag av räntor, t.ex. skattepliktiga utdelningar och koncernbidrag, realisationsvinster/förluster.	Punkterna 7-3—7-6, Z-z—Z-z (Finansiella instrument)
Resultat från andelar i intresseföretag	Se ovan	Punkterna 7-3—7-6, Z-z—Z-z (Finansiella instrument)
Resultat från övriga finansiella anläggningstillgångar	Här redovisas nettot av företagets fordringar och övriga värdepapper samt, t.ex. skattepliktig utdelning, ränteintäkter inklusive ränteintäkter från koncern- och intresseföretag, kursdifferenser, realisationsvinster/förluster.	Punkterna 5-19, 6-11, 7-3—7-5, Z-z—Z-z (Finansiella instrument)



Ränteintäkter och liknande intäkter	Här redovisas bl.a. intäkt i form av ränta (inklusive från koncern- och intresseföretag), skattepliktig utdelning och resultat från försäljning av finansiella omsättnings-tillgångar.	Punkterna 5-19, 7-3—7-5, Z-z—Z-z (Finansiella instrument)
Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar	Här redovisas nedskrivningar på alla finansiella anläggnings- och omsättnings-tillgångar samt återföringar av dessa.	Punkterna Z-z—Z-z (Finansiella instrument)
Räntekostnader och liknande kostnader	Här redovisas bl.a. kostnader i form av ränta inklusive räntekostnader till koncern- och intresseföretag, kursdifferenser, dröjsmåls-räntor.	Punkterna 6-11, Z-z—Z-z (Finansiella instrument), V-v—V-v (Valuta)
<b>Resultat efter finansiella poster</b>	Här redovisas summan av rörelseresultatet och de finansiella posterna	
Extraordinära intäkter	Här redovisas intäkter som inte ingår i företagets normala verksamhet, t.ex. intäkter på grund av naturkatastrofer och krigshändelser.	
Extraordinära kostnader	Här redovisas kostnader som inte ingår i företagets normala verksamhet, t.ex. kostnader på grund av naturkatastrofer och krigshändelser..	
<b>Resultat före boksluts-dispositioner och skatt</b>	Här redovisas summan av resultat efter finansiella poster och de extraordinära posterna.	
Bokslutsdispositioner	Här redovisas främst avsättning till periodiseringsfond.	
<b>Resultat före skatt</b>	Här redovisas summan av resultat före bokslutsdispositioner och skatt och bokslutsdispositionerna.	
Skatt på årets resultat	Här redovisas räkenskapsårets inkomstskatt	
Övriga skatter	Här redovisas andra skatter än inkomstskatter och som inte skall redovisas under någon annan post.	
<b>Årets resultat</b>	Här redovisas räkenskapsårets vinst eller förlust	

## Kapitel fem – Intäkter

### *Tillämpning*

5-1. I detta kapitel behandlas frågor som gäller inkomster och hur dessa skall fördelas som intäkter på olika redovisningsperioder.

Aktieägartillskott, koncernbidrag och utdelningar behandlas i kapitel sju.

### *Gemensamma bestämmelser*

#### **Företagets inkomster**

5-2. Inkomst är bara det som företaget tar emot för egen räkning.

#### **Byte**

5-3. Ett byte skall redovisas som en inkomst. Företagets inkomst är det verkliga värdet på de varor eller tjänster som det tagit emot. Om det inte är möjligt att fastställa detta på ett tillförlitligt sätt är anskaffningsvärdet istället det verkliga värdet på de varor eller tjänster företaget lämnat ifrån sig. I båda fallen skall justering ske om företaget lämnat eller tagit emot kontant ersättning eller motsvarande som en del i affären.

#### **Nominellt värde**

5-4. I en transaktion där betalningen sker med pengar, fordran på pengar eller motsvarande (likvidtransaktioner) är inkomsten det nominella värdet av vad företaget får eller kommer att få. Företagets fördelning av inkomsten på olika redovisningsperioder skall inte påverkas av att det lämnat kredit på annat än marknadsmässiga villkor.

Avdrag skall göras för lämnade rabatter.

Nominellt värde är normalt det värde som anges i ett avtal, i en faktura eller i någon liknande handling.

#### **Förenklingar**

5-5. En inkomst som uppgår till högst 5000 kr får redovisas som intäkt den period som företaget ställer ut fakturan. De inkomster som på detta sätt redovisas som intäkt vid fakturering får för varje räkenskapsår uppgå till högst tio procent av det egna kapitalet vid årets ingång.

Ett företag får underlåta att fördela ränteinkomster som sammantaget inte överstiger 5 000 kr på rätt period. Inkomsterna redovisas istället som intäkt när de är tillgängliga för lyftning.

*När redovisas inkomsten som intäkt***Grundläggande förutsättning för att redovisa en intäkt**

- 5-6. Ett företag skall redovisa en intäkt endast om det är sannolikt att de ekonomiska fördelarna från transaktionen kommer att tillfalla företaget och inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

Om det är osäkert om ett företag kommer att få ekonomiska fördelar som motsvarar vad det redan redovisat som intäkt skall det belopp som sannolikt inte kommer att betalas redovisas som en kostnad och inte som en minskning av intäkten.

**Försäljning av varor***Allmänt*

- 5-7. Varor är egentillverkade varor och varor som köpts in för att säljas, såsom handelsvaror samt mark och annan egendom (materiell såväl som immateriell) som innehas för försäljning.
- 5-8. Inkomsten från ett företags försäljning av varor skall redovisas som en intäkt om de risker och förmåner som är förknippade med att äga varan senast på balansdagen är överförda till köparen eller om endast ringa sådana återstår att överföra.

Risker och förmåner enligt första stycket övergår normalt enligt följande:

<b>Transaktion</b>	<b>Risker/förmåner övergår</b>
Varuförsäljning och varan skall hämtas av köparen	När varan hämtas
Vara som transporteras till köparen på köparens risk	När varan överlämnas till fraktföretaget
Vara som transporteras till köparen på säljarens risk	När de överlämnas till köparen av fraktföretaget
Försäljning som inkluderar installation	Om installationen är mer än en ringa del i försäljningen övergår risk och förmån först efter denna
Fastighetsförsäljning	Vid tillträdet
Försäljning av aktier som utgör lager i tomt- och byggnadsrörelse	Vid tillträdet
Försäljning av övriga aktier som utgör lager	Då avtal ingås

**Tjänsteuppdrag (Entreprenader m.m.)***Allmänt*

5-9. Ett tjänsteuppdrag föreligger om det finns ett avtal som innebär att ett företag under en bestämd tidsperiod skall utföra ett uppdrag och detta består i att företaget skall utföra en eller flera tjänster. Uppdraget kan utföras inom en redovisningsperiod eller sträcka sig över flera perioder.

Ett entreprenaduppdrag föreligger om det finns ett 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, funktion eller användning.

*Uppdrag på löpande räkning*

5-10. Ett uppdrag på löpande räkning är ett uppdrag där uppdragsinkomsten kan beräknas genom att en överenskommen ersättning för per tidsenhet multipliceras med faktisk tidsåtgång, och läggs samman med de ersättningsgilla uppdragsutgifterna. Vinstpålägg kan vara inräknad i ersättningen för nedlagd tid och övriga uppdragsutgifter eller debiteras särskilt. Ett tjänstuppdrag är aldrig ett uppdrag på löpande räkning om:

- a) uppdragsavtalet eller överenskommelser som hör samman med detta innehåller villkor som annat än i ringa omfattning innebär att uppdragstagare bär risken för att arbetet blir mer omfattande eller uppdragsutgifterna i övrigt blir större än vad som förutsattes i avtalet, och
- b) det – när arbetet inleds – är sannolikt att uppdragstagaren kommer att få svara för tillkommande utgifter enligt a).

5-11. Ett företag skall redovisa en intäkt från ett uppdrag på löpande räkning om det senast på balansdagen, inom ramen för uppdragsavtalet, har:

- a) utfört arbete,
- b) levererat material, eller
- c) förbrukat material.

Intäkten är värdet av det arbete som utförts eller material som levererats eller förbrukats senast på balansdagen. Den skall beräknas utifrån det avtalade priset inklusive vinst.

Företagets utgifter för lön, lagstadgade arbetsgivaravgifter och material skall redovisas som kostnad om arbetet utförts respektive materialet levereras eller förbrukats senast på balansdagen.

När det bedöms att uppdraget kommer att leda till en förlust redovisas den bedömda förlusten omedelbart som en kostnad, oavsett om arbetet är påbörjat eller inte.

5-12. Om företaget har utfört mer arbete eller levererat eller förbrukat mer material än som fakturerats, skall företaget redovisa försäljningsvärdet av det som inte fakturerats som en fordran. Om företaget fakturerat beställaren för uppdraget innan arbete utförts eller material levererats eller förbrukats, skall det fakturerade beloppet redovisas som en skuld.

*Uppdrag till fast pris*

- 5-13. Uppdrag till fast pris är ett uppdrag som inte är ett uppdrag på löpande räkning.
- 5-14. Ett företag skall redovisa inkomsterna från ett uppdrag till fast pris som intäkt om det på balansdagen fullgjort uppdraget eller om endast en ringa del återstår att utföra.
- Vid andra tjänsteuppdrag än entreprenaduppdrag skall inkomsten redovisas som en intäkt om den avtalade tjänsten eller tjänsterna i sin helhet kommit beställaren till godo eller om det endast återstår en ringa del.
- Inkomster från ett tjänsteuppdrag som avser en entreprenad ska redovisas som intäkt vid den tidpunkt då den första av följande händelser inträffar:
- a) objektet eller del av detta tillträds eller tas i bruk,
  - b) objektet eller del av detta godkänns efter en slutbesiktning.
- 5-15. Vid den tidpunkt som anges i punkt 5-14 redovisar företaget hela uppdragsinkomsten som en intäkt (under rubriken nettoomsättning) och samtliga uppdragsutgifter som en kostnad (under rubriken råvaror och förnödenheter, övriga externa kostnader respektive personalkostnader). De uppdragsförpliktelser som inte är fullgjorda på balansdagen redovisas som en avsättning i balansräkningen.
- 5-16. Fram till den tidpunkt som anges i punkt 5-14 redovisar företaget på följande sätt:
- a) Utgifter som enligt punkterna 9-9--9-16 skulle kunna ha lagts till anskaffningsvärdet, om det varit frågan om ett varulager, skall redovisas som en tillgång i balansräkningen (under rubriken pågående arbeten). Tillgången värderas enligt lägsta värdets princip.
  - b) Belopp som företaget fakturerat beställaren skall redovisas som en skuld i balansräkningen.
  - c) Förändringen i nedlagda kostnader från periodens början särredovisas i resultaträkningen (under rubriken förändring av pågående arbeten för annans räkning).
- 5-17. Om det är sannolikt att ett avtal som avser ett pågående tjänsteuppdrag till fast pris kommer att leda till en förlust skall denna i sin helhet redovisas som en kostnad samma period som förlusten identifieras. Detta gäller oavsett om arbetet påbörjats eller inte.

*Tjänsteuppdrag med ett obestämt antal aktiviteter*

- 5-18. Vissa tjänsteuppdrag karaktäriseras av att de består av ett obestämt antal aktiviteter under en viss tidsperiod eller av att företaget fortlöpande utför samma prestation eller prestationer av motsvarande omfattning. Det gäller t.ex. för hyresavtal och vissa andra avtal som avser upplåtelse av mark och för försäkringsliknande avtal. Inkomst från ett sådant avtal skall fördelas som intäkt linjärt över avtalsperioden.

**Ränta**

5-19. Ränta som företaget får löpande skall redovisas som intäkt med utgångspunkt i den period den avser (belöper på).

Ränta som företaget inte får löpande (t.ex. ränta på nollkupongsobligationer) skall fördelas som intäkt över löptiden. Fördelningen skall ske med tillämpning av en räntesats som ger en jämn avkastning på placeringen.

**Royalty**

5-20. Royalty som företaget får som ett engångsbelopp och som inte skall avräknas mot senare försäljning eller liknande, skall redovisas som intäkt om beloppet fastställts senast på balansdagen.

Royalty vars storlek är beroende av t.ex. försäljning eller användning och som betalas ut successivt under avtalstiden på grundval av försäljningsstatistik eller liknande skall redovisas som intäkt om försäljningen avser räkenskapsåret och företaget har eller kan få tillgång till de uppgifter som är nödvändiga för att beräkna intäktens storlek innan årsredovisningen skrivs under.

**Realisationsvinst**

5-21. En inkomst från försäljning av en anläggningstillgång (realisationsvinst) skall redovisas som intäkt om de risker och förmåner som är förknippade med att äga tillgången senast på balansdagen är överförda till köparen eller om endast ringa sådana återstår att överföra.

Risker och förmåner enligt första stycket övergår normalt enligt följande:

<b>Transaktion</b>	<b>Risker/förmån övergår</b>
Försäljning av fastighet	Tillträde
Försäljning av övriga inventarier	Se punkt 5-8 om varor
Försäljning av aktier i dotterbolag	Tillträde
Aktier som vare sig utgör lager i tomt- och byggnadsrörelse eller är dotterbolagsaktier	Då avtal ingås

**Näringsbidrag**

5-22. Ett företag skall redovisa inkomst i form av stöd (näringsbidrag enligt 29 kap. inkomstskattelagen (1999:1229)) om stödet inte är villkorat på ett sådant sätt att det ska redovisas som en skuld (se punkt 11-3) och beslutet att ge stöd har fattats av behörigt organ senast på balansdagen. Stödet ska redovisas som en intäkt om det används för att täcka en skattemässigt avdragsgill kostnad. I andra fall redovisas stödet direkt mot eget kapital. Oavsett om kostnaden har tagits ett tidigare år så skall stödet intäktsredovisas det år stödet beslutats. Om stödet avser mer än ett år skall inkomsten fördelas på de år det avser. Om inte

annan fördelningsgrund uppenbarligen är mer korrekt skall fördelningen ske så att inkomsten fördelas med lika delar på de räkenskapsår stödet avser. Återbetalas stödet skall det återbetalade beloppet redovisas som en kostnad under förutsättning att det redan har intäktsförts. Återbetalning av ett stöd som avser en utgift som inte är avdragsgill skattemässigt skall redovisas mot det fria egna kapitalet.

Av punkt 10-12 (anläggningstillgångar) framgår att ett statligt stöd som är hänförligt till förvärvet av en tillgång skall redovisas som en reduktion av anskaffningsvärdet för tillgången. I dessa fall skall stödet inte redovisas som en intäkt. Om stödet är större än utgiften för anskaffningen skall den överstigande delen intäktsföras.

Av punkt 9-9 (varulager) framgår att ett statligt stöd erhållet för att anskaffa en lagertillgång skall intäktsredovisas.

### **Annan inkomst**

- 5-23. Ett företag skall redovisa en annan inkomst än sådan som avses i punkterna 5-7--5-22 (t.ex. en inkomst i form av skadestånd eller försäkringsersättning) som intäkt om de omständigheter inträffat – senast på balansdagen -som innebär att företaget har en fordran och det då är mycket sannolikt att företaget kommer att erhålla inkomsten.

### ***Tilläggsupplysningar***

- 5-24. Tilläggsupplysningar skall såvitt avser intäkt som redovisas som nettoomsättning och övriga intäktsposter av större betydelse lämnas om de principer som är vägledande för när företaget redovisar en intäkt. Sådan upplysning behöver inte lämnas om företaget tillämpar någon av de principer för intäktsredovisning som anges som huvudalternativ i punkt 5-8 andra stycket eller punkt 5-21 andra stycket eller om företaget tillämpar någon av de punkter i rådet som inte ger utrymme för alternativa tidpunkter för att redovisa intäkten.

## **Kapitel sex – Kostnader**

### ***Tillämpning***

- 6-1. Kapitlet behandlar inte redovisning av kostnader enligt a)-h). Särskilda regler för redovisning av dessa kostnader finns i nedan angivna avsnitt:
- a) kostnad för sålda varor (se kapitel 9),
  - b) kostnad för sålda tjänsteuppdrag (se kapitel 5),
  - c) pensioner (se kapitel X Pensioner),
  - d) avsättningar (se kapitel 11),
  - e) avskrivningar (se kapitel 10),
  - f) nedskrivning av anläggningstillgång (se kapitel 10),
  - g) finansiella kostnader (se kapitel Z Finansiella instrument), och
  - h) aktieägartillskott, koncernbidrag och utdelning (se kapitel 7).

## *Gemensamma bestämmelser*

### **Hur stor är utgiften?**

#### *Likvidtransaktioner*

- 6-2. I en transaktion där betalningen sker med pengar, fordran på pengar eller motsvarande (likvidtransaktioner) är utgiften det nominella värdet av vad företaget betalar eller kommer att betala. Avdrag skall göras för erhållna rabatter.

Nominellt värde är normalt det värde som anges i ett avtal, i en faktura eller i någon liknande handling.

### **Grundprinciper för när en utgift skall redovisas som en kostnad**

- 6-3. En utgift som går att hänföra direkt till en specifik intäkt skall redovisas som en kostnad i samma period som företaget redovisar intäkten.
- 6-4. En utgift som inte går att hänföra direkt till en specifik intäkt men som kan påvisas bidra till att företaget får inkomster eller sparar utgifter under en eller flera redovisningsperioder skall redovisas som en kostnad på ett relevant sätt över dessa perioder.
- 6-5. Annan utgift än sådan som avses i punkt 6-3 eller 6-4 skall redovisas som kostnad i den period då företaget fått den vara, tjänst eller övrig prestation som kostnaden avser. Om det står klart att företaget inte kommer att få en betald vara, tjänst eller övrig prestation eller att denna saknar värde för företaget skall utgiften omedelbart redovisas som en kostnad.

### **Förenklingar**

- 6-6. En utgift som uppgår till högst 5 000 kr får redovisas som kostnad i den period som företaget får fakturan. De utgifter som på detta sätt redovisas som kostnader vid mottagande av faktura får för varje räkenskapsår uppgå till högst tio procent av företagets eget kapital vid årets ingång.
- Ett företag får underlåta att fördela ränteutgifter som sammantaget inte överstiger 5 000 kr på rätt period. Utgifterna redovisas istället som kostnad när faktura mottages.
- 6-7. En utgift som återkommer varje räkenskapsår får redovisas som kostnad den period som företaget får fakturan under följande förutsättningar:
- Utgiftens storlek kan antas variera med högst 20 procent mellan åren, och
  - varje räkenskapsår belastas med ett års kostnad.



**Tillämpning av grundprinciperna**

- 6-8. En utgift som inte går att hänföra direkt till en specifik intäkt redovisas normalt som en kostnad enligt följande:

<b>Utgift för ...</b>	<b>redovisas som kostnad den eller de perioder som ...</b>
Hyra av vara eller tjänst	hyran avser
Förbrukningsmaterial	materialiet levereras
Frakt	frakten utförs
Reparation	reparationen utförs
Försäkringspremie	försäkringen avser
Reklam	kampanjen inleds
Service	tjänsten utförs
Utbildning	utbildningen genomförs
Konsultarvode	tjänsten utförs
Revisionsarvode	revisionen avser
Redovisningstjänster	redovisningen avser
Löpande royalty	royaltyn avser

**Personalkostnader**

- 6-9. Personalkostnader skall normalt redovisas enligt nedan:

<b>Utgift för ...</b>	<b>redovisas som kostnad den period som ...</b>
Lön	arbetsprestationen utförs
Arbetsgivaravgifter och särskild löneskatt på förvärvsinkomster	lönen redovisas, som arbetsgivaravgiften och den särskilda löneskatten baseras på
Bonus och provision	bonusen eller provisionen beräknas på
Särskild löneskatt på pensionskostnader	pensionskostnaden redovisas

Särskilda regler om redovisning av pensionskostnader finns i kapitel X om pensioner. För avgångsvederlag gäller reglerna i kapitel 11 Avsättningar.

- 6-10. Ett företag skall redovisa kostnaden på balansdagen för de semesterdagar som personalen har tjänat in men ännu inte tagit ut. I kostnaden skall lagstadgade arbetsgivaravgifter ingå.

**Ränta**

- 6-11. Ränta som utbetalas fortlöpande under kredittiden skall redovisas som en kostnad med utgångspunkt i vilken period den avser (belöper på).  
Ränta som inte utbetalas fortlöpande skall fördelas som kostnad över lånets löptid. Fördelningen skall ske med tillämpning av en räntesats som ger en jämn avkastning på placeringen.

**Realisationsförlust**

- 6-12. En utgift från försäljning av anläggningstillgång (realisationsförlust) skall redovisas som kostnad om de risker och förmåner som är förknippade med att äga tillgången senast på balansdagen är överförda till köparen eller om endast ringa sådana återstår att överföra.

Risker och förmåner enligt första stycket övergår normalt enligt följande:

Transaktion	Risker/förmåner övergår
Försäljning av fastighet	Tillträde
Försäljning av övriga inventarier	Se punkt 5-8
Försäljning av aktier i dotterbolag	Tillträde
Försäljning av aktier som varken är dotterbolagsaktier eller lager i tomt- och byggnadsrörelse	Kontraktsdagen

- 6-13. Om företaget senast på balansdagen har tecknat avtal om försäljning som kommer att leda till en reaförlust skall reglerna om nedskrivningar tillämpas.

**Kapitel sju – Aktieägartillskott, koncernbidrag och utdelning*****Tillämpning***

- 7-1. I detta kapitel behandlas följande frågor:
- om intäkt respektive kostnad för aktieägartillskott, koncernbidrag och utdelning skall redovisas i resultaträkningen, och
  - när inkomst av respektive utgift för aktieägartillskott, koncernbidrag och utdelning skall redovisas som intäkt respektive kostnad.

***Vad är ett aktieägartillskott, koncernbidrag respektive utdelning?***

- 7-2. Avgörande för vad som vid tillämpning av detta allmänna råd är aktieägartillskott, koncernbidrag och utdelning är hur företaget behandlat transaktionen vid beskattningen.

***Vad skall redovisas i resultaträkningen?*****Inkomst**

- 7-3. Skattepliktig utdelning och koncernbidrag som ett företag får skall redovisas som en inkomst i resultaträkningen. Aktieägartillskott och skattefria utdelningar som ett företag får skall redovisas som en ökning av eget kapital och påverkar således inte resultatet.

**Utgift**

- 7-4. Koncernbidrag som ett företag lämnar skall redovisas som en kostnad i resultaträkningen. Utdelning som ett företag lämnar skall redovisas som en minskning av eget kapital och påverkar således inte det utdelande företags resultat. Aktieägartillskott som ett företag ger skall läggas till anskaffningsvärdet på aktierna.

Efter att aktieägartillskott redovisats som en ökning av värdet på aktierna eller utdelning skett ska företaget pröva om aktierna måste skrivas ned. Prövningen sker utifrån reglerna i kapitel Z Finansiella instrument.

***När skall redovisning ske?*****Utdelning och koncernbidrag**

- 7-5. Ett företag skall redovisa intäkt av skattepliktig utdelning eller koncernbidrag om behörigt organ fattat beslut om att utdelning skall ske eller att koncernbidrag skall lämnas.
- 7-6. Ett företag skall redovisa en kostnad som avser koncernbidrag under motsvarande period som det mottagande företaget har redovisat bidraget som en intäkt.

## AVSNITT III – BALANSRÄKNING

## Kapitel åtta – Balansräkningsuppställning

8-1. Balansräkningen skall ställas upp enligt följande och dess poster skall ha följande innehåll:

TILLGÅNGAR	Innehåll	Regler finns i
<b>Anläggningstillgångar</b>		
<i>Immateriella anläggningstillgångar</i> Koncessioner, patent, licenser, varumärken etc. Hyresrätter och liknande rättigheter Goodwill Förskott	Här redovisas utgifter för <i>förvärvade</i> immateriella anläggningstillgångar. Förskott avser depositioner, handpenningar m.m. i samband med förvärv (ingen avskrivning).	Punkterna 10-1—10-8, 10-10—10-15, 10-20—10-27, 10-32—10-36, 10-40, 10-42, 10-45—10-47
<i>Materiella anläggningstillgångar</i> Byggnader och mark Maskiner etc. Inventarier, verktyg m.m. Pågående nyanläggningar och förskott	Här redovisas utgifter för både förvärvade och egentillverkade materiella anläggningstillgångar. Byggnader och mark omfattar även markanläggningar och maskiner ämnade för byggnadens allmänna användning (= fastigheter). Maskiner etc. är avsedda för produktionen. Inventarier, verktyg m.m. är avsedda för hjälpavdelningar, administration och försäljning. Pågående nyanläggningar är egentillverkade tillgångar som ännu inte är färdiga att tas i bruk (ingen avskrivning).	Punkterna 10-1—10-4, 10-6—10-47
<i>Finansiella anläggningstillgångar</i> Andelar i koncernföretag Fordringar hos koncernföretag Andelar i intresseföretag Fordringar hos intresseföretag Andra långfristiga värdepappersinnehav Lån till delägare eller närstående Andra långfristiga fordringar	Här redovisas företagets långfristiga finansiella placeringar....	Punkterna Å-å—Å-å (Fordringar),  Z-z—Z-z (Finansiella instrument)
<i>Summa anläggningstillgångar</i>		

<b>Omsättningstillgångar</b>		
<i>Varulager m.m.</i> Råvaror och förnödenheter Varor under tillverkning Färdiga varor och handelsvaror Pågående arbeten för annans räkning Förskott till leverantörer	Här redovisas lagerhållna varor och pågående tjänsteuppdrag till fast pris Råvaror och förnödenheter avser varor inköpta för egentillverkning. Varor under tillverkning avser varor där tillverkningen påbörjats. Färdiga varor och handelsvaror avser både egentillverkade varor och varor inköpta för vidareförsäljning. Pågående arbeten avser uppdrag till fast pris	Punkterna 5-16, 9-1—9-21
<i>Kortfristiga fordringar</i> Kundfordringar Fordringar hos koncernföretag Fordringar hos intresseföretag Övriga fordringar Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter	Här redovisas fordringar som förfaller inom ett år. Fordringsposterna för koncern- och intresseföretag omfattar även kundfordringar. Övriga fordringar omfattar t.ex. aktuella skattefordringar och uppdrag på löpande räkning	Punkterna 5-12,  Å-å—Å-å (Fordringar)
<i>Kortfristiga placeringar</i> Andelar i koncernföretag Övriga kortfristiga placeringar	Här redovisas endast i undantagsfall andelar i koncernföretag. Övriga kortfristiga placeringar avser bl.a värdepappersinnehav som inte hör till någon annan post under omsättningstillgångar.	Punkterna Å-å—Å-å (Fordringar),  Z-z—Z-z (Finansiella instrument)
<i>Kassa och bank</i>	Här redovisas likvida medel samt bank- och postgirotillgodohavanden.	
<i>Summa omsättningstillgångar</i>	.	
<b><i>Summa tillgångar</i></b>		

<b>EGET KAPITAL OCH SKULDER</b>		
<b>Eget kapital</b>		
<i>Bundet eget kapital</i> Aktiekapital Överkursfond Uppskrivningsfond Reservfond	Här redovisas det bundna egna kapitalet. Aktiekapitalet anges med totalt antal aktier och aktiens nominella belopp, i annat fall ska uppgift lämnas i not.	Punkterna Y-y--Y-y (Eget kapital)
<i>Summa bundet eget kapital</i>		
<i>Fritt eget kapital</i> Balanserat resultat Årets resultat	Här redovisas det fria egna kapitalet. Om fritt eget kapital är negativt ska Ansamlad förlust anges som rubrik.	Punkterna Y-y—Y-y (Eget kapital)
<i>Summa fritt eget kapital</i>		
<i>Summa eget kapital</i>		
<i>Obeskattade reserver</i>	Här redovisas avsättning till periodiseringsfond	
<i>Avsättningar</i> Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser Övriga avsättningar	Under posten för pensioner redovisas företagets åtaganden för pensioner till nuvarande och tidigare anställda. Övriga avsättningar kan t.ex. avse avgångsvederlag och garantiåtaganden.	Punkterna 11-1, 11-4—11-9, 11-12—11-17  X-x—X-x (Pensioner)
<i>Summa avsättningar</i>		
<i>Långfristiga skulder</i> Obligationslån Skulder till kreditinstitut Skulder till koncernföretag Skulder till intresseföretag Övriga skulder	Här redovisas skulder som förfaller mer än ett år från balansdagen. Uppgift om skulder som förfaller mer än fem år efter balansdagen skall lämnas i not.	Punkterna 11-2—11-3
<i>Summa långfristiga skulder</i>		

<i>Kortfristiga skulder</i> Skulder till kreditinstitut Förskott från kunder Leverantörsskulder Växelskulder Skulder till koncern- företag Skulder till intresseföretag Skatteskulder Övriga skulder Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter	Här redovisas skulder som förfaller inom ett år från balansdagen. Förskott från kunder avser betalningar där motprestation ännu inte har skett. Skatteskulder omfattar beräknad inkomst- skatt, fastighetsskatt, särskild löneskatt på pensionskostnader och avkastningsskatt efter avdrag för betald F-skatt. Övriga skulder omfattar bl.a. fakturerade belopp avseende påbörjade uppdrag på löpande räkning och till fast pris. Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter omfattar t.ex. upplupna kostnader för semesterlöner, el, vatten m.m.	Punkterna 5-12, 5-16,  11-2—11-3
<i>Summa kortfristiga skulder</i>		
<b><i>Summa eget kapital och skulder</i></b>		

<b>POSTER INOM LINJEN</b>		
<b>Ställda säkerheter och ansvarsförbindelser</b>		
Panter och därmed jämförliga säkerheter som har ställts för egna skulder och avsättningar, varje slag för sig Övriga ställda panter och därmed jämförliga säkerheter, varje slag för sig	Panter och därmed jämförliga säkerheter avser av företaget ställda säkerheter som motsvaras av en skuld- eller avsättningspost i balansräkningen.  Övriga ställda säkerheter avser säkerheter ställda för en skuld eller förpliktelse som inte redovisas i balansräkningen.	
<i>Summa ställda säkerheter</i>		
<i>Ansvarsförbindelser</i> Pensionsförpliktelser som inte har upptagits bland skulderna eller avsättningarna och som inte heller har täckning i pensionsstiftelses förmögenhet Övriga ansvarsförbindelser	Här redovisas den ej skuldförda delen av pensionsförpliktelsens kapitalvärde. Övriga ansvarsförbindelser omfattar t.ex. diskonterade växlar och borgensförbindelser och ansvar för förpliktelser i andra företag där man är obegränsat ansvarig delägare.	Punkterna 11-10—11-11
<i>Summa ansvarsförbindelser</i>		

## Kapitel nio – Varulager

### *Grundläggande bestämmelser*

#### Vad är ett varulager?

- 9-1. Varor i lager är tillgångar som
- är avsedda för försäljning i den ordinarie verksamheten,
  - är under tillverkning för att bli färdiga varor eller
  - skall användas i tillverkningen av färdiga varor eller vid tillhandahållandet av tjänster.
- 9-2. Kapitlet behandlar inte:
- Finansiella instrument (behandlas i avsnitt X) eller
  - Pågående arbeten (behandlas i kapitel 5).

#### När skall en vara tas upp som varulager?

- 9-3. Ett företag skall ta upp en vara som varulager om företaget senast på balansdagen har övertagit de risker och förmåner som är förknippade med att äga varan, eller om endast ringa sådana återstår att överföra. Utgifter för varan, som skall redovisas som en del av anskaffningsvärdet och som företaget haft innan risker och förmåner övergått, skall redovisas som en tillgång om arbetet utförts eller förskott erlagts.

#### När skall en vara inte längre tas upp som varulager?

- 9-4. Ett företag skall inte längre ta upp en vara som varulager när det överlämnat de risker och förmåner som är förknippade med att äga varan, eller endast ringa sådana återstår att överföra, eller när varan kasserats.

### *Värdering*

#### **Gemensamma bestämmelser**

##### *Kollektiv värdering*

- 9-5. Värdering av varor i lager skall som huvudregel ske post för post. Olika varor får normalt inte värderas gemensamt, utan värdet på varje vara skall fastställas för sig. Kollektiv värdering är tillåten endast:
- för homogena varugrupper, eller
  - då kostnaderna för en individuell värdering inte är försvarliga.
- En vara skall 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*

4 kap. 9 § första stycket ÅRL:

Omsättningstillgångar skall, om inte annat följer av 10 §, 12 §, 13 a §, 14 a §, 14 e § eller 14 f §, tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet på balansdagen.

- 9-6. Bestämmelserna i 4 kap. 9 § första stycket ÅRL innebär att företaget vid värderingstidpunkten måste:
- bestämma anskaffningsvärdet (punkterna 9-9-- 9-16),



b) och bedöma nettoförsäljningsvärdet för respektive vara (punkterna 9-17--9-18).

Om det är uppenbart att det bedömda nettoförsäljningsvärdet är högre än anskaffningsvärdet behöver någon närmare beräkning av nettoförsäljningsvärdet inte göras.

#### *Bestämd mängd och fast värde*

4 kap. 12 § ÅRL:

Materiella anläggningstillgångar, råvaror och förnödenheter som omsätts och vilkas sammantagna värde är av underordnad betydelse för företaget, får tas upp till en bestämd mängd och ett fast värde, om deras kvantitet, värde och sammansättning inte varierar väsentligt. Lag (1999:1112).

9-7. Ett varulager skall inte anses variera väsentligt enligt 4 kap. 12 ÅRL om lagrets värde kan antas variera med högst 20 procent mellan åren.

#### *Varulager med oväsentligt värde*

9-8. Om varulagret i ett företag har ett värde som sammantaget uppgår till högst 25 000 kr behöver det inte redovisas som en tillgång. Utgifterna kan således redovisas som kostnader. Vid tillämpningen av denna bestämmelse är varulagervärdet för

- a) inköpta varor lika med inköpspriset,
- b) övriga varor lika med inköpspriset och de lönekostnader inklusive lagstadgade arbetsgivaravgifter som är direkt hänförliga till produktionen av varan.

#### *Värdering – Anskaffningsvärde*

4 kap. 9 § andra stycket ÅRL:

/.../

Med anskaffningsvärde förstås, om inte annat följer av 11 §, utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning. Vid bestämmandet av anskaffningsvärdet tillämpas 3 § andra–fjärde styckena.

Varulagrets anskaffningsvärde

4 kap 11 § ÅRL:

Anskaffningsvärdet för varulager av likartade tillgångar får beräknas enligt först-in-först-ut-principen, enligt vägda genomsnittspriser eller enligt någon annan liknande princip. Sist-in-först-ut-principen får inte tillämpas.

Om det värde som framkommer vid en sådan beräkning väsentligt avviker från varulagrets nettoförsäljningsvärde på balansdagen, skall skillnadsbeloppet anges i en not med fördelning på de i balansräkningen upptagna posterna. Nettoförsäljningsvärdet skall därvid beräknas enligt 9 § tredje stycket första meningen.

Bestämmelsen i andra stycket gäller inte företag som avses i 3 kap. 8 § andra stycket.

#### **Gemensamma bestämmelser**

##### *Näringsbidrag*

9-9. Erhållna näringsbidrag för att anskaffa en lagertillgång skall redovisas som intäkt. Samtidigt skall anskaffningsutgiften för varan kostnadsföras. Vid varulagervärderingen skall varan värderas till anskaffningsutgiften med

reduktion för stödet. Återbetalas stödet skall varornas anskaffningsvärde ökas med det återbetalda beloppet.

### Byten

- 9-10. För varor som förvärvas genom byte är anskaffningsvärdet det verkliga värdet av den vara som har tagits emot. Om det inte är möjligt att bestämma detta värde på ett tillförlitligt sätt är anskaffningsvärdet istället det verkliga värdet av det företaget lämnat i byte. I båda fallen skall justering ske om företaget lämnat eller tagit emot kontant ersättning eller motsvarande som en del i affären.

### Inköpta varor

4 kap 3 § andra stycket ÅRL:

I anskaffningsvärdet för en förvärvad tillgång skall räknas in, utöver inköpspriset, utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet.

- 9-11. I anskaffningsvärdet för inköpta varor skall utöver inköpspriset på varan ingå utgifter för:
- frakt,
  - importavgifter,
  - tull och
  - andra utgifter som är direkt föranledda av inköpet.
- Avdrag skall ske för varurabatter, bonus och andra liknande prisavdrag.

- 9-12. Utgifter som avses i punkt 9-11 a)-d) behöver inte räknas in i anskaffningsvärdet om de i genomsnitt uppgår till högst 10 procent av inköpspriset. Bedömningen skall ske utifrån företagets normala förhållanden.

- 9-13. Indirekta kostnader skall inte ingå i anskaffningsvärdet.

### Egentillverkade varor

4 kap 3 § tredje stycket ÅRL:

I anskaffningsvärdet för en tillverkad tillgång FÅR<sup>1</sup> räknas in, utöver sådana kostnader som direkt kan hänföras till produktionen av tillgången, en skälig andel av indirekta tillverkningskostnader.

- 9-14. I anskaffningsvärdet för en egentillverkad vara skall utöver inköpspriset för råvaran även ingå:
- Motsvarande utgifter som enligt punkt 9-11 skall ingå för inköpta varor,
  - Utgifter för lön och lagstadgade arbetsgivaravgifter till personal som arbetar med produktion, och
  - Utgifter för förnödenheter som är direkt hänförliga till produktionen.

Avdrag skall ske för varurabatter, bonus och andra liknande prisavdrag.

---

<sup>1</sup> Bestämmelsen kräver lagändring. Enligt gällande rätt skall en skälig andel av indirekta tillverkningskostnader inräknas i anskaffningsvärdet.

- 9-15. Utgifter som avses i punkt 9-14 a) och c) behöver inte räknas med i anskaffningsvärdet om de i genomsnitt kan antas uppgå till högst tio procent av inköpspriset för varan. Bedömningen skall ske utifrån företagets normala förhållanden.
- 9-16. I anskaffningsvärdet för egentillverkade varor *får*<sup>2</sup> tas med en skälig andel av indirekta kostnader. Oavsett om kostnaden är direkt eller indirekt skall dock följande kostnader inte tas med:
- avskrivningar,
  - ränteutgifter,
  - administrationsomkostnader,
  - försäljningsomkostnader, eller
  - forsknings- och utvecklingskostnader.

### **Nettoförsäljningsvärde**

4 kap. 9 § tredje stycket ÅRL:

/.../

Med nettoförsäljningsvärde avses försäljningsvärdet efter avdrag för beräknad försäljningskostnad. Om det finns särskilda skäl, får återanskaffningsvärdet, i förekommande fall med avdrag för inkurans, eller något annat värde som är förenligt med 2 kap. 2 och 3 §§ användas i stället för nettoförsäljningsvärdet.

4 kap. 9 § fjärde stycket ÅRL:

/.../

Med återanskaffningsvärde avses det belopp som motsvarar den utgift för anskaffandet som företaget skulle ha haft, om tillgången anskaffats på balansdagen.

- 9-17. Med försäljningsvärde avses det pris som varan kan säljas för på villkor som är normala i verksamheten. Hänsyn skall alltså tas till inkurans. Priset skall fastställas utifrån de förhållanden som råder på balansdagen. Hänsyn skall dock tas till information som finns tillgänglig efter balansdagen, om informationen undanröjer osäkerhet om förhållanden som förelåg på balansdagen.
- 9-18. Med försäljningskostnad avses de kostnader som är direkt hänförliga till försäljningstransaktionen, såsom t.ex. varurabatter, bonus och provisioner. Kostnader som inte är direkt hänförliga till försäljningstransaktionen ingår inte i försäljningskostnader. Det gäller t.ex. fast lön till försäljningspersonal eller lagringskostnader och ränta under lagringstid.

### **Redovisning i resultaträkningen**

- 9-19. När en inköpt vara i lager säljs uppstår en kostnad, som motsvarar tillgångens redovisade värde. Kostnaden redovisas i resultaträkningen i samma period som försäljningsintäkten redovisas.

---

<sup>2</sup> Bestämmelsen kräver lagändring. Enligt gällande rätt skall en skälig andel av indirekta tillverkningskostnader inräknas i anskaffningsvärdet.

- 9-20. Utgifter för egentillverkade varor redovisas som kostnader i resultaträkningen (under rubrikerna råvaror, övriga externa kostnader respektive personalkostnader). För de egentillverkade varor som tillverkats under perioden och som finns kvar i företagets varulager på balansdagen redovisas varornas värde som en intäkt i resultaträkningen (under rubriken förändring av lager av produkter i arbete). Värdet av egentillverkade varor som fanns i lagret föregående balansdag och som sålts under perioden redovisas som en kostnad i resultaträkningen (under rubriken förändring av lager av produkter i arbete).
- 9-21. Kostnad för kasserade varor redovisas för den period då varorna kasseras. En återföring av en tidigare kostnadsredovisning skall redovisas som en reducering av den aktuella periodens kostnader.

## Kapitel tio – Anläggningstillgångar

### Grundläggande bestämmelser

#### Vad är en anläggningstillgång?

4 kap. 1 § första meningen ÅRL:

Med anläggningstillgång förstås tillgång som är avsedd att stadigvarande brukas eller innehas i verksamheten.

#### En eller flera tillgångar?

- 10-1. Delar i en enhet utgör *en* anläggningstillgång om de var och en är nödvändiga för att enheten skall kunna fungera i enlighet med sin grundläggande funktion.
- 10-2. Anläggningstillgångar skall värderas var och en för sig.  
Vid tillämpning av punkt 10-6 skall bedömningen emellertid göras utifrån flera tillgångars sammantagna värde om det finns ett naturligt inbördes samband mellan dessa eller om förvärven av de olika tillgångarna är ett led i en större investering.  
Särskilda regler finns också för av- och nedskrivningar (punkt 10-23 och 10-32).

#### Materiell eller immateriell tillgång?

- 10-3. En tillgång som består av både materiella och immateriella delar skall anses vara materiell om det är dess fysiska substans som till övervägande del representerar ett värde för företaget.  
Övriga anläggningstillgångar är immateriella tillgångar.

#### Vilka anläggningstillgångar skall ett företag redovisa?

- 10-4. Ett företag skall redovisa en anläggningstillgång som det äger. Företaget får inte redovisa en anläggningstillgång som det inte äger, t.ex. en tillgång som det disponerar på grund av ett hyresavtal.

- 10-5. Egenupparbetade immateriella anläggningstillgångar skall inte redovisas. Utgifter hänförliga till en sådan tillgång skall redovisas som en kostnad.
- 10-6. En förvärvad anläggningstillgång behöver inte redovisas i balansräkningen, utan får redovisas som en kostnad omedelbart, om inköpspriset uppgår till högst 10 000 kr exklusive mervärdesskatt. Detsamma gäller för en egentillverkad anläggningstillgång om inköpspriset och utgifter för lön och lagstadgade arbetsgivaravgifter till personal som tillverkat tillgången uppgår till högst motsvarande belopp.
- En anläggningstillgång behöver heller inte redovisas som tillgång om dess nyttjandeperiod i verksamheten uppgår till högst 2 år.

#### **När skall en anläggningstillgång redovisas?**

- 10-7. Ett företag skall redovisa en anläggningstillgång när det har övertagit de risker och förmåner som är förknippade med att äga tillgången eller om endast ringa sådana återstår att överföra. Utgifter som är en del av anskaffningsvärdet och som företaget haft innan risker och förmåner övergått, skall redovisas som en tillgång om arbetet utförts eller förskott erlagts.

#### **När skall en anläggningstillgång inte längre redovisas?**

- 10-8. En anläggningstillgång skall inte längre redovisas i balansräkningen när företaget har överlåtit de väsentliga risker och förmåner som är förknippade med ägandet eller tillgången ut rangerats.

#### **Redovisning till bestämd mängd och fast värde**

4 kap. 12 § ÅRL:

Materiella anläggningstillgångar, råvaror och förnödenheter som omsätts och vilkas sammanlagda värde är av underordnad betydelse för företaget, får tas upp till en bestämd mängd och ett fast värde, om deras kvantitet, värde och sammansättning inte varierar väsentligt.

- 10-9. En materiell anläggningstillgång skall inte anses variera väsentligt enligt 4 kap. 12 § ÅRL om tillgångens värde kan antas variera med högst 20 procent mellan åren.

#### **Tillgångens redovisade värde**

- 10-10. En anläggningstillgång skall redovisas i balansräkningen till ett värde som består av:
- tillgångens anskaffningsvärde (punkterna 10-11--10-18), ökat med
  - tillkommande utgifter (punkterna 10-19--10-21), och
  - uppskrivningar (punkterna 10-42--10-43), och minskat med
  - ackumulerade avskrivningar (punkterna 10-22--10-31), och
  - ej återförda nedskrivningar som skett under innehavet (punkterna 10-32--10-41).

## Anskaffningsvärde

### Gemensamma bestämmelser

4 kap. 3 § första stycket ÅRL:

Anläggningstillgångar skall tas upp till belopp motsvarande utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning (anskaffningsvärdet), om inte annat följer av 4–6 §§, 12 §, 13 a §, 14 a §, 14 e § eller 14 f §.

### Byte

- 10-11. För en tillgång som förvärvats genom byte är anskaffningsvärdet det verkliga värdet hos den vara som tagits emot. Om det inte är möjligt att bestämma detta värde på ett tillförlitligt sätt är anskaffningsvärdet istället lika med det verkliga värdet av det som företaget lämnat i byte. I båda fallen skall justering ske om företaget lämnat eller tagit emot kontant ersättning eller motsvarande som en del i affären.

### Näringsbidrag

- 10-12. Om näringsbidrag erhålls för förvärv av en anläggningstillgång skall stödet minska tillgångens anskaffningsvärde. I dessa fall skall stödet inte redovisas som en intäkt. Om stödet är större än utgiften för anskaffningen skall den överstigande delen redovisas som intäkt.

Återbetalas stödet skall tillgångens anskaffningsvärde ökas med motsvarande belopp. Till den del stödet intäktsförts på grund av att stödet överstiger anskaffningsutgiften för tillgången skall återbetalningen redovisas som kostnad.

### Inköpta anläggningstillgångar

#### Allmänt

4 kap. 3 § andra stycket ÅRL:

I anskaffningsvärdet för en förvärvad tillgång skall räknas in, utöver inköpspriset, utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet.

- 10-13. I anskaffningsvärdet för en förvärvad tillgång skall utöver inköpspriset ingå utgifter för:
- frakt,
  - tull och importavgifter,
  - lagfart,
  - installation,
  - konsultutgifter som direkt kan hänföras till inköpet, samt
  - andra utgifter som är direkt föranledda av inköpet.
- Avdrag skall ske för varurabatter, bonus och andra liknande prisavdrag.
- 10-14. Indirekta kostnader liksom utgifter för nedmontering, bortforsling eller återställande av plats skall inte räknas med i anskaffningsvärdet för en förvärvad anläggningstillgång.

- 10-15. Utgifter som avses i punkt 10-13 behöver inte räknas in i anskaffningsvärdet om de sammantaget kan bedömas uppgå till högst tio procent av inköpspriset för anläggningstillgången.

### Egentillverkade anläggningstillgångar

4 kap. 3 § tredje-fjärde stycket ÅRL:

I anskaffningsvärdet för en tillverkad tillgång skall räknas in, utöver sådana kostnader som direkt kan hänföras till produktionen av tillgången, en skälig andel av indirekta tillverkningskostnader.

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, skall upplysning om detta och det belopp som har räknats in lämnas i en not.

- 10-16. I anskaffningsvärdet för en egentillverkad anläggningstillgång *skall*, utöver inköpspriset för delarna, även ingå:

- a) motsvarande utgifter som för inköpta tillgångar behandlas i punkt 10-13 a-f),
- b) utgifter för lön och lagstadgade arbetsgivaravgifter till personal som arbetar med att tillverka tillgången, och
- c) utgifter för förnödenheter som är direkt hänförliga till tillverkningen av tillgången.

Avdrag skall ske för varurabatter, bonus och andra liknande justeringar av priset.

- 10-17. Utgifter som avses i punkt 10-16 a och c) behöver inte räknas in i anskaffningsvärdet om de sammantaget kan bedömas uppgå till högst tio procent av inköpspriset för anläggningstillgången.

- 10-18. I anskaffningsvärdet för en egentillverkad tillgång får tas med en skälig andel av indirekta kostnader. Oavsett om en kostnaden är direkt eller indirekt skall emellertid följande kostnader inte tas med:

- a) Avskrivningar,
- b) Ränta,
- c) Kostnad för koncessioner eller tillstånd,
- d) Kostnader för förkastade alternativ
- e) Administration,
- f) Kostnad för nedmontering, bortforsling och återställning,
- g) Forskning,
- h) Annan utveckling än sådan som avser produktion av ritningar eller dylikt, som är avsedda att utan vidare bearbetning kunna ligga till grund för tillverkning av tillgången.

### Tillkommande utgifter

4 kap. 3 § femte stycket ÅRL:

Utgifter för värdehöjande förbättringar av en tillgång får räknas in i anskaffningsvärdet, om de har lagts ned under räkenskapsåret eller balanserats från tidigare år.

## Fastigheter

10-19. Utgifter för tillbyggnad skall tas upp som en tillgång.

Utgift för ombyggnad skall tas upp som en tillgång, under förutsättning att byggnationen kan antas höja värdet på fastigheten.

Övriga tillkommande utgifter som kan hänföras till en fastighet såsom utgifter för reparationer och underhåll skall inte läggas till anskaffningsvärdet, utan redovisas som en kostnad.

## Övriga tillgångar

10-20. Utgifter efter anskaffningstidpunkten, som är hänförliga till en annan tillgång än en fastighet, skall läggas till anskaffningsvärdet endast om de innebär att tillgångens funktion eller prestanda tydligt förbättras i förhållande till vad som gällde vid anskaffningen. Utgiften behöver inte läggas till anskaffningsvärdet om den understiger 20 procent av tillgångens redovisade värde.

10-21. Vid utbyte av delar i en annan tillgång än en fastighet, skall utgiften läggas till anskaffningsvärdet om den överstiger 50 procent av det ursprungliga anskaffningsvärdet.

## Avskrivning

### Gemensamma bestämmelser

4 kap. 4 § första stycket ÅRL:

Anläggningstillgångar med begränsad nyttjandeperiod skall skrivas av systematiskt över denna period.

10-22. Varje anläggningstillgång skall skrivas av för sig.

10-23. Samtliga delar av en anläggningstillgång skall skrivas av gemensamt om inte annat följer av andra eller tredje styckena.

Mark, markanläggning, byggnad och byggnadstillbehör utgör avskrivningsenheter och skall skrivas av var och en för sig.

Tillkommande utgifter som lagts till anskaffningsvärdet utgör en avskrivningsenhet och skall skrivas av skilt från det ursprungliga anskaffningsvärdet.

10-24. Avskrivning skall påbörjas det år då tillgången är färdig att tas i bruk.

Avskrivning får ske med lika stort belopp varje år oavsett om tillgången varit i bruk under endast en del av året.

Avskrivning behöver inte ske för det år under vilken tillgången avyttrats.

10-25. Avskrivning skall ske även om tillgångens redovisade värde understiger dess verkliga värde. Avskrivning skall ske med procentuell andel av det totala anskaffningsvärdet. Avskrivningarnas storlek skall alltså inte påverkas av att tillgången eventuellt kan ha ett värde (restvärde) när den är helt avskriven.

10-26. Beslutad avskrivningsplan skall ändras endast om nedskrivning skett.



**Maskiner, inventarier och immateriella tillgångar**

10-27. Maskiner, inventarier och immateriella tillgångar skall skrivas av med 20 procent årligen, om det inte är uppenbart att en annan avskrivningsplan bättre visar tillgångens nyttjandeperiod i företaget.

Det är uppenbart att en annan avskrivningsplan bättre visar tillgångens nyttjandeperiod om:

- a) det finns en etablerad branschpraxis som är relevant för företaget,
- b) det i företaget finns dokumentation som visar att en jämförlig tillgång i företaget tidigare haft en nyttjandeperiod som ger en annan avskrivningstid, eller
- c) nyttjandeperioden följer av avtal.

**Fastigheter**

10-28. Mark skall inte skrivas av.

10-29. Markanläggningar skall skrivas av enligt följande:

- a) Täckdiken och skogsvägar skall skrivas av med 10 procent per år, och
- b) Övriga markanläggningar skall skrivas av med fem procent per år.

10-30. Byggnad skall skrivas av med belopp som följer av Skatteverkets allmänna råd.

10-31. Avskrivning av tillkommande utgifter skall ske enligt principerna i punkt 10-27.

**Nedskrivning**

4 kap. 5 § första stycket ÅRL:

Har en anläggningstillgång på balansdagen ett lägre värde än det värde som följer av 3 § och 4 § första stycket, skall tillgången skrivas ned till detta lägre värde, om det kan antas att värdenedgången är bestående.

**Gemensamma bestämmelser**

10-32. Varje avskrivningsenhet samt mark skall nedskrivningsprövas för sig.

10-33. Värdet på en anläggningstillgång där bindande avtal om försäljning har tecknats senast på balansdagen och där försäljningen kommer att ge upphov till en realisationsförlust skall skrivas ned till nettoförsäljningsvärdet.

**Maskiner, inventarier och immateriella tillgångar**

10-34. Värdet på en maskin, ett inventarium eller en immateriell tillgång som förstörts eller utrangerats skall skrivas ned till noll kr.

10-35. Värdet på en maskin, ett inventarium eller en immateriell tillgång som skrivs av med 20 procent eller mer årligen skall inte skrivas ned annat än i fall som avses i punkt 10-34.

10-36. Värdet på en maskin, ett inventarium eller en immateriell tillgång som skrivs av med mindre än 20 procent årligen skall skrivas ned om tillgångens nytta för företaget har minskat avsevärt till följd av en inträffad händelse (nedskrivningsindikation) som innebär att tillgångens funktion eller användbarhet i företaget har gått ned.

Nedskrivning skall inte ske om tillgångens nytta för företaget kan antas vara återställd senast två år efter att nedskrivningsindikationen visat sig.

Nedskrivning skall ske till det värde som tillgången skulle ha haft om den från anskaffningen skrivits av med 20 procent årligen.

### **Fastigheter**

10-37. Markanläggningar skall skrivas ned endast om de förstörts, utrangerats eller avyttrats. I sådana fall skall de skrivas ned till noll kr.

10-38. En byggnad eller mark skall skrivas ned om:

- a) tillgångens taxeringsvärde gått ned med mer än 20 procent, eller om sådana omständigheter inträffat som uppenbarligen kommer att leda till att taxeringsvärdet kommer att gå ned med mer än 20 procent, och
- b) taxeringsvärdet multiplicerat med 1,33 understiger det redovisade värdet.

10-39. Nedskrivning skall ske till taxeringsvärdet multiplicerat med 1,33 om företaget inte genom ett tillförlitligt värderingsintyg eller på annat sätt kan visa att värdet är högre. Kan företaget visa på ett högre värde skall tillgången skrivas ned till detta värde.

### **Återföring av en nedskrivning**

4 kap. 5 § tredje stycket ÅRL:

En nedskrivning enligt första eller andra stycket skall återföras, om det inte längre finns skäl för den.

10-40. En nedskrivning av en maskin, ett inventarium eller en immateriell tillgång skall återföras endast om det står klart att skälen för nedskrivningen har upphört.

10-41. En nedskrivning av en fastighet skall återföras om:

- a) taxeringsvärdet återgått till vad som gällde innan nedskrivningen, och
- b) taxeringsvärdet överstiger det redovisade värdet multiplicerat med 1,33.

### **Uppskrivning**

4 kap. 6 § ÅRL:

Ett aktiebolag eller en ekonomisk förenings anläggningstillgångar som har ett tillförlitligt och bestående värde som väsentligt överstiger bokfört värde enligt 3 §, 4 § första stycket, 5 § första-tredje styckena och 12 § får skrivas upp till högst detta värde. Uppskrivning får dock ske endast om uppskrivningsbeloppet används för avsättning till en uppskrivningsfond eller, i aktiebolag, för ökning av aktiekapital genom fondemission eller nyemission.

I samband med uppskrivningar skall det i en not lämnas upplysning om hur uppskrivningsbeloppet har behandlats skattemässigt.

Avskrivningar och nedskrivningar av den tillgång som har skrivits upp skall efter uppskrivningen beräknas med utgångspunkt i det uppskrivna värdet.

- 10-42. Maskiner, inventarier, markanläggningar, byggnader och immateriella tillgångar får inte skrivas upp.
- 10-43. Mark får skrivas upp om taxeringsvärdet har ökat och ökningen vid flera fastighetstaxeringar visat sig vara stabil.  
Uppskrivning får ske till högst taxeringsvärdet.

### ***Redovisning i resultaträkningen***

- 10-44. De årets utgifter som kan hänföras till tillverkning av anläggningstillgångar skall redovisas i resultaträkningen som en kostnad under respektive rubrik (personalkostnad etc). Ett motsvarande belopp som redovisats som kostnad skall redovisas som en kostnadsreduktion ("aktiverat arbete för egen räkning").
- 10-45. Årets avskrivning och nedskrivning av anläggningstillgångar redovisas som kostnader i resultaträkningen.
- 10-46. Skillnaden mellan vad som erhålls för tillgången och dess redovisade värde redovisas som en övrig rörelseintäkt (positivt skillnadsbelopp) eller en övrig rörelsekostnad (negativt skillnadsbelopp).

### ***Upplýsningar***

5 kap. 3 § ÅRL:

För varje post som tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen eller i sådana noter som avses i 3 kap. 4 § fjärde stycket 2 skall uppgift lämnas om

1. tillgångarnas anskaffningsvärde,
2. tillkommande och avgående tillgångar,
3. överföringar,
4. årets avskrivningar enligt 4 kap. 4 §,
5. årets nedskrivningar, med särskild uppgift om nedskrivningar som har gjorts med stöd av 4 kap. 5 § andra stycket,
6. årets uppskrivningar, med särskild uppgift om uppskrivningsbeloppets användning och oavskrivet uppskrivningsbelopp,
7. ackumulerade avskrivningar enligt 4 kap. 4 §,
8. ackumulerade nedskrivningar, med särskild uppgift om nedskrivningar som har gjorts med stöd av 4 kap. 5 § andra stycket,
9. ackumulerade uppskrivningar, och
10. korrigeringar av tidigare års avskrivningar enligt 4 kap. 4 §, nedskrivningar och uppskrivningar.

Grunderna för avskrivning av anläggningstillgångarnas olika poster skall anges.

Till den del en tillgång skrivits av eller skrivits ned uteslutande av skatteskal skall upplysning lämnas om detta med angivande av avskrivningens eller nedskrivningens storlek.

- 10-47. Om företaget har tillgångar som skrivs av på annan tid än fem år, skall upplysning lämnas om:
- vilka tillgångar det är, samt
  - avskrivningstiden för varje tillgångsslag.

## Kapitel elva – Skulder och avsättningar

2 kap. 4 § första stycket ÅRL:

Vid upprättandet av balansräkningen, resultaträkningen och noterna skall följande iakttas:

---

3. Värderingen av de olika posterna och, i förekommande fall, delposterna skall göras med iakttagande av rimlig försiktighet. Detta innebär särskilt att

...

b) hänsyn skall tas till alla ekonomiska förpliktelser som är hänförliga till räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår, även om dessa förluster eller förpliktelser blir kända först efter räkenskapsårets utgång men före upprättandet av årsredovisningen, ...

3 kap. 1 § ÅRL:

Balansräkningen skall i sammandrag redovisa företagets samtliga tillgångar, avsättningar och skulder samt eget kapital på balansdagen. Ställda panter och ansvarsförbindelser skall tas upp inom linjen.

3 kap. 9 § ÅRL:

Som avsättningar skall sådana förpliktelser redovisas som är hänförliga till räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår och som på balansdagen är säkra eller sannolika till sin förekomst men ovissa till belopp eller till den tidpunkt då de skall infrias.

Avskrivningar och nedskrivningar får inte redovisas som avsättningar.

3 kap. 10 § ÅRL:

Större avsättningar som i balansräkningen har tagits upp under posten Övriga avsättningar skall specificeras i balansräkningen eller i en not.

Första stycket gäller inte företag som avses i 8 § andra stycket.

5 kap. 2 § första stycket ÅRL:

Principerna för värdering av tillgångar, avsättningar eller skulder skall anges.

5 kap. 11 § andra stycket ÅRL:

Om företaget har ställt säkerhet eller ingått ansvarsförbindelse till förmån för koncernföretag, skall särskild upplysning lämnas om detta.

### *Tillämpning*

- 11-1. I avsnittet behandlas samliga avsättningar utom avsättning för pensioner. Bestämmelser om avsättning för pensioner finns i avsnitt X.

**Skulder, avsättningar och ansvarsförbindelser****När skall ett företag redovisa en skuld?**

11-2. Ett företag skall redovisa sin skulder. Ett företag har en skuld om det till följd av en inträffad händelse (förpliktande händelse) fått ett åtagande och detta kommer att medföra ett utflöde av resurser från företaget.

En förpliktande händelse är en inträffad händelse som skapar ett legalt åtagande för företaget.

Ett legalt åtagande är ett åtagande som har sin grund i

- a) avtal, eller
- b) offentligrättsliga regler.

**Statliga stöd**

11-3. Ett statligt stöd skall redovisas som skuld om det är förenat med ovillkorlig återbetalningsskyldighet. Föreligger återbetalningsskyldighet endast under förutsättning att företaget inte iakttar de villkor och föreskrifter som gäller för stödet eller det annars inträffar något oväntat som uppenbarligen rubbar förutsättningarna för stödet skall stödet istället redovisas som intäkt i enlighet med punkt 5-22.

**När skall ett företag redovisa en avsättning?**

11-4. En avsättning är en skuld för vilken det är ovisst:

- a) när den kommer att förfalla till betalning, eller
- b) vilket belopp företaget kommer att få betala vid förfallotidpunkten.

11-5. Ett företag skall redovisa en avsättning i balansräkningen när:

- a) det har ett legalt åtagande på grund av att en förpliktande händelse inträffat,
- b) det är sannolikt att ett utflöde av resurser krävs för att reglera åtagandet, och
- c) företaget kan göra en tillförlitlig uppskattning av beloppet.

Om inte samtliga dessa villkor är uppfyllda, skall någon avsättning inte redovisas i balansräkningen.

**Vilka åtaganden skall inte redovisas som avsättningar?**

11-6. Avsättningar som avser ett utflöde av ekonomiska resurser som inte kommer att ske inom tio år skall inte redovisas.

11-7. En avsättning behöver inte redovisas om den kan antas understiga 25 000 kr.

11-8. Ett företag får inte göra avsättning för utgifter som krävs för den framtida verksamheten.

11-9. Avsättning skall inte göras för ett åtagande som avser uppskjuten skatt.

**När skall ett företag redovisa en ansvarsförbindelse?**

11-10. Ett företag skall redovisa ett möjligt åtagande som en ansvarsförbindelse om förutsättningarna nedan under 1) eller 2) är uppfyllda.

1) Det har:

- a) inträffat en förpliktigande händelse,
- b) händelsen kommer bara att leda till ett utflöde av resurser om en eller flera andra händelser också inträffar,
- c) det är osäkert om dessa framtida händelser kommer att inträffa, och
- d) det ligger utanför företagets kontroll om händelserna kommer att inträffa.

2) Företaget har ett åtagande som härrör från en förpliktande händelse men denna har inte 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) åtagandets storlek inte kan beräknas med tillräcklig tillförlitlighet.

11-11. I sällsynta fall är det inte möjligt att beloppsbestämma ansvarsförbindelsen. Uppgift skall då lämnas om att förbindelsen finns. Företaget skall dock alltid lämna upplysning om ansvarsförbindelse när det gäller en borgensförbindelse eller liknande, om denna inte innebär att det finns ett åtagande som skall redovisas som skuld eller avsättning.

***Beräkning av avsättningar***

11-12. Avsättningar skall beräknas före skatt.

11-13. Vid beräkningen av en avsättning skall företaget inte beakta vinster vid förväntad avyttring eller utrangering av tillgångar.

11-14. En avsättning skall göras med det belopp som motsvarar en välgrundad uppskattning av storleken på företagets utgift för att reglera åtaganden på balansdagen. Vid bedömningen skall företaget beakta risk och osäkerhet.

Avsättningen skall grundas på en dokumenterad utredning. Yttranden från oberoende experter kan ingå i utredningen.

Av punkterna 11-14–11-15 framgår närmare hur storleken på en avsättning kan beräknas.

11-15. För följande typer av avsättningar innebär en välgrundad uppskattning normalt att företaget kan utgå från följande:

- a) *Avsättningar av löpande karaktär* – Där det finns faktiska uppgifter om utfallet för motsvarande typ av avsättning från tidigare år, såsom vid öppet köp, grundas beräkningen – i avsaknad av bättre underlag – på det tidigare faktiska utfallet. I andra fall får avsättningen beräknas utifrån företagsekonomiskt motiverade riktlinjer för branschen.
- b) *Avsättningar för framtida garantiutgifter* - Avsättningen skall beräknas med ledning av räkenskapsårets bokförda kostnader för åtgärdande av garantiåtaganden. I underlaget skall inte endast bokförda kostnader för åtgärdade garantiåtaganden ingå utan även sådana bokförda kostnader för garantiåtaganden som är konstaterade

och godkända för åtgärdande per balansdagen. Är beskattningsåret längre eller kortare än tolv månader skall avsättningen justeras i motsvarande mån. Är det mycket sannolikt att behovet till avsättning är betydligt större (30 procent eller mer) kan avsättning ske med belopp som motsvarar behovet. Avsättningsbehovet är betydligt större om omsättningen ökat med minst 50 procent eller om verksamheten är nystartad. Är verksamheten nystartad kan ledning för avsättningsbehovet hämtas från etablerad branschpraxis.

- c) *Avsättningar på grund av avtal eller offentlighetsregler* – I avsaknad av bättre underlag beräknas avsättningen med ledning av innehållet i avtalet eller reglerna.
- d) *Avsättningar på grund av tvister med myndigheter eller i domstol* – I avsaknad av bättre underlag beräknas avsättningen till det belopp som fastställts av den instans som senast prövat ärendet.

11-16. En avsättning skall inte nuvärdeberäknas.

#### ***Upplýsingar om avsättningar***

11-17. För varje slag av avsättningar och ansvarsförbindelser skall företaget lämna en kortfattad beskrivning av åtagandet.